COPIA DE CONSULTA · DOCUMENTO PÚBLICO OFICIAL

Sentencia C/492/15

Corte	Corte Constitucional
Tipo	Sentencia de constitucionalidad
Referencia	C/492/15
Expediente	—
Fecha	2015-03-02
Sala	Sala considera
Magistrado ponente	—
Partes	—

Temas que titula la Corte Constitucional

- Calculo De La Renta Gravable Alternativa Para Empleados, Obtenida De Los Sistemas Iman E Imas-Pe
- Integracion De Unidad Normativa
- Corte Constitucional
- Impuesto De Renta Para Personas Naturales
- Clasificacion Tributaria De Las Personas Naturales
- Estructura De Los Sistemas Alternativos De Determinacion De La Base Gravable Del Impuesto De Renta Iman E Imas-Txcp

Resumen del caso (según la propia sentencia)

La Corte resolvió: primero.- Declarar EXEQUIBLES , por los cargos examinados, los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012 ‘por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’ . Segundo.- Declarar EXEQUIBLE , por los cargos examinados, el artículo 10 (integral) de la referida Ley, en concordancia con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, en el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el…

Texto completo

C-492-15 Sentencia C-492/15 POTESTAD DEL LEGISLADOR PARA GRAVAR RENTAS DE TRABAJO, CON FUNDAMENTO EN EL DEBER CIUDADANO DE CONTRIBUIR CON EL FINANCIAMIENTO DE GASTOS PUBLICOS EN UN ESTADO SOCIAL DE DERECHO- No tiene un carácter absoluto/ CALCULO DE LA RENTA GRAVABLE ALTERNATIVA PARA EMPLEADOS, OBTENIDA DE LOS SISTEMAS IMAN E IMAS-PE- En virtud de la prohibición de regresión, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas Para garantizar el principio de supremacía constitucional, en armonía con el de conservación del derecho, la Corte declarará exequibles por los cargos examinados los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012.

El artículo 10 (integral) es declarado exequible, con la condición de que el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, permita la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario. Aunque esta decisión se funda en que la regulación, según su contenido, está llamada a interferir en el mínimo vital de los contribuyentes con niveles medios de renta, y amenaza entonces su goce efectivo, la Corte no tiene competencia para introducir diferencias en el

universo de beneficiarios de la exención, y debe extenderla hacia todos los empleados obligados a aplicar el IMAN, con impactos porcentuales equivalentes (25%, y en los términos del Estatuto). Esta decisión se justifica a la luz del principio de progresividad tributaria, en tanto no afecta el carácter progresivo del sistema de renta (CP art 363). De otro lado, como el contenido de ese mismo numeral remite a una regulación conformada por la posibilidad de descontar costos, deducciones y otras rentas exentas, que es extraña a la configuración del IMAN, en el condicionamiento se consignará también la previsión de que la exención porcentual del artículo 206-10, prima frase, del Estatuto, se aplica una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 ídem, relativos al sistema IMAN.

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA- Configuración CORTE CONSTITUCIONAL- Competencia para controlar normas demandadas que han sido derogadas durante el proceso de constitucionalidad en virtud del principio perpetuatio jurisdictionis IMPUESTO DE RENTA PARA PERSONAS NATURALES- Contenido en ley 1607 de 2012 CLASIFICACION TRIBUTARIA DE LAS PERSONAS NATURALES- Contenido ESTRUCTURA DE LOS SISTEMAS ALTERNATIVOS DE DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE RENTA IMAN E IMAS-TXCP- Contenido SISTEMA IMAN- Características/ IMPUESTO MINIMO ALTERNATIVO NACIONAL-IMAN- Sujetos/ NOCION TRIBUTARIA DE EMPLEADOS- Contenido/ PERSONAS NATURALES EN LEY TRIBUTARIA- Clases/ SISTEMA MINIMO ALTERNATIVO - IMAN Y SISTEMA MINIMO ALTERNATIVO SIMPLE – IMAS- Aplicación a personas naturales La noción tributaria de ‘empleados’, en este contexto, no coincide totalmente con la que ofrece la legislación laboral sustantiva, pues puede ser empleado incluso quien no presta sus servicios personales bajo subordinación. El artículo 329 del Estatuto Tributario precisa ambos universos así: (i) empleado es “toda persona natural residente en el país, cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación”. También se consideran empleados los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales “o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado”, siempre que sus ingresos “correspondan en un porcentaje igual o superior a ochenta por ciento (80%) al ejercicio de dichas actividades”; y (ii) trabajador por cuenta propia es “toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior al ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas” en el Capítulo II del Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario, introducido –como antes se precisó- por el artículo 11 de la Ley 1607 de 2012. (iii) otros sujetos, sustraídos del IMAN e IMAS, se enuncian en el parágrafo único del artículo 329 del Estatuto Tributario. Este prevé que las personas naturales residentes no clasificadas en las categorías de ‘empleados’ o ‘trabajadores por cuenta propia’, tal y como estas son entendidas en la reforma, seguirán sujetas “al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente”. Lo mismo ocurre con otros sujetos expresamente menciona el citado parágrafo. El parágrafo único del artículo 206-1 ídem dice también que los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores “determinarán su impuesto sobre la renta de acuerdo con el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso aplicarán el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”.

DETERMINACION DE LA RENTA GRAVABLE ALTERNATIVA- Conceptos que son susceptibles de disminuirse INGRESOS QUE NO INTEGRAN LA RENTA GRAVABLE ALTERNATIVA – RGA- Contenido IMPUESTO MINIMO ALTERNATIVO NACIONAL-IMAN- Tarifas aplicables IMPUESTO MINIMO ALTERNATIVO NACIONAL – IMAN E IMPUESTO MINIMO ALTERNATIVO PARA EMPLEADOS-IMAS PE- Diferencias SISTEMA MINIMO ALTERNATIVO SIMPLE PARA TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA IMAS-TXCP-

Características PRINCIPIO DE IRRENUNCIABILIDAD DE BENEFICIOS MINIMOS ESTABLECIDOS EN NORMAS LABORALES- Aplicación en control constitucional de leyes tributarias/ PRINCIPIO PRO PERSONA- Aplicación/ PRESTACIONES SOCIALES- Irrenunciabilidad/ PRINCIPIO DE IRRENUNCIABILIDAD DE BENEFICIOS MINIMOS ESTABLECIDOS EN NORMAS LABORALES- Límite constitucional aplicable en el control abstracto y no solo es un estándar para enjuiciar en concreto los acuerdos a que lleguen los empleadores y empleados/ PRINCIPIO DE IRRENUNCIABILIDAD- No puede interpretarse en el sentido de prohibirle absolutamente al legislador la imposición de cargas dinerarias sobre trabajadores cuyas únicas rentas sean laborales /IMPUESTOS SOBRE LA RENTA CONSIDERADOS COMO GRAVABLES DE INGRESOS LABORALES ORIGINADOS EN BENEFICIOS MINIMOS IRRENUNCIABLES DEL TRABAJO- Configuración legislativa/ CONVENIO 95 DE LA OIT, RELATIVO A LA PROTECCIÓN DEL SALARIO- No establece prohibición alguna de gravar con impuestos las rentas salariales/ TARIFA DEL TRIBUTO- Debe aplicarse a magnitudes conformadas por la renta, la riqueza, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo) del contribuyente, en la medida en que son las realidades económicas y jurídicas reveladoras de la capacidad de pago / IMPUESTOS A LA RENTA- Virtualidad de orientarse hacia gravar a los contribuyentes en consideración a su capacidad de sufragar la carga que se les impone, que es requisito de justicia POTESTAD LEGISLATIVA DE GRAVAR LAS RENTAS DE TRABAJO- Límites constitucionales/ CONFIGURACION LEGISLATIVA PARA IMPONER CONTRIBUCIONES FISCALES CON ALCANCE NACIONAL- Límites PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA- Implicaciones El principio de equidad en materia tributaria tiene tres implicaciones . Una, el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, la cual podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente (CP arts 95-9 y 363).

Dos, los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual. En la sentencia C-748 de 2009, la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de las Cortes Constitucional, Suprema de Justicia y Consejos de Estado y Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica. Tres, el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias.

No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA- Dimensión horizontal y vertical/ PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA- Diferencia con el principio de equidad tributaria y de progresividad en derechos sociales/ PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA- Alcances DERECHO AL MINIMO VITAL- Límite al poder fiscal/ SISTEMA TRIBUTARIO- Principios de progresividad y de equidad que lo rigen interpretados armónicamente con el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho/ CONTROL CONSTITUCIONAL DE TRIBUTOS- Implicaciones del mínimo vital MANDATO DE PROGRESIVIDAD Y NO REGRESIVIDAD EN MATERIA DE DERECHOS ECONOMICOS, SOCIALES Y CULTURALES- Jurisprudencia constitucional /PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y PROHIBICION DE REGRESIVIDAD EN DERECHOS SOCIALES, ECONOMICOS Y CULTURALES- Límites a la potestad de configuración de ley tributaria/ CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA- Condiciones para desmontar o reducir una institución tributaria en sus alcances protectores de derechos sociales fundamentales En el orden constitucional de 1991 las garantías en favor del trabajo se reforzaron, y desde su expedición ha habido un amplio y significativo desarrollo –antes sintetizado- sobre la prohibición de regresividad en materia de

derechos económicos, sociales y culturales, que naturalmente cubre también el derecho al trabajo. Ese principio debe tener algún efecto sobre el control constitucional de las normas tributarias, y por lo mismo el examen de constitucionalidad de una disposición legal que, como la antes señalada, desmonta o neutraliza –incluso parcialmente- una exención debe merecer al menos un análisis distinto y en ciertos casos una decisión diferente. La jurisprudencia constitucional, por ejemplo en la sentencia C-776 de 2003, ha sostenido en consecuencia que cuando en ejercicio del poder fiscal se ha regulado históricamente una institución tributaria con el fin de salvaguardar o garantizar necesidades básicas del ser humano - tales como alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos-, toda reforma a esa institución, que pretenda desmontarla o reducirla en sus alcances protectores de los derechos sociales fundamentales, debe reunir dos condiciones necesarias e indispensables para ajustarse a la Constitución: (i) tener un mínimo de deliberación democrática específica en el seno del Congreso y (ii) argumentos que justifiquen de forma suficiente la regresión. A falta de uno de ellos, la norma debe considerarse contraria a la Constitución.

SENTENCIA DE CONSTITUCIONALIDAD- Modulación de efectos /SENTENCIA DE EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA DE NORMAS TRIBUTARIAS - Efectos La jurisprudencia constitucional, por ejemplo en las sentencias C-586 de 2014, C-1021 de 2012, C-748 de 2009 y C-183 de 1998, ha seguido la regla general, de acuerdo con la cual las sentencias que declaran condicionalmente exequibles o inexequibles normas tributarias surten efectos desde el momento en que se profiere el fallo que así lo declara, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, “Estatutaria de Administración de Justicia”.

En algunas ocasiones, no obstante, en el campo específico de las amnistías tributarias, la Corte ha diferido en el tiempo los efectos de las sentencias que declaran inexequibles estos beneficios, de suerte que las mismas empiecen a regir en el ejercicio fiscal siguiente al del fallo, por considerar que así lo exigen los postulados constitucionales de buena fe y seguridad jurídica. Así, en sentencias C-833 de 2013, C-1115 de 2001, C-992 de 2001 y C-511 de 1996. La Sala considera que es preciso observar una orientación similar a esta última en el presente caso, en cuanto se trata de extender una exención tributaria en impuestos de periodo, no solo porque es una aplicación razonable de un mandato constitucional (CP art 337), sino además porque permite armonizar de modo plausible el principio de supremacía constitucional, con los de planeación, presupuesto y sostenibilidad fiscal.

Referencia: Expedientes D-10559 y 10581 (acum). Actores: Humberto de Jesús Longas Londoño (D-10559) y César Gabriel Cuadrado Arévalo, Sandra Milena Varela Curcho y Natalia Buitrago Osorio (D-10581).

Demandas de inconstitucionalidad contra los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012 ‘por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’ .

Magistrada ponente: MARÍA VICTORIA CALLE CORREA Bogotá, D.C., cinco (5) de agosto de dos mil quince (2015). La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente SENTENCIA I.

ANTECEDENTES 1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, los ciudadanos Humberto de Jesús Longas Londoño (D-10559) y César Gabriel Cuadrado Arévalo, Sandra Milena Varela Curcho y Natalia Buitrago Osorio (D-10581) demandaron los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012 ‘por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’ .

Mediante auto del 13 de enero de dos mil 2015 se admitieron las demandas, y en virtud de los artículos 242 de la Constitución, y 7, 11 y 13 del Decreto 2067 de 1991, se ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a Fedesarrollo, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al Centro de Estudios Tributarios de Antioquia, a la Central Unitaria de

Trabajadores de Colombia, al Centro de Investigación para el Desarrollo de la Universidad Nacional de Colombia – CID -, al Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad de Medellín – CIECA -, a Dejusticia, y al Colegio de Estudios Superiores de Administración – CESA -. Asimismo, se dispuso correr traslado del proceso al Procurador General de la Nación, y fijar en lista las normas acusadas para efectos de la intervención ciudadana, de conformidad con el inciso segundo del artículo 7° del Decreto 2067 de 1991.

2. Cumplidos los trámites constitucionales y legales, propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a decidir la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA 3 . Se trascriben a continuación las normas indicadas de la Ley conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012, y se subraya y resalta en negrilla lo cuestionado de forma específica :

“ LEY 1607 DE 2012 (diciembre 26) Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012 CONGRESO DE LA REPÚBLICA Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

[…] ARTÍCULO 3o. Modifíquese el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 126-1. Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen. Los aportes del empleador a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, serán deducibles hasta por tres mil ochocientas (3.800) UVT por empleado.

El monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador, el empleador o el partícipe independiente, al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como una renta exenta en el año de su percepción.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador, el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los seguros privados de pensiones, a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como una renta exenta, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes a las Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) de que trata el artículo 126-4 de este Estatuto y al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen al Sistema General de Pensiones, a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectué por parte del respectivo fondo o seguro, la retención inicialmente no realizada en el año de percepción del ingreso y realización del aporte según las normas vigentes en dicho momento, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento de las siguientes condiciones:

Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de diez (10) años, en los seguros privados de pensiones y los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, salvo en el caso del cumplimiento de los

requisitos para acceder a la pensión de vejez o jubilación y en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

Tampoco estarán sometidos a imposición, los retiros de aportes voluntarios que se destinen a la adquisición de vivienda sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este artículo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de las condiciones antes señaladas. Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de dos mil quinientas (2.500) UVT, sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año.

PARÁGRAFO 1o. Las pensiones que se paguen habiendo cumplido con las condiciones señaladas en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dichas condiciones, continúan sin gravamen y no integran la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) .

PARÁGRAFO 2o. Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables, como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de este a los fondos o seguros de que trata el presente artículo, así como los rendimientos que se hayan obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos y se restituyan los recursos al empleador.

PARÁGRAFO 3o. Los aportes voluntarios que a 31 de diciembre de 2012 haya efectuado el trabajador, el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes a las Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) de que trata el artículo 126-4 de este Estatuto y al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso segundo del presente artículo, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso. El retiro de los aportes de que trata este parágrafo, antes del período mínimo de cinco (5) años de permanencia, contados a partir de su fecha de consignación en los fondos o seguros enumerados en este parágrafo, implica que el trabajador pierda el beneficio y se efectúe por parte del respectivo fondo o seguro la retención inicialmente no realizada en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social; o salvo cuando dichos recursos se destinen a la adquisición de vivienda sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición.

Los retiros y pensiones que cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o las otras condiciones señaladas en el inciso anterior, mantienen la condición de no gravados y no integran la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) .

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este parágrafo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de

que estos sean retirados sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el presente parágrafo.

ARTÍCULO 4o. Modifíquese el artículo 126-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 126-4. Incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción.

Las sumas que los contribuyentes personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC)” a partir del 1o de enero de 2013, no formarán parte de la base de retención en la fuente del contribuyente persona natural, y tendrán el carácter de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, hasta un valor que, adicionado al valor de los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador de que trata el artículo 126-1 de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, según corresponda, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

Las cuentas de ahorro “AFC” deberán operar en las entidades bancarias que realicen préstamos hipotecarios. Solo se podrán realizar retiros de los recursos de las cuentas de ahorros “AFC” para la adquisición de vivienda del trabajador, sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición. El retiro de los recursos para cualquier otro propósito, antes de un período mínimo de permanencia de diez (10) años contados a partir de la fecha de su consignación, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera, las retenciones inicialmente no realizadas en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, sin que se incremente la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) .

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen las cuentas de ahorro “AFC”, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento del requisito de permanencia antes señalado, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que hayan cumplido los requisitos de permanencia establecidos en el segundo inciso o que se destinen para los fines previstos en el presente artículo, continúan sin gravamen y no integran la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

Los recursos captados a través de las cuentas de ahorro “AFC”, únicamente podrán ser destinados a financiar créditos hipotecarios o a la inversión en titularización de cartera originada en adquisición de vivienda.

PARÁGRAFO. Los recursos de los contribuyentes personas naturales depositados en cuentas de ahorro denominadas “Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC)” hasta el 31 de diciembre de 2012, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán consideradas como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional hasta un valor que, adicionado al valor de los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador de que trata el artículo 126-1 de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, según corresponda.

El retiro de estos recursos antes de que transcurran cinco (5) años contados a partir de su fecha de consignación, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera, las retenciones inicialmente no realizadas en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, sin que se incremente la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) , salvo que dichos recursos se destinen a la adquisición de vivienda, sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, o a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera copia de la escritura de compraventa.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen las cuentas de ahorro “AFC” de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de permanencia mínima de cinco (5) años.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente parágrafo, mantienen la condición de no gravados y no integran la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) .

[…] ARTÍCULO 7o. Adiciónese el artículo 206-1 al Estatuto Tributario: Artículo 206-1. Determinación de la renta para servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima especial y la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009, estarán exentas del impuesto sobre la renta.

PARÁGRAFO. Los servidores públicos de que trata este artículo determinarán su impuesto sobre la renta de acuerdo con el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso aplicarán el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) .

[…] ARTÍCULO 10. Adiciónese el Título V del Libro I del Estatuto Tributario con el siguiente Capítulo: CAPÍTULO I Empleados Artículo 329 . Clasificación de las personas naturales.

Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

a) Empleado; b) Trabajador por cuenta propia. Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

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

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario.

Los ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales no se rigen por lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, sino por lo previsto en el numeral 5 del artículo 20 6 de este Estatuto.

PARÁGRAFO. Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo; las reguladas en el Decreto 960 de 1970; las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340 de este Estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente.

Artículo 330 . Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales empleados. El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, clasificadas en

la categoría de empleados de conformidad con el artículo 329 de este Estatuto, será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) a que se refiere este Capítulo. El cálculo del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de liquidación, no incluirá los ingresos por concepto de ganancias ocasionales para los efectos descritos en este Capítulo.

Los empleados cuyos ingresos brutos en el respectivo año gravable sean inferiores a cuatro mil setecientas (4.700) UVT, podrán determinar el impuesto por el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) y ese caso no estarán obligados a determinar el impuesto sobre la renta y complementarios por el sistema ordinario ni por el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) .

PARÁGRAFO 1o. Los factores de determinación del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) ni en el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) salvo que estén expresamente autorizados en los Capítulos I y II de este Título.

PARÁGRAFO 2o. El impuesto sobre la renta de las sucesiones de causantes residentes en el país en el momento de su muerte, y de los bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales, deberá determinarse por el sistema ordinario o por el de renta presuntiva a que se refieren, respectivamente, los artículos 26 y 188 de este Estatuto.

SECCIÓN PRIMERA Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para empleados Artículo 331 . Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para personas naturales empleados.

El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados, es un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 de este Estatuto. Este sistema grava la renta que resulte de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo periodo gravable, los conceptos autorizados en el artículo 332 de este Estatuto. Las ganancias ocasionales contenidas en el Título III del Libro I de este Estatuto, no hacen parte de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

Dentro de los ingresos brutos de que trata este artículo, se entienden incluidos los ingresos obtenidos por el empleado por la realización de actividades económicas y la prestación de servicios personales por su propia cuenta y riesgo, siempre que se cumpla con el porcentaje señalado en el artículo 329 de este Estatuto.

Artículo 332 . Determinación de la Renta Gravable Alternativa. De la suma total de los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable se podrán restar únicamente los conceptos relacionados a continuación, y el resultado que se obtenga constituye la Renta Gravable Alternativa:

a) Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.

b) El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.

c) Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado. d) Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto.

e) Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso

bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable. La deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo período o dos mil trescientas (2.300) UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que estos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud.

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

f) El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno Nacional.

g) Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico. Los trabajadores del servicio doméstico que el contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

h) El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo II del Título I del Libro I de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

i) Indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios.

j) Los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

Artículo 333 . Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN). El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) correspondiente a la Renta Gravable Alternativa (RGA) de las personas naturales residentes en el país clasificadas en las categorías de empleados, es el determinado en la tabla que contiene el presente artículo.

Sobre la Renta Gravable Alternativa determinada de acuerdo con lo establecido, en este capítulo, se aplicará la siguiente tabla: Renta Gravable Alternativa Total anual desde (en UVT) IMAN (en UVT) Renta Gravable Alternativa Total anual desde (en UVT) IMAN (en UVT) Renta Gravable Alternativa Total anual desde (en UVT) IMAN (en UVT) menos de 1,548 0.00 3.339 95,51 8 .145 792,22 1.548 1,05 3.421 101,98 8.349 833,12 1.588 1,08 3.502 108,64 8.552 874,79 1.629 1,11 3.584 115,49 8.756 917,21 1.670 1,14 3.665 122,54 8.959 960,34 1.710 1,16 3.747 129,76 9.163 1.004,16 1.751 2,38 3.828 137,18 9.367 1.048,64 1.792 2,43 3.910 144,78 9.570 1.093,75 1.833 2,49 3.991 152,58 9.774 1.139,48 1.873 4,76 4.072 168,71 9.978 1.185,78 1.914 4,86 4.276 189,92 10.181 1.232,62 1.955 4,96 4.480 212,27 10.385 1.279,99 1.996 8,43 4.683 235,75 10.588 1.327,85 2.036 8,71 4.887 260,34 10.792 1.376,16 2.118 13,74 5.091 286,03 10.996 1.424,90 2.199 14,26 5.294 312,81 11.199 1.474,04 2.281 19,81 5.498 340,66 11.403 1.523,54 2.362 25,70 5.701 369,57 11.607 1.573,37 2.443 26,57 5.905 399,52 11.810 1.623,49 2.525 35,56 6.109 430,49 12.014 1.673,89 2.606 45,05 6.312 462,46 12.217 1.724,51 2.688 46,43 6.516 495,43 12.421 1.775,33 2.769 55,58 6.720 529,36 12.625 1.826,31 2.851 60,70 6.923 564,23 12.828 1.877,42 2.932 66,02 7.127 600,04 13.032 1.928,63 3.014 71,54 7.330 636,75 13.236 1.979,89 3.095 77,24 7.534 674,35 13.439 2.031,18 3.177 83,14 7.738 712,80 más de 13.643 27%*RGA – 1.622 3.258 89,23 7.941 752,10 PARÁGRAFO.

Cuando la Renta Gravable Alternativa anual determinada según lo dispuesto en el Capítulo I del Título V del Libro I de este Estatuto sea inferior a mil quinientos cuarenta y ocho (1.548) UVT, la tarifa del IMAN será cero.

SECCIÓN SEGUNDA Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) Artículo 334 . Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) de empleados. El Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) es un sistema de determinación simplificado del impuesto sobre la renta y complementarios, aplicable únicamente a personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleado, cuya Renta Gravable Alternativa en el respectivo año gravable sean inferior a cuatro mil setecientas (4.700) UVT, y que es calculado sobre la Renta Gravable Alternativa determinada de conformidad con el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), a la Renta Gravable Alternativa se le aplica la tarifa que corresponda en la siguiente tabla:

Renta gravable alternativa anual desde (en UVT) IMAS (en UVT) Renta gravable alternativa anual desde (en UVT) IMAS (en UVT) Renta gravable alternativa anual desde (en UVT) IMAS (en UVT) 1.548 1,08 2.199 20,92 3.339 162,82 1.588 1,10 2.281 29,98 3.421 176,16 1.629 1,13 2.362 39,03 3.502 189,50 1.670 1,16 2.443 48,08 3.584 202,84 1.710 1,19 2.525 57,14 3.665 216,18 1.751 2,43 2.606 66,19 3.747 229,52 1.792 2,48 2.688 75,24 3.828 242,86 1.833 2,54 2.769 84,30 3.910 256,21 1.873 4,85 2.851 93,35 3.991 269,55 1.914 4,96 2.932 102,40 4.072 282,89 1.955 5,06 3.014 111,46 4.276 316,24 1.996 8,60 3.095 122,79 4.480 349,60 2.036 8,89 3.177 136,13 4.683 382,95 2.118 14,02 3.258 149,47 Artículo 335 .

Firmeza de la liquidación privada. La liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que apliquen voluntariamente el Sistema de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS), quedará en firme después de seis meses contados a partir del momento de la presentación, siempre que sea debidamente presentada en forma oportuna, el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional y que la Administración no tenga prueba sumaria sobre la ocurrencia de fraude mediante la utilización de documentos o información falsa en los conceptos de ingresos, aportes a la seguridad social, pagos catastróficos y pérdidas por calamidades, u otros. Los contribuyentes que opten por aplicar voluntariamente el IMAS, no estarán obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta establecida en el régimen ordinario.

ARTÍCULO 11. Adiciónese al Estatuto Tributario el Capítulo II en el Título V del Libro I: CAPÍTULO II Trabajadores por Cuenta Propia Artículo 336 .

Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales trabajadores por cuenta propia. El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país que sean trabajadores por cuenta propia y desarrollen las actividades económicas señaladas en este Capítulo, será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto. Los trabajadores por cuenta propia que desarrollen las actividades económicas señaladas en este Capítulo podrán optar por liquidar su Impuesto sobre la Renta mediante el Impuesto Mínimo Simplificado (IMAS) a que se refiere este Capítulo, siempre que su Renta Gravable Alternativa del año o período gravable se encuentre dentro de los rangos autorizados para este. El cálculo del Impuesto sobre la Renta por el sistema ordinario de liquidación, no incluirá los ingresos por concepto de ganancias ocasionales para los efectos descritos en este Capítulo.

PARÁGRAFO 1o. Los factores de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios por el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAS), salvo que estén expresamente autorizados en este capítulo.

PARÁGRAFO 2o. El impuesto sobre la renta de las sucesiones de causantes residentes en el país en el momento de su muerte y de los bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales, deberá

determinarse por el sistema ordinario o por el de renta presuntiva a que se refieren, respectivamente, los artículos 26 y 188 de este Estatuto.

Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS) para Trabajadores por Cuenta Propia Artículo 337 . Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS) para trabajadores por cuenta propia.

El Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS) para personas naturales clasificadas en las categorías de trabajadores por cuenta propia es un sistema simplificado y cedular de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, que grava la renta que resulte de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el respectivo periodo gravable, las devoluciones, rebajas y descuentos, y los demás conceptos autorizados en este Capítulo. Las ganancias ocasionales contenidas en el Título III del Libro I de este Estatuto, no hacen parte de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS).

Artículo 338 . Requerimiento de información para los trabajadores por cuenta propia. Para la determinación de la base gravable del impuesto, según el sistema de que trata el artículo anterior para las personas naturales clasificadas en la categoría de trabajadores por cuenta propia, aplicarán las disposiciones de este Capítulo.

Para el efecto, los trabajadores por cuenta propia no obligados a llevar libros de contabilidad, deberán manejar un sistema de registros en la forma que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El incumplimiento o la omisión de esta obligación dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 655 de este Estatuto.

Artículo 339 . Determinación de la Renta Gravable Alternativa. Para la determinación de la Renta Gravable Alternativa, según lo dispuesto en el artículo 337 de este Estatuto, las personas naturales clasificadas en la categoría de trabajadores por cuenta propia cuyos ingresos brutos en el respectivo año gravable sean iguales o superiores a mil cuatrocientos (1.400) UVT, e inferiores a veintisiete mil (27.000) UVT, aplicarán las siguientes reglas:

De la suma total de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el periodo se podrán restar las devoluciones, rebajas y descuentos, y los conceptos generales que se relacionan a continuación.

a) Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.

b) El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.

c) Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado. d) Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud, POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o periodo gravable. La deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo periodo o dos mil trescientas UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que estos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud.

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

e) El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno Nacional.

f) Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico. Los trabajadores del servicio doméstico que el contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

g) El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo II del Título I del Libro I de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

h) Los retiros de los Fondos de Cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

El resultado que se obtenga constituye la Renta Gravable Alternativa y será aplicable la tarifa que corresponda a la respectiva actividad económica, según se señala en la tabla del artículo siguiente.

Artículo 340 . Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) de trabajadores por cuenta propia. El Impuesto mínimo alternativo Simple “IMAS” es un sistema de determinación simplificado del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable únicamente a personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de trabajador por cuenta propia y que desarrollen las actividades económicas señaladas en el presente artículo, cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) en el respectivo año o periodo gravable resulte superior al rango mínimo determinado para cada actividad económica, e inferior a veintisiete mil (27.000) UVT. A la Renta Gravable Alternativa se le aplica la tarifa que corresponda en la siguiente tabla según su actividad económica:

Actividad Para RGA desde IMAS Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento 4.057 UVT 1,77% * (RGA en UVT – 4.057) Agropecuario, silvicultura y pesca 7.143 UVT 1,23% * (RGA en UVT – 7.143) Comercio al por mayor 4.057 UVT 0,82% * (RGA en UVT – 4.057) Comercio al por menor 5.409 UVT 0,82% * (RGA en UVT – 5.409) Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos 4.549 UVT 0,95% * (RGA en UVT – 4.549) Construcción 2.090 UVT 2,17% * (RGA en UVT – 2.090) Electricidad, gas y vapor 3.934 UVT 2,97% * (RGA en UVT – 3.934) Fabricación de productos minerales y otros 4.795 UVT 2,18% * (RGA en UVT - 4.795) Fabricación de sustancias químicas 4.549 UVT 2,77% * (RGA en UVT - 4.549) Industria de la madera, corcho y papel 4.549 UVT 2,3% * (RGA en UVT - 4.549) Manufactura alimentos 4.549 UVT 1,13% * (RGA en UVT - 4.549) Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero 4.303 UVT 2,93% * (RGA en UVT - 4.303) Minería 4.057 UVT 4,96% * (RGA en UVT - 4.057) Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones 4.795 UVT 2,79% * (RGA en UVT – 4.795) Servicios de hoteles, restaurantes y similares 3.934 UVT 1,55% * (RGA en UVT – 3.934) Servicios financieros 1.844 UVT 6,4% * (RGA en UVT – 1.844) PARÁGRAFO 1o.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) en el respectivo año o periodo gravable resulte igual o superior a veintisiete mil (27.000) UVT determinarán su impuesto únicamente mediante el sistema ordinario de liquidación. Las actividades económicas señaladas en el presente artículo corresponden a la clasificación registrada en el Registro Único tributario RUT.

Artículo 341 . Firmeza de la declaración del IMAS. La liquidación privada de los trabajadores por cuenta propia que apliquen voluntariamente el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS), quedará en firme después de seis meses contados a partir del momento de la presentación, siempre que sea presentada en forma oportuna y debida, el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional y que la Administración no tenga prueba sumaria sobre la ocurrencia de fraude mediante la utilización de documentos o información falsa en los conceptos de ingresos, aportes a la seguridad social, pagos catastróficos y pérdidas por calamidades, u otros. Los contribuyentes que opten por aplicar

voluntariamente el IMAS, no estarán obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta establecida en el régimen ordinario.

[…] ARTÍCULO 13. Modifíquese el inciso 1o del artículo 383 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 383. Tarifa . La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria; efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el artículo 329 de este Estatuto; o los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente :

TABLA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PARA INGRESOS LABORALES GRAVADOS. Rangos en UVT Tarifa Marginal Impuesto De. Hasta >0 95 0% 0 >95 150 19% (Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 95 UVT)*19% >150 360 28% (Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 150 UVT)*28% más 10 UVT >360 En adelante 33% (Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 360 UVT)*33% más 69 UVT PAR.

Para efectos de la aplicación del Procedimiento 2 a que se refiere el artículo 386 de este Estatuto, el valor del impuesto en UVT** determinado de conformidad con la tabla incluida en este artículo, se divide por el ingreso laboral total gravado convertido a UVT, con lo cual se obtiene la tarifa de retención aplicable al ingreso mensual.

PAR TRANSITORIO. Para el año gravable 2007, la tarifa a que se refiere el último rango de esta tabla será del treinta y cuatro por ciento (34%) (Hoy 33%) ARTÍCULO 14.

Adiciónese el artículo 384 al Estatuto Tributario: Artículo 384. Tarifa mínima de retención en la fuente para empleados. No obstante el cálculo de retención en la fuente efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 383 de este Estatuto, los pagos mensuales o mensualizados (PM) efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, será como mínimo la que resulte de aplicar la siguiente tabla a la base de retención en la fuente determinada al restar los aportes al sistema general de seguridad social a cargo del empleado del total del pago mensual o abono en cuenta:

Empleado Empleado Empleado Pago mensual omensualizado(PM) desde (en UVT) Retención (en UVT) Pago mensual omensualizado(PM) desde (en UVT) Retención (en UVT) Pago mensual omensualizado(PM) desde (en UVT) Retención (en UVT) menos de 128,96 0,00 278,29 7,96 678,75 66,02 128,96 0,09 285,07 8,50 695,72 69,43 132,36 0,09 291,86 9,05 712,69 72,90 135,75 0,09 298,65 9,62 729,65 76,43 139,14 0,09 305,44 10,21 746,62 80,03 142,54 0,10 312,22 10,81 763,59 83,68 145,93 0,20 319,01 11,43 780,56 87,39 149,32 0,20 325,80 12,07 797,53 91,15 152,72 0,21 332,59 12,71 814,50 94,96 156,11 0,40 339,37 14,06 831,47 98,81 159,51 0,41 356,34 15,83 848,44 102,72 162,90 0,41 373,31 17,69 865,40 106,67 166,29 0,70 390,28 19,65 882,37 110,65 169,69 0,73 407,25 21,69 899,34 114,68 176,47 1,15 424,22 23,84 916,31 118,74 183,26 1,19 441,19 26,07 933,28 122,84 190,05 1,65 458,16 28,39 950,25 126,96 196,84 2,14 475,12 30,80 967,22 131,11 203,62 2,21 492,09 33,29 984,19 135,29 210,41 2,96 509,06 35,87 1.001,15 139,49 217,20 3,75 526,03 38,54 1.018,12 143,71 223,99 3,87 543,00 41,29 1.035,09 147,94 230,77 4,63 559,97 44,11 1.052,06 152,19 237,56 5,06 576,94 47,02 1.069,03 156,45 244,35 5,50 593,90 50,00 1.086,00 160,72 251,14 5,96 610,87 53,06 1.102,97 164,99 257,92 6,44 627,84 56,20 1.119,93 169,26 264,71 6,93 644,81 59,40 más de 1.136,92 27%*PM-135,17 271,50 7,44 661,78 62,68 PARÁGRAFO 1o.

Para efectos de este artículo el término “pagos mensualizados” se refiere a la operación de tomar el monto total del valor del contrato menos los respectivos aportes obligatorios a salud y pensiones, y dividirlo por el número de meses de vigencia del mismo. Ese valor mensual corresponde a la base de retención en la fuente que debe ubicarse en la tabla.

En el caso en el cual los pagos correspondientes al contrato no sean efectuados mensualmente, el pagador deberá efectuar la retención en la fuente de acuerdo con el cálculo mencionado en este parágrafo, independientemente de la periodicidad pactada para los pagos del contrato; cuando realice el pago deberá retener el equivalente a la suma total de la retención mensualizada.

PARÁGRAFO 2o. Las personas naturales pertenecientes a la categoría de trabajadores empleados podrán solicitar la aplicación de una tarifa de retención en la fuente superior a la determinada de conformidad con el presente artículo, para la cual deberá indicarla por escrito al respectivo pagador. El incremento en la tarifa de retención en la fuente será aplicable a partir del mes siguiente a la presentación de la solicitud.

PARÁGRAFO 3o. La tabla de retención en la fuente incluida en el presente artículo solamente será aplicable a los trabajadores empleados que sean contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

El sujeto de retención deberá informar al respectivo pagador su condición de declarante o no declarante del Impuesto sobre la Renta, manifestación que se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento. Igualmente, los pagadores verificarán los pagos efectuados en el último periodo gravable a la persona natural clasificada en la categoría de empleado. En el caso de los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado que sean considerados dentro de la categoría de empleado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 329 , la tabla de retención contenida en el presente artículo será aplicable únicamente cuando sus ingresos cumplan los topes establecidos para ser declarantes como asalariados en el año inmediatamente anterior, independientemente de su calidad de declarante para el periodo del respectivo pago.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. La retención en la fuente de que trata el presente artículo se aplicará a partir del 1o de abril de 2013, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional ”.

III. LAS DEMANDAS 4. El ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño (D-10559) demanda los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012 ‘por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’ . En su concepto, las disposiciones indicadas vulneran el Preámbulo y los artículos 1, 2, 25, 24, 53, 84, 93, 94, 95 numeral 9, 150 numeral 16, 189 numeral 2, 214, 215, 224, 241 numeral 10, 363 de la Constitución, en concordancia con los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH); 6, 7, 9, 10 y 12 del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC); 1 y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH); y 6, 7 y 9 del Protocolo de San Salvador (PSS). Todos estos preceptos se sintetizan en dos cargos, que se exponen a continuación:

4.1. En primer lugar, el actor considera que las disposiciones cuestionadas vulneran el principio constitucional de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales, y los principios de justicia y equidad tributaria (CP Preámbulo y arts 1, 2, 25, 48, 53, 84, 95 numeral 9 y 363). La acusación la sustenta del siguiente modo:

4.1.1. Señala que las normas demandadas definen la base gravable del impuesto de renta, a partir de tres sistemas que no contemplan normas para excluir del gravamen los ingresos típicamente laborales, y que provienen de relaciones de trabajo o son fruto de la ejecución de la fuerza de trabajo. Los tres sistemas a los cuales se refiere son: el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional para empleados (IMAN), el Impuesto Mínimo Alternativo Simple para empleados (IMAS-PE) y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple para trabajadores por cuenta propia (IMAS-TXCP). La base gravable del impuesto de renta, según estos sistemas, incluye ingresos provenientes de beneficios establecidos en normas laborales. En particular, menciona los previstos en los artículos 64 (indemnización por despido sin justa causa), 65 (indemnización por falta de pago), 132 (factor prestacional del salario integral), 174 (descanso dominical remunerado), 177 (descanso remunerado en otros días), 192 (vacaciones anuales remuneradas), 204 (prestaciones sociales por accidentes y

enfermedades laborales), 227 (auxilio monetario por enfermedad no laboral), 230 (prestaciones por calzado y overoles), 236 (descanso remunerado en época de parto), 237 (descanso remunerado en caso de aborto), 238 (descanso remunerado durante la lactancia), 239 (indemnización especial por despido irregular de trabajadora en embarazo o lactancia), 247 (gastos de entierro del trabajador), 249 (auxilio de cesantía); 259, 260 (pensiones de jubilación, auxilio de invalidez y seguro de vida obligatorio); 306 (prima de servicios), 310 (cesantías y vacaciones para trabajadores de construcción); 315, 316 317, 318, 319, 320, 321 (prestaciones sociales especiales para trabajadores de empresas petroleras); 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339 (prestaciones especiales de trabajadores en zonas bananeras, en minas e industrias del Chocó, en minas de oro, plata y platino, en empresas agrícolas, ganaderas o forestales, y de empleadores sin carácter de empresa) del Código Sustantivo del Trabajo; 135 de la Ley 100 de 1993 (exención para recursos de fondos de pensiones del régimen de ahorro individual, entre otros), y en la Ley 52 de 1975 (intereses de cesantías). En síntesis, grava estas rentas:

"[…] descanso dominical remunerado; descanso remunerado en los días de fiesta de carácter civil o religioso; vacaciones anuales remuneradas; la pensión de invalidez por incapacidad permanente total; la pensión de sobrevivientes por la muerte del afiliado o pensionado por riesgos laborales, como consecuencia del accidente de trabajo o de la enfermedad laboral; el auxilio monetario por enfermedad no laboral; la prestación social común por calzado y overoles para el trabajador;

el descanso remunerado en caso de aborto; el descanso remunerado durante la lactancia; la indemnización especial de despido de trabajadores en embarazo o lactancia, en lo que respecta al daño emergente; el auxilio de cesantía, cuando no corresponde a retiros de los fondos de cesantías; la pensión de jubilación;

la pensión de vejez; la pensión o auxilio de invalidez; la pensión de sobrevivientes; la pensión sanción; la prima de servicios; las prestaciones sociales especiales de los trabajadores de la constricción, por cesantías y vacaciones; las prestaciones sociales especiales de los trabajadores de las empresas petroleras, por habitación, alimentación, asistencia médica, hospitales e higiene, hospitalización, y medidas profilácticas; las prestaciones sociales especiales para trabajadores de la zona bananera, de empresas mineras e industriales del Chocó, de minas de oro, plata y platino, de empresas agrícolas, ganaderas o forestales, por asistencia médica, incapacidad, prevención de enfermedades tropicales y prestaciones sociales; el factor prestacional del salario integral, que cubre, entre otros, la prima legal, las cesantías e intereses de cesantías, excepto las vacaciones, y es exento de impuestos; las indemnizaciones por despido sin justa causa, en lo referente a daño emergente; la indemnización por falta de pago, en lo referente a daño emergente; los intereses de cesantías".

4.1.2. En efecto, dice el ciudadano, El IMAN es según el artículo 10 de la Ley acusada "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". Las reducciones admisibles en esta regulación no están conformadas sin embargo por los ingresos laborales antes enunciados. Por su parte, en el IMAS-PE la renta gravable alternativa "que sea inferior a cuatro mil setecientas (4700) UVT, es la misma calculada como Renta Gravable Alternativa para el [I]MAN", de modo que tampoco en este sistema hay aminoración alguna por rentas laborales. En lo que atañe al IMAS-TXCP, indica el actor que aplica a los sujetos indicados en la regulación, y "cuyos ingresos brutos en el año gravable sean iguales o superiores a mil cuatrocientas (1400) UVT e inferiores a veintisiete mil (27000) UVT", lo cual se calcula "restando de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, las devoluciones, rebajas, descuentos" y otros conceptos que no incluyen los ingresos laborales antes relacionados. Por tanto, en los tres sistemas de cálculo del impuesto sobre la renta la base gravable del tributo estaría conformada por la totalidad de los ingresos laborales citados.

4.1.3. Esta regulación en su concepto desconoce el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales, en cuanto grava rentas garantizadas como mínimas en la ley laboral, y asimismo los principios de equidad y justicia tributarias. Señala que la contradicción es con la Constitución, toda vez que esta contempla el derecho a un trabajo digo y justo, y en virtud suya todo un haz de derechos humanos de los trabajadores, cuyo goce efectivo no puede asegurarse cuando se establece un impuesto que recae sobre el gran total de las rentas de trabajo originadas en los conceptos referidos. En contraste, solicita observar lo que ocurre en el sistema ordinario de determinación de la renta, en el cual se contemplan beneficios tributarios tales como la ausencia de gravamen sobre el daño emergente "de la indemnización por despido injustificado, de la indemnización especial por el despido de trabajadores en embarazo o lactancia, de la indemnización por falta de pago"; la exención sobre las rentas de trabajo relacionadas en los artículos 206, 207 y 207-1 del Estatuto Tributario; la exención a las pensiones del sistema de seguridad social, "en los regímenes de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos del régimen de prima media con prestación definida, de acuerdo con el artículo 135 de la Ley 100 de 1993". Lo cual indica, según el actor, que en el sistema ordinario de determinación del impuesto de renta se respetan los beneficios mínimos laborales, cosa que no ocurre con el IMAN, el IMAS-PE y el EMAS- TXCP. Tras comparar entonces los sistemas ordinarios, IMAN e IMAS –en sus dos modalidades-, el ciudadano concluye:

"[…] estos Impuestos Mínimos Alternativos desconocen los siguientes beneficios mínimos establecidos en normas laborales, que sí están reconocidos en el régimen ordinario: la no gravabilidad del daño emergente de la indemnización por despido injustificado, de la indemnización especial por el despido de trabajadoras en embarazo o lactancia, de la indemnización por falta de pago;

esto, de acuerdo con el artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975; la exención del auxilio de cesantías cuando éstas no provienen de retiros de los fondos de cesantías; la exención de los intereses de cesantías; la exención de las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes, de riesgos profesionales, de indemnización sustitutiva de pensiones o devoluciones de saldos de ahorro pensional, cuando éstas no provienen de retiros de fondos de pensiones en los términos del artículo 126-1 del Estatuto Tributario; la exención de los gastos de representación de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, jueces de la República, rectores y profesores de universidades oficiales; la exención de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los ciudadanos colombianos que integran las reservas oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales; la exención del componente prestacional, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales; todo, de acuerdo con los artículos 206, 207 y 207-1 del Estatuto Tributario".

4.1.4. Aunque el actor advierte que el IMAN es un sistema presuntivo, en la práctica termina por ser obligatorio "al no admitir para su cálculo depuraciones ni aminoraciones estructurales, distintas de las únicas reducciones establecidas en el artículo 332 del Estatuto Tributario". Igualmente, sostiene que si bien el IMAS-PE y el IMAS-TXCP constituyen un "régimen voluntario", la escogencia del mismo por parte de los contribuyentes equivale a una renuncia de sus beneficios mínimos laborales. Refiere que en el régimen ordinario de renta se sustraen de la base los siguientes ingresos provenientes de tales beneficios:

"daño emergente de la indemnización por despido injustificado, [i]ndemnización especial por el despido de trabajadoras en embarazo o lactancia, [i]ndemnización por falta de pago; esto, de acuerdo con el artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975; la exención del auxilio de cesantías cuando éstas no provienen de retiros de los fondos de cesantías; la exención de los intereses de cesantías; la exención de las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes, de riesgos profesionales, de indemnización sustitutiva de pensiones o devoluciones de saldos de ahorro pensional, cuando éstas no provienen de retiros de fondos de pensiones en los términos del artículo 126-1 del Estatuto

Tributario; la exención de los gastos de representación de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, jueces de la República, rectores y profesores de universidades oficiales; la exención de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los ciudadanos colombianos que integran las reservas oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales; la exención del componente prestacional, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales; todo, de acuerdo con los artículos 206, 207 y 207-10 del Estatuto Tributario".

4.2. En segundo lugar, más allá de si las normas demandadas conducen a una renuncia de las prestaciones laborales, en la misma demanda el actor asevera que esta regulación desconoce en sí misma unos beneficios mínimos de los trabajadores y, por lo tanto, todo un grupo de derechos humanos, reconocidos en disposiciones constitucionales, instrumentos y tratados internacionales suscritos por Colombia (arts 1, 2, 25, 48, 53, 93, 94, 150 numeral 16, 189 numeral 2, 214, 214, 224 y 221 numeral 10 de la CP, en concordancia con arts 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC; 1 y 21 de la CADH;

y 6, 7 y 9 del PSS). Sustenta esta acusación así: 4.2.1. Sostiene que las normas superiores de derechos humanos, invocadas por él como trasgredidas en la acción pública, prevén todos los beneficios mínimos laborales enlistados en el numeral 4.1.1 de esta providencia. Así, considera que: la remuneración por descanso y vacaciones está prevista en los artículos 7 del PIDESC y del PSS; las prestaciones sociales comunes están contempladas en los artículos 22 y 25.1 de la DUDH, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC, y 6, 7 y 9 del PSS; las prestaciones sociales especiales están consagradas en los artículos 22 y 25.1 de la DUDH, 7 y 9 del PIDESC, y 7 y 9 del PSS; las indemnizaciones por despido sin justa causa y por falta de pago, se garantizan en virtud de los artículos 21 de la CADH, 7 del PSS, 23.3 de la DUDH y 7 del PIDESC; y la exención de impuestos de los recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad, de los fondos de reparto del régimen de prima media con prestación definida, de los fondos para el pago de bonos y cuotas partes de los bonos pensionales, y del fondo de solidaridad pensional está garantizada a su juicio por los artículos 22 y 25.1 de la DUDH, 7 y 9 del PIDESC y 7 y 9 del PSS. En su concepto, las prestaciones previstas en estos instrumentos constituyen además garantías constitucionales o internacionales de derechos humanos, que no pueden ser menoscabadas por la ley. No obstante, la regulación legal del IMAN y el IMAS es a su juicio una trasgresión, precisamente, de esos mínimos laborales, toda vez que la base gravable del impuesto de renta estaría conformada en virtud suya por los ingresos provenientes de esas prestaciones originadas en la relación de trabajo:

"Esto significa, que estos beneficios mínimos establecidos en las normas laborales colombianas y Derechos Humanos de los trabajadores, están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios, a través de la imposición legal, de la Base Gravable Alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional – IMAN para empleados, y del Impuesto Mínimo Alternativo Simple – IMAS para empleados y trabajadores por cuenta propia. || Es decir, que al tributar los empleados y los trabajadores por cuenta propia, en lo que respecta a los beneficios mínimos establecidos por las normas laborales colombianas y Derechos Humanos de los trabajadores, por encima del régimen ordinario, sobre una renta gravable alternativa superior, se desconocen o disminuyen, por vía de ley, parte de dichos beneficios mínimos establecidos en las normas laborales colombianas y en los tratados internacionales sobre Derechos Humanos de los trabajadores; lo que ocasiona un menoscabo de los derechos de los trabajadores reconocidos como Derechos Humanos de ellos; lo cual, es inconstitucional, porque es una prohibición constitucional al legislador" 4.2.2.

Aparte de esto, según el actor, al contemplar un gravamen sobre beneficios laborales que en su opinión están contemplados en la Constitución y en los tratados internacionales, lo que hace la ley tributaria acusada es modificar el contenido de estos últimos. No obstante, para introducir una reforma a lo contemplado en tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Colombia, es necesario adelantar un procedimiento de negociación, celebración,

aprobación, control y ratificación de tratados públicos, de acuerdo con los artículos 150 numeral 16, 189 numeral 2, 224, y 241 numeral 10 de la Constitución. En vista de que este procedimiento no fue a su modo de ver observado en la expedición de la Ley 1607 de 2012, considera el ciudadano que se violan no solo los correspondientes preceptos de los instrumentos internacionales antes mencionados, sino además las normas constitucionales sobre negociación, aprobación y ratificación de tratados internacionales.

4.3. Con base en estas razones el ciudadano solicita declarar inexequibles las disposiciones legales demandadas "a partir del 26 de diciembre de 2012".

5. Por su parte, los ciudadanos César Gabriel Cuadrado Arévalo, Sandra Milena Varela Curcho y Natalia Buitrago Osorio (D-10581) interponen acción pública contra el artículo 10 (integral) de la Ley 1607 de 2012, sobre la base de que desconoce los artículos 95 numeral 5, 338 y 363 de la Constitución.

Sostienen que la disposición acusada vulnera los principios de equidad, legalidad, eficiencia y justicia del sistema tributario, y que no materializa los fines esenciales perseguidos por el Estado Constitucional. Exponen lo siguiente como argumento para sustentar la solicitud de inexequibilidad:

"[…] la Ley 1607 de 2012 de Reforma Tributaria y específicamente su artículo 10, va en contra de los fines del Estado consagrados en su artículo segundo pues ha quedado demostrado que [a] pesar de crear un nuevo universo de un millón setecientos mil nuevos contribuyentes personas naturales declarantes del impuesto de renta, el recaudo ha estado por debajo de las proyecciones iniciales y en comparación con años anteriores se ha obtenido una disminución considerable. Sin tener en cuenta que muchas de estas personas naturales declarantes del impuesto de renta por primera vez no han pagado un solo peso de tributo y muy por el contrario han quedado con saldos a favor en su declaración tributaria por cuenta de las retenciones efectuadas por sus pagadores. […] tal como quedó establecido la nueva forma de determinar el impuesto mediante cualquiera de los sistemas allí establecidos sea este el sistema [IMAN] o el sistema [IMAS], en la práctica quedó demostrado que no contribuyen a determinar una contribución por el Impuesto de Renta y muy por el contrario, el Estado se verá en la encrucijada de atender miles de reclamaciones por solicitud de devolución de impuestos, específicamente del impuesto sobre la renta".

IV. INTERVENCIONES Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN 6. Por medio de apoderado, la DIAN pide declarar exequibles las normas acusadas. Comienza por explicar el sentido de la reforma tributaria, en lo atinente al IMAN y al IMAS. Dice que antes de la Ley 1607 de 2012 solo había un método compuesto de cálculo para liquidar la declaración del impuesto de renta. Con la reforma acusada se crearon "dos sistemas alternativos y simplificados" para esos efectos, aplicables únicamente a las personas naturales: IMAN e IMAS. El sistema ordinario de renta sigue empero vigente. Expone así el contenido de las disposiciones demandadas:

6.1. El IMAN es definido en la ley como sistema alterno para el cálculo mínimo del impuesto de renta de personas naturales, obligatorio para quienes tienen categoría de empleados. En virtud de este método, la renta gravable alternativa se obtiene a partir del total de ingresos ordinarios, excluyendo las ganancias ocasionales, y la única depuración aplicable a este resultado sería la efectuada con arreglo al artículo 332 del Estatuto Tributario, el cual consagra reducciones taxativas. A lo que así se obtenga se le considera renta gravable alternativa, y es a lo que se aplicarían las tarifas previstas en la tabla del artículo 333 del mismo Estatuto. El valor del impuesto así liquidado se compara con el obtenido según el sistema ordinario, y el monto a pagar será el superior de los dos.

6.2. El IMAS-PE es por su parte también un método alterno de liquidación en materia de impuesto a la renta, que en su versión original era aplicable a los empleados cuya renta gravable alternativa –calculada en virtud del IMAN- no superara los 4.700 UVT. Con la reforma introducida por la Ley 1739 de 2014, el IMAS-PE en su versión original quedó limitada a los periodos gravables de los años 2013 y 2014, y se dispuso que a partir del año 2015 el IMAS-PE aplicaría a

empleados contribuyentes que en el respectivo periodo obtengan ingresos brutos inferiores a 2.800 UVT y posean un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT. A esta base le son aplicables las tarifas contempladas en la tabla del artículo 334 del ET. Los empleados contribuyentes que no se encuentren en ese marco deben efectuar la depuración de la renta gravable de acuerdo con el régimen ordinario comparado con el IMAN, y pagar el mayor valor.

6.3. El IMAS-TXCP es un modo de determinación del impuesto a la renta, por el cual pueden optar los trabajadores por cuenta propia cuya renta gravable alternativa, en la versión original de la reforma, no superara los 4.700 UVT y cuyos ingresos brutos en el respectivo año gravable fueran iguales o superiores a 1.400 UVT e inferiores a 27.000 UVT.

[1] La renta gravable alternativa se obtiene en virtud de este método a partir del total de ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el periodo gravable, sin incluir las ganancias ocasionales, a lo cual se le restan únicamente los conceptos previstos en el artículo 332 del Estatuto Tributario.

A la renta gravable alternativa así calculada, por ser fruto de un sistema de determinación del impuesto sobre la "renta cedular", se le aplican las tarifas correspondientes a la respectiva actividad económica, previstas en la tabla del artículo 340 del Estatuto.

7. En cuanto su justificación, la DIAN ofrece tres propósitos de la reforma. Primero, la creación de estos sistemas alternos de liquidación del impuesto de renta tiene "el fin de contrarrestar las múltiples perforaciones de la base gravable". Lo cual tiene un segundo cometido, cual es fortalecer el principio de equidad entre las personas naturales asalariadas e independientes, por la vía de obtener una renta gravable ajustada estrictamente a la capacidad de pago del contribuyente, "evitando […] distorsiones en cuanto a las decisiones de ahorro, inversión y consumo que tomen en cuenta los contribuyentes", y así también previniendo "discriminaciones entre los contribuyentes dependiendo de su nivel de ingresos, o de su poder adquisitivo". Por último, la reforma busca valores más justos en la liquidación del tributo. Al introducir el IMAN y el IMAS -en sus dos aplicaciones- no se viola el principio de irrenunciabilidad a los beneficios mínimos laborales, toda vez que "no se efectúa ninguna prohibición de accesos a los derechos laborales constitucionalmente protegidos o exigencia alguna de renuncia a tales derechos con el fin de aplicar uno u otro sistema de determinación de la renta para las personas naturales".

8. La DIAN descarta además un presupuesto de las demandas, en virtud del cual los sistemas IMAN e IMAS gravan los ingresos laborales, mientras el régimen ordinario no lo hace. Señala que "de acuerdo con el artículo 206 y 103 del Estatuto Tributario la generalidad de los ingresos provenientes de la relación laboral, bien sea ésta de carácter legal o reglamentaria, concurre frente al tributo de renta". En su concepto, el impuesto de renta se calcula teniendo en cuenta "el incremento patrimonial potencial o renta ganada por un sujeto, después de pagar los costos y gastos imputables a la actividad productora de la renta", de modo que en el monto gravable se engloban "los resultados de rentas provenientes de distintos orígenes, con el fin de considerar de forma completa e integral todas las manifestaciones de capacidad económica".

Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT- 9. El ICDT considera que las demandas son ineptas, y las normas acusadas constitucionales. En cuanto a la acción del expediente D-10581, estima que se limita a plantear un problema de igualdad, sin mostrar en qué consiste la diferencia de trato ni quiénes son los contribuyentes a los que se les viola. La demanda del expediente D-10559 plantea a su juicio una confrontación entre la Ley demandada y otras normas de rango legal, como las contenidas en el Código Sustantivo del Trabajo. Así formuladas, las acusaciones no cumplen los requisitos de aptitud. Ahora bien, en cuanto a las normas cuestionadas, el ICDT opina que se ajustan a los principios invocados. En su concepto, las disposiciones legales solo limitan la posible "utilización de los beneficios tributarios del sistema ordinario de determinación de la base gravable del impuesto de renta en la [obtención] de la base gravable alternativa". En ningún momento los preceptos demandados impiden que el trabajador tenga derecho a remuneración, a

pensión o a prestaciones indemnizatorias o de otra naturaleza, sino que se contraen a señalar que sobre estos ingresos recae el impuesto. “El derecho al trabajo y la irrenunciabilidad de los derechos mínimos”, concluye, “no se menoscaba[n] con la gravabilidad de los mismos”.

Centra Unitaria de Trabajadores -CUT- 10. La CUT coadyuva la demanda, pues estima que las disposiciones acusadas “agravan la situación del trabajador, al gravar los beneficios mínimos a que tiene derecho”. Sostiene que la reforma obliga a los trabajadores a “ceder sus magras rentas para ‘equilibrar’ el descompensado presupuesto de la nación”. Dice que mientras “[l]os ingresos de los trabajadores (as) vienen cayendo año a año […] las personas y las empresas que generan un empleo en pésimas condiciones laborales, precarizados y tercerizados gozan de todo tiempo de exenciones, rebajas tributarias”. Señala que estos impuestos conducen a una doble tributación, por cuanto a ellos deben sumarse otra serie de “rebajas” por contratación laboral, pagos de seguridad social, programas de responsabilidad social, entre otras. Las disposiciones demandadas pueden entonces querer incrementar el empleo de calidad, pero la verdad es que no lo consiguen.

[2] Añade que la reforma desconoce el mínimo vital de los trabajadores, pues mientras reciben iguales o menores ingresos deben tributar más, con lo cual se llega a una “precarización del salario”. Esto se traduce en una afectación de los beneficios mínimos establecidos en el derecho internacional del trabajo, y limita irrazonablemente el principio de progresividad.

Centro de Investigaciones para el Desarrollo de la Universidad Nacional de Colombia – CID- 11. El CID solicita inhibirse respecto de la demanda del expediente D-10581, y declarar exequibles las normas acusadas por los cargos de la otra acción. En cuanto a lo primero dice que los actores no proponen un “juicio de corrección o no con las normas constitucionales, sino de conveniencia o idoneidad para cumplir las metas que se propone”, pues “no argumentan ninguna contradicción del texto demandado con alguna norma constitucional” sino que se limitan a exponer valoraciones en torno a la inconveniencia del artículo 19 de la Ley 1607 de 2012. Considera que la clase de juicios solicitada no le corresponde a la Corte en el control abstracto.

Frente a la segunda solicitud sostiene en primer lugar que la irrenunciabilidad en materia laboral aplica solo a derechos “mínimos” , y cubre exclusivamente las relaciones laborales. Por lo cual considera un “error categorial” hablar de irrenunciabilidad de beneficios laborales en el control de normas tributarias. Además, los tributos no son renuncias voluntarias a los derechos laborales. Sugiere que si se acoge el planteamiento de la demanda, jamás podría haber tributos sobre personas naturales cubiertas por los derechos laborales, toda vez que en cualquier escenario gravarían justamente sus ingresos de trabajo. De modo que aunque la reforma grave las rentas laborales, el esquema impositivo diseñado no contradice la Constitución. A su juicio, mientras se respete el mínimo vital, es posible gravar las rentas laborales.

12. Ahora bien, en concepto del CID la creación de los sistemas IMAN e IMAS no vulnera el mínimo vital de los trabajadores. Para sustentar esta afirmación, empieza por señalar que “en la gran mayoría de los casos” la reforma disminuye el impuesto. Por una parte, si se aplican a una misma renta gravable las tarifas del sistema ordinario de renta, y se compara el producto con el obtenido al aplicar las tarifas de IMAN e IMAS, se observa que “el monto del impuesto a pagar es inferior en los dos sistemas nuevos (IMAS e IMAN) que en el sistema ordinario” (ver TABLA I). Lo anterior no desconoce que las rentas gravables son distintas, según si se aplica el sistema ordinario o el IMAN o IMAS, sino que muestra que las tarifas de estos dos métodos son menores. Con todo, para mostrar que impacto tienen en su conjunto los nuevos sistemas de determinación del impuesto de renta, el CID presenta una simulación de algunas declaraciones de renta de empleados con diferentes niveles de ingresos y con los valores correspondientes al año gravable 2013. Luego calcula el impuesto de renta en el sistema ordinario y en el IMAN, y advierte que salvo en un rango el ordinario arroja como producto un impuesto inferior al que se obtiene con el IMAN (ver TABLAS 2 y 3). Por lo anterior la intervención

sostiene que “la aplicación de la nueva normatividad tributaria les es favorable a los trabajadores, en comparación con su situación anterior a la reforma del 2012”.

13. A juicio del CID, tampoco es cierto que la reforma tributaria comprometa el mínimo vital de los trabajadores, toda vez que la ley prevé unos estándares mínimos para proteger a quienes devengan un nivel bajo de rentas laborales. Sostiene que “el ingreso mínimo gravado tanto por el IMAN como por el IMAS es de 1548 UVT (artículo 10 Ley 1607 de 2012), lo que equivale a un ingreso mensual promedio e hipotético de $3.742.250, equivalente a 5.8 veces el salario mínimo legal mensual vigente”.

Si se acepta este cálculo debe entonces concluirse que “ninguna persona que gane menos de 5.8 veces el salario mínimo está obligada a pagar impuesto”. En consecuencia, no puede decirse que se afecte el derecho al mínimo vital, el cual –según la intervención- está relacionado en la jurisprudencia constitucional con el salario mínimo mensual.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN 14. En el concepto No. 5886 del 2 de marzo de 2015, el Procurador General de la Nación le solicita a esta Corte inhibirse frente a la demanda del expediente D-10581 y limitarse a examinar el fondo de las acusaciones presentadas en la acción del expediente D-10559, pero únicamente contra el artículo 10 (parcial) de la Ley 1607 de 2012. La petición de un fallo inhibitorio en lo atinente a la demanda D-10581 se fundamenta en su “falta de claridad”. La Vista Fiscal sostiene que “resulta imposible saber en qué consiste la violación al principio de equidad”. En cuanto a la solicitud de contraer el pronunciamiento únicamente al control del artículo 10 (parcial) de la Ley acusada, lo sustenta en que en realidad es la única norma contra la cual se dirige la acción, por ser precisamente la que “regula la manera como los empleados deben cumplir sus obligaciones tributarias en relación con el impuesto de renta”. Las demás son incorporadas en la demanda a título de integración, pero no son el objeto directo de los cargos. Delimitada así la materia del proceso, el Ministerio Público estima que la norma legal se ajusta a los principios constitucionales invocados.

15. En su concepto, el Procurador señala que el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales no aplica como límite al ejercicio del poder tributario. Los tributos se imponen en función del deber que tiene toda persona y ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas, y del cual no están exonerados los trabajadores. No solo la Constitución sino distintos instrumentos internacionales reconocen el deber de las personas de hacer contribuciones como parte que son de la sociedad y el Estado. Menciona a título de ejemplo los artículos 29 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y XXXVI de la Declaración Americana sobre los Derechos y Deberes del Hombre, el Capítulo V de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y los Preámbulos de los Pactos Internacionales de Derechos Civiles y Políticos, y Económicos Sociales y Culturales. Todo lo cual indica que los trabajadores deben tributar con arreglo a las rentas laborales que perciban. Asunto distinto es impugnar las normas acusadas, por su inequidad. Lo cual, según el Procurador, “prima facie resultaría dudoso” por lo siguiente:

“[…] el hecho gravable está constituido por los ingresos anuales del empleado iguales o superiores a 1548 UVT, cuya tarifa para ese mínimo ingreso sería de 1.5 UVT. Lo anterior, porque quienes devenguen en promedio menos de 4.5 salarios mínimos legales mensuales vigentes por mes laborado no están obligados a pagar el impuesto de renta y quienes empiecen a pagar el impuesto lo hacen en una forma progresiva basada en la equidad vertical, empezando por 1.05 UVT” 16. Por consiguiente, considera que la norma es exequible a la luz de los cargos.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS Competencia 1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4 de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la presente demanda.

Inhibición de la Corte en lo que atañe a algunos cuestionamientos, y pronunciamiento de fondo respecto de los demás 2. El Procurador General de la Nación, el CID de la Universidad Nacional y el ICDT coinciden en solicitarle a la Corte inhibirse de emitir un fallo de fondo en lo que atañe a la demanda del expediente D-10581. El Concepto Fiscal considera

que la acción no es clara, por cuanto no se logra entender en qué consiste la violación. EL CID estima que el cuestionamiento planteado en esta demanda no es pertinente, por cuanto no propone una contradicción con un texto constitucional sino un juicio de aptitud de la reforma para conseguir las metas económicas y financieras que se propuso. El ICDT opina por su parte que los argumentos en los cuales se sustenta la acusación no son suficientes, toda vez que se limitan a formular un problema de supuesta violación a la igualdad o a la equidad, sin mostrar en qué consiste la diferencia de trato ni quiénes son los contribuyentes a los que se les violan estos derechos. En lo que respecta a la acción pública del expediente D-10559 solo el ICDT sostiene que carece de aptitud, por cuanto plantea una confrontación entre normas de rango legal. El Procurador General estima, en cambio, que esta demanda es apta pero que el pronunciamiento debe recaer solo sobre el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, en la medida en que solo se cuestiona el sistema para determinar la renta de los empleados, regulada en esa norma. La Corte pasa a examinar estas peticiones.

3. En cuanto a la demanda del expediente D-10581, esta dice que el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 vulnera los principios de equidad, legalidad, eficiencia y justicia del sistema tributario, y no materializa los fines esenciales del Estado Constitucional (CP arts 95 num 5, 338 y 363). No obstante, tras hacer esta enunciación, es verdad que no desarrolla de forma clara, suficiente y pertinente las acusaciones. Para empezar no expresa el contenido de la norma demandada. Aparte, tampoco expone cuáles son las implicaciones de los preceptos superiores que invoca, ni explica cómo es que se vulneran con la regulación cuestionada. Esto hace que la acción resulte, como lo señala el Ministerio Público, poco comprensible y falta de claridad .

Ciertamente, los actores aducen que la reforma es problemática por cuanto el recaudo por concepto de impuesto a la renta es inferior a lo proyectado y a lo obtenido en años anteriores. Además, dicen que la Ley 1607 de 2012 conducirá al Estado a “la encrucijada de atender miles de reclamaciones por solicitud de devolución de impuestos, específicamente del impuesto sobre la renta”. Sin embargo, los ciudadanos no exponen argumentos para mostrar cuál es la relación entre estas críticas y las normas constitucionales invocadas, razón por la cual sus cuestionamientos son además insuficientes . Y en la medida en que no es evidente que la acusación así entendida sea de inconstitucionalidad, y no solo de ineptitud fiscal de la reforma para incrementar el recaudo, la argumentación carece también de pertinencia . Por ende, la Sala se inhibirá de fallar de fondo la acción del expediente D-10581.

4. En lo que respecta a la demanda del expediente D-10559, la Corte en primer lugar comparte la solicitud del Concepto Fiscal en cuanto a circunscribir el objeto sobre el cual ha de recaer el pronunciamiento, únicamente a las normas que regulan el IMAN y el IMAS para empleados. Esto se justifica en la medida en que el actor, a lo largo de su exposición, sostiene que el aspecto inconstitucional de la reforma es la decisión de gravar beneficios mínimos de los trabajadores, que a su juicio son irrenunciables, y que en el sistema ordinario de renta estaban exentos. En consecuencia, su crítica versa sobre todos los enunciados legales que definen los sistemas IMAN e IMAS-PE. No obstante, no puede decirse que la regulación de estos sistemas esté contemplada exclusivamente en el artículo 10, pues también los artículos 3, 4 y 7 (parciales) de la Ley 1607 de 2012 se refieren a la base gravable de estos métodos de cálculo de la renta, y son entonces estos cuatro preceptos los que serán objeto del juicio. Por el contrario, en la medida en que los artículos 11, 13 y 14 ídem no contemplan previsiones que configuren el IMAN o el IMAS-PE, sino que regulan lo atinente al IMAS-TXCP y a las tarifas mínimas de la retención en la fuente de forma autónoma, la Corte se inhibirá en lo correspondiente, toda vez que los cuestionamientos de la demanda se refieren es a la normatividad referida a la determinación del impuesto sobre la renta de los empleados.

5. En segundo lugar, debe señalarse que si bien la acción pública es apta en general, para cuestionar los artículos 3, 4 y 7 (parciales) y 10 (integral), no es menos cierto que algunos cuestionamientos particulares carecen de aptitud.

Esto último ocurre con las acusaciones por supuesta vulneración de los artículos 84, 150 numeral 16, 189 numeral 2, 214, 215, 224 y 241 numeral 10 de la Constitución. En efecto, no existe conexidad entre la normatividad demandada, los

argumentos de inconstitucionalidad presentados y estas disposiciones constitucionales. El artículo 84 Superior establece una prohibición a las autoridades de exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para el ejercicio de un derecho que tiene una regulación general.

Los artículos 214 y 215 de la Carta versan sobre estados de excepción y, en especial, sobre los parámetros de validez de su declaratoria, desarrollo, prórroga y terminación. Los artículos 150 numeral 16, 189 numeral 2, 224 y 241 numeral 10 de la Constitución definen autoridades competentes y trámites de negociación, aprobación, ratificación y control constitucional de tratados internacionales y sus leyes aprobatorias. Ninguna de estas normas tiene relación aparente con el control del contenido material de una ley que reforma el impuesto de renta.

6. Ciertamente, el actor pretende configurar un cargo de inconstitucionalidad con base en que la Ley 1607 de 2012 intenta modificar tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Colombia al margen del procedimiento constitucional previsto para ello. No obstante, más allá de presentar argumentos encaminados a evidenciar una supuesta contradicción entre el contenido de las normas demandadas y el de los instrumentos internacionales que invoca, la acción pública no explicita las razones por las cuales debe concluirse que con la Ley 1607 de 2012 el legislador buscó modificar o cancelar compromisos internacionales sobre la materia. La demanda no ofrece tampoco elementos de juicio suficientes para mostrar por qué, en su concepto, el Congreso siguió un procedimiento distinto del que contempla el orden constitucional para la clase de leyes a la cual pertenece la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. En consecuencia, las acusaciones carecen de suficiencia y, a este respecto, la acción no tiene la aptitud necesaria para provocar un fallo de fondo.

7. Algo distinto debe decirse de los restantes cargos, en los cuales se plantea un desconocimiento de los artículos 1, 2, 24, 25, 53, 93, 94, 95 numeral 9, y 363 de la Constitución, en concordancia con los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC; 1 y 21 de la CADH; y 6, 7 y 9 del PSS. En esencia, estos cuestionamientos se contraen a señalar que el legislador vulnera el derecho a un trabajo digno y justo, y todo un haz de derechos humanos y principios constitucionales interrelacionados y desarrollados en las normas superiores antes indicadas, cuando incluye en la renta gravable del impuesto de renta un universo de ingresos laborales que constituyen beneficios mínimos, y que antes no se consideraban gravables en ese tributo.

Estas censuras, más allá de si prosperan, son para empezar inteligibles y por tanto claras . Aparte, la acción describe el régimen legal en términos que se infieren de las normas acusadas, de modo que sus argumentos son ciertos . Además, la confrontación que se propone no es solo entre normas legales. Ciertamente hay alusiones a la ley laboral, pero estas tienen por objeto identificar los ingresos gravados, sin darles el estatus de parámetros de validez. El parámetro de constitucionalidad, como se mostró, está conformado por preceptos superiores. Finalmente, las razones invocadas no son vagas sino precisas, y tienen la virtualidad de despertarle a la Corte una sospecha de inconstitucionalidad, por lo cual los cargos son entonces específicos y suficientes .

Delimitación del objeto del fallo. Integración de la unidad normativa. Reforma de la Ley 1607 de 2012 mientras se surtía el proceso de control ante la Corte Constitucional 8.

Ahora bien, debe mencionarse que la acción pública del expediente D-10559 se radicó en la Corte Constitucional el 24 de noviembre de 2014, y mientras se le daba trámite se expidió la Ley 1739 de 2014 “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”.

Esta última Ley se promulgó y entró en vigencia el 23 de diciembre de 2014, y en su artículo 33 introdujo una reforma al artículo 334 del Estatuto Tributario, el cual por su parte se refiere específicamente al IMAS-PE. En esencia, el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014 modificó las condiciones de aplicación del IMAS-PE, y cambió asimismo el contenido de las

tarifas correspondientes a este sistema, cuyos detalles se expondrán más adelante. Sin embargo, la Corte debe definir desde ya, en primer lugar, si esta reforma le impide conocer la versión demandada del artículo 334 del Estatuto Tributario, que corresponde a la consignada en la Ley 1607 de 2012 sin sus reformas ulteriores, y en segundo lugar si puede controlar además la norma referida con las modificaciones de la Ley 1739 de 2014.

9. Para empezar, aunque el artículo 334 del Estatuto Tributario fue parcialmente reformado por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, la Corte conserva su competencia para examinar la versión originalmente acusada, introducida por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, en tanto aún tiene la virtualidad de producir efectos en controversias administrativas y judiciales sobre su aplicación. Además, en virtud del principio perpetuatio jurisdictionis , la Corte conserva su competencia para controlar normas demandadas que han sido derogadas durante el proceso de constitucionalidad.

[3] Ahora bien, debe tenerse en cuenta que actualmente la versión vigente del IMAS-PE es la definida en virtud del artículo 33 de la Ley 1739 de 2014. Así, aunque esta norma no haya sido cuestionada en la acción, debe ser incorporada al juicio por la vía de una integración de la unidad normativa. En efecto, l a Corte ha señalado en su jurisprudencia que en ciertos casos puede integrar de oficio la unidad normativa con textos legales no expresamente demandados, con el fin de evitar fallos inocuos y así garantizar el derecho a una justicia efectiva (CP arts. 2 y 229).

[4] En esta ocasión no podría la Corte controlar la constitucionalidad de las normas que configuran los sistemas IMAN e IMAS-PE sin incluir el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, toda vez que esta disposición también regula aquellos sistemas y si llegara a declarar inexequibles las primeras, el fallo podría resultar parcialmente inocuo en tanto subsistan otros preceptos que se refieran a ellas.

10. Por todo lo cual, en atención a las anteriores precisiones, en síntesis la Sala Plena de la Corte decidirá si los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10 (integral) de la Ley 1607 de 2012, y 33 de la Ley 1739 de 2014, vulneran los artículos 1, 2, 24, 25, 53, 93, 94, 95 numeral 9, y 363 de la Constitución, en concordancia con los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC; 1 y 21 de la CADH; y 6, 7 y 9 del PSS, en los términos señalados en este fallo.

Presentación del caso y planteamiento del problema jurídico 11. El ciudadano cuestiona la reforma introducida al impuesto sobre la renta de personas naturales con la calidad de empleados, en la medida en que grava ingresos laborales que constituyen beneficios mínimos y son irrenunciables, los cuales en contraste no se encuentran totalmente gravados en el sistema ordinario de determinación de la renta gravable. En su concepto, esto se traduce en la violación de un grupo de preceptos superiores enunciados en el apartado anterior de este fallo. La CUT coadyuva estas pretensiones, por cuanto a su juicio las disposiciones cuestionadas establecen una imposición sobre beneficios mínimos, lo cual implica para el trabajador ceder sus escasas rentas para alcanzar un equilibrio fiscal. La DIAN, el ICDT, el CID y el Ministerio Público consideran en cambio que la regulación es exequible, aunque cada uno presenta argumentos distintos. En síntesis, estas intervenciones sostienen: (i) que la reforma persigue objetivos fiscales permitidos e importantes, como mejorar la configuración del impuesto de renta y hacerlo más equitativo y progresivo, (ii) que las normas acusadas no obligan al trabajador a renunciar en sus relaciones laborales a sus beneficios mínimos, (iii) que el principio de irrenunciabilidad no es un límite al poder tributario, y (iv) que en todo caso este principio no impide gravar con impuesto de renta los ingresos laborales.

12. En este contexto, la Corte debe resolver los dos siguientes problemas jurídicos: 12.1. ¿Vulnera el legislador el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales (CP arts 1, 2, 48 y 53) al incorporar dentro de la base gravable del impuesto mínimo de renta de los empleados los ingresos que provienen de las relaciones de trabajo, sin admitir como regla aminoraciones estructurales a este respecto? 12.2.

¿Puede el legislador, en un marco constitucional que garantiza el derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas (Preámbulo y arts 1, 2, 25, 93, 94 CP, en conc. con 22, 23.1, 23.3, 25 DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 PIDESC; 1 y 21 CADH; y

6, 7 y 9 PSS), incluir en la base gravable del impuesto mínimo de renta de los empleados ingresos provenientes de relaciones laborales que antes se encontraban necesariamente exentos? 13.

Para tomar una decisión al respecto, la Corte primero expondrá el contenido de la reforma al impuesto de renta para personas naturales, y luego abordará los problemas jurídicos referidos en el orden en el que se presentaron.

Contenido de la reforma introducida al impuesto de renta para personas naturales en la Ley 1607 de 2012. Estructura de los sistemas alternativos de determinación de la base gravable del impuesto de renta IMAN e IMAS 14.

La Ley 1607 de 2012 introdujo una reforma al impuesto sobre la renta de personas naturales, con la creación de tres sistemas de determinación del tributo denominados IMAN, IMAS-PE e IMAS-TXCP. Los artículos 10 y 11 de esta Ley incorporaron dos nuevos capítulos al Título V del Libro Primero –'Impuesto sobre la Renta y Complementarios'- del Estatuto Tributario. El artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 crea el Capítulo I, correspondiente al sistema aplicable a los 'Empleados', y el artículo 12 contempla el Capítulo II, que se refiere al sistema de determinación del impuesto para 'Trabajadores por Cuenta Propia'.

Cada uno de estos Capítulos está a su vez integrado por sendos grupos de artículos: el Capítulo I lo conforman los artículos 329 a 335; y el Capítulo II los artículos 336 a 341. Esta reforma no desmonta el sistema anterior de determinación del impuesto sobre la renta, regulado a lo largo del Libro Primero del Estatuto Tributario, sino que introduce tres especies de sistemas alternativos sobre la materia, cuyas características principales son las siguientes:

15. Sistema IMAN . Aspectos centrales . El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional –IMAN- aplica únicamente a 'empleados', tal y como se definirán más adelante. La Ley 1607 de 2012 lo caracteriza como un sistema "presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios" (ET art 331). Esto significa que los empleados, además de liquidar su impuesto sobre la renta de conformidad con el sistema ordinario –sin incluir los ingresos por ganancias ocasionales-, tienen la obligación de liquidarlo también de conformidad con el IMAN (ET 330). El deber de liquidar el impuesto de acuerdo con estos dos sistemas de forma concomitante, tiene por objeto definir con arreglo al IMAN un valor presuntivo de la renta, y determinar el impuesto mínimo de renta. Lo cual implica, como dice el artículo 329 ídem, que si bien el impuesto de renta se determina por el sistema ordinario, este "en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo –IMAN- a que se refiere este capítulo". Las características principales de este sistema se enuncian a continuación:

15.1. Sujetos . El IMAN y el IMAS aplican únicamente a las personas naturales. No obstante, en su regulación la ley tributaria distingue entre dos clases de personas naturales: los empleados y los trabajadores por cuenta propia (ET art 329). La noción tributaria de 'empleados', en este contexto, no coincide totalmente con la que ofrece la legislación laboral sustantiva, pues puede ser empleado incluso quien no presta sus servicios personales bajo subordinación.

El artículo 329 del Estatuto Tributario precisa ambos universos así: - empleado es "toda persona natural residente en el país, cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación". También se consideran empleados los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales "o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado", siempre que sus ingresos "correspondan en un porcentaje igual o superior a ochenta por ciento (80%) al ejercicio de dichas actividades"; y - trabajador por cuenta propia es "toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior al ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas" en el Capítulo II del Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario, introducido –como antes se precisó- por el artículo 11 de la Ley 1607 de 2012.

- otros sujetos, sustraídos del IMAN e IMAS , se enuncian en el parágrafo único del artículo 329 del Estatuto Tributario. Este prevé que las personas naturales residentes no clasificadas en las categorías de ‘empleados’ o ‘trabajadores por cuenta propia’, tal y como estas son entendidas en la reforma, seguirán sujetas “al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente”. Lo mismo ocurre con otros sujetos expresamente menciona el citado parágrafo.

[5] El parágrafo único del artículo 206-1 ídem dice también que los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores “determinarán su impuesto sobre la renta de acuerdo con el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso aplicarán el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”.

15.2. Base gravable alternativa, sistema IMAN . Ahora bien, el sistema IMAN prevé una metodología distinta para arribar a la base gravable del impuesto de renta, que la reforma acusada denomina “renta gravable alternativa” (RGA). En virtud suya, la renta gravable se obtiene luego de “disminuir, de la totalidad de ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo periodo gravable, los conceptos autorizados en el artículo 332 de este Estatuto” (ET arts 331 y 332).

El parágrafo 1º del artículo 330 ídem dice que los factores para determinar el impuesto de renta en el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del IMAN o el IMAS. Los conceptos que son susceptibles de disminuirse, en observancia del artículo 332, son los siguientes:

a. Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.

b. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.

c. Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado. d. Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto.

e. Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable.

La deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo período o dos mil trescientas (2.300) UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que éstos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud.

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados.

El Gobierno Nacional reglamentará la materia. f. El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno Nacional.

g. Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico. Los trabajadores del servicio doméstico que el

contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

h. El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo 11 del Título I del Libro I de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

i. Indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios.

j. Los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 - 2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

15.3. Ingresos que no integran la RGA en el IMAN . Ahora bien, fuera del artículo 332 del Estatuto Tributario hay otro grupo de disposiciones en el cual se excluyen de forma expresa algunos ingresos de la RGA en el IMAN, como es el caso de los que se exponen a continuación:

a. En virtud del parágrafo 1º del artículo 126-1 del Estatuto Tributario, las “pensiones que se paguen habiendo cumplido con las condiciones señaladas en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dichas condiciones, continúan sin gravamen y no integran la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”.

b. De acuerdo con el parágrafo 3º del artículo 126-1 ídem, los “retiros y pensiones que cumplan con el período de permanencia mínimo exigido o las otras condiciones señaladas en el inciso [primero de ese parágrafo], mantienen la condición de no gravados y no integran la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional”.

c. Según el inciso 2º del artículo 126-4 ídem, el “retiro de los recursos [de las cuentas de ahorro ‘AFC’] para cualquier otro propósito [distinto del previsto en esa norma] antes de un periodo mínimo de permanencia de diez (10) años contados a partir de la fecha de su consignación, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la entidad financiera, las retenciones inicialmente no realizadas en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, sin que se incremente la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”.

d. De conformidad con el inciso 4º del artículo 126-4 ídem, los “retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que hayan cumplido los requisitos de permanencia establecidos en el segundo inciso o que se destinen para los fines previstos en el presente artículo, continúan sin gravamen y no integran la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”.

e. Con arreglo a lo previsto en el inciso 2º del parágrafo único del artículo 126-4 ídem, el retiro de los recursos depositados en cuentas AFC dentro de los cinco años posteriores a su consignación “implica que el trabajador pierda el beneficio [reconocido en la ley tributaria] y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera, las retenciones inicialmente no realizadas en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, sin que se incremente la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”, dentro de los términos allí consignados.

f. En atención a lo dispuesto por el último inciso del artículo 126-4 ídem, los “retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente parágrafo, mantienen la condición de no gravados y no integran la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”.

15.4. Tarifas aplicables al IMAN . A la RGA obtenida según lo señalado se deben aplicar unas tarifas formuladas en UVT y enlistadas en la tabla del artículo 333 del Estatuto:

Tarifas IMAN (art 333 ET) Renta Gravable Alternativa Total anual desde (en UVT) IMAN (en UVT) Renta Gravable Alternativa Total anual desde (en UVT) IMAN (en UVT) Renta Gravable Alternativa Total anual desde (en UVT) IMAN (en UVT) menos de 1,548 0.00 3.339 95,51 8 .145 792,22 1.548 1,05 3.421 101,98 8.349 833,12 1.588 1,08 3.502 108,64 8.552 874,79 1.629 1,11 3.584 115,49 8.756 917,21 1.670 1,14 3.665 122,54 8.959 960,34 1.710 1,16 3.747 129,76 9.163 1.004,16 1.751 2,38 3.828 137,18 9.367 1.048,64 1.792 2,43 3.910 144,78 9.570 1.093,75 1.833 2,49 3.991 152,58 9.774 1.139,48 1.873 4,76 4.072 168,71 9.978 1.185,78 1.914 4,86 4.276 189,92 10.181 1.232,62 1.955 4,96 4.480 212,27 10.385 1.279,99 1.996 8,43 4.683 235,75 10.588 1.327,85 2.036 8,71 4.887 260,34 10.792 1.376,16 2.118 13,74 5.091 286,03 10.996 1.424,90 2.199 14,26 5.294 312,81 11.199 1.474,04 2.281 19,81 5.498 340,66 11.403 1.523,54 2.362 25,70 5.701 369,57 11.607 1.573,37 2.443 26,57 5.905 399,52 11.810 1.623,49 2.525 35,56 6.109 430,49 12.014 1.673,89 2.606 45,05 6.312 462,46 12.217 1.724,51 2.688 46,43 6.516 495,43 12.421 1.775,33 2.769 55,58 6.720 529,36 12.625 1.826,31 2.851 60,70 6.923 564,23 12.828 1.877,42 2.932 66,02 7.127 600,04 13.032 1.928,63 3.014 71,54 7.330 636,75 13.236 1.979,89 3.095 77,24 7.534 674,35 13.439 2.031,18 3.177 83,14 7.738 712,80 más de 13.643 27%*RGA – 1.622 3.258 89,23 7.941 752,10 El IMAN es por sus características legales un sistema distinto al IMAS-PE, y estos dos son a su vez diferenciables del IMAN-TXCP, como pasa a mostrarse.

16. El IMAS-PE. Aspectos centrales . En su versión original, la Ley 1607 de 2012 dispuso que los ‘empleados’ con RGA “inferior a cuatro mil setecientas (4.700) UVT”, calculada de conformidad con el IMAN, contaban con la posibilidad de liquidar su impuesto sobre la renta de conformidad con el Impuesto Mínimo Alternativo Simple para empleados – IMAS-PE (ET art 334). Con la reforma introducida al Estatuto Tributario por la Ley 1739 del 2014, los empleados que tienen la posibilidad de liquidar su impuesto de renta según el IMAS-PE son los que “en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 2.800 Unidades de Valor Tributario (UVT) y hayan poseído un patrimonio líquido inferior a 12.000 Unidades de Valor Tributario (UVT), el cual es calculado sobre la renta gravable alternativa determinada de conformidad con el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN)”. Los empleados que reúnan estas condiciones, pueden entonces voluntariamente optar por liquidar su impuesto de renta conforme al IMAS-PE, o de lo contrario sujetarse a lo previsto respecto del IMAN y el sistema ordinario.

[6] 16.1. Tarifas aplicables al IMAS-PE . El IMAS-PE se diferencia entonces del IMAN, por una parte, en que es aplicable solo a una parte del universo de empleados, definido con arreglo a lo antes referido. No obstante, el IMAS-PE tiene además otra diferencia específica, y es el incremento de los valores tarifarios en comparación con los que prevé el IMAN (ET art 334). En la versión del artículo 334 ídem que es posterior a la reforma de la Ley 1739 de 2014, se observa por ejemplo que mientras una renta gravable alternativa de 1588 UVT debe pagar por el IMAN 1.08 UVT, en el IMAS-PE se incrementa levemente para obligar al empleado a pagar 1.10 UVT. Esa diferencia se va acrecentando conforme aumenta la RGA, pues si esta es de 2.769 UVT en el IMAN la tarifa es 55.58 UVT, mientras en el IMAS-PE la tarifa para esa misma RGA es de 84.30 UVT. La tabla de tarifas, tras la Ley 1739 de 2014, es la siguiente:

Tarifas IMAS-PE (art 334 ET) RGA Anual desde (En Uvt) IMAS (En UVT) RGA Anual desde (En Uvt) IMAS (En UVT) 1.548 1,08 2.199 20,92 1.588 1,10 2.281 29,98 1.629 1,13 2.362 39,03 1.670 1,16 2.443 48,08 1.710 1,19 2.525 57,14 1.751 2,43 2.606 66,19 1.792 2,48 2.688 75,24 1.833 2,54 2.769 84,30 1.873 4,85 1.914 4,96 1.955 5,06 1.996 8,60 2.036 8,89 2.118 14,02 16.2.

Beneficio de auditoría . Excepción al deber de presentar la declaración de renta de acuerdo con el régimen ordinario. Este mayor valor de las tarifas aplicables en el IMAS-PE se compensa con una reducción notoria de los términos dentro de los cuales adquiere firmeza la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios. En efecto, por regla en

esta materia se tiene que la declaración tributaria queda en firme después de dos años, contados a partir de los diferentes momentos que enuncia el artículo 714 del Estatuto Tributario.

[7] El artículo 335 disminuye estos términos para los empleados que, reuniendo las condiciones para ello, opten por liquidar su impuesto sobre la renta de conformidad con el IMAS-PE, pues dice que la liquidación privada de estos contribuyentes "quedará en firme después de seis meses contados a partir del momento de la presentación", siempre y cuando cumplan con las demás condiciones contempladas en la ley tributaria. El artículo 335 del Estatuto Tributario dice igualmente que "[l]os contribuyentes que opten por aplicar voluntariamente el IMAS, no estarán obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta establecida en el régimen ordinario".

17. Sistema IMAS-TXCP . Si bien la Corte no emitirá pronunciamiento alguno sobre el fondo de las acusaciones contra las normas legales que contemplan el Impuesto Mínimo Alternativo Simple para los Trabajadores por Cuenta Propia –IMAS-TXCP-, se referirá a sus características principales para ilustrar sus diferencias con el IMAN y el IMAS-PE. Los trabajadores por cuenta propia deben liquidar el impuesto sobre la renta con arreglo al sistema ordinario. No obstante, la Ley 1607 de 2012 contempló para algunos de estos trabajadores la posibilidad de aplicar el IMAS-TXCP (ET art 336). Este es un sistema "simplificado y cedular" de determinación del impuesto de renta, aplicable solo a las personas naturales que clasifiquen como trabajadores por cuenta propia - con las precisiones que establece el artículo 336 parágrafo 3º ídem- que desarrollen las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario, y "cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) en el respectivo año o periodo gravable resulte superior al rango mínimo determinado para cada actividad económica, e inferior a veintisiete mil (270.000) UVT". El que sea un sistema "cedular" de configuración del impuesto de renta, implica que tiene tarifas diferenciadas en función de la actividad económica que origina la renta.

17.1. Sujetos. IMAS-TXCP . Aunque el artículo 329 del Estatuto Tributario consagra una definición de 'trabajadores por cuenta propia', para efectos de la aplicación del IMAS-TXCP se requiere acreditar además, desde la reforma de la Ley 1739 de 2014, que en el respectivo año gravable: (i) sus ingresos provienen, en una proporción igual o superior a un 80% de la realización de solo una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario; (ii) desarrolla la actividad por su cuenta y riesgo; (iii) su RGA es inferior a 27.000 UVT; (iv) el patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior es inferior a 12.000 UVT. Las actividades a las que se refiere el artículo 340 del Estatuto son, según la ley, "[a] ctividades deportivas y otras actividades de esparcimiento; agropecuario, silvicultura y pesca; comercio al por mayor; comercio al por menor; comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos; construcción; electricidad, gas y vapor; fabricación de productos minerales y otros; fabricación de sustancias químicas; industria de la madera, corcho y papel; manufactura alimentos;

manufactura textiles, prendas de vestir y cuero; minería; servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones; servicios de hoteles, restaurantes y similares; servicios financieros". Ahora bien, el parágrafo 3 del artículo 336, tal como fue reformado por la Ley 1739 de 2014, dice al respecto:

"[…] Para efectos de establecer si una persona natural residente en el país clasifica en la categoría tributaria de trabajador por cuenta propia, las actividades económicas a que se refiere el artículo 340 del Estatuto Tributario se homologarán a los códigos que correspondan a la misma actividad en la Resolución número 000139 de 2012 o las que la adicionen, sustituyan o modifiquen ".

Cabe mencionar que de acuerdo con el artículo 340, parágrafo 1, del Estatuto Tributario, los contribuyentes cuya RGA en el respectivo periodo gravable sea igual o superior a 27000 UVT deben determinar su impuesto sobre la renta con arreglo al sistema ordinario de liquidación.

17.2. Renta Gravable Alternativa en el IMAS-TXCP . La RGA de este sistema resulta de “disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el respectivo periodo gravable, las devoluciones, rebajas y descuentos, y los demás conceptos autorizados en este capítulo” (ET art 337).

El parágrafo 1º del artículo 336 ídem dice que “[l]os factores de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios por el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del [‘]IMAS’”. Luego, en el artículo 339 ídem, se precisa que los trabajadores por cuenta propia “cuyos ingresos brutos en el respectivo año gravable sea iguales o superiores a mil cuatrocientos (1400) UVT, e inferiores a veintisiete mil (2700) UVT” determinan la RGA restando, de la suma total de ingresos ordinarios y extraordinarios, las devoluciones, rebajas y descuentos” y los conceptos generales que se enuncian en ese mismo artículo, a saber:

a. Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.

b. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.

c. Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado. d. Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud, POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o periodo gravable. la deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60 % del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo periodo o dos mil trescientas UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que éstos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud.

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados.

El Gobierno Nacional reglamentará la materia. e. El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno Nacional.

f. Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico.

Los trabajadores del servicio doméstico que el contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

g. El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo 11 del Título I del Libro I de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

h. los retiros de los Fondos de Cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario.

Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

17.3. Tarifas IMAS-TXCP . El artículo 340 del Estatuto Tributario contempla tarifas diferenciales en función de la actividad. Así, por ejemplo, a quienes desarrollen actividades de “Minería” y tengan una RGA desde 4057 UVT se les aplica una tarifa que se obtiene a partir de la siguiente fórmula: 4,96% * (RGA en UVT -4057). En cambio, a quienes desarrollen actividades de “Construcción” y tengan una RGA desde 2090 UVT se les aplica una tarifa obtenida así:

2,17% * (RGA en UVT -2090). El parágrafo 1º del artículo 340 establece que las actividades económicas señaladas en esa norma “corresponden a la clasificación registrada en el Registro Único Tributario RUT”. La aplicación de estas tarifas tiende a ser más beneficiosa que la prevista en IMAN e IMAS-PE. Así, mientras a un empleado con una RGA de 4887 UVT en virtud del IMAN se le aplica una tarifa de 260,34 UVT, a un trabajador por cuenta propia con la misma RGA, que cumpla las condiciones para optar por el IMAS-TXCP y cuya actividad sea la Minería, según la fórmula citada, se le aplicaría una tarifa aproximada de 41,118 UVT.

17.4. Beneficio de auditoría y requerimiento de información . El artículo 341 del Estatuto Tributario también reduce los términos en que adquiere firmeza la declaración del IMAS-TXCP. En tal virtud, la liquidación privada correspondiente a este sistema queda en firme después de seis meses de la presentación, siempre que se den las condiciones previstas en la ley (ET art 341). Igualmente, el artículo 338 ídem estatuye que “[p]ara la determinación de la base gravable del impuesto”, en el IMAS-TXCP se aplican las disposiciones del Capítulo II, Título V, Libro Primero del Estatuto Tributario. Y aclara: “[p]ara tal efecto, los trabajadores por cuenta propia no obligados a llevar libros de contabilidad, deberán manejar un sistema de registros en la forma que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”. El incumplimiento u omisión de este deber puede dar lugar a las sanciones contempladas en el artículo 665 del Estatuto Tributario.

18. Con fundamento en la anterior exposición, la Corte estudiará los cargos en los términos planteados en los problemas jurídicos. Primer problema jurídico. El principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales, y su aplicabilidad en el control constitucional de las leyes tributarias 19. El cargo inicial de la acción pública examinada plantea una presunta vulneración del principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales. Ahora bien, un análisis de esta acusación presupone tres hechos:

primero, que las disposiciones cuestionadas gravan beneficios laborales; segundo, que estos son además beneficios considerados mínimos e irrenunciables por las normas laborales; y tercero, que los textos legales demandados están orientados a conducir, permitir u obligar al contribuyente a renunciar a estos beneficios. La Corte considera, por su parte, que si bien puede haber razones suficientes para aceptar los dos primeros presupuestos, el tercero no es plausible y por lo mismo procede a mostrar por qué los preceptos bajo control no violan el principio de irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales (CP arts 1, 2, 48 y 53).

20. En primer lugar, es verdad que con la reforma introducida por la Ley 1607 de 2012 al impuesto sobre la renta de personas naturales que clasifiquen en la categoría de empleados se gravan beneficios laborales. La estructura misma de los sistemas IMAN e IMAS-PE muestra con claridad que la Renta Gravable Alternativa –RGA- obtenida en virtud suya resulta de disminuir “de la totalidad de ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo periodo gravable”, solo algunos conceptos autorizados por el Estatuto Tributario (ET art 331). Ciertamente, como antes evidenció, los artículos 331, 332, 126-1 parágrafos 1º y 3º, y 126-4 incisos 2º, 4º, y parágrafo único incisos 2º y último del Estatuto Tributario prevén expresamente que ciertos ingresos no forman parte de la RGA. No obstante, es claro de un lado que no todos estos ingresos sustraídos de la RGA se originan en relaciones de trabajo y, de otro, que hay un elenco grueso de rentas que sí tienen su origen en relaciones de trabajo y que sin embargo no se excluyen de forma expresa de la regulación de la RGA.

21. En cuanto a lo primero, en el grupo de ingresos excluidos de la RGA por los referidos artículos 331, 332, 126-1 parágrafos 1º y 3º, y 126-4 incisos 2º, 4º y parágrafo único incisos 2º y último del Estatuto, se encuentran algunas percepciones de renta que en principio no tienen su fuente en la prestación de servicios personales, bajo subordinación o de forma independiente, o en la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del empleador o contratante, y que por ende pueden considerarse prima facie , y para los efectos de esta sentencia, como beneficios no laborales. Por ejemplo, es lo que ocurre con los literales a) y b) del artículo 332 ídem, los cuales admiten no incorporar a la RGA “[l]os

dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto", o "[e]l valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto".

22. En cuanto a lo segundo, en ese conjunto de ingresos sustraídos de la RGA en el IMAN y el IMAS-PE ciertamente hay algunos que pueden tener su origen, directo o indirecto, en una relación de trabajo, incluso dependiente. Por ejemplo, el artículo 332 ídem, en sus literales c), i) o j), establece, respectivamente, que no integran la RGA "[l]os aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado", "[l]el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional", "[l]os retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario". Sin embargo, tras la revisión de todo el grupo de ingresos excluidos de la integración de la RGA, la Corte observa que hay también un haz de recursos que perciben los trabajadores, en virtud de las normas laborales y ocupacionales, que no se excluyen expresamente y que en observancia del régimen IMAN e IMAS-PE, deben entonces considerarse, a efectos del control constitucional, como gravables.

23. Así, dentro de una interpretación sistemática, puede considerarse en principio que constituyen rentas de trabajo, en el marco del impuesto sobre la renta, las que clasifiquen dentro de las clases que enuncia el artículo 103 del Estatuto Tributario. Este último prevé que son 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". Al tomar todas las consideradas por el Estatuto como rentas de trabajo, y sustraer de ellas las que no están expresamente excluidas de la RGA, se puede entonces tener una aproximación plausible a un grupo amplio de ingresos de trabajo que terminarían siendo gravables, en aplicación de los sistemas IMAN e IMAS-PE.

24. La RGA, en estos dos sistemas, podría estar conformada según lo anterior por rentas que tengan como origen una relación laboral, y que se le paguen al trabajador, por ejemplo, a título de salario como elemento esencial del contrato de trabajo (CST lit C art 23, subr por L 50 de 1990 art 1; y CST título V); auxilio de Transporte (L 15 de 1959 art 2, Dcto 1258 de 1959 y L 1 de 1963 art 7); indemnización moratoria por falta de pago de salarios y prestaciones debidas (CST art 65, modif por L 789 de 2002 art 29); indemnización por despido sin justa causa (CST art 64 lit A, subr por L 50 art 6, y L 789 de 2002 art 28); vacaciones compensatorias (L 995 de 2005 art 1); prima de servicios (CST arts 306, 307 y 308); indemnización por despido irregular de mujer embarazada (CST art 239 num 3, modif por L 50 art 35 y L 1468 de 2011 art 2); horas extras, recargos nocturnos, dominicales y festivos (CST arts 158, 159, 160, 161, 168, 169, 172, 173 y 179, con sus respectivas modificaciones).

Este no constituye un listado exhaustivo de las rentas de trabajo que integran la RGA, pero son suficientes para admitir como cierto el primer presupuesto, según el cual los sistemas IMAN e IMAS-PE gravan beneficios laborales.

25. El segundo presupuesto del cargo es que los sistemas IMAN y el IMAS-PE convierten en renta gravable ingresos que son fruto de beneficios laborales, que además son mínimos e irrenunciables .

Esta presuposición es también plausible si se considera lo siguiente. La Constitución establece que entre los principios mínimos fundamentales de la legislación laboral está el de "irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales" (CP art 53). El texto constitucional estatuye directamente algunos de esos beneficios mínimos irrenunciables. Por ejemplo, dice que el derecho a la seguridad social es un "irrenunciable" (CP art 48).

Igualmente consagra a título de garantías mínimas, a las cuales no es posible renunciar, los derechos a "[i]gualdad de oportunidades para los trabajadores;

remuneración mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo; estabilidad en el empleo; […] situación más favorable al trabajador en caso de duda en la aplicación e interpretación de las fueres formales de derecho; primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales; garantía [d]el descanso necesario;

protección especial a la mujer, a la maternidad y al trabajador menor de edad" (CP art 53). No obstante, este no es un catálogo exhaustivo de los beneficios mínimos irrenunciables en materia laboral, por diversas razones.

26. Para empezar, la Constitución contiene dos cláusulas remisorias a tratados internacionales sobre derechos humanos, que a su turno y en desarrollo del principio pro persona constituyen también garantías mínimas en materia. En efecto, la Constitución dice para empezar que "[l]os convenios internacionales del trabajo debidamente ratificados, hacen parte de la legislación interna", mandato que se complementa con el artículo 93 Superior, el cual prevé que "los derechos y deberes consagrados en esta Carta, se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia". Así, no podría entonces considerarse que solo sean mínimos irrenunciables los beneficios laborales que expresamente establezca la Constitución, pues esta remite e incorpora al orden interno instrumentos internacionales sobre derechos humanos de los trabajadores, que pueden también consagrar mínimos irrenunciables en materia de trabajo.

27. Además de eso, y ante todo, cuando la Carta de 1991 formula el principio de irrenunciabilidad lo hace en términos amplios pues dice que en virtud suya no se puede renunciar a los beneficios mínimos "establecidos en normas laborales" (CP art 53). Como se observa, no circunscribe la aplicación de esta garantía solo a los beneficios contemplados en normas constitucionales . Asimismo, esta previsión constitucional debe leerse en conjunto con la cláusula de competencia que contempla el artículo 150 de la Constitución, en cuyos numerales 1º y 2º se le atribuye al Congreso de forma amplia la potestad de "[i]nterpretar, reformar y derogar las leyes", y la de "[e]xpedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones". Debido a la amplitud de estas atribuciones, y dado que no existe limitación constitucional expresa o razonablemente adscrita que lo impida, el legislador puede estatuir determinados beneficios laborales en el orden legal y atribuirles la condición de mínimos irrenunciables, a la luz del artículo 53 Superior. Más allá de cuáles sean las implicaciones que tendría para el control constitucional el hecho de que este carácter sea asignado únicamente por la ley, lo cierto es que esta potestad del Congreso indica entonces que para determinar las garantías mínimas e irrenunciables del trabajo es preciso consultar, en general, la Constitución, los instrumentos internacionales y también normas de rango legal.

28. Por todo lo cual, para definir si el segundo presupuesto del cargo es plausible, resulta apropiado tener en cuenta que en efecto hay un grupo significativo de ingresos de trabajo integrados a la RGA que son considerados, tanto por la Constitución, por los tratados internacionales sobre derechos de los trabajadores, como por la ley laboral colombiana beneficios laborales mínimos, con carácter irrenunciable. Así ocurre al menos con el salario y, por regla general, con las prestaciones sociales y otras prestaciones laborales. En cuanto a lo primero, la jurisprudencia ha sostenido que la Constitución "no consagra una definición de salario" .

[8] Sí se consagra una, en cambio, en el Convenio 95 de la OIT, relativo a la protección del salario, aprobado mediante la Ley 54 de 1992. [9] Pero tanto en el texto constitucional como en el del Convenio referido se establece una protección especial a la remuneración que compensa al trabajador por los servicios personales que presta, en el ámbito laboral bajo subordinación, pues dice que toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas (CP art 25), y que la remuneración no puede ser inferior a la "mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo" (CP art 53), lo cual indica que la contraprestación necesaria para satisfacer estos estándares es obligatoria e irrenunciable. Lo cual se ratifica en la ley, toda vez que dentro del desarrollo admisible por el marco constitucional dice que "[e] l derecho al salario es irrenunciable y no se puede ceder en todo ni en parte " (CST art 142).

29. En lo que atañe a las prestaciones sociales y otras prestaciones de carácter laboral, la Constitución no consagra tampoco una definición estricta. Sin embargo, la legislación laboral prevé el derecho del trabajador a recibir ciertas prestaciones sociales, cuya irrenunciabilidad se ha considerado como un mandato constitucional.

[10] Dentro de estas prestaciones se suele distinguir entre las que están a cargo del empleador y las restantes. Sin que esté dentro del objeto de este fallo agotar la lista, entre los pagos originados en la relación laboral que pueden considerarse prestaciones sociales a cargo del empleador, y que están integradas según lo señalado a la RGA del IMAN y el IMAS-PE, se encuentra por ejemplo la prima de servicios (CST arts 306, 307 y 308) . Las prestaciones sociales reconocidas en el Código Sustantivo del Trabajo son, por regla general, "irrenunciables" (CST art 340). Aparte de estas hay otras prestaciones consideradas como sociales que en principio están a cargo de entidades del sistema de seguridad social, pero que pueden recaer en ciertas hipótesis sobre el empleador, y respecto de las cuales aplica el principio de irrenunciabilidad que la Carta prevé como garantía del derecho a la seguridad social (CP art 48). Asimismo hay otras prestaciones derivadas de la relación laboral, cuyo carácter en términos de renunciabilidad debe definirse a la luz de la regla según la cual " los derechos y prerrogativas" que reconocen las leyes "son irrenunciables, salvo los casos expresamente exceptuados por la ley " (CST art 14).

30. Hasta este punto la Corte considera entonces como aceptable sostener que la RGA del IMAN y el IMAS-PE está integrada por beneficios laborales, parte de los cuales, por lo menos, pueden razonablemente clasificarse como mínimos e irrenunciables en el ordenamiento jurídico. Con todo, la pregunta decisiva para resolver el cargo es si esto implica entonces que las normas tributarias bajo control se orientan a obligar, conducir o permitir al trabajador renunciar a tales beneficios y, en consecuencia, si desconocen el principio constitucional de irrenunciabilidad a los beneficios mínimos laborales (CP arts 1, 2, 48 y 53).

Antes de definir este punto, la Corte debe precisar sin embargo lo siguiente, en relación con la interpretación que propone el Ministerio Público de acuerdo con la cual este principio no es en abstracto un límite a la legislación tributaria. La función que se le confía en la Carta a esta Corporación es jurisdiccional, y en tal virtud le corresponde decidir en derecho este caso. Un mandato de auto-restricción judicial, implícito en la configuración de todo Estado de derecho (CP art 1), le impide a la Corte establecer una regla jurisprudencial con un alcance tan amplio y trascendental, máxime cuando prima facie no es conceptualmente imposible que el legislador intervenga, mediante normas tributarias, en el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales.

[11] 31. Ahora bien, para decidir si las disposiciones acusadas interfieren en el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales, es necesario primero referir el sentido como la jurisprudencia constitucional lo ha interpretado. El artículo 53 de la Constitución establece que "[l]a ley, los contratos, los acuerdos y convenios de trabajo" no pueden menoscabar "la libertad, la dignidad humana ni los derechos de los trabajadores". La jurisprudencia de esta Corte ha entendido en concordancia que el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos en materia laboral es un parámetro de validez precisamente de la ley, los contratos, los acuerdos y convenios del trabajo. En efecto, para empezar, en algunos casos esta Corporación ha declarado inconstitucionales normas contenidas en leyes por permitir u obligar al trabajador a renunciar a estas garantías básicas.

[12] Bajo el mismo principio ha juzgado como una práctica contraria a la Constitución la suscripción de compromisos en contratos , [13] pactos colectivos , [14] acuerdos conciliatorios [15] o transaccionales [16] que supongan renunciar a beneficios mínimos laborales.

32. De acuerdo con esta jurisprudencia, el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales es un límite constitucional aplicable en el control abstracto de las leyes, y no es entonces solo un estándar para enjuiciar en concreto los acuerdos a que lleguen empleadores y empleados. Además, cabe señalar que en el control abstracto están igualmente

prohibidas las normas legales que permiten renunciar a lo que constitucionalmente es irrenunciable, [17] y las que le imponen al trabajador celebrar acuerdos sin otro remedio que renunciar a esos beneficios mínimos.

[18] En términos generales, la irrenunciabilidad implica entonces que el legislador no puede obligar o permitirle al trabajador disponer, en el ámbito de las relaciones de trabajo, de los ingresos que se originen en beneficios mínimos derivados de la relación laboral, o del derecho a la seguridad social, en los términos que al respecto han fijado la Constitución, la ley y la jurisprudencia. No obstante, hasta el momento la Corte no ha considerado que este principio le impida al legislador establecer un gravamen de orden impositivo sobre rentas laborales que se consideren mínimas e irrenunciables.

La Sala debe preguntarse entonces si está dentro de las competencias del Congreso gravar con impuesto las rentas de trabajo. 33. La Corte descarta que el principio de irrenunciabilidad signifique una prohibición absoluta y categórica para el trabajador de disponer, incluso al margen del ámbito de las relaciones laborales, de los ingresos obtenidos a título de salario, de prestaciones sociales o de otras prestaciones que percibe en virtud de los servicios personales que presta bajo subordinación. En el orden estrictamente civil, por ejemplo, quien solo recibe ingresos originados en una relación laboral puede en principio efectuar donaciones legítimamente, en ejercicio de su libertad general de acción. Desde luego, en ciertos casos un acto de donación, en atención por ejemplo al beneficiario o al contexto, puede originarse en un desconocimiento del principio de irrenunciabilidad. Pero la hipótesis citada permite apreciar que algunos actos de disposición no vulneran el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales. Lo mismo puede decirse acerca de la constitucionalidad de las leyes.

34. En efecto, el principio de irrenunciabilidad no puede interpretarse en el sentido de prohibirle absolutamente al legislador la imposición de cargas dinerarias sobre trabajadores cuyas únicas rentas sean laborales. Es necesario detenerse en la interpretación de la ley, y de la carga que impone. Por ejemplo, la Constitución no prohíbe la imposición de cargas alimentarias a los padres, respecto de sus hijos, aunque las mismas deban en ciertos casos satisfacerse con arreglo al salario. Tratándose, como en este caso, de una carga de orden tributario, en principio las normas encuentran un fundamento directo en la Constitución. El artículo 95-9 de la Carta incluye entre los deberes de la persona y del ciudadano el de "[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad". Sostener que el legislador no puede imponer cargas tributarias sobre las rentas laborales implicaría que quienes solo obtienen ingresos de sus relaciones de trabajo están exonerados de ese deber constitucional. No obstante, interpretado a la luz de su texto, del contexto del cual forma parte, de la cláusula del Estado social de derecho, del derecho a la igualdad ante el orden jurídico, y de los principios de equidad y eficiencia del sistema tributario (CP arts 1, 13, 95-5 y 363), es preciso concluir que el ordenamiento constitucional no establece una exclusión de esa naturaleza universal.

[19] Por tanto, más allá de que las contribuciones que desarrollen este deber tengan límites, gravar rentas de trabajo no está en sí mismo prohibido por la Carta.

35. La Constitución tampoco le impide al legislador estatuir un impuesto sobre la renta que considere como gravables los ingresos laborales originados en beneficios mínimos irrenunciables del trabajo. No hay para empezar una prohibición expresa al respecto en el texto constitucional, que específica y puntualmente limite el poder tributario en ese sentido. El Convenio 95 de la OIT, relativo a la protección del salario, no establece prohibición alguna de gravar con impuestos las rentas salariales.

[20] En contraste, la Constitución contempla el deber general y universal de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art 95-9). Además, el de renta es un impuesto directo que toma en cuenta el hecho de los ingresos realizados para definir la magnitud de la contribución. Esto es relevante por cuanto la jurisprudencia de la Corte

ha sostenido que la tarifa del tributo debe aplicarse a magnitudes conformadas por la renta, la riqueza, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo) del contribuyente, en la medida en que son las realidades económicas y jurídicas reveladoras de la capacidad de pago.

[21] En consecuencia, al menos en su estructura abstracta los impuestos a la renta tienen la virtualidad de orientarse hacia gravar a los contribuyentes en consideración a su capacidad de sufragar la carga que se les impone, que es requisito de justicia.

36. Por todo lo anterior, en concepto de la Corte, no es por sí mismo contrario al principio de irrenunciabilidad considerar como gravables los ingresos de trabajo obtenidos en virtud de beneficios mínimos establecidos en normas laborales. Tampoco lo es el hecho de que, en la reforma introducida por la Ley 1607 de 2012, el empleado que reúna las condiciones previstas en los artículos 333 y 335 del Estatuto Tributario pueda optar por aplicar el IMAS-PE, por una parte, o el IMAN o el sistema ordinario de determinación de la renta, por otra. Ciertamente, como antes se expuso, en el IMAS-PE las tarifas son superiores a las que, para las mismas RGA, se establecen para el IMAN. Optar por pagar más, no obstante, no constituye en este contexto una violación al principio de irrenunciabilidad.

Primero porque no es una estimulación, un permiso o una obligación para que en el ámbito laboral o de seguridad social el empleado renuncie, en beneficio del empleador o el contratante, a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales. Segundo porque es además una decisión que, vista en abstracto, el empleado puede tomar libremente; es decir, al margen de una relación de subordinación con su empleador o de una relación obligacional con un contratante, y que como contribuyente puede estar informada o bien en la opción de pagar menos, o bien de pagar más pero con beneficio de auditoría.

Finalmente, es una carga específica originada en el deber constitucional de contribuir, interpretado de conformidad con la cláusula del Estado social de derecho, del derecho a la igualdad ante el orden jurídico, y de los principios de equidad y eficiencia del sistema tributario (CP arts 1, 13, 95-5 y 363) 37. En definitiva, la Corte considera que el primer cargo contra las disposiciones acusadas, por supuesta vulneración del principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales, no prospera.

Segundo problema jurídico. El derecho fundamental a un trabajo en condiciones dignas y justas, y los límites constitucionales a la potestad legislativa de gravar las rentas de trabajo 38. Si bien, conforme a lo anterior, el legislador puede considerar como gravables las rentas de trabajo, incluso si estas están conformadas por ingresos originados en beneficios mínimos establecidos en rentas laborales, lo cierto es que tiene también algunos límites constitucionales.

El actor considera que el esquema tributario del IMAN y el IMAS-PE viola el derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas, consagrado en distintos preceptos de la Constitución y de tratados internacionales de derechos humanos, en la medida en que grava rentas de trabajo que, más allá de si son irrenunciables o no, antes de esta reforma; es decir, cuando no existían el IMAN y el IMAS y se aplicaba de forma universal el sistema ordinario de renta, se encontraban necesariamente excluidas del grupo de rentas gravables, como es el caso de las que se mencionan los artículos 206, 207 y 207-1 del Estatuto Tributario. Al cambiar ese régimen de beneficios, se desmejoraron las condiciones del trabajador, razón por la cual se desconocen los principios consagrados en el Preámbulo y los artículos 1, 2, 25, 93, 94 de la Constitución, en concordancia con los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC; 1º y 21 de la CADH; y 6, 7 y 9 del PSS. Para resolver este punto la Corte expondrá el contenido de los límites constitucionales que tiene el legislador en la imposición de gravámenes, y que fueron invocados por la acción pública.

39. La Constitución le asigna “solamente” al Congreso, en tiempo de paz, la potestad de imponer contribuciones fiscales con alcance nacional.

[22] Esta competencia de configuración de la política fiscal es amplia, y la Corte ha llegado a considerar que al ejercerla el Congreso cuenta con “la más amplia discrecionalidad” .

[23] No obstante, esa potestad no es absoluta. Desde los orígenes del control judicial de constitucionalidad se ha admitido que un poder tributario desbordado, sin límites o sin órganos independientes que ejerzan un control efectivo, puede envolver a menudo un poder destructivo;

[24] es decir, capaz de hacer inviable una actividad, volviéndola en extremo onerosa, o de afectar drástica e ilegítimamente la capacidad económica de grupos de contribuyentes. La Constitución de 1991 prevé, a este respecto, diversas limitaciones aplicables exclusivamente a los tributos, como ocurre con los principios de legalidad, equidad, progresividad, eficiencia y no retroactividad, previstos en los artículos 95-9, 338 y 363 de la Carta. También hay otros que trascienden el ámbito estrictamente fiscal, como el derecho al mínimo vital y la progresividad y no regresividad en derechos sociales.

40. La Sala pasa a referirse a los límites expresamente invocados en la acción. a. Principios de equidad y justicia tributarias 41. El principio de equidad en materia tributaria tiene tres implicaciones . Una, el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, la cual podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente (CP arts 95-9 y 363).

[25] Dos, los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual. En la sentencia C-748 de 2009, la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de las Cortes Constitucional, Suprema de Justicia y Consejos de Estado y Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

[26] Tres, el tributo no puede ser o tener implicaciones confiscatorias . No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares.

[27] Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.

[28] 42. E l principio de equidad tributaria así entendido se aplica en su dimensión horizontal . No obstante, tiene otra dimensión vertical , aunque con el nombre de progresividad tributaria . Si bien este principio no se invoca en los cargos, la Corte considera preciso diferenciarlo del de equidad, y ante todo del de progresividad en derechos sociales , pues este sí fue presentado en las acusaciones, y cuya caracterización se presenta más adelante. En efecto, mientras la equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o en situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art 95-9), la equidad vertical demanda que quienes tienen más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades desiguales de pago.

[29] La Constitución exige gravar “en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”.

[30] E l principio de progresividad en esta materia está referido en el texto constitucional expresamente al “sistema tributario” (CP art 363). Pero según la jurisprudencia esto no hace inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz de dicho principio. Lo que implica es que el juicio de progresividad

consiste, no en establecer si el tributo o elemento, individualmente considerado, se compadece con el principio sino si este o aquel “ podría[n] aportar al sistema una dosis de manifiesta […] regresividad ”.

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

[32] b. El derecho al mínimo vital como límite al poder fiscal 44. Ahora bien, además de los anteriores, hay otros principios constitucionales que también limitan el ejercicio del poder fiscal, aunque no aplican exclusivamente en el ámbito tributario. El derecho al mínimo vital es uno de esos límites. De acuerdo con lo antes indicado, el principio de equidad tiene entre sus implicaciones una prohibición de confiscación, que aplica igualmente como limitante a toda clase de contribuyentes y es una manifestación del derecho al mínimo vital, aunque no la única.

El límite derivado del derecho fundamental al mínimo vital es más amplio en sus exigencias, pero aplica en materia tributaria sobre exacciones que graven a personas naturales. En virtud suya, 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. En la sentencia C-776 de 2003, la Corte declaró inexequible una reforma tributaria al IVA, sobre la base de que vulneraba “ de manera manifiesta los principios de progresividad y de equidad que rigen el sistema tributario interpretados armónicamente con el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho”.

[33] Entonces dijo, sobre las implicaciones del mínimo vital en el control constitucional de tributos: “ El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano.

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 (artículo 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. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre "la persona y el ciudadano" (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando es notoria la

insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. De ahí que la propia Carta haya señalado como límite a la potestad impositiva del Estado "los principios de equidad, eficiencia y progresividad" que rigen "el sistema tributario" (art. 363 de la C.P.) y que haya enmarcado el deber de tributar dentro de los "conceptos de justicia y equidad"

(art. 95-9 de la C.P.) ". c. Principio de progresividad y prohibición de regresividad en DESC, como límites a la potestad de configuración de la ley tributaria 45. Fuera de lo anterior, la jurisprudencia ha considerado también como un límite aplicable a la potestad tributaria el principio de progresividad de los derechos sociales, económicos y culturales , en su implicación de prohibición de regresividad . Este último se diferencia del principio de progresividad tributaria en que no define un criterio estático de distribución de las cargas tributarias;

es decir, no es una pauta de equidad vertical , sino un parámetro dinámico en virtud del cual el Estado no puede prima facie retroceder en el nivel de protección alcanzado. Su fundamento normativo son los tratados internacionales ratificados por Colombia que reconocen derechos sociales y económicos, y a los cuales se debe atener al juez cuando interpreta los derechos del mismo tipo previstos en la Constitución (CP art 93). En las normas fundamentales sobre la materia se establece -como lo hace por ejemplo el PIDESC- que los Estados parte se obligan a lograr progresivamente su plena efectividad (art 2.1).

[34] El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha interpretado el carácter progresivo de esas obligaciones como "un reconocimiento del hecho de que la plena efectividad de todos los derechos económicos, sociales y culturales en general no podrá lograrse en un breve período de tiempo".

[35] Esta Corte ha recogido ese entendimiento, por ejemplo en sentencia C-507 de 2008: "la Constitución admite que la satisfacción plena de los derechos sociales exige una inversión considerable de recursos públicos con los cuales el Estado no cuenta de manera inmediata. Por ello, dada la escasez de recursos, la satisfacción de los derechos sociales está sometida a una cierta 'gradualidad progresiva'".

[36] 46. Ahora bien, la obligación de garantizar progresivamente la plena efectividad de los derechos sociales no puede interpretarse como una autorización transitoria para el Estado de privarlos de cualquier efecto inmediato . El Comité de DESC, [37] la doctrina internacional más autorizada en la materia [38] y la Corte Constitucional coinciden en que –como lo expresó esta última en la sentencia C-671 de 2002- algunas obligaciones asociadas a derechos sociales, económicos y culturales deben cumplirse en períodos breves o de inmediato.

[39] Una de ellas es la de no retroceder injustificadamente en los niveles de protección previamente obtenidos. [40] En consecuencia, todo derecho económico, social y cultural lleva implícita una prohibición de regresividad injustificada.

[41] Esta prohibición prima facie de regresividad se ha aplicado por la Corte en el control de diversas clases de leyes, y en virtud suya se han declarado contrarias a la Constitución normas por violar el principio de no regresividad en materia de vivienda;

[42] de educación; [43] de seguridad social; [44] entre otras. 47. Este principio –así entendido- está llamado a aplicarse también en el ámbito del control sobre normas tributarias.

En efecto, en la jurisprudencia general de la Corte se ha dicho que " cuando una norma retrocede, por cualquier vía , el nivel de satisfacción de un derecho social, inmediatamente debe presumirse inconstitucional [aunque] esta presunción admite, prueba en contrario" (énfasis añadido).

[45] En específico, la Corte ha ratificado esa orientación, al tomar dicho principio como parámetro de control de normas tributarias, por ejemplo en la sentencia C-182 de 2010.

[46] En ese caso se demandó una norma legal que fijaba el monto de una contribución parafiscal, y en consecuencia se trataba de controlar una especie tributaria (CP arts 150 num 2 y 338), por cuanto a juicio del actor vulneraba la prohibición de regresividad en derechos sociales. Aunque se declaró exequible la disposición (art 6 Ley 1233 de 2008), la Corte consideró pertinente el cargo por violación de la no regresividad y lo falló de fondo:

" […] la expedición de una norma legal nueva y especial, que para los asociados a estas cooperativas fija un ingreso base de cotización equivalente a " la suma de la compensación ordinaria y extraordinaria mensual que reciba el trabajador asociado", a cargo de la organización, no puede considerarse como un retroceso o regresión , por comparación con otra norma, no legal sino reglamentaria anterior, que no regula el mismo asunto sino que se refiere a la forma de liquidar la cotización para los trabajadores independientes.

En tal virtud, el presente cargo de inconstitucionalidad será despachado como improcedente " (énfasis añadido). [47] 48. Esta jurisprudencia se confirmó en la sentencia C-503 de 2014.

[48] En esa ocasión la Corte consideró pertinente y falló de fondo la acción pública dirigida contra un esquema normativo de carácter tributario, cuestionado por desconocer la prohibición de regresividad en derechos sociales, económicos y culturales. La norma acusada introducía una modificación sobre el destino de los recaudos por concepto de una estampilla para el bienestar del adulto mayor, la cual en concordancia con la jurisprudencia fue considerada como una especie tributaria denominada "tasa parafiscal". La censura planteaba entonces que el cambio en la distribución de estas finanzas suponía un retroceso, y una desprotección comparativa sobre los derechos sociales de los adultos mayores. La Sala Plena de la Corte consideró sin embargo que el cuestionamiento no debía prosperar pues la Ley, con la modificación del destino de los recaudos, no pretendía desmontar o neutralizar la protección a los derechos del adulto mayor sino "adoptar un nuevo paradigma", en virtud del cual la política pública de atención a la vejez no sólo estaría "dirigida a la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas de las personas de la tercera edad más pobres, sino a la integración social de todos los adultos mayores con énfasis en la población más vulnerable". No obstante, para resolver ese cargo hizo todo un desarrollo del principio de progresividad y de la prohibición de regresividad en derechos sociales, en términos claramente diferenciables del principio de progresividad tributario.

49. Si bien en ninguno de estos casos se controló una norma integrante del impuesto sobre la renta, las decisiones que los resolvieron constituyen jurisprudencia relevante para este proceso en la medida en que aplican el principio de progresividad en derechos sociales al ámbito del control de normas tributarias, de un modo que diferencia su conceptualización de la que se le ha dado al principio de equidad vertical (o de progresividad tributaria). Asimismo, es relevante porque considera pertinente la prohibición prima facie de regresividad al control de las disposiciones sobre tributos.

La decisión que ha tomado la Corte Constitucional de controlar las normas tributarias a la luz de este principio busca precisamente evitar la elusión estratégica del principio general de progresividad en derechos sociales, económicos y culturales, por ejemplo por la vía de implementar una política fiscal que desmonte o disminuya garantías que, en otro contexto, no podrían derogarse o disminuirse pues serían claramente regresivas prima facie en derechos sociales. Todo lo cual no quiere decir que en este ámbito las implicaciones de este principio sean idénticas, en tratándose de un ámbito que desarrolla el deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones públicas, cuyo cumplimiento es justamente presupuesto para materializar otros derechos sociales, económicos y culturales, y fortalecer el Estado social de derecho (CP art 1).

50. En virtud de lo sostenido en las sentencias C-182 de 2010 y C-503 de 2014, para concluir que se ha infringido la prohibición de regresividad en derechos económicos, sociales y culturales, no basta simplemente con mostrar que el legislador ha creado o reformado instituciones tributarias para ampliar el recaudo, pues esta potestad de configuración se

encuentra en general dentro de sus atribuciones (CP arts 150 nums 11 y 12, y 338). Un tributo o el sistema tributario pueden entonces ser reformados, para ampliar los gravámenes en sus componentes subjetivos u objetivos y así conseguir un mayor recaudo, sin que esto por sí mismo sea suficiente para presumir su inconstitucionalidad, o siquiera para juzgar la medida como prima facie regresiva en derechos económicos, sociales y culturales, aun cuando suponga una exacción mayor o una más eficaz detracción para el contribuyente. No obstante, el principio de progresividad en esta materia debe tener algún efecto, y la libertad de configuración legislativa no puede entonces llegar a ser tan amplia como lo era bajo el orden constitucional anterior, pues eso sería tanto como negar la eficacia normativa de la actual Constitución (CP arts 4 y 380).

51. En efecto, mientras estuvo en vigencia la Constitución de 1886, la Corte Suprema de Justicia tuvo ocasión de examinar, en la sentencia del 23 de julio de 1987, la acción de inconstitucionalidad interpuesta contra una norma legal que desmontaba una exención de impuestos sobre las prestaciones sociales. El Código Sustantivo del Trabajo decía en su artículo 346 que “[l]as sumas que reciban los trabajadores por concepto de prestaciones sociales están exentas de todo impuesto”, norma que luego fue derogada por el artículo 35 de la Ley 75 de 1986, y desde entonces las consideró como gravables. La demanda planteaba un cargo por violación del artículo 17 de la Constitución de la época, que garantizaba especial protección al trabajo. La Sala Plena de la Corte Suprema declaró exequible la norma, sobre la base de “ que la creación de impuestos a cargo de los trabajadores o la eliminación de exenciones tributarias no se opone a dicha protección, pues el Estado necesita recursos financieros para luchar contra la desocupación. A similar conclusión puede llegarse si se toma el segundo de los mencionados sentidos de la "protección especial al trabajo", pues para amparar especialmente a este factor de la producción, se requiere la intervención del Estado, la cual también exige recursos financieros”.

52. En el orden constitucional de 1991 las garantías en favor del trabajo se reforzaron, y desde su expedición ha habido un amplio y significativo desarrollo –antes sintetizado- sobre la prohibición de regresividad en materia de derechos económicos, sociales y culturales, que naturalmente cubre también el derecho al trabajo. Ese principio debe tener algún efecto sobre el control constitucional de las normas tributarias, y por lo mismo el examen de constitucionalidad de una disposición legal que, como la antes señalada, desmonta o neutraliza –incluso parcialmente- una exención debe merecer al menos un análisis distinto y en ciertos casos una decisión diferente. La jurisprudencia constitucional, por ejemplo en la sentencia C-776 de 2003, ha sostenido en consecuencia que cuando en ejercicio del poder fiscal se ha regulado históricamente una institución tributaria con el fin de salvaguardar o garantizar necesidades básicas del ser humano -tales como alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos-, toda reforma a esa institución, que pretenda desmontarla o reducirla en sus alcances protectores de los derechos sociales fundamentales, debe reunir dos condiciones necesarias e indispensables para ajustarse a la Constitución: (i) tener un mínimo de deliberación democrática específica en el seno del Congreso y (ii) argumentos que justifiquen de forma suficiente la regresión.

[49] A falta de uno de ellos, la norma debe considerarse contraria a la Constitución. La Corte pasa a desarrollar estos criterios: [50] 52.1.

Mínimo de deliberación democrática especifica en el Congreso . La jurisprudencia constitucional ha sostenido que para reformar una institución tributaria, en el sentido de desmontar o reducir sus previos alcances protectores sobre el mínimo vital, se requiere un mínimo de deliberación democrática. En la sentencia C-776 de 2003, como antes se indicó, se declaró inexequible una reforma al Impuesto al Valor Agregado justamente por no haberse respetado ese estándar, que la Corporación consideró como de “fondo”, y relacionado con el principio de justicia.

[51] En el fallo, la Corte tuvo en consideración el hecho de que la norma contenía “ una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos”, aunque el problema estuvo también en que la misma “se tomó sin el

mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso sobre las implicaciones que ello tendría a la luz de los principios de progresividad y equidad, como lo exige el respeto al principio de no tributación sin representación ”.

[52] La Corte constató que en la conformación histórica del IVA el legislador había mantenido excluidos del gravamen toda una serie de bienes, justamente sobre la base de que ello “ era necesario para promover la igualdad real y efectiva y beneficiar a los sectores de la población más necesitados ”. Al advertir entonces que estos bienes antes excluidos resultaban ahora gravados, por imposición legal, de forma indiscriminada y sin un mínimo de deliberación, la sentencia C-776 de 2003 sostuvo lo siguiente:

“[…] l a decisión de gravar todos los bienes y servicios de primera necesidad no obedeció a consideraciones fundadas en una deliberación mínima en torno a la legitimidad de los fines buscados por la ampliación de la base del IVA a toda una serie de bienes y servicios, que en el proyecto original se mencionaban como excluidos precisamente para justificar la razonabilidad y ecuanimidad de la reforma al IVA según la exposición de motivos presentada por el propio Gobierno ya citada, ni a la idoneidad constitucional de los medios escogidos para alcanzar tales fines generando sobre los sectores de bajos ingresos una carga tributaria que antes no tenían, exclusión que había sido justificada en el pasado con el argumento de que ello era necesario para promover la igualdad real y efectiva y beneficiar a los sectores de la población más necesitados, como ya se advirtió cuando se resumió la jurisprudencia de la Corte sobre los temas tributarios relevantes. […] Cuando se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1° de la C.P.), el legislador tributario vulnera los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1° y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si (i) de de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social”.

52.2. Justificación suficiente . A lo anterior se debe sumar la carga de justificar con suficiencia la reforma a la institución tributaria, cuando sea preciso en los términos antes mencionados. En las sentencias C-182 de 2010 y C-503 de 2014, la Corte descartó que hubiese una violación de la prohibición de regresividad en las normas tributarias acusadas, justamente porque o bien no había regresión de ningún tipo (C-182 de 2010) o bien la había pero estaba plenamente justificada (C-507 de 2014). No obstante, como en general en el ámbito de este principio constitucional, en ciertos casos una norma tributaria que desmonte una institución protectora de necesidades básicas, o que reduzca el alcance de sus garantías, puede ser definitivamente regresiva y por tanto inconstitucional si se adopta en un contexto en el cual ha habido un mínimo de deliberación, pero con argumentos manifiestamente insuficientes. Por ejemplo, en la sentencia C-507 de 2008, la Corte declaró inexequible una medida que reducía “ de manera sustantiva los recursos destinados a la educación superior ”, a pesar de que constató el agotamiento de una deliberación mínima sobre su instauración.

[53] Lo decisivo fue, sin embargo, que según la Corte las razones aportadas para justificar la medida eran “ambiguas y poco contundentes”, y dijo entonces:

“[…] las entidades gubernamentales que intervinieron en el presente proceso, sostienen que las razones para establecer la cofinanciación de la deuda pensional son de orden fiscal, pues el gobierno tiene otras necesidades que atender. Como ya lo ha han reiterado tanto la Corte como el Comité ECOSOC, los argumentos fiscales son de la mayor importancia a la hora de explicar la necesidad de adoptar una medida regresiva.

Sin embargo, deben ser ciertos, suficientes, claros y contundentes. Las apelaciones a “las múltiples demandas por atender” y las afirmaciones vagas y generales sobre la escasez de recursos, no son suficientes, en el modelo constitucional actual, para admitir una reducción sustantiva de los recursos destinados a la educación superior pública.

En otras palabras, la prohibición de regresividad de los derechos sociales exige a los gobiernos interesados en reducir las partidas destinadas a la educación pública, la obligación de dar razones ciertas, claras, suficientes y contundentes a la hora de adoptar tal decisión .

Así por ejemplo, una crisis fiscal, aparejada de la necesidad de redefinir la destinación del gasto como único mecanismo para satisfacer, por ejemplo, el derecho a las pensiones de adultos mayores o a la alimentación de menores desposeídos o a la tierra de las personas desplazadas por la violencia, cuando no existe otra posibilidad de satisfacer estos derechos básicos, constituirían razones importantes para la evaluación de la proporcionalidad de la medida. Sin embargo, nada de esto fue demostrado en el presente proceso. Adicionalmente, no se ha esgrimido un sólo argumento que demuestre la imposibilidad de poner en práctica el fondo de que trata el artículo 130 de la ley 100 de 1993. Todos los alegatos a favor de la norma se orientan a demostrar su conveniencia para el presupuesto nacional, pero no su necesidad en términos constitucionales” (énfasis añadido).

[54] Con base en estos principios, la Corte procede a examinar el cargo. d. La normatividad acusada y la decisión de ocluir las perforaciones del impuesto de renta. Gravamen sobre rentas que antes se encontraban excluidas de la base, y neutralización de las rentas de trabajo exentas 53.

La Corte observa que es cierto, como asegura el actor, que la reforma al impuesto sobre la renta de personas naturales clasificadas en la categoría de empleados incluye en la RGA, y por tanto considera como gravables, ingresos provenientes de las relaciones laborales, o legales y reglamentarias, que antes de la Ley 1607 de 2012 se consideraban exentos. No obstante, más allá de algunos casos que resultan claros, el ciudadano no demuestra de forma suficiente que haya problemas de inconstitucionalidad en el hecho del cambio de régimen tributario de cada uno de estos conceptos, específicamente considerados. La demanda que el siguiente grupo de conceptos están sustraídos de la base gravable en el sistema ordinario, en los términos de los artículos 206, 206-1 y 207 del Estatuto, pero no en el IMAN e IMAS-PE:

“el daño emergente de la indemnización por despido injustificado, de la indemnización especial por el despido de trabajadoras en embarazo o lactancia, de la indemnización por falta de pago; esto, de acuerdo con el artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975; la exención del auxilio de cesantías cuando éstas no provienen de retiros de los fondos de cesantías; la exención de los intereses de cesantías; la exención de las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes, de riesgos profesionales, de indemnización sustitutiva de pensiones o devoluciones de saldos de ahorro pensional, cuando éstas no provienen de retiros de fondos de pensiones en los términos del artículo 126-1 del Estatuto Tributario; la exención de los gastos de representación de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, jueces de la República, rectores y profesores de universidades oficiales; la exención de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los ciudadanos colombianos que integran las reservas oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales; la exención del componente prestacional, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales; todo, de acuerdo con los artículos 206, 207 y 207-1 del Estatuto Tributario”.

54. Ahora bien, de acuerdo con lo antes mencionado, al legislador no se le prohíbe modificar un tributo o un esquema tributario, por ejemplo para aumentar el recaudo, o reducir deducciones y exenciones antes aplicables en la liquidación de un impuesto. Lo que le exige la Constitución al Congreso es que, al introducir estas reformas, respete ciertos límites, ya referidos. La Corte considera, sin embargo, que según el contenido de estos principios límite no hay en términos

precisos razones para concluir que el solo hecho de incluir como gravable, en un impuesto mínimo alternativo, lo que antes no lo estaba de acuerdo con el régimen ordinario, suponga por sí mismo una vulneración a los principios de equidad o justicia en materia fiscal. El actor ciertamente dice que se vulneran la equidad y la justicia, por cuanto se gravan ingresos provenientes de beneficios laborales mínimos, antes desgravados, con lo cual se comete una injusticia tributaria en tanto se podría llegar incluso a obligar al contribuyente a pagar con sus únicas rentas. No obstante, no hay suficientes razones para concluir que haya siquiera una interferencia en el principio de equidad, en alguna de sus implicaciones, pues (i) al ser un gravamen sobre la renta se aplica a una magnitud indicativa de capacidad de pago, (ii) al no haber un referente de comparación no hay tampoco un cargo por violación de la equidad horizontal, (iii) y prima facie no se observa que la regulación sea en sí misma una estructura confiscatoria, entendida como expropiatoria de la propiedad privada.

55. Una conclusión parcialmente distinta tiene la Corte, sin embargo, en cuanto se refiere al examen del cargo a la luz del derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas, y consecuencialmente del principio de progresividad y la prohibición de regresividad en derechos económicos, sociales y culturales, en concordancia con el derecho fundamental al mínimo vital. El actor sostiene adecuadamente que el derecho al trabajo en condiciones dignas y justas, previsto en el artículo 25 de la Constitución, está relacionado con otra serie de principios contemplados en el mismo texto constitucional o en tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia.

Los derechos fundamentales –como dice la Proclamación de Teherán- son “indivisibles” y –según la Declaración de Viena- “interdependientes”. [55] El derecho fundamental a un trabajo en condiciones dignas y justas envuelve el derecho a gozar plenamente de las garantías que se prevén en los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC; 1º y 21 de la CADH; y 6, 7 y 9 del PSS, todos los cuales invoca el ciudadano en su acción. Con todo, los Estados parte se obligan a lograr progresivamente la plena efectividad de estos derechos (PIDESC art 2.1), [56] y esto implica según lo antes visto una prohibición prima facie de regresividad en materia de trabajo. Esta última informa además el sentido como deben interpretarse los derechos constitucionales (CP art 93) y, por tanto, la Corte está obligada a aplicarla.

56. Ahora bien, de conformidad con las precisiones que se hicieron atrás, para definir si un tributo o esquema tributario vulnera esta prohibición es preciso verificar tres puntos: (i) primero, si en ejercicio del poder fiscal se ha regulado históricamente la institución tributaria en la orientación de salvaguardar o garantizar necesidades básicas del ser humano - tales como alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos-, y la reforma bajo control la desmonta o reduce en sus alcances protectores;

(ii) segundo, si la reforma estuvo precedida de un mínimo de deliberación democrática específica y puntual en el seno del Congreso y (iii) finalmente si está suficientemente justificada.

[57] En caso de que haya un retroceso así definido, y en su implementación no se respeten los dos últimos criterios referidos, debe entonces declararse inconstitucional, a la luz del principio de progresividad en derechos sociales. La Corte procede a verificar si así ocurre en este caso.

57. Entre las exclusiones y exenciones mencionadas por el actor, que son aplicables al sistema ordinario de renta pero no en los sistemas IMAN e IMAS-PE, se consignan beneficios de muy diversa índole. Todos están relacionados por la materia, en tanto se regulan en los artículos 206, 207 y 207-1 del Estatuto Tributario, que se refieren respectivamente a las rentas de trabajo exentas, la exención de prestaciones provenientes de un Fondo de Pensiones y la exención de cesantías pagadas por Fondos de Cesantías. El nexo entre estas exenciones específicas y el mínimo vital no es claro, ni por otra parte el actor lo acreditó, y por lo mismo no existe un compromiso prima facie de la prohibición de regresividad en derechos sociales. Hay sin embargo una notoria excepción. En efecto, el sistema ordinario de renta contempla una

exención básica, configurada con vocación universal, que sin embargo no está ahora en los sistemas IMAN e IMAS-PE y tiene no obstante por objeto salvaguardar o garantizar el mínimo vital de los contribuyentes, al sustraer de la base gravable una reserva de recursos para satisfacer necesidades humanas básicas. Se trata de la exención prevista en el artículo 206 numeral 10 del Estatuto Tributario. Esta disposición prevé que está gravada con impuesto de renta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta que provienen de la relación laboral o legal y reglamentaria, excepto un porcentaje del " veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientos cuarenta (240) UVT ", rentas que estarían entonces exentas. Aunque esta exención está eliminada de los sistemas IMAN e IMAS-PE, guarda una relación específica con el mínimo vital, como pasará a mostrarse a continuación.

57.1. Efectivamente, además de las regulaciones más específicas sobre exenciones a prestaciones sociales, a cesantías o a indemnizaciones, el sistema ordinario de determinación de la renta ha tenido en la práctica legislativa colombiana una exención sobre un porcentaje de las rentas de trabajo. La Ley 50 de 1990, en su artículo 18, introdujo inicialmente una reforma al artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, en virtud de la cual estableció que en los casos de salario integral "[e]l monto del factor prestacional" quedaría "exento del pago de retención en la fuente y de impuestos". Se observó sin embargo que esta exención favorecía exclusivamente a quienes tuvieran salarios altos, pues solo podían pactar salario integral quienes percibían un salario integral no inferior a los 10 salarios mínimos legales mensuales "más el factor prestacional correspondiente a la empresa", que no podía ser tampoco inferior al 30% de dicha cuantía.

Asimismo, no había claridad en torno a la cuantía admisible de la exención, razón por la cual este aspecto se reformó con la Ley 223 de 1995. El propósito de esta modificación era extender la exención de las rentas laborales a trabajadores con salarios medios, y derogar las diferencias tributarias entre el tratamiento de salarios ordinarios e integrales. Entonces se consignó lo siguiente, en el artículo 206 del Estatuto Tributario:

"Rentas de trabajo exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

[…] 10. El treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores, sumas que se consideran exentas". La justificación fiscal de esta reforma se presentó tanto en la exposición de motivos como en los informes de ponencia para cada uno de los debates, como se aprecia en las Gacetas del Congreso 218, 318, 409 y 478 de 1995.

[58] Interesa sin embargo mencionar la exposición del fundamento fiscal de la reforma, hecha por el Ministro de Hacienda de la época, en la cual resalta que la misma se introducía a pesar de implicar un descenso en el recaudo pero con el fin de proteger a los "asalariados de ingresos medios y bajos del país":

" [La reforma busca proteger] los asalariados de ingresos medios bajos y bajos del país. […] Porque la Ley 50 había establecido, señores senadores, una diferenciación tributaria absolutamente inequitativa […] a quienes tienen salarios más altos y podían optar por pasarse a la Ley 50 les dejó exento un 30% de su ingreso salarial y un fallo posterior del Consejo de Estado, inclusive permitió que en algunos casos ese porcentaje subiera más. En cambio, quienes no tienen la opción de pasarse a salario integral o quienes deciden no hacerlo porque prefieren el ahorro forzoso del régimen anterior, lo único que tenían exento eran sus cesantías. […] Lo que este artículo está haciendo es equiparar el régimen, es equipararlo para que el asalariado que no tuvo la opción de pasarse a salario integral, o que no quiso hacerlo, se le dé el mismo tratamiento de salario integral. […] Esta decisión […] tiene un costo fiscal, vamos a percibir en estos 3 años 230 mil millones de pesos menos, pero lo encontramos completamente justificado, porque es a favor de los asalariados de ingresos medios y medios bajos." (Pág. 12. Gaceta del Congreso No. 478 de 1995).

Con la Ley 788 de 2002 se mantuvo la exención sobre un porcentaje de las rentas de trabajo. Originalmente el proyecto de ley conservaba la exención del 30%, aunque imponía un límite de 3 millones. Eso se justificó como una de las

medidas para “mejorar el recaudo”.

De acuerdo con los antecedentes parlamentarios, institucionalmente se dijo que “[e]l objetivo de las modificaciones sugeridas al Impuesto sobre la Renta es mejorar el recaudo. A continuación se enumeran las propuestas que se hacen con respecto a este impuesto. […] Se mantiene la exención del 30% a los ingresos laborales, pero se establece un límite de $3.000.000 mensuales” (Gaceta del Congreso 398 de 2002). El proyecto original de artículo luego fue modificado, y se bajó al 25% la exención y se impuso un límite de 4 millones.

Con lo cual, la norma legal finalmente incorporada al Estatuto consagra como excepción al gravamen “[e]l veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a cuatro millones de pesos ($4’000.000) –valor año base 2003”. La Ley 1607 de 2012 modificó nuevamente esta exención, en dos sentidos. Por una parte, en cuanto al sistema ordinario, cambió la fórmula.

Ahora dice que no está gravado (ET art 206-10) “[e]l veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientos 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 constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a las establecidas en el presente numeral”.

Pero además se creó para los empleados el IMAN, y en virtud suya a partir de la reforma se conforma una renta gravable obtenida sin reducir porcentajes de rentas laborales, como ocurre en el sistema ordinario de conformidad con el artículo 206-10 del Estatuto Tributario. Por lo cual, cuando el empleado esté en la obligación de liquidar su impuesto de renta con arreglo al IMAN, salvo por las aminoraciones que permite expresamente el Estatuto Tributario, no es posible aplicar las exenciones que se consagran en el régimen ordinario de determinación de la renta. La Corte advierte entonces que esta reforma impacta una institución vinculada con la garantía de la equidad. La cual, además, tiene un nexo institucional indiscutible con el mínimo vital, pues en la sentencia C-1060A de 2001 esta Corte específicamente sostuvo que esta exención sobre un porcentaje de las rentas de trabajo es una garantía del mínimo vital: “ la [exención] general del 30% [según la Ley 223 de 1995], […] aplica […] bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital, según el rango salarial de cada uno ”.

[59] Lo cual, por lo demás, tiene un fundamento cierto en lo que respecta a los contribuyentes con niveles medios de ingreso, toda vez que a estos se les asegura la preservación de un porcentaje intangible por concepto de impuesto sobre la renta, con el fin de que los montos de este último no impacten su capacidad de gasto en bienes fundamentales, como la educación o la vivienda, que se orientan a atender necesidades básicas de la persona.

57.2. Esta reforma toca entonces una exención tributaria asociada institucionalmente a la garantía del mínimo vital, para las personas naturales y en los casos que prevé el Estatuto (C-1060A de 2001). El sentido en el cual la modificación impacta esta exención en específico, se advierte cuando el empleado debe pagar el impuesto de renta liquidado en virtud del IMAN, o del IMAS-PE; es decir, cuando el monto de esta liquidación es superior al que arroja la liquidación por el sistema ordinario. En ese caso, el contribuyente obtiene la magnitud dineraria de su impuesto tras una depuración en la cual no cabe aplicar sino las aminoraciones específicas que prevé el artículo 332 del Estatuto Tributario, y sus normas concordantes, dentro de las cuales no está el porcentaje preciso que consagra el artículo 206-10 para la liquidación del impuesto sobre la renta en el sistema ordinario. Esta reforma además puede interferir en el goce efectivo del mínimo vital de un grupo relevante de contribuyentes –niveles medios de renta-, como se mostrará, lo cual implica por tanto un retroceso, en la medida en que el IMAN neutraliza para ellos la eficacia de una exención cuyo fundamento es proteger el mínimo vital.

Ciertamente, en el IMAN las RGA inferiores a 1548 UVT tienen una tarifa tributaria igual a 0.00 UVT. Sin embargo, lo relevante a la luz del principio de no regresividad en derechos sociales es que la controlada es una reforma con vocación

universal, la cual en principio está llamada a reducir las aminoraciones del impuesto sobre la renta, y entre ellas la exención del artículo 206-10 del Estatuto, incluso a quienes tienen un nivel medio de renta y están envueltos en procesos de gasto o inversión en bienes fundamentales (como vivienda, educación o salud).

En el control de esta reforma no se han ofrecido razones suficientes para descartar que entre los contribuyentes de este segmento, que se encuentren en proceso de satisfacción de necesidades básicas como las mencionadas, haya un grupo constitucionalmente relevante de personas naturales que sufra un impacto en el goce efectivo de sus derechos fundamentales por cuenta del cambio introducido en la liquidación de su impuesto. En su intervención, el CID de la Universidad Nacional presentó una serie de simulaciones de liquidación del impuesto de renta, que corresponden a contribuyentes ubicados en distintas escalas de ingresos. En ellas se observa que la liquidación del IMAN, para esas personas singularmente consideradas, no es superior a la que se obtiene en el sistema ordinario. La Corte ciertamente toma en cuenta entonces que el IMAN no solo no impacta a quienes tienen una RGA inferior a 1548 UVT, sino que en algunos casos tampoco a quienes tienen rentas gravables alternativas superiores a esas, y en las escalas que se proponen en el estudio presentado por el CID ante la Corte. No obstante, lo cierto es que este estudio no indica por qué esas simulaciones pueden considerarse como representativas del universo de contribuyentes pertenecientes a una misma escala. Fuera de eso, se observa que cada una corresponde a una situación fiscal singular, no necesariamente común a todas las personas que reciben equivalentes rangos de ingresos. Por ende, sus conclusiones no pueden extenderse o universalizarse a fin de determinar si, en el control abstracto, esta reforma no afecta en sus derechos constitucionales a ningún grupo de contribuyentes constitucionalmente relevante.

Por el contrario, por su configuración jurídica y las circunstancias de su implementación, es razonable concluir que para las personas con niveles medios de renta, las proyecciones de gasto e inversión en bienes fundamentales (vivienda, salud y educación) se pudieron ver alteradas con la introducción de la reforma y, desde la perspectiva del control abstracto, no hay elementos para desechar un impacto efectivo sobre derechos cuyo disfrute presupone rentas de trabajo liberadas del poder fiscal. El grado de satisfacción de derechos fundamentales que se orientan a colmar necesidades básicas como la educación, la vivienda y la salud, prima facie se restringe para esta clase de contribuyentes en la medida en que se reduzcan o neutralicen las instituciones que, en el impuesto sobre la renta, preservan un porcentaje de ingresos laborales exento. La Corte considera entonces que el legislador puede, dentro del marco constitucional, reformar el impuesto de renta de tal suerte que su liquidación se efectúe sin aplicar esta exención sobre un porcentaje de rentas de trabajo. No obstante, por su vínculo institucional con necesidades humanas básicas, y su potencial y, en este caso, previsible impacto sobre proyecciones y ejecutorias efectivas de gastos e inversiones en bienes fundamentales, debe estar precedida de un mínimo de deliberación democrática específica y suficiente en el seno del Congreso, sobre la justificación constitucional de la medida.

[60] 57.3. Ahora bien, en los debates parlamentarios que antecedieron la aprobación de la Ley 1607 de 2012, la cual excluyó estas exenciones de la conformación de la RGA en el IMAN e IMAS-PE, se puede observar lo siguiente. Como ocurrió en la exposición de motivos, la decisión de no incluir entre las aminoraciones de la base gravable un porcentaje exento de las rentas laborales no fue objeto de un mínimo de motivación y deliberación en el seno del Congreso. Si bien hubo manifestaciones de inquietud o preocupación por algunos parlamentarios, debido al impacto que esta reforma podría tener sobre las rentas de trabajo, no hubo un espacio para deliberar específicamente sobre la neutralización de esa exención. En la Gaceta del Congreso No. 666 de 2012 el proyecto de ley estuvo motivado ciertamente en propósitos globales de “generación de empleo y [r]educción de la desigualdad”. Asimismo, en cuanto a la finalidad de la reforma al impuesto de renta sobre las personas naturales, se expuso que era la de “ contrarrestar las múltiples perforaciones de la base gravable”, para lo cual “se establece un sistema alterno de determinación del impuesto a pagar denominado Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN”. El IMAN se conformó entonces para admitir la detracción de

“solamente unos conceptos de costo o deducción limitados para sobre esta base liquidar y pagar el impuesto resultante, cuando el impuesto así determinado sea mayor que el resultante de aplicar el sistema ordinario ”. Sin embargo, no se dice algo específico sobre la decisión de no admitir en la depuración de la RGA del IMAN la exención de un porcentaje de las rentas laborales como el previsto en el artículo 206-10 del Estatuto.

En el informe para primer debate de Comisiones Terceras Conjuntas, contenido en la Gaceta 829 de 2012, se menciona asimismo que la estructura del IMAN “ surge como una respuesta al desajuste estructural del Impuesto sobre la Renta aplicable a las personas naturales, en donde una serie de beneficios tributarios orientados a un sector de la población de altos ingresos ha perforado la base gravable y disminuido la carga tributaria a cargo de los destinatarios de estos beneficios, afectando gravemente la estructura del sistema tributario colombiano al volverlo inequitativo y regresivo”. No obstante, no se expone el fundamento constitucionalmente relevante tomado en cuenta para excluir de las aminoraciones al IMAN el porcentaje de rentas laborales exentas antes indicado, aunque sí se propone modificar el método para calcularlas dentro del sistema ordinario. En los debates que antecedieron a la aprobación de la reforma, no se advierte una deliberación específica sobre la decisión de sustraer esta exención.

[61] El texto aprobado por las Comisiones conjuntas no incorpora entonces una reducción por este concepto para la obtención del RGA del IMAN.

[62] El informe de ponencia para segundo debate, en Plenaria de la Cámara de Representantes, está contenida en la Gaceta 913 de 2012. En el pliego de modificaciones no se presenta ninguna enmienda en materia de reducción de la RGA del IMAN por concepto de porcentajes de rentas de trabajo exento, aunque sí se refiere a “Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto”. Durante el debate en Plenaria de la Cámara, tampoco se efectuó una deliberación sobre este punto.

[63] El texto finalmente aprobado, publicado en la Gaceta 949 de 2012, no incorpora tampoco una reforma sobre el punto. La ponencia para debate en Plenaria del Senado, contenida en la Gaceta 914 de 2012 no propone cambios en este punto, ni en las Gacetas 290, 291, 292 y 293 de 2013, que contienen los debates sobre el proyecto, se aprecia una mínima deliberación específica sobre la decisión impositiva de conformar la renta gravable del IMAN sin excluir siquiera un porcentaje de las rentas laborales, para preservar lo que –de acuerdo con la sentencia C-1060A de 2001- constituye una legítima protección del mínimo vital. Luego de concluidos los tres debates, ante las discrepancias entre las cámaras se adoptó un texto conciliado, pero el informe de conciliación, finalmente aprobado en ambas cámaras, no contempló tampoco cambios al respecto ni se observó que en las deliberaciones se hubiera tocado ese punto.

[64] En el proceso ante la Corte no se probó tampoco que esta deliberación mínima en el Congreso en efecto se hubiese dado, lo cual tiene implicaciones sobre su constitucionalidad. Cuando se trata de instituciones vinculadas en abstracto a la garantía del mínimo vital, con repercusiones efectivas y previsibles sobre su goce efectivo, no puede neutralizarlas sin un mínimo de deliberación democrática y justificación suficiente. Esta exigencia cobra especial importancia en virtud del principio de legalidad que gobierna el ejercicio del poder tributario, pues su cumplimiento presupone que el Congreso está legitimado para imponer cargas fiscales justamente debido a su constitución deliberativa.

[65] Como lo ha reconocido la jurisprudencia, “[a] nte una medida regresiva, la carga de probar que la misma no vulnera la Constitución, se traslada a la autoridad que la adopta ”.

[66] La carga de desvirtuar la regresividad en derechos sociales recaía entonces sobre el legislador y el Gobierno, pero ninguno la satisfizo. La consecuencia es que se tiene por no surtido ese mínimo de deliberación democrática en el parlamento. Dado que el cumplimiento de esta condición era un requisito indispensable, aunque insuficiente, para que la medida pudiera ajustarse a la Constitución de los derechos sociales, en este caso no es necesario examinar la justificación

material (o proporcionalidad del esquema normativo), pues esa constatación indica que hay un problema de inconstitucionalidad en la estructura tributaria del IMAN, que la Corte debe resolver (CP art 241).

Conclusiones 58. Para garantizar el principio de supremacía constitucional, en armonía con el de conservación del derecho, la Corte declarará exequibles por los cargos examinados los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012.

El artículo 10 (integral) será declarado exequible, con la condición de que el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, permita la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario. Aunque esta decisión se funda en que la regulación, según su contenido, está llamada a interferir en el mínimo vital de los contribuyentes con niveles medios de renta, y amenaza entonces su goce efectivo, la Corte no tiene competencia para introducir diferencias en el universo de beneficiarios de la exención, y debe extenderla hacia todos los empleados obligados a aplicar el IMAN, con impactos porcentuales equivalentes (25%, y en los términos del Estatuto). Esta decisión se justifica a la luz del principio de progresividad tributaria, en tanto no afecta el carácter progresivo del sistema de renta (CP art 363).

[67] De otro lado, como el contenido de ese mismo numeral remite a una regulación conformada por la posibilidad de descontar costos, deducciones y otras rentas exentas, que es extraña a la configuración del IMAN, en el condicionamiento se consignará también la previsión de que la exención porcentual del artículo 206-10, prima frase, del Estatuto, se aplica una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 ídem, relativos al sistema IMAN.

59. Ahora bien, en vista de que esto supone introducir un cambio, en virtud de la Constitución, a la estructura de un impuesto de periodo, debe tenerse en consideración lo previsto en el artículo 338 Superior. Este dice que las normas atinentes a tributos de periodo “no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después”. Si bien esta disposición textualmente parece aplicar solo a la entrada en vigencia de normas contenidas en leyes, ordenanzas o acuerdos, lo cierto es que en observancia de los principios de planeación, presupuestal y de sostenibilidad fiscal (CP arts. 339 y ss., y 334) el estándar allí definido debe tomarse en consideración al momento de extender en una decisión de control constitucional, y por mandato de la Constitución, una exención sobre una especie tributaria que antes no la consagraba. En efecto, en esos casos la Corte Constitucional debe garantizar al mismo tiempo los principios de supremacía de la Constitución (CP art 4) y conservación del derecho (CP art 1), sin que esto implique un alto sacrificio en la planeación, el presupuesto de las rentas públicas y la sostenibilidad fiscal, por lo cual es entonces necesario armonizarlos por la vía de modular los efectos de la decisión en el tiempo.

60. La jurisprudencia constitucional, por ejemplo en las sentencias C-586 de 2014, [68] C-1021 de 2012, [69] C-748 de 2009 [70] y C-183 de 1998, [71] ha seguido la regla general, de acuerdo con la cual las sentencias que declaran condicionalmente exequibles o inexequibles normas tributarias surten efectos desde el momento en que se profiere el fallo que así lo declara, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, “Estatutaria de Administración de Justicia” .

[72] En algunas ocasiones, no obstante, en el campo específico de las amnistías tributarias, la Corte ha diferido en el tiempo los efectos de las sentencias que declaran inexequibles estos beneficios, de suerte que las mismas empiecen a regir en el ejercicio fiscal siguiente al del fallo, por considerar que así lo exigen los postulados constitucionales de buena fe y seguridad jurídica. Así lo ha hecho, por ejemplo, en sentencias C-833 de 2013, [73] C-1115 de 2001, [74] C-992 de 2001 [75] y C-511 de 1996.

[76] 61. La Sala considera que es preciso observar una orientación similar a esta última en el presente caso, en cuanto se trata de extender una exención tributaria en impuestos de periodo, no solo porque es una aplicación razonable de un

mandato constitucional (CP art 337), sino además porque permite armonizar de modo plausible el principio de supremacía constitucional, con los de planeación, presupuesto y sostenibilidad fiscal. P or tanto, en la parte resolutiva la Corte Constitucional señalará además que -mientras no haya una medida legislativa sobre la materia que respete los parámetros aquí señalados y se enmarque en el orden constitucional- esta decisión empezará a regir a partir del periodo gravable siguiente al de este fallo, y que se declara en el subsiguiente.

VII. DECISIÓN En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución, RESUELVE Primero.- Declarar EXEQUIBLES , por los cargos examinados, los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012 ‘por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones’ .

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE , por los cargos examinados, el artículo 10 (integral) de la referida Ley, en concordancia con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, en el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y archívese el expediente. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA Presidenta (E) MYRIAM AVILA ROLDAN Magistrada (E) MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO Magistrado Con salvamento de voto LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ Magistrado Con salvamento de voto GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO Magistrado Con salvamento de voto GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO Magistrada Con salvamento de voto GERMAN QUINTERO ANDRADE Conjuez JORGE IVÁN PALACIO PALACIO Magistrado JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB Magistrado Ausente con excusa ALBERTO ROJAS RIOS Magistrado MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ Secretaria General SALVAMENTO DE VOTO DE LOS MAGISTRADOS LUIS GUILLERMO GUERRERO PEREZ Y GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO A LA SENTENCIA C-492 DE 2015 MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Corte Constitucional ha debido proferir decisión inhibitoria por carecer de soporte y no haber elaborado debate que fuera debidamente articulado en la demanda (Salvamento de voto) MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Se debió acreditar carácter regresivo de medida objeto de control (Salvamento de voto) MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Incumplimiento de carga mínima de argumentación exigible para demostrar que consagraban medida regresiva contraria derecho al mínimo vital de trabajadores por no haber incorporado exención del 25% de ingresos laborales (Salvamento de voto) DEMANDA EN MATERIA DE MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Incumplimiento del test de procedibilidad frente a requisitos de certeza y suficiencia (Salvamento de voto) DEMANDA EN MATERIA DE MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Falta de aptitud para fundamentar que sistemas resultan más gravosos al no estudiar en conjunto reforma al impuesto y ponderar impacto sobre obligación tributaria a cargo de trabajadores e implicación de retroceso (Salvamento de voto) PROGRESIVIDAD EN MATERIA DE DERECHOS ECONOMICOS SOCIALES Y CULTURALES- Concepto y análisis no son asimilables a progresividad en materia tributaria (Salvamento de voto) Referencia:

expedientes D-10559 y 10581 (acumulados). Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones” .

Demandantes: Humberto de Jesús Longas Londoño (D-10559) y César Gabriel Cuadrado Arévalo, Sandra Milena Varela Curcho y Natalia Buitrago Osorio (D-10581).

Magistrada Ponente: María Victoria Calle Correa 1. Con el acostumbrado respeto, exponemos a continuación las razones de nuestro disentimiento con la decisión mayoritaria en este caso.

2. En la sentencia de la que nos apartamos, la Corte llevó a cabo el estudio de constitucionalidad del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, mediante el cual se introdujo una modificación al impuesto sobre la renta de personas naturales aplicable a los empleados, consistente en la creación de dos nuevos sistemas de determinación del referido tributo, denominados Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) e Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS-PE).

3. La mayoría de la Sala consideró que la referida disposición presentaba un problema de constitucionalidad originado en la violación del principio de progresividad en los derechos sociales , asociado, a su vez, al derecho al mínimo vital .

En criterio de la mayoría dicho problema surgiría de la circunstancia de que en los nuevos sistemas IMAN e IMAS-PE , se consideran gravables, ingresos provenientes de las relaciones de trabajo que bajo el sistema ordinario de determinación de la renta se encuentran exentos, particularmente los constituidos por el 25% de los pagos laborales del empleado.

Al respecto, se sostuvo que la exención sobre el 25% de los pagos laborales se encuentra conceptual y estrictamente vinculada al goce efectivo del derecho constitucional al mínimo vital, razón por la cual, su desmonte en los sistemas IMAN e IMAS-PE implica un claro retroceso en un aspecto tributario asociado al citado derecho, constituyéndose en una medida regresiva.

A partir de la anterior premisa, se aplicó en el fallo la jurisprudencia constitucional conforme a la cual, aun cuando el legislador puede introducir reformas al impuesto sobre la renta que impliquen la adopción de medidas regresivas, tales decisiones deben estar precedidas de un mínimo de deliberación democrática específica y suficiente sobre su validez constitucional. Para la mayoría de la Sala dicha exigencia no se habría cumplido en el caso de la previsión contenida en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014, pues, según su entender, en los antecedentes de la norma no se observó un mínimo de deliberación que explicara la razón por la cual, no obstante su carácter regresivo, la neutralización de la exención del 25% en los nuevos sistemas IMAN e IMAS-PE , resultaba necesaria y se ajustaba a las pautas que se han establecido para admitir su validez a la luz de la Constitución.

4. Conforme con dicho razonamiento, la mayoría de los integrantes de la Sala llegó a la conclusión de que el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, debía declararse exequible, pero bajo el entendido de que, a partir del periodo gravable siguiente a aquel del proferimiento del fallo, “el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera fase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto” .

5. Como lo manifestamos en el curso de los respectivos debates, no compartimos la posición mayoritaria en el presente caso, a partir de un conjunto de consideraciones que nos conducen a concluir que la decisión de la Corte, aun con la previsión sobre su efecto diferido, carece de soporte, y que, pese a que, eventualmente podría plantearse un debate en

torno a un posible efecto inconstitucional de la reforma, el mismo no fue debidamente articulado en la demanda, ni elaborado por la Sala, razón por la cual, a nuestro juicio, la Corte ha debido proferir una decisión inhibitoria.

6. La razón central de nuestra discrepancia reside en el hecho de que un presupuesto ineludible para aplicar la jurisprudencia a partir de la cual se adoptó la decisión era acreditar el carácter regresivo de la medida objeto de control. Para ese efecto, el demandante y la Corte se limitaron a constatar que en el sistema alternativo de determinación de la base gravable no se contemplaba como renta exenta el 25% de los ingresos laborales y que, como quiera que tales rentas, que se encuentran vinculadas al mínimo vital, si están exentas en el sistema ordinario, se estaba ante una medida regresiva. Como los señalamos en el debate, esa aproximación es absolutamente insuficiente, omite la consideración de aspectos claramente relevantes y denota una incomprensión del sistema de determinación de la renta gravable tal como quedó configurado por virtud de las disposiciones demandadas.

7. En ese contexto, teniendo en cuenta el contenido y alcance de la norma acusada, consideramos que los demandantes no cumplieron con la carga mínima de argumentación que les era exigible para demostrar que, en efecto, los sistemas alternativos creados para determinar el impuesto de renta, IMAN e IMAS-PE , consagraban una medida regresiva contraria al derecho al mínimo vital de los trabajadores, por el solo hecho de que al establecer un sistema alternativo para la determinación de la renta gravable, no hubiesen incorporado en la fórmula de cálculo del tributo, la consideración de la exención que el ordenamiento jurídico ha previsto para el 25% de los ingresos laborales.

8. En ese sentido, la demanda no cumplía el test de procedibilidad, en particular frente a los requisitos de certeza y suficiencia , por cuanto no partía de acreditar una condición esencial para el análisis de constitucionalidad de la medida, cuál era la de establecer objetivamente que la regulación de los sistemas IMAN e IMAS-PE , incluye, en realidad, una medida regresiva. Y para mostrarlo, no bastaba con señalar que se había implementado un nuevo sistema de tributación, alternativo al existente, en el cual no se contemplaba la exención del 25%, sino que era necesario un análisis integral del impuesto incluyendo no solo la base gravable sino también la tarifa, aportando para el efecto los elementos argumentativos suficientes que permitieran determinar si los nuevos sistemas de tributación de renta conllevaban el efecto alegado.

Siendo ello así, la falta de aptitud de la demanda surge, entonces, del hecho de que ella requería, para fundamentar que los sistemas IMAN e IMAS-PE resultan más gravosos que el sistema ordinario, de un estudio conjunto de todos los aspectos regulatorios de la reforma al impuesto de renta introducidos en la norma acusada, que, a su vez, debían ser ponderados integralmente para establecer cuál era el impacto sobre la obligación tributaria a cargo de los trabajadores y si ella implicaba un retroceso.

9. Consideramos que el concepto y análisis de la progresividad en materia de Derechos Económicos Sociales y Culturales (DESC) no son asimilables a la progresividad en materia tributaria. Tal distinción tiene implicaciones tanto en la valoración de la suficiencia de los cargos que presenta un ciudadano en el marco de la acción pública de inconstitucionalidad como en el análisis de fondo.

La posición mayoritaria reconoce la diferencia, pero no obra de conformidad ni aplica sus consecuencias. Como resultado, termina por asimilar la regresividad en materia de DESC y en materia tributaria en el análisis de procedibilidad de la acción y en el estudio material del cargo. En efecto, lo procedente, a nuestro entender, era que la Corte se declarara inhibida por la ineptitud sustancial de la demanda que, si bien no expuso de manera expresa un cargo por regresividad, sí podía ser interpretada en ese sentido, como en efecto lo hizo la sentencia de la cual nos apartamos. Sin embargo, la demanda no cumplió con los requisitos para iniciar un juicio de inconstitucionalidad.

En nuestro criterio, los procesos que, como éste, inician con la acción pública de inconstitucionalidad tienen un momento procesal y argumentativo previo a la presunción de regresividad que se hace en el análisis de fondo, aunque en ocasiones

la violación a la progresividad pareciera obvia al ver el texto de la norma acusada. Tal momento procesal es el estudio de aptitud de la demanda, que puede darse en la admisión o en la sentencia. Esta etapa genera un escenario argumentativo que implica unas cargas en cabeza del ciudadano que la jurisprudencia ya ha aceptado:

claridad, certeza, suficiencia, pertinencia. La interpretación conjunta de lo que implica la demostración mínima de la regresividad normativa y los requisitos para generar un cargo por inconstitucionalidad hacen que sea imposible concluir que en una acción pública basta afirmar –implícita o explícitamente- que una norma es regresiva para que se active el control constitucional. Esta regla operaría aunque de su texto y sin ningún argumento adicional, ello fuera visible. Una conclusión contraria llevaría al absurdo de relevar al ciudadano de sus cargas argumentativas y convertiría al control judicial de constitucionalidad en un control oficioso, en contra de lo establecido en la Constitución, en el que bastaría invocar regresividad –sin mayor argumentación- para activar el juicio de constitucionalidad.

En este caso, deberían enunciarse y aplicarse ciertos criterios para que una demanda por presunta regresividad en materia de DESC pueda ser considerada apta. No basta que de la misma norma parezca visible tal regresividad, tampoco basta que el ciudadano diga que es restrictiva, debe haber una exigencia argumentativa mínima que se debe cumplir para generar una duda constitucional.

Por eso analíticamente es un error omitir la etapa de aptitud de la demanda para pasar al fondo –especialmente cuando las intervenciones llaman la atención sobre la eventual ineptitud- pues sólo una demanda apta permite un análisis de fondo.

En cuanto al estudio material, la posición mayoritaria construyó un errado argumento analógico entre un impuesto al consumo (el Impuesto al Valor Agregado –IVA- aplicado a productos de la canasta familiar) y el impuesto sobre la renta, estudiado en este caso, para concluir que había inconstitucionalidad por regresividad en materia de DESC, que nunca se sustentó en la demanda, tal como explicaremos posteriormente. Esta asimilación es consecuencia de la falta de distinción entre la regresividad en DESC y la regresividad en materia tributaria, conceptos completamente distintos.

10. La posición mayoritaria no tuvo en cuenta tal situación y, por el contrario, terminó por incurrir en el mismo defecto atribuido a la demanda, pues, precisamente, el presupuesto para aplicar la regla jurisprudencial en que se fundamenta el fallo, era el de acreditar que la norma era regresiva desde una perspectiva social, aspecto éste que no fue establecido. Insistimos en Sala, en que el carácter regresivo de la reforma no podía darse por sentado, particularmente si se tiene en cuenta que durante el curso legislativo de la misma el Gobierno había mostrado, de manera expresa y reiterada, que el sistema alternativo de liquidación del tributo que se proponía tenía como propósito asegurar la equidad del impuesto de renta, cuya estructura progresiva se había venido deteriorando por virtud del uso estratégico de las exenciones al que podían acceder especialmente los asalariados de más altos ingresos. Señalamos cómo esa aproximación del gobierno había sido avalada por distintos sectores informados, que reconocían que la reforma se orientaba a restablecer la progresividad y la equidad del impuesto sobre la renta y que, conforme a ese objetivo, un análisis completo de la reforma, que comprendiera la consideración tanto de la modificación de la base gravable, como la de la nueva escala en la tarifa, mostraba que el impacto del impuesto se generaría en los asalariados de más altos ingresos, que tienen la capacidad para hacer uso estratégico del conjunto de exenciones previstas en la ley. Dicha realidad del tributo se hizo evidente en diversas simulaciones que estuvieron presentes en el debate y que mostraban que sólo había lugar a la aplicación del sistema alternativo, cuando a la exención del 25% sobre los ingresos laborales se le agregaban otras exenciones, y que, por virtud de la tarifa diferencial, el impacto recaía sobre quienes tuviesen los niveles más altos de renta.

11. En efecto, tal y como lo manifestó el Gobierno durante el trámite de la reforma en el Congreso de la República, el objetivo perseguido con la creación de los sistemas IMAN e IMAS-PE , en los términos en que los mismos fueron

concebidos, era el de promover la justicia y la equidad mediante la definición de un mínimo de tributación a cargo de los contribuyentes de más altos ingresos. Ello, sobre la base de considerar que la serie de beneficios tributarios orientados a ese sector de la población, han venido perforando la base gravable del impuesto de renta y disminuyendo la carga tributaria que les corresponde asumir, afectando gravemente la estructura del sistema tributario en detrimento de la equidad.

Sobre este particular, el Ministerio de Hacienda, al explicar los cambios propuestos en la liquidación del Impuesto de Renta, mediante la creación de los sistemas IMAN e IMAS-PE , hizo las siguientes precisiones, en texto que fue acogido en el informe para primer debate en la Cámara de Representantes durante el debate en el Congreso:

“De especial relevancia para los objetivos de generación de empleo y la reducción de la desigualdad, se encuentra el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN, el cual permitirá que las personas naturales tributen de acuerdo con una consideración real de su capacidad económica.

El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN surge como una respuesta al desajuste estructural del Impuesto sobre la Renta aplicable a las personas naturales, en donde una serie de beneficios tributarios orientados a un sector de la población de altos ingresos, han perforado la base gravable y disminuido la carga tributaria a cargo de los destinatarios de estos beneficios, afectando gravemente la estructura del sistema tributario colombiano al volverlo inequitativo y regresivo. El IMAN responde a esta inquietud y mediante la definición de un mínimo de tributación en cabeza de los contribuyentes de ingresos superiores, garantiza el cumplimiento del principio de solidaridad que define al Estado Colombiano en el artículo 1 de la Constitución, y la aplicación real de los principios de justicia y equidad en relación con el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, en condiciones de justicia. Bajo estos postulados, el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional IMAN asegura una tributación mínima en cabeza de las personas naturales residentes en el país sobre sus ingresos brutos.

A diferencia del régimen ordinario del Impuesto sobre la Renta, la progresividad y eficiencia del sistema tributario se asegura mediante el IMAN al garantizar un monto mínimo y progresivo de tributación, el cual es acorde con la capacidad económica de los contribuyentes y que permite una corrección de las inequidades e injusticias de la imposición sobre la renta en Colombia.” 12. Consideramos necesario insistir en que los sistemas IMAN e IMAS-PE no desmontan el sistema ordinario de determinación del impuesto de renta y, por tanto, no desmontan la exención del 25% para las rentas laborales. Con su implementación, lo que se busca es establecer un mecanismo alternativo de determinación de la base gravable del referido tributo, en el que no se tiene en cuenta la exención del 25% de las rentas laborales, como se ha dicho, dentro del propósito de lograr la equidad y progresividad en el sistema tributario, y a cambio de lo cual se aplica una tarifa reducida y progresiva del impuesto sobre la renta acorde con la verdadera capacidad contributiva.

13. A pesar de lo dicho, la mayoría concluyó que los sistemas IMAN e IMAS-PE son regresivos, por no descontar de la base gravable del impuesto la exención a las rentas de trabajo prevista en el sistema ordinario. Sin embargo, en plena correspondencia con la filosofía que inspiró la reforma, distintas simulaciones muestran que si solo se descuenta de la base gravable del impuesto el 25% de las rentas de trabajo, como lo prevé el sistema ordinario, el impuesto calculado por los nuevos sistemas en todos los casos es menor, y que solo cuando se combinan un conjunto de exenciones y en los niveles más altos de ingresos, la liquidación de la renta por los sistemas IMAN e IMAS-PE es mayor, luego mal puede hablarse de sus efectos regresivos y menos aún de la afectación del mínimo vital.

14. Uno de los argumentos expuestos en la sentencia fue que la forma en que estuvieron diseñados los tributos demandados, incurría en la misma forma de regresividad que se presentaba al gravar ciertos productos de la canasta familiar con IVA y, por tanto, procedía la inconstitucionalidad de los fragmentos normativos acusados tal como ocurrió

en la sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda). A nuestro juicio, este argumento hace una comparación que atiende a las diferencias entre los dos tipos de tributo y termina por asimilar la regresividad en DESC -que sería el caso de la sentencia precitada- con la regresividad en materia tributaria –cargo del caso resuelto por la sentencia de la que nos apartamos.

En efecto, la sentencia C-776 de 2003 estudió varios aspectos: (i) un impuesto al consumo: categoría que por definición es regresiva en términos tributarios, porque no distingue la capacidad de pago de los sujetos obligados, (ii) aplicado a productos de la canasta familiar –bienes indispensables para vivir dignamente- que por gravar de manera regresiva objetos imprescindibles, (iii) el tributo afectaba el mínimo vital de los ciudadanos y por eso fue declarado inexequible.

En este caso la Corte analizó: (i) un impuesto sobre la renta, que por definición es progresivo en términos tributarios, porque grava según los ingresos del sujeto obligado, (ii) aplicado al patrimonio de cada sujeto según su capacidad, (iii) por impedir la exención del 25% de los ingresos laborales, afecta el mínimo vital y por eso es inexequible.

Como puede observarse la analogía no parece tomar en cuenta las importantes diferencias entre los dos tributos y sus implicaciones en términos de regresividad.

15. Si bien la jurisprudencia constitucional ha establecido la prohibición prima facie de las medidas regresivas en materia fiscal, exigiendo para su adopción un mínimo de deliberación democrática específica en el seno de Congreso y su debida y puntual justificación, también es claro que la aplicación de dicha regla pasa por la necesidad de establecer previamente, que en realidad la medida que se cuestiona sea regresiva, conclusión a la que no se puede llegar a partir de simples suposiciones sino de su demostración clara y objetiva.

16. En el presente caso, contrario a lo sostenido en la sentencia, durante los debates que antecedieron a la aprobación de la Ley 1607 de 2002, el Gobierno hizo explícitas ante las distintas instancias parlamentarias, las razones que justificaron la reforma introducida al impuesto sobre la renta mediante la inclusión de los sistemas IMAN e IMAS-PE ; debate que, además, sí incluyó un aspecto relevante en la configuración de tales sistemas, como es, precisamente, el relacionado con la exclusión de los beneficios tributarios existentes en el sistema ordinario del impuesto sobre la renta. En relación con este último aspecto, sostuvo el Ministerio de Hacienda lo siguiente:

“Las expresiones de equidad y progresividad de este sistema de determinación del Impuesto sobre la Renta se concretizan en la aplicación de una tarifa reducida y progresiva del Impuesto sobre la Renta que garantice una imposición sobre la renta que consulte la verdadera capacidad contributiva sobre el ingreso, no sobre el gasto.

Esta tarifa reducida del IMAN explica a su vez la no procedencia de beneficios tributarios en el cálculo del Impuesto, los cuales siguen siendo relevantes en el sistema ordinario del Impuesto, pero limitados globalmente por el monto del IMAN.

El primero, en el cual tienen lugar dichos beneficios, constituyen la base sobre la cual se liquida el impuesto que, en cualquier caso determinará el impuesto a cargo, salvo en el caso que sea inferior al IMAN”. (Negrillas y subrayas fuera de texto original).

17. Los suscritos magistrados, estimamos que, ni en la demanda, ni en la posición de la mayoría, se desvirtuaron, ni la estructura del impuesto alternativo, ni las razones que se esbozaron para justificarlo, de modo que contra lo que aparece prima facie , pudiese afirmarse que se está ante una medida regresiva. Como ese era un presupuesto ineludible del test de constitucionalidad que aplicó la Corte, la decisión debió ser inhibitoria.

18. Solo nos resta destacar, finalmente, que como el fallo tiene un efecto diferido y como la decisión de condicionar la exequibilidad, se fundamentó en la consideración acerca de la ausencia de suficientes argumentos justificatorios de una medida regresiva en el escenario democrático, queda abierta la posibilidad de que, con una más amplia explicación, que

dé respuesta a las inquietudes que se desprenden del fallo y que descarte la existencia de efectos regresivos o que justifique debidamente los que, en un análisis más completo, pudieren llegar a establecerse, el Congreso podría expedir nuevamente un sistema alternativo para el impuesto de renta, que conforme a los objetivos que se habían planteado por el gobierno, restablezca la equidad del sistema tributario y los niveles de recaudo.

Fecha ut supra LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ Magistrado GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO Magistrada SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MAURICIO GONZALEZ CUERVO A LA SENTENCIA C-492/15 MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE -Carencia de aptitud sustancial de la demanda (Salvamento de voto) AMPLIO MARGEN DE CONFIGURACION NORMATIVA- Decisión del Congreso de la República de gravar las rentas de trabajo, no vulnera per se los derechos fundamentales de los trabajadores ni implica una regresión en materia del derecho al trabajo en condiciones dignas (Salvamento de voto)/ TRABAJADORES- Deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (Salvamento de voto) MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Demanda cuestiona la base gravable de los sistemas IMAN e IMAS-PE, cuando se aplica a personas que derivan sus rentas de su trabajo (Salvamento de voto) MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Demanda pasa por alto que no todos los trabajadores deben declarar y pagar el impuesto de renta (Salvamento de voto)/ MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Demanda pasa por alto que los sujetos pasivos del tributo son los trabajadores de mayores ingresos (Salvamento de voto)/ MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Demanda pasa por alto que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad lo que implica que la carga tributaria debe corresponder a la capacidad contributiva de cada persona (Salvamento de voto) MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- No es posible hacer una equiparación entre los trabajadores, pues ello desconocería los principios de equidad y de progresividad frente a su capacidad contributiva como sujetos pasivos del tributo (Salvamento de voto) DEMANDA CONTRA LA MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE -Cargo por el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales no prosperó (Salvamento de voto) DEMANDA CONTRA LA MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE -Derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas y límites constitucionales a la potestad de gravar las rentas de trabajo (Salvamento de voto) Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 3, 4 y 7 (parciales) y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

Salvo mi voto frente a la Sentencia de constitucionalidad C-492 de 2015, aprobada por la Sala Plena en sesión del cinco (5) de agosto de dos mil quince (2015), en la cual se decidió: (i) declarar exequibles, por los cargos examinados, las expresiones demandadas de los artículos 3, 4 y 7 de la Ley 1607 de 2012; y (ii) declarar exequible, por los cargos examinados, el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, en concordancia con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, bajo el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe

permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto.

Discrepo de las dos decisiones antedichas, pues considero que la demanda carece de aptitud sustancial, lo que impedía a este tribunal pronunciarse, como lo hizo, sobre la exequibilidad de las referidas normas. Mi discrepancia se funda en las siguientes razones:

1. La decisión del Congreso de la República, en su amplio margen de configuración normativa [77] , de gravar las rentas de trabajo, no vulnera per se los derechos fundamentales de los trabajadores ni implica una regresión en materia del derecho al trabajo en condiciones dignas. Los trabajadores, al igual que los demás colombianos, tienen el deber de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad" (art. 95.9 CP).

2. En este caso, la demanda pretende cuestionar la base gravable de los sistemas IMAN e IMAS-PE, cuando se aplica a personas que derivan sus rentas, principalmente, de su trabajo (art. 329 ET), para sustraer de ella una parte de dichas rentas. Para fines de la demanda es indiferente el grupo de personas a quienes se aplica la norma, y también lo son sus circunstancias. En efecto, la demanda pasa por alto (i) que no todos los trabajadores deben declarar y pagar el impuesto de renta; (ii) que los sujetos pasivos del tributo son los trabajadores de mayores ingresos; y (iii) que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 CP), lo que implica que la carga tributaria debe corresponder a la capacidad contributiva de cada persona, de tal suerte que las personas que tienen mayor capacidad deben contribuir más que las personas de menor capacidad.

3. En el contexto de la capacidad contributiva de los trabajadores que son sujetos pasivos del tributo examinado en este caso, es evidente que no es posible hacer, como lo pretende la demanda, una equiparación entre todos los trabajadores, pues ello desconocería los principios de equidad y de progresividad. Conforme a estos principios, se debe gravar igual a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y de diferente manera a quienes tienen distinta capacidad de pago (equidad vertical) [78] , pues la carga tributaria se debe distribuir de tal manera que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una mayor carga del impuesto [79] .

4. Pese a la ineptitud sustancial de la demanda, la mayoría optó por analizar dos cargos de inconstitucionalidad. 4.1. El primero, relacionado con el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en normas laborales, no prosperó. Su análisis reveló, de manera explícita, que el gravar rentas de trabajo no es por sí mismo contrario a dicho principio. La pretensión de la demanda de equiparar la situación del trabajador frente al empleador, en la cual hay mínimos irrenunciables, con la del trabajador contribuyente frente al fisco, no es viable, como lo reconoce la mayoría, ni siquiera es posible para efectos de estructurar un verdadero cargo de constitucionalidad, como lo sostengo en esta discrepancia.

4.2. El segundo, relativo al derecho fundamental a un trabajo en condiciones dignas y justas y a los límites constitucionales a la potestad de gravar las rentas de trabajo, a la postre prosperó. El análisis que hace la mayoría, a partir del mínimo vital y del principio de progresividad de los derechos, trata de justificar en abstracto la decisión a partir de la afectación de los trabajadores de ingresos medios, que serían la mayor parte de los contribuyentes del tributo, pero no tiene en cuenta, como ha debido hacerlo, dos elementos de juicio de la mayor importancia: (i) la existencia de tarifas diferenciales y progresivas para el tributo y (ii) la capacidad contributiva, que también es diferente, de los sujetos pasivos del mismo. Si se examina en abstracto el asunto, a partir de estas dos variables relevantes, se puede apreciar que la tarifa está ligada a la capacidad contributiva y, por lo tanto, la afectación al contribuyente es directamente proporcional a ésta, de tal suerte que los que tienen rentas menores deben pagar tarifas menores y los que las tienen mayores deben pagar

tarifas mayores. La consecuencia obvia que se sigue del análisis de la mayoría, es la de que las personas de mayor capacidad contributiva se beneficiarán más de la reducción de la base gravable y las personas de menor capacidad contributiva se beneficiarán mucho menos de dicha reducción, pues al equiparar la reducción de la base gravable, se impacta también, de manera inevitable, la tarifa del tributo y, lo que no es una consecuencia menor, se afecta la proporcionalidad del tributo (equidad y progresividad) respecto de la capacidad contributiva del trabajador.

Respetuosamente, MAURICIO GONZALEZ CUERVO Magistrado SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO A LA SENTENCIA C-492/15 MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Corte Constitucional ha debido proferir decisión inhibitoria por cuanto no se esbozaron argumentos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes (Salvamento de voto) MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Existió justificación suficiente de las disposiciones acusadas en cuanto pretenden con el nuevo método, un tributo proporcional y equitativo que contribuye a la progresividad del sistema y no a su regresión (Salvamento de voto) DEMANDA EN MATERIA DE MODIFICACION AL IMPUESTO SOBRE RENTA DE PERSONAS NATURALES APLICABLE A EMPLEADOS CONSISTENTE EN CREACION DE IMPUESTOS IMAN Y SIMPLE IMAS-PE- Acción pública debía demostrar y argumentar con mayor claridad y suficiencia en qué consistía la regresividad de la norma (Salvamento de voto) Referencia:

Expedientes D-10559 y 10581 (acumulados) Actores: Humberto de Jesús Longas Londoño, (D- 10559) y Cesar Gabriel Cuadrado Arévalo, Sandra Milena Varela Curcho y Natalia Buitrago Osorio (D-10581).

Demandas de inconstitucionalidad contra los artículos 3, 4, y 7 parciales y 10, 11, 13 y 14 (integrales de la Ley 1607 de 2012, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones” Magistrado Ponente:

MARIA VICTORIA CALLE CORREA Con el acostumbrado respeto hacia las decisiones de la corporación, comedidamente explico mi discrepancia con el fallo adoptado por la Sala Plena dentro del expediente de la referencia, en lo que concierne a declarar exequible el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, “en el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto” . La mayoría avaló la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma básicamente con apoyo en la consideración según la cual no fue probado que la reforma hubiere estado precedida de un mínimo de (i) deliberación y (ii) justificación suficiente, a efectos de cumplir las dos condiciones necesarias para que la modificación normativa de la cual se afirma incorpora elementos de regresividad, se considere ajustada a la Constitución.

[80] Para la Corte resultaba vital dicha exigencia en virtud del principio de legalidad, en tanto regula instituciones vinculadas al mínimo vital.

Los argumentos que me condujeron a disentir de la decisión se circunscriben, en primer lugar, a señalar que correspondía a la Sala Plena inhibirse en el estudio de la demanda.

A mi juicio, ninguno de los escritos planteó la violación al principio de progresividad, de tal manera que, a mi modo de ver, no se esbozaron argumentos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes [81] que permitieran estudiar la validez de las normas demandadas. Los cargos formulados, se sustentaron en la irrenunciabilidad de los beneficios mínimos establecidos en las normas laborales y el relacionado con el derecho fundamental al trabajo, estudio que realizó

la Corte de manera inescindible con el principio de progresividad. De otra parte, se tuvo como fundamento la vulneración de los principios de equidad, legalidad, eficiencia y justicia del sistema tributario, en efecto, frente al tema, lo único que se aduce en la demanda es que “la norma, crea un nuevo universo de contribuyentes, sin tener en cuenta que muchas de estas personas naturales declarantes de renta por primera vez no han pagado ni un solo peso de tributo y han quedado con saldos a favor en su declaración tributaria” . Considero que no se expusieron todos los elementos de juicio, ni se presentaron argumentos claros y concretos que resultaran suficientes a efectos de evidenciar la vulneración alegada, en especial, la violación al principio de progresividad, para llegar a concluir que las normas consagraban una medida regresiva en materia tributaria.

Sobre el particular, la Corporación ha señalado que puede ejercer su función de decidir sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes, únicamente cuando en la respectiva demanda se precisa y delimita, previamente, su ámbito de competencia, circunstancia que solo tiene ocurrencia cuando la acusación que se formula se ajusta a los requerimientos legales.

[82] Ahora bien, el principio de progresividad en materia tributaria busca la distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza. La compatibilidad de un tributo proporcional con el principio de progresividad consagrado en la Constitución no puede definirse de manera general y abstracta sino a la luz de las características de cada situación planteada. Si el tipo impositivo en sí mismo resulta razonable y equitativo, no habría motivo alguno para sostener que su incorporación al sistema tributario, solo por no obedecer a un diseño fiscal progresivo, estaría vedado.

[83] No todos los tipos impositivos deben necesariamente ser progresivos. En el sistema caben impuestos con dosis moderadas de regresividad, pues en ocasiones aseguran niveles óptimos de eficiencia (CP art. 363), que a su vez sirven para realizar otros principios como la justicia y la equidad (CP art. 95-9).

[84] Al examinar si el nuevo tributo constituye una medida regresiva, estimo que no se demostró que el nuevo sistema desconoce el mínimo vital, como tampoco puede concluirse de los argumentos y elementos probatorios allegados con la demanda que constituya una limitación irrazonable al principio de progresividad . De hecho, las disposiciones legales contemplan tarifas variables conforme a la capacidad contributiva y los sistemas IMAN e IMAS, que permiten un mecanismo alternativo de base gravable de los impuestos , lo que establece una aplicación moderada del tributo. Las precedentes manifestaciones, permiten deducir que las medidas tributarias no resultan irrazonables o inequitativas, en la medida en que e stablecen el gravamen de manera proporcional, sin que se afecte el derecho al mínimo vital.

La posición mayoritaria además, consideró que la medida adoptada debía estar precedida de un mínimo de deliberación y argumentos que justifiquen de manera suficiente, la regresión . Desde un primer momento, el proyecto de ley [85] presentado estableció la aplicación de una tarifa reducida a la renta gravable alternativa, limitada a un porcentaje de acuerdo a la rentabilidad de las actividades económicas, de igual forma, se instituyó para empleados y personas naturales, lo que garantiza una tributación justa y equitativa. Así las cosas, el sistema IMAN, surge como una respuesta al desajuste estructural del impuesto sobre la renta, aplicable a las personas naturales en el que una serie de beneficios tributarios pertenecientes a un sector de la población de altos ingresos interfiere la base gravable y disminuye la carga tributaria de los destinatarios de estos beneficios, lo que lesionaba gravemente el sistema tributario colombiano y lo volvía regresivo, de ahí que la norma haya pretendido garantizar el principio de solidaridad y el monto mínimo y progresivo de la tributación, lo que, sin duda, constituye una justificación suficiente de la reforma, en cuanto no genera inequidad, ineficiencia ni regresividad al sistema.

En relación con el mínimo de deliberación democrática, dicho análisis parte del hecho de que la medida resulta ser regresiva, lo que no se encuentra demostrado, sino que se infiere del posible impacto en la población que cobija el nuevo sistema de liquidación de impuestos. En los distintos debates el punto de partida de la reforma lo fue la necesidad de

buscar una solución al desequilibrio del sistema, como se explicó en las líneas que preceden. De igual manera, se evidencia al momento de la presentación de la modificación que una de las finalidades es garantizar el cumplimiento del principio de solidaridad, y la aplicación de los principios de justicia y equidad, en lo que atañe al deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

[86] Así las cosas, el fundamento de la reforma se dirige a lograr un sistema tributario, equitativo y progresivo. Aún más, en la justificación al pliego, se insiste en que el sistema IMAN, asegura los principios de progresividad y eficiencia del sistema tributario, al garantizar un monto mínimo de tributación, el cual se ajusta a la capacidad económica de los contribuyentes, lo que corrige injusticias e inequidades, lo cual por sí mismo supone un ejercicio explicativo y suficiente que permite inferir que no constituye una medida regresiva, sino, por el contrario, expone de manera razonable que se propende hacía un sistema tributario equitativo y progresivo.

En síntesis, no se tienen suficientes elementos argumentativos o probatorios que permitan definir la medida tributaria como regresiva, conforme los cargos formulados en la demanda, de tal manera que la Corte debió proferir una decisión inhibitoria.

No obstante, advierto que ante el planteamiento de que las disposiciones vulneraban el principio de progresividad, considero que existió una justificación suficiente de las disposiciones en cuanto pretenden con el nuevo método, un tributo proporcional y equitativo que contribuye a la progresividad del sistema y no a su regresión, que se estima razonable en la medida en que se indica por parte del Ministerio de Hacienda, una inevitable afectación de la base gravable, lo que determinó un espacio deliberativo en el que se expuso una modificación que buscaba la aplicación de un tributo acorde con la capacidad contributiva , y que evidencia, en consecuencia, una reforma equitativa, eficiente y progresiva. La acción pública debía entonces demostrar y argumentar con mayor claridad y suficiencia en qué consistía la regresividad de la norma.

Fecha ut supra, GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO Magistrado [1] L a Ley 1739 de 2014, en su artículo 34, adicionó el parágrafo 3º al artículo 336 del Estatuto Tributario, del siguiente modo: “ Para los efectos del cálculo del Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS), una persona natural residente en el país se clasifica como trabajador por cuenta propia si en el respectivo año gravable cumple la totalidad de las siguientes condiciones: 1. Sus ingresos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la realización de solo una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario. 2. Desarrolla la actividad por su cuenta y riesgo. 3. Su Renta Gravable Alternativa (RGA) es inferior a veintisiete mil (27.000) Unidades de Valor Tributario (UVT). 4. El patrimonio líquido declarado en el periodo gravable anterior es inferior a doce mil (12.000) Unidades de Valor Tributario (UVT). Para efectos de establecer si una persona natural residente en el país clasifica en la categoría tributaria de trabajador por cuenta propia, las actividades económicas a que se refiere el artículo 340 del Estatuto Tributario se homologarán a los códigos que correspondan a la misma actividad en la Resolución número 000139 de 2012 o las que la adicionen, sustituyan o modifiquen”.

[2] Dice: “[a]hora se podría alegar que esas rebajas tributarias a las Multinacionales y Monopolios Nacionales generarían empleos masivos, de buena calidad y duraderos, pero eso no es cierto pues a manera de muestra el sector minero-energético objeto de la mayoría de esas rebajas tributarias, solo produce un 2% de empleos de los cuales entre el 50 y el 70% son tercerizados, trabajan en pésimas condiciones laborales lo que resulta en que el 10% de su fuerza laboral salga enferma a los 5 o 6 años de labor, un ejemplo de ello es la existencia de más de 3.500 trabajadores enfermos de múltiples sintomatologías en el referido sector”.

[3] Sentencia C-541 de 1993 (MP. Hernando Herrera Vergara. Unánime). En esa ocasión, la Corte emitió un fallo de mérito sobre la demanda instaurada contra una ley, pese a que se había derogado durante el proceso de control. Dijo

entonces la Corporación que podía pronunciarse de fondo, entre otras razones, en virtud del principio perpetuatio jurisdictionis, que había usado en su momento la Corte Suprema de Justicia, cuando estaba a cargo de guardar la integridad y supremacía de la Constitución, para pronunciarse sobre demandas de inconstitucionalidad en casos semejantes.

[4] El Decreto 2067 de 1991 dice en su artículo 6 que una acción pública puede no admitirse cuando "no incluye las normas que deberían ser demandadas para que el fallo en sí mismo no sea inocuo". No obstante, si la Corte advierte esta circunstancia tras admitir la demanda, en la sentencia puede integrar de oficio la unidad normativa con las normas o segmentos normativos que contribuyan a evitar un fallo inocuo. En la s entencia C-539 de 1999 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz. SV Alfredo Beltrán Sierra, Carlos Gaviria Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa), la Corte sostuvo que la integración de la unidad normativa en la sentencia, se justifica por ejemplo cuando " la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas. Esta hipótesis pretende evitar que un fallo de inexequibilidad resulte inocuo ".

[5] El parágrafo del artículo 329 del ET dice: " Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo; las reguladas en el Decreto 960 de 1970; las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340 de este Estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente ".

[6] El inciso segundo del artículo 330 ET dispone que los empleados que están dentro del rango de personas que pueden liquidar su impuesto con IMAS -EP y decidan hacerlo, "[…] no estarán obligados a determinar el impuesto sobre la renta y complementarios por el sistema ordinario ni por el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

" [7] Dice el artículo 714 ET: " La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

|| La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

|| También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó " .

[8] Sentencia C-081 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En ese caso la Corte estudió la constitucionalidad de una norma d el Código Sustantivo del Trabajo, que defin ía las condiciones para que los viáticos permanentes se consideraran salario.

Entre los cargos dirigidos contra la norma estaba el de que no erigía en factor salarial todos aquellos viáticos permanentes pagados al trabajador, razón por la cual se violaba el artículo 53 de la Constitución . La Corte declaró exequible la disposición.

[9] El artículo 1° señala: 'El término ´salario´ significa la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que éste último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar'. Esa definición la ha acogido la Corte como

vinculante, por ejemplo, al definir el alcance del derecho al pago oportuno de salarios. Sentencia SU-995 de 1999 (MP Carlos Gaviria Díaz. AV Eduardo Cifuentes Muñoz).

[10] Por ejemplo, en la sentencia C-401 de 1998 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). En ese caso la Corte declaró inexequible una norma que eliminaba las prestaciones sociales para los empleados supernumerarios cuya vinculación no excediera los tres meses. Dijo entonces que la disposición era inconstitucional, por cuanto terminaba "i mponiendo al servidor transitorio la inconstitucional renuncia a esta categoría de beneficios mínimos que constituyen las prestaciones sociales reconocidas ".

[11] En ejercicio de su atribución de diseñar la política fiscal, el legislador puede establecer gravámenes o desgravar actos de disposición de los propios recursos. En tal medida, conceptualmente no puede considerarse como totalmente extraño a la función del legislador tributario la de interferir en los actos de disposición, incluso en el ámbito laboral, de los ingresos que se le paguen al trabajador a título de salario, prestaciones sociales, etc. No obstante, en principio y sin que quepa adelantar un pronunciamiento al respecto, no puede considerarse como naturalmente indiferente al ordenamiento constitucional el sentido como se regulen estos actos de disposición.

[12] Sentencia C-023 de 1994 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). En ese caso la Corte declaró inexequibles dos normas que afectaban garantías de estabilidad de empleados de carrera, a cambio de reconocerles una indemnización. Consideró que la inconstitucionalidad residía en que "bajo el amparo de una indemnización, se trata de convertir en renunciables unos derechos que son esencialmente irrenunciables". Igualmente, en el mismo sentido, ver la sentencia C-401 de 1998 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime), antes citada.

[13] Sentencia C-108 de 1995 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). En ese caso, la Corte declaró inexequibles preceptos que permitían suscribir contratos en una modalidad, que suponía renunciar a una remuneración justa, proporcional por el trabajo, y en igualdad de condiciones que los restantes trabajadores. En los fundamentos de la decisión se esbozó el principio de irrenunciabilidad en la suscripción de estos contratos, permitida por la ley.

[14] Sentencia T-149 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz). En esa ocasión la Corte concedió la tutela interpuesta por trabajadores sindicalizados a quienes su empleador les desmejoró su salario, sobre la base de que se habían sindicalizado y esa era una causal de disminución de los beneficios de acuerdo con un pacto colectivo que habían suscrito. Dijo la Corte: "la anterior estipulación es manifiestamente contraria a la Constitución y la ley", y al respecto refirió el principio de irrenunciabilidad del artículo 53 de la Carta.

[15] Sentencia T-892 de 2008 (MP Manuel José Cepeda Espinosa). En esa oportunidad, la Corte concedió la tutela de una mujer que reclamaba el derecho a sustitución pensional a quienes habían sido empleadores de su cónyuge ya difunto. Entre los hechos se encontraba un acuerdo conciliatorio del causante, quien decía renunciar a su derecho a la pensión, en condiciones allí precisadas. La Corte consideró ese acuerdo inconstitucional. En esto dijo seguir la sentencia T-1008 de 1999 (MP José Gregorio Hernández Galindo), la cual dijo en lo pertinente: " el alcance de las conciliaciones es relativo, en cuanto ponen fin a controversias referentes a los derechos laborales de los cuales se trata en sus textos, pero no puede extenderse a derechos irrenunciables de los trabajadores. Respecto de éstos, las cláusulas de renuncia se tienen por no escritas y no pueden oponerse válidamente a las pretensiones del reclamante si lo que éste pide es la efectividad del derecho irrenunciable ".

[16] Sentencia T-631 de 2010 (MP María Victoria Calle Correa). En este caso la Corte consideró inconstitucional un auto que había aprobado una transacción, en la cual una persona renunciaba a su derecho a seguridad social.

[17] Sentencia C-108 de 1995 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). Según lo antes señalado, en ese fallo la Corte consideró inconstitucional la autorización legislativa de suscribir contratos, en los cuales el trabajador renunciaba a garantías prestacionales de remuneración justa y en igualdad de condiciones que sus pares.

[18] Sentencia C-401 de 1998 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime). Como antes se mencionó, en ese caso la Corte declaró inexequible una norma en tanto terminaba “i mponiendo al servidor transitorio la inconstitucional renuncia a esta categoría de beneficios mínimos que constituyen las prestaciones sociales reconocidas ”.

[19] Por lo demás, como lo señala el Procurador General de la Nación, el deber de contribuir a las finanzas públicas está además previsto en instrumentos internacionales. Ver el Concepto No. 5886 del 2 de marzo de 2015, del Procurador General de la Nación.

[20] Por su parte, la Recomendación 85 de la Conferencia General de la OIT, “sobre la protección del trabajo”, tampoco contempla alguna recomendación orientada a evitar las contribuciones fiscales sobre rentas salariales.

[21] Sentencia C-169 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime). En ese caso la Corte declaró inexequible una ley, la cual establecía y regulaba un arancel judicial, debido entre otras razones a que no se aplicaba a una magnitud –como las señaladas- que revelara capacidad de pago. En la doctrina ver Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo.

Teoría fiscal . Bogotá. Externado. 1993, pp. 125 y ss. Musgrave, Richard A y Peggy B. Musgrave. Hacienda pública teórica y aplicada . Madrid. McGrawHill. 1992, pp. 265-282.

[22] El artículo 338 de la Constitución también les atribuye a “las asambleas departamentales y los concejos distritales” la competencia de imponer contribuciones fiscales y parafiscales en tiempo de paz, pero se entiende que esta atribución está referida a un ámbito territorial, y no nacional.

[23] Sentencia C-430 de 1995 (MP José Gregorio Hernández Galindo. Unánime). En ese caso, la Corte declaró exequibles diversos preceptos tributarios, entre los cuales se regulaban los elementos de una c ontribución especial por explotación de petróleo crudo, gas libre, carbón y ferroníquel.

[24] Según la expresión de John Marshall, la potestad impositiva puede envolver el poder de destruir [“ the power to tax involves the power to destroy ”].

Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos. Mcculloch v. State of Maryland. 17 U.S. 316 (1819) [a esta expresión se ha referido la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araújo Rentería), en la cual consideró que una reforma amplia e indiscriminada del IVA era inconstitucional].

Esta formulación debe entenderse, en todo caso, en el sentido de que el poder impositivo envuelve el de destruir, pero sólo si no se fijan límites o si, fijados estos, no se hacen efectivos. Por lo mismo, la mejor reformulación de esa verdad se encuentra en un voto disidente del juez Holmes, quien sostuvo que el poder tributario no involucra el poder de destruir, mientras exista una Corte que defienda la Constitución [“ The power to tax is not the power to destroy while this Court sits ”] .

Panhandle Oil Co. vs. Mississippi ex Rel. Knox, 277 U.S. 218 (1928). [25] Sentencia C-876 de 2002 (MP. Álvaro Tafur Galvis. AV. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil. SV. Jaime Araújo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández).

La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. E stablecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”. La Corte declaró inexequible la regulación, pues en su criterio implicaba que aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido “una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002” quedaban en todo caso, y sin poder demostrar lo contrario, “obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad” .

Ver también la sentencia C-169 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime). [26] Sentencia C-748 de 2009 (Conjuez Ponente. Rodrigo Escobar Gil). Se sostuvo en dicho fallo, al caracterizar la equidad horizontal y vertical: "[…] La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica ". En cuando al enjuiciamiento de la norma sostuvo: "[…] si bien el otorgamiento de beneficios tributarios es de recibo en el ordenamiento jurídico nacional, mientras se orienten a la consecución de propósitos directamente relacionados con los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución Política, lo que no resulta admisible es que su aplicación se realice con exclusión de sujetos que se encuentren en una misma situación fáctica que los destinatarios de la norma que los consagra ".

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

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

[29] Una aproximación al enfoque de progresividad de los tributos, puede obtenerse contraponiéndolo a otros (a los enfoques regresivos y proporcionales), como lo hacen en la doctrina nacional, por ejemplo, Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo.

Teoría fiscal . 3ª edición. Bogotá. Externado. 1996, p. 230. Dicen: "[…] Los impuestos progresivos son aquellos en los cuales cuando aumenta la capacidad de pago aumenta el impuesto, tanto en términos absolutos como en términos relativos, esto es en relación con la razón entre el impuesto pagado y la base. […] En el caso de los impuestos proporcionales, cuando aumenta la capacidad de pago, se incrementa el gravamen en términos absolutos, pero se mantiene constante en términos relativos. La tarifa del impuesto permanece constante para todas las bases (a cualquier capacidad de pago la misma tarifa impositiva) […]. Los impuestos regresivos son aquellos en los cuales la tasa disminuye con el aumento del índice de capacidad de pago. A menor capacidad de pago mayor tarifa impositiva (relación inversa)" .

[30] Sentencia C-426 de 2005 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra. Unánime). En la sentencia C-1060A de 2001 (Conjuez Ponente. Lucy Cruz de Quiñones. SV. Pedro Lafont Pianetta y Jairo Parra Quijano) , la Corte declaró inexequible una norma tributaria que les d aba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de ciertos altos funcionarios oficiales, y además presumía que, a efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exentas. La declaratoria de inexequibilidad se fundó en parte en la violación del principio de progresividad. En ese contexto se caracterizó la progresividad así: "[…] La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la

progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias ” .

[31] Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz . Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial , a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios.

La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados .

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

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

[33] Sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araujo Rentería). [34] El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales fue aprobado por la Ley 74 de 1968. Establece en su artículo 2.1: “[c]ada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga , para lograr progresivamente , por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos ” (Subrayas añadidas).

[35] Observación General No. 3. [36] Sentencia C-507 de 2008 (MP. Jaime Córdoba Triviño. SPV Jaime Araújo Rentería; Clara Inés Vargas Hernández). En esa ocasión, la Corte declaró inexequible una norma por violar el principio de progresividad, en su versión de prohibición de regresividad injustificada. El precepto examinado, en la práctica, tenía la potencialidad de obligar a las universidades estatales del orden nacional, a realizar unas destinaciones de recursos que antes no estaban obligadas a hacer.

Dado que eso suponía una afectación en la prestación del servicio misional, la Corporación juzgó que existía un retroceso. Como el retroceso no fue justificado, la norma fue declarada inexequible. Para decidir dijo, al respecto, que “la medida reduce de manera sustantiva los recursos destinados a la educación superior. En estos casos, las autoridades competentes pueden demostrar que la medida no “retrocede” los avances logrados en materia de educación superior. […] Sin embargo, nada de esto fue demostrado en el presente proceso”.

[37] En la Observación General No. 3, el Comité dice respecto del principio de progresividad: “el hecho de que la efectividad a lo largo del tiempo, o en otras palabras progresivamente, se prevea en relación con el Pacto no se ha de interpretar equivocadamente como que priva a la obligación de todo contenido significativo. Por una parte, se requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje las realidades del mundo real y las dificultades que implica para cada país el asegurar la plena efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales. Por otra parte, la frase debe interpretarse a la luz del objetivo general, en realidad la razón de ser, del Pacto, que es establecer claras obligaciones para los Estados Partes con respecto a la Plena efectividad de los derechos de que se trata. Este impone así una obligación de proceder lo más expedita y eficazmente posible con miras a lograr ese objetivo. Además, todas las medidas de carácter deliberadamente retroactivo en este aspecto requerirán la consideración más cuidadosa y deberán justificarse

plenamente por referencia a la totalidad de los derechos previstos en el Pacto y en el contexto del aprovechamiento pleno del máximo de los recursos de que se disponga".

[38] Esa doctrina está contenida en los Principios de Limburgo, la cual fue considerada por la Corte Constitucional, justamente, como la más autorizada internacionalmente.

Ver sentencia C-251 de 1997 (MP. Alejandro Martínez Caballero. Unánime) –Fundamento jurídico 8-. En relación con el punto, pueden destacarse los siguientes tres principios: "8. Aunque la realización completa de los derechos reconocidos en el Pacto, se logre progresivamente, la aplicación de algunos derechos puede introducirse inmediatamente dentro del sistema legal, en tanto que para la de otros se deberá esperar"; "21. La obligación de alcanzar el logro progresivo de la completa aplicación de los derechos exige que los Estados partes actúan tan rápidamente como les sea posible en esa dirección.

Bajo ningún motivo esto se deberá interpretar como un derecho de los Estados de diferir indefinidamente los esfuerzos desplegados para la completa realización de los derechos"; "22. Algunas obligaciones del Pacto requieren su aplicación inmediata y completa por parte de los Estados Partes, tales como prohibición de discriminación enunciada en el artículo 2.2 del Pacto".

[39] S entencia C-671 de 2002 (MP. Eduardo Montealegre Lynett. Unánime). L a Cor te e studi aba la constitucionalidad de un precepto que excluía a un grupo de beneficiarios de los servicios ofrecidos por el sistema de salud de las fuerzas militares y de policía, aun cuando antes lo incluía. Consideró que ese retroceso, en la protección del derecho a la seguridad social en salud del grupo excluido, resultaba injustificado. Para decidir, d ijo que el Estado había incumplido la prohibición de retroceder injustificadamente en el nivel de protección alcanzado , p rohibición que caracterizó así : "el mandato de progresividad implica que una vez alcanzado un determinado nivel de protección, la amplia libertad de configuración del legislador en materia de derechos sociales se ve menguada, al menos en un aspecto: todo retroceso frente al nivel de protección alcanzado debe presumirse en principio inconstitucional, y por ello está sometido a un control judicial estricto. Para que pueda ser constitucional, las autoridades tienen que demostrar que existen imperiosas razones que hacen necesario ese paso regresivo en el desarrollo de un derecho social prestacional".

[40] Sentencia C-671 de 2002 (MP Eduardo Montealegre Lynett. Unánime). [41] Ver la sentencia C-507 de 2008, antes citada. [42] En la sentencia C-444 de 2009 (MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime), la Corte Constitucional opinó que una norma resultaba inconstitucional, porque era injustificadamente regresiva, en relación con el nivel de protección del derecho a la vivienda digna alcanzado previamente. Para decidir dijo, sobre el particular, que el precepto cuestionado contenía "una medida regresiva en materia de protección del derecho a la vivienda digna de interés social".

[43] Sentencia C-507 de 2008 (MP. Jaime Córdoba Triviño. SPV Jaime Araújo Rentería; Clara Inés Vargas Hernández), antes citada. [44] Sentencia C-671 de 2002 (MP. Eduardo Montealegre Lynett. Unánime), antes citada.

[45] Sentencia C-507 de 2008 (MP Jaime Córdoba Triviño. SPV Jaime Araújo Rentería; Clara Inés Vargas Hernández), antes citada . [46] Sentencia C-182 de 2010 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime).

En esa ocasión fueron cuestionadas dos disposiciones por supuestamente vulnerar el principio de no regresividad: los artículos 2 y 6 de la Ley 1233 de 2008. La Corte falló de fondo el cargo contra el artículo 6, pero se inhibió de estudiar el presentado contra el artículo 2 por falta de certeza. El artículo 6 fue declarado exequible.

[47] Sentencia C-182 de 2010 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime). [48] Sentencia C-503 de 2014 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Unánime).

[49] Sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería). En ese caso, en el cual se controlaba justamente una reforma a un impuesto indirecto (el IVA), la Corte sostuvo "[…] El Estado no puede,

al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano ". Con fundamento en esta, y otras consideraciones complementarias al respecto, la Corte declaró inexequible una de las disposiciones que reformaba el impuesto al valor agregado.

[50] En el contexto de expedición de la sentencia C-776 de 2003, la jurisprudencia sobre prohibición de regresividad en derechos sociales era aún incipiente, y la decisión se centró en la guarda del mínimo vital y de los principios de equidad y progresividad tributarias, y legalidad. No obstante, la Corte aplicó pautas de control perfectamente susceptibles de interpretarse como derivadas del principio de progresividad en derechos sociales, como se señala en esta providencia. Así, puede decirse que a la luz de una interpretación orientada a actualizar su entendimiento, en la sentencia C-776 de 2003 la Corte aplicó la prohibición de regresividad en derechos sociales, tal como hoy es entendida. Una actualización similar de la jurisprudencia se dio en la sentencia C-038 de 2004, respecto de la sentencia C-1165 de 2000. Si bien en esta última la Corte no mencionó expresamente la prohibición de regresividad en derechos sociales, o alguna formulación equivalente, sí aplicó el principio constitucional de ampliación progresiva de la cobertura en seguridad social. No obstante, la Corte en la sentencia C-038 de 2004 consideró que en ese fallo se tomó la primera decisión sobre no regresividad.

[51] Fundamento 4.5.6.1. Sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araújo Rentería). [52] Fundamento 4.5.6. de la sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araújo Rentería).

[53] Sentencia C-507 de 2008 (MP Jaime Córdoba Triviño. SPV Jaime Araújo Rentería; Clara Inés Vargas Hernández), referida. [54] Sentencia C-507 de 2008 (MP Jaime Córdoba Triviño. SPV Jaime Araújo Rentería; Clara Inés Vargas Hernández), citada .

[55] Desde la sentencia T-414 de 1992 (MP Ciro Angarita Barón), la Corte le ha reconocido valor de criterio doctrinal a la Proclamación de Teherán. En esa oportunidad, la Corporación usó una de las proclamaciones para precaver a las libertades de las eventuales afectaciones que podrían cernirse sobre ellas a causa del desarrollo tecnológico. Más recientemente, ese valor ha sido ratificado, por ejemplo, e n la sentencia T-760 de 2008 –anexo 2- (MP Manuel José Cepeda Espinosa), en la cual la Corte Constitucional indicó que la Proclamación de Teherán, dictada por la Conferencia Internacional de los Derechos Humanos, había sido promulgada como un pronunciamiento "acerca de los progresos logrados en los veinte años de vigencia de la Declaración Universal (1948) y del programa que se deb[ía] preparar para el futuro".

[56] El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales fue aprobado por la Ley 74 de 1968. Establece en su artículo 2.1: "[c]ada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga , para lograr progresivamente , por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos " (Subrayas añadidas).

[57] Sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería). En ese caso, en el cual se controlaba justamente una reforma a un impuesto indirecto (el IVA), la Corte sostuvo "[…] El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano ". Con fundamento en esta, y otras consideraciones complementarias al respecto, la Corte declaró inexequible una de las disposiciones que reformaba el impuesto al valor agregado.

[58] En la ex posición de motivos se dijo: "[…] el proyecto de ley que se presenta a consideración del Congreso busca hacer más transparente, equitativo, neutral y eficiente el sistema tributario. […] En consecuencia, no aumentará la carga tributaria para quienes están pagando a plenitud las tarifas vigentes, pero sí conducirá a incrementar el recaudo en todos aquellos casos en los cuales la imperfección de las normas actuales permite o facilita la reducción de la carga tributaria efectiva o la evasión abierta. En particular, las rentas de trabajo y los contribuyentes de menores ingresos no resultarán más gravados. Incluso, en el caso de las rentas de trabajo, la armonización de las rentas exentas constituirá un alivio tributario importante para asalariados que no están sujetos a salario integral, sin que a estos últimos se les incrementen las cargas." (Pág. 15, Gaceta del Congreso No. 218 de 1995). En cuanto a la explicación del articulado, se indicó allí mismo: "Se propone una exención general sobre ingresos laborales del 30%, otorgando a los trabajadores del régimen tradicional el mismo tratamiento que tienen los del salario integral." (Pág. 22, ibíd.). En la ponencia para primer debate (Cámara) la explicación del articulado de la ponencia indicaba: "El artículo establece una exención del 30% sobre el valor total de los pagos recibidos por los trabajadores, independientemente de que se sujeten o no al régimen de salario integral. En la actualidad, los trabajadores que no están cobijados por el régimen de salario integral no gozan de esa exención. La propuesta conduce entonces a dar un tratamiento equitativo a todo tipo de rentas de trabajo." (Pág. 41. Gaceta del Congreso No.

318 de 1995). La ponencia para segundo debate (Cámara) decía: "A raíz de la Ley 50 de 1990 se creó una discriminación en el tratamiento tributario en perjuicio de los trabajadores del régimen ordinario frente a los de salario integral. En efecto, mientras los primeros tienen derecho únicamente a la exención sobre sus cesantías y los intereses de las mismas, los segundos gozan de una exención no inferior del 30%, frecuentemente de niveles superiores […] El proyecto nivela el tratamiento para todos los trabajadores, unificando la exención general en el 30% y manteniendo el tratamiento especial vigente para las cesantías." (Pág.

2. Gaceta del Congreso No. 409 de 1995). [59] S entencia C-1060A de 2001 (Conjuez Ponente. Lucy Cruz de Quiñones. SV. Pedro Lafont Pianetta y Jairo Parra Quijano) [60] La exigencia de un mínimo de deliberación democrática en el seno del Congreso ha sido tenido en cuenta como un parámetro necesario de constitucionalidad en materia tributaria, en la sentencia C-776 de 2003, antes referida.

Igualmente, lo ha aplicado en desarrollo de los estándares del principio de no regresividad en derechos sociales, en la sentencia C-644 de 2012 (Fundamento 6.2.3), a propósito de normas del Plan Nacional de Desarrollo que reformaban en términos regresivos lo atinente a la destinación de tierras inicialmente consideradas como baldíos o como sujetas a limitación de la UAF. Finalmente, de modo más amplio, en materia fiscal, ha aplicado ese mismo estándar de control por

ejemplo en la sentencia C-700 de 2010, en la cual la Corte consideró que el Parlamento había omitido su deber de “discutir y analizar” el concepto sobre impacto fiscal, entonces emitido por el Gobierno Nacional sobre la materia.

[61] Gacetas del Congreso No. 124, 125, 126, 424, 425 de 2013. En la sesión de las Comisiones Conjuntas, llevada a cabo el 26 de noviembre de 2012, el Director de la DIAN dijo, a propósito de las inquietudes de una parlamentaria por el destino de ciertas exenciones distintas de la que se comenta: “ En el tema de rentas exentas, el Gobierno ha planteado su interés de que este tema no se abra; no estamos eliminando rentas exentas, no estamos agregando rentas exentas, no tenemos una planeación de generar recaudos, de poder tapar huecos ”.

[62] Gaceta del Congreso No. 891 de 2012. [63] Gacetas 253, 282, 285 y 378 de 2013. No obstante que en la Sesión Plenaria consignada en el Acta del 19 de diciembre de 2012 se observa que un Representante propuso incluir una exención por un porcentaje de las rentas laborales, esta fue votada en conjunto con otras de forma negativa por la Cámara, sin previa deliberación.

[64] Gacetas del Congreso No. 948 y 950 de 2012. [65] Sentencia C-776 de 2003. Dice la Corte, en referencia al principio constitucional de legalidad en materia tributaria: “ La manifestación material de dicho principio se refiere a la deliberación acerca del tributo impuesto a cada bien y servicio en el seno del órgano representativo de elección popular. Esta deliberación hace efectivo el principio de representación política, puesto que traduce la posición de los representantes del pueblo, expresada en razones públicas por todos conocidas o, al menos, identificables, lo cual a su turno facilita el control del ejercicio del poder público, que es un derecho fundamental de los ciudadanos (art. 40, C.P.).

” [66] Sentencia C-507 de 2008, antes citada. [67] Y se diferencia del ajuste o no de cada decisión o norma tributaria específica con el principio de progresividad tributaria. Sentencia C-100 de 2014:

“ La Corte ha sostenido al respecto, como antes se dijo, que la progresividad exigida por la Constitución recae expresamente en el sistema fiscal, y no en cada uno de los ingredientes singulares del mismo ”.

[68] MP. María Victoria Calle Correa. [69] MP. Jorge Iván Palacio. [70] MP. Rodrigo Escobar Gil. [71] MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. S. V. José Gregorio Hernández Galindo.

[72] “ Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.” [73] MP.

María Victoria Calle Correa. S. V. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. A. V. Luis Guillermo Guerrero Pérez. [74] MP. Marco Gerardo Monroy Cabra. [75] MP. Rodrigo Escobar Gil. S. V. Marco Gerardo Monroy Cabra.

[76] MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. [77] Cfr. Sentencias C-511 de 1996; C-252 de 1997; C-188, C-341 y C-478 de 1998; C-274 de 1999; C-291 y C-1320 de 2000; C-711, C-1060 A, C-1107 y C-1297 de 2001; C-007 de 2002; C-250, C-572 y C-717 de 2003;

C-4461 de 2004; C-508 de 2006, C-855 de 2009, C-1371 de 2010, C-397, C-883 y C-903 de 2011, C-264 y C-615 de 2013. [78] Cfr. Sentencias C-989 de 2004 y C-397 de 2011.

[79] Cfr. Sentencias C-419 de 1995, C-261 de 2002, C-397 de 2011 y C-833 de 2013. [80] (i) Tener un mínimo de deliberación democráticas específica en el seno del congreso y (ii) argumentos que justifiquen de forma suficiente la regresión. A falta de uno de ellos la norma debe considerarse contraria a la Constitución”(interpretación de la sentencia C.776 de 2003. (sentencia C-492-2015).

[81] C-1052.2001. [82] C-436 de 2011 [83] C-333-1993. [84] C-100-2014. [85] Gaceta 666-2012 y [86] Gaceta 829 de 2012

Fuente: Corte Constitucional, relatoría oficial. Documento original:
Copia de consulta hecha el 30 de octubre de 2026 desde el texto oficial publicado por la Corte Constitucional. Es informativa: el texto que vale es el que publica la Corte Constitucional.