



Sentencia C-061/21

Referencia: Expedientes D- 12814 y D- 12908 (acumulados)

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 2010 de 2019; artículo 388, numeral 3 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016, y artículo 122 (parcial) de la Ley 1943 de 2018.

Demandantes: Gretty Patricia López Albán, José Joaquín Narváez López y Hernán Darío Vergara Mesa.

Conjuez Ponente: MAURICIO PIÑEROS
PERDOMO

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintiuno (2021).

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, los ciudadanos Gretty Patricia López Albán y José Joaquín Narváez López presentaron, ante esta Corporación, demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 336 (parcial) del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016, y 388, numeral 2 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016. A esta demanda corresponde el expediente D-12814.

Por su parte, el ciudadano Hernán Darío Vergara Mesa presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, tal como modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. A esta demanda corresponde el expediente D-12908.

Mediante escrito del veintiséis (26) de abril de dos mil diecinueve (2019), Gretty Patricia López Albán adicionó la demanda inicialmente presentada, pues en el transcurso del proceso una de las normas acusadas (el artículo 336 del Estatuto Tributario) fue modificada por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018. Asimismo, en la adición de la demanda se adicionó como norma demandada el artículo 122 de la mencionada Ley, en cuanto derogó el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, por las mismas razones que sustentan la demanda inicial.

Mediante Auto del veintitrés (23) de julio de dos mil diecinueve (2019) fueron admitidas las demandas iniciales, pero se inadmitió la demanda de Gretty Patricia López Albán contra el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, en cuanto derogó el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, pues los cargos formulados fueron demasiado subjetivos, vagos y generales y no se realizó una confrontación clara, concreta, suficiente y específica de la norma demandada con los preceptos constitucionales violados, que permitiera llevar a cabo un juicio de constitucionalidad lógico y razonado.

La demandante subsanó oportunamente la demanda mediante escrito del treinta (30) de julio de dos mil diecinueve (2019), razón por la cual mediante Auto del catorce (14) de agosto del mismo año fue admitida la demanda contra el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, en cuanto derogó el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Mediante la Sentencia C-481 del dieciséis (16) de octubre de dos mil diecinueve (2019) la Corte Constitucional se declaró inhibida para decidir sobre la constitucionalidad del párrafo tercero del artículo 50 (que adicionó

el artículo 242-1 del Estatuto Tributario), del artículo 110, del inciso primero del artículo 114, y del inciso primero del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018 y declaró inexequibles todos los demás artículos de la Ley 1943 de 2018, por vicios de procedimiento en su formación. En esta misma sentencia dispuso que la declaratoria de inexequibilidad surtiría efectos a partir del primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expidiera un régimen que ratificara, derogara, modificara o subrogara los contenidos de la Ley 1943 de 2018. Además, señaló la Corte que, en caso de que para el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil diecinueve (2019) no se hubiera publicado y promulgado una nueva ley, se produciría la reviviscencia de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018, con el fin de que las normas reincorporadas rigieran para el período fiscal que iniciaba el primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020) y de allí en adelante.

De conformidad con de la anterior decisión de la Corte, los artículos 33 de la Ley 1943 de 2018, mediante el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, y el artículo 122 de la misma Ley 1943 fueron declarados inexequibles con efectos diferidos.

De acuerdo con lo dispuesto en la Sentencia C-481 de 2019, el Gobierno Nacional presentó un proyecto de ley al Congreso de la República con el fin de ratificar los contenidos de la Ley 1943. Surtido el trámite legislativo, este proyecto se convirtió en la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, *“por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.”*

El artículo 41 de la Ley 2010 de 2019, mediante el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, reprodujo el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 y adicionó un inciso al mencionado artículo 336, como adelante se verá.

Adicionalmente, la Ley 2010 de 2019, en lugar de derogar el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, como lo había hecho el artículo 122 de la Ley 1943, dispuso, en su artículo 32, modificar los numerales 6 y 8, y adicionar los numerales 7 y 9 y los párrafos 4º y 5º al artículo 206 del Estatuto Tributario.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, procede la Corte a decidir las demandas de la referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación, se transcribe el texto de las normas demandadas, conforme a su publicación en el Diario Oficial y se subrayan los apartes demandados:

“ARTÍCULO 336. Modificado por la Ley 1943/2018, Art. 33. Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

- 1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.*
- 2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.*
- 3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de 5.040 UVT.*
- 4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas”.*

ARTÍCULO 388. Adicionado por la Ley 1819/2016, Art. 18. Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente. Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, se podrán detraer los siguientes factores:

- 1. Los ingresos que la ley de manera taxativa prevé como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*
- 2. Las deducciones a que se refiere el artículo 387 del Estatuto Tributario y las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas. En todo caso, la suma total de deducciones y rentas exentas no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) del resultado de restar del monto del pago o abono en cuenta los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional imputables. Esta limitación no aplicará en el caso del pago de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, las*

indemnizaciones sustitutivas de las pensiones y las devoluciones de ahorro pensional.

La exención prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.

Los factores de depuración de la base de retención de los trabajadores cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se determinarán mediante los soportes que adjunte el trabajador a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3° del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. Para efectos de la aplicación de la tabla de retención en la fuente señalada en el artículo 383 del Estatuto Tributario a las personas naturales cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se deberá tener en cuenta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes.”

*“LEY 1943 DE 2018
(diciembre 28)*

Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

*EL CONGRESO DE COLOMBIA
DECRETA
(...)*

ARTÍCULO 122. Vigencia y derogatorias. El artículo 70 de la presente ley regirá a partir del 1 de julio de 2019 y los demás artículos de la presente ley rigen a partir de su promulgación y deroga el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, el artículo 9o de la Ley 1753 de 2015, los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, el inciso tercero del artículo 48, el parágrafo 3 del artículo 49, 56-2, 81, 81-1, 115-2, 116, 118, el parágrafo 3 del artículo 127-1, el numeral 7 del artículo 206 (...).

III. LAS DEMANDAS

- a. Demandantes Grety Patricia López Albán y José Joaquín Narváez López**

Estos demandantes consideran que las disposiciones demandadas violan los artículos 1, 2, 93, 94, 95.9 y 363 de la Constitución Política; los artículos 22, 23.3 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; el artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y los artículos 4 y 5 del Protocolo de San Salvador.

En general, la demanda se basa en la vulneración de los derechos sociales, económicos y culturales de los contribuyentes personas naturales y del principio de prohibición de regresividad de tales derechos pues, sostienen los demandantes que las normas demandadas adoptan medidas irrazonables y desproporcionadas orientadas a implementar la política fiscal de aumentar la base gravable y la tarifa sobre la que tributan las personas naturales que perciben ingresos por rentas laborales.

Los demandantes argumentan, además, que el artículo 95-9 de la Constitución Política impone a toda persona el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas. Además, mencionan que el Congreso está facultado para imponer contribuciones atendiendo a los principios de justicia y equidad (art. 338 de Constitución Política), sin violar el principio de prohibición de regresividad de los derechos.

Sobre este punto argumentan que, a pesar del deber constitucional de contribuir a la financiación del Estado como presupuesto para la materialización de los derechos económicos, sociales y culturales de la población, no debe perderse de vista que este proceso de materialización debe ser sopesado en el sentido de procurar un recaudo de fuentes que no sean las fuentes básicas de sostenimiento de las personas naturales, al punto de afectar su mínimo vital. Por esto, la decisión de la Corte Constitucional de controlar las normas tributarias a la luz de los principios de progresividad y de prohibición de regresividad busca evitar que se desmonten garantías que, en

un contexto normativo diferente, no podrían derogarse o disminuirse, pues serían claramente regresivas^[1].

Recuerdan que, desde el punto de vista jurisprudencial^[2], para demostrar que una medida tributaria es regresiva, deben probarse cuatro puntos:

- Se debe demostrar que hay una institución tributaria con fines protectores de derechos sociales fundamentales.
- Se debe demostrar que el legislador reformó esas instituciones para ampliar el recaudo.
- Se debe demostrar que la decisión de reformar dicha institución no tuvo una mínima deliberación democrática dentro del Congreso.
- Se debe sustentar con suficiencia la prohibición de regresión que se genera por la adopción de la creación o reforma de la institución tributaria demandada.

En esencia, el argumento de los demandantes parte de sostener que las exenciones y deducciones establecidas en los artículos 206, 126-1, 126-4, 119, y 387 del Estatuto Tributario, cuya aplicación se ve limitada por las normas acusadas, constituyen instituciones tributarias creadas con fines protectores de derechos sociales fundamentales.

Estiman los demandantes que las exenciones previstas en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 206 del Estatuto Tributario, al igual que las contempladas en los artículos 126-1, 126-4 y 119 del mismo estatuto, pretenden garantizar el derecho a la seguridad social y por lo tanto limitar su aplicación entraña una violación del artículo 9 del Protocolo de San Salvador, que establece el derecho a la seguridad social.

De otra parte, consideran que la limitación a las exenciones consagradas en los numerales 7, 8 y 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario violan el artículo 23.3 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, que consagra el derecho de los trabajadores a una remuneración equitativa y satisfactoria, y los artículos 6 y 7 del Protocolo de San Salvador que establecen el derecho al trabajo y las condiciones justas, equitativas y satisfactorias de trabajo.

En cuanto al segundo punto, los demandantes buscan probar que el límite a las deducciones y exenciones de las rentas laborales previsto en los artículos demandados se instituyó para incrementar el recaudo. Para esto se basan, por un lado, en las propuestas de la Comisión de Expertos para la Equidad y la

Competitividad Tributaria, la cual observó que, debido al recaudo comparativamente bajo del impuesto de renta a personas naturales en Colombia, es recomendable limitar las exenciones que pueden aplicar estos contribuyentes.

Su recomendación señala que la intención no es acabar con estas exenciones, sino limitar su alcance para incrementar el recaudo de este tipo de rentas sin incrementar la tasa de cobro. Mencionan que los ponentes del proyecto de ley que se convirtiera en la Ley 1809 de 2016, acogieron esta propuesta y la incluyeron en la exposición de motivos del mismo proyecto por lo cual, se afirma, queda demostrada la intención de incrementar el recaudo.

En seguida, mencionan las razones por las cuales consideran que sobre las normas demandadas no se dio un debate parlamentario lo suficientemente específico. Indican que en el debate legislativo no se surtió una mínima deliberación democrática específica sobre la limitación de las normas que consagran exenciones y beneficios. Señalan que no se deliberó sobre las instituciones tributarias que, según los demandantes, fueron creadas para proteger los derechos sociales conseguidos por los sectores afectados por la norma (jueces, magistrados, educadores, rectores, oficiales, suboficiales, etc.), y que, en cambio, solo se abordó la necesidad de acabar con “prerrogativas injustificadas”.^[3]

Sobre el último punto hacen un análisis extenso sobre el principio de progresividad y la prohibición de regresión de los derechos económicos, sociales y culturales. Asimismo, sostienen que la relación estrecha entre el principio de progresividad y la gradualidad que lo acompaña, en el sentido que la implementación de este tipo de derechos no necesariamente debe darse de manera inmediata. Sin embargo, el hecho de que esto sea así no implica que el legislador pueda retroceder en esta protección gradual de los derechos, ni siquiera amparado, como en este caso, en la necesidad de incrementar el recaudo.

Afirman, en consecuencia, que las normas demandadas son regresivas socialmente, pues la imposición del límite porcentual de 40% y 5.040 UVT es una medida que restringe, irrazonable y desproporcionalmente, ciertos derechos sociales protegidos por las normas tributarias que consagran exenciones sobre las rentas de trabajo. Esto se da pues, según los demandantes, entre la vigencia fiscal de 2016, frente a la de 2017, el incremento anual del impuesto supera con creces el incremento anual salarial,

circunstancia que denota un efecto regresivo del derecho social a la remuneración salarial, pues sufre un decrecimiento por no poderse ajustar anualmente el salario ni siquiera en el porcentaje de la inflación.

La demandante Gretty Patricia López Albán adicionó la demanda inicial, para dar alcance a la misma teniendo en cuenta que el artículo 336 del Estatuto Tributario inicialmente demandado fue modificado por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018; sin embargo, el aparte demandado de este artículo se reproduce en la norma modificada y produce los mismos efectos, por lo cual mantienen los cargos inicialmente formulados pero aclara que el texto el artículo 336, parcialmente demandado, fue subrogado por la Ley 1943 de 2018, manteniéndose la misma redacción y alcance. Adicionalmente, adicionó la demanda con la pretensión de inexecutable del artículo 122 de la misma de la Ley 1943 de 2018, en cuanto derogó el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

En relación con esta acusación menciona que la remuneración para jueces y magistrados históricamente fue inadecuada frente a la dignidad y responsabilidad que siempre han tenido que asumir los funcionarios judiciales. Señalan que el aumento de su remuneración ha sido fruto del interés del Estado de darle a la rama judicial el lugar que le corresponde dentro de la estructura del Estado, y del interés de la propia rama judicial de fortalecer su autonomía e independencia, eje de la administración pública y del equilibrio de poderes.

Por otro lado, su argumentación no dista de aquella planteada en la demanda inicial contra los artículos mencionados del Estatuto Tributario. Señalan que los gastos de representación exentos, presentes en el numeral derogado, deben ser considerados como un beneficio tributario creado con el fin de promover una remuneración justa, equitativa y proporcional al trabajo desarrollado por los funcionarios de la rama judicial. Por otro lado, argumentan que la derogatoria de dicho numeral tiene como objetivo aumentar el recaudo, sin consideración a la prohibición de regresión de los derechos sociales a favor de los funcionarios judiciales, para lo cual no se dio un debate parlamentario específico, pues no se discutió específicamente este tema en sesiones del Congreso de la República. Finalmente, sostienen que el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, en su aparte derogatorio del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, viola la prohibición de regresión de los derechos sociales, económicos y culturales de los jueces, magistrados y fiscales, mediante la presentación de cifras que supuestamente hacen evidente esta afectación.

b. Demandante Hernando Darío Vergara Mesa

El demandante considera infringidos por la norma acusada los artículos 25, 53, 55, 56, 58, 67, 69, 70, 71, 93, 94, 150.19(e) y 215 de la Constitución Política.

Estima el demandante que la norma demandada viola los siguientes artículos de la Constitución Política: artículos 25 (derecho al trabajo), 53 (estatuto del trabajo; remuneración mínima vital y móvil), 93 y 94 (tratados y convenios internacionales que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación; bloque constitucional) y 215 (en cuanto prohíbe desmejorar los derechos sociales de los trabajadores), por cuanto implica o conlleva una reducción, irrazonable y desproporcionada, de la remuneración laboral. Específicamente se refiere a los gastos de representación exentos en virtud de lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario y considera que los mismos constituyen salario y por lo tanto gozan de la protección consagrada en las normas constitucionales citadas.

En este punto los cargos formulados son similares a los planteados en la demanda presentada por Gretty Patricia López Albán y José Joaquín Narváez López ya que la limitación establecida en la norma demandada desmejora y disminuye el salario percibido por los trabajadores, al poner un límite a las deducciones que estos pueden aplicar, lo que implica una reducción en el componente remunerativo. Plantea que el estímulo que se limita con la norma demandada tiene naturaleza salarial, por lo cual, debe ser considerado como un ingreso laboral que es objeto de protección especial por las normas de la Constitución Política violadas. Sostiene además que esta protección se extiende al ámbito internacional, donde el derecho al trabajo se ha considerado como uno que no puede ser limitado sin justificación por cualquier tipo de órgano, sea legislativo, administrativo o judicial, ni siquiera en una situación de emergencia económica o social.

Al igual que los demás demandantes, estima el actor que la norma acusada viola el principio de no regresión de los derechos sociales y que en este caso el legislador no esgrimió razones para justificar la medida, no demostró la necesidad de esta y no se hizo un análisis o juicio de proporcionalidad.

La violación de los artículos 55 y 56 de la Constitución Política la encuentra este demandante en el hecho de la adopción de la norma demandada se hizo de

manera unilateral y no se consultó con la comisión permanente de concertación.

La demanda considera que la norma acusada viola, además, el artículo 150.19(e) por cuanto la limitación de dichas exenciones tributarias implica una disminución del salario de los empleados públicos que se benefician de la exención de los gastos de representación. Esto debido a que este concepto no es una renta cualquiera, sino que es de carácter salarial, y por ende laboral, lo cual implica una clara prohibición de regresividad, lo cual limita la potestad de configuración legislativa del Congreso en esta materia.

Aquí el actor hace un análisis sobre la imposibilidad de admitir una medida legislativa que desmejore los derechos de los trabajadores, con base en los requisitos de razonabilidad, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. A juicio del actor, la norma no cumple con estos presupuestos.

Además, considera el demandante que la norma acusada viola el artículo 58 de la Carta Política, por cuanto implica una violación de derechos adquiridos en materia salarial.

Finalmente, considera el demandante que la norma demandada viola los artículos 67, 69, 70 y 71, relativos al derechos a la educación, por cuanto la limitación del beneficio para rectores y profesores de universidades oficiales debilita o afecta la prestación de este servicio.

IV. INTERVENCIONES

a. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto señala que, en el presente caso, se presenta un conflicto entre el principio de libre configuración legislativa que ostenta el legislador en materia tributaria y el principio de no regresividad con respecto a los derechos sociales, económicos y culturales.

Encuentra que debe analizarse si el principio de no regresividad en materia de derechos sociales, económicos y culturales debe ceder al principio de libre configuración legislativa o viceversa. Para hacer este análisis, se debe efectuar un test de constitucionalidad de las medidas regresivas en materia de derechos

sociales, según lo ha determinado la Corte Constitucional. Sin embargo, señala que, en materia tributaria, esta misma Corporación ha determinado que al realizar ese test no basta con demostrar que las medidas adoptadas por el legislador buscan un incremento del recaudo para presumir su inconstitucionalidad o suponer una regresividad en relación con derechos económicos, sociales y culturales.

Siguiendo la jurisprudencia de la Corte Constitucional el ICDT advierte que en el análisis de regresividad de una medida que desmonte o limite una exención, debe observarse si dicha medida tuvo un mínimo de deliberación democrática en el seno del Congreso y si existen argumentos suficientes que justifiquen la regresión. En el presente caso el ICDT señala que la medida sí tuvo deliberación en el seno del Congreso pues en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 se determinó que uno de los problemas del régimen del impuesto a la renta en Colombia era el exceso de beneficios tributarios, situación que distorsionaba las tasas efectivas de tributación y generaba inequidad horizontal. Resalta el Instituto que la justificación que se dio con respecto a estos temas fue amplia y suficiente, como se evidencia en la exposición de motivos y las ponencias de los sucesivos debates que se dieron en forma previa a la expedición de la ley.

Para satisfacer el análisis de la justificación de la regresión, encuentra el ICDT, acudiendo a la misma exposición de motivos de la Ley 1819, que el Gobierno justificó la limitación de las exenciones y beneficios en el exceso de estas medidas y en la circunstancia de que estas exenciones beneficiaban en mayor medida a quienes mayor capacidad contributiva tenían, por ser ellos quienes disponían de una mayor liquidez que les permitía realizar ahorro a largo plazo. Encuentra, entonces, el ICDT que la medida adoptada satisface las condiciones que deben reunirse para ser considerada constitucional.

En relación con la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, el ICDT considera que la misma no es inconstitucional por cuanto se trata de una exención que se concede sin contraprestación de su destinatario, de manera que su eliminación no afecta situaciones jurídicas consolidadas.

En conclusión, el ICDT estima que las normas demandadas son constitucionales por cuanto en este caso debe prevalecer la búsqueda de equidad que inspiró tales normas y el aumento del recaudo para el cumplimiento de los fines del Estado.

b. Universidad Externado de Colombia

Esta entidad se refirió únicamente a la derogatoria que el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 hizo del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

La Universidad Externado considera que la derogatoria de la exención no afecta el monto del salario ni las condiciones legales de los que eran destinatarios de la exención ni la relación jurídica en virtud de la cual se estableció su remuneración, de manera que en ningún momento se impide que tengan derecho a su remuneración, pensión, prestaciones indemnizatorias, etc. Señala que la disposición se limita a gravar un ingreso que antes se encontraba exento, lo cual no puede ser considerado como una medida regresiva en relación con derechos económicos, sociales y culturales de los trabajadores.

Estima esta Universidad que la amplia potestad de configuración que tiene el legislador en materia tributaria permite al Congreso eliminar exenciones, siempre que la medida sea razonable y obedezca a criterios de eficiencia y progresividad.

Adicionalmente, recuerda el Externado que, como lo ha dicho la Corte Constitucional, las exenciones tienen carácter excepcional puesto que la Constitución no ha consagrado el derecho a recibir y conservar exenciones, sino que, por el contrario, ha establecido el deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, deber que, además, está consagrado en los distintos instrumentos internacionales que los demandantes consideran vulnerados.

Finalmente, estima el Externado que la derogatoria analizada no vulnera el derecho al mínimo vital, el cual se respeta y protege en virtud de otras disposiciones tributarias.

c. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio se refiere al informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, de acuerdo con el cual una de las características de nuestro sistema tributario es la baja contribución de las personas naturales al impuesto sobre la renta, en términos de número de contribuyentes, y el bajo recaudo de este grupo de contribuyentes, lo cual se debe, entre otras razones, a una gran cantidad de exenciones y beneficios de

grupo. Resalta el Ministerio que una de las recomendaciones de esta Comisión fue, precisamente, el establecimiento de límites conjuntos o generales a las exenciones, deducciones y beneficios de las personas naturales.

Se refirió igualmente el Ministerio a la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, en la cual se explicó el fundamento de las disposiciones demandadas en la necesidad de dar una mayor progresividad al impuesto de renta de personas naturales y de racionalizar los beneficios tributarios que son excesivos, resaltando que no se eliminó ninguno de ellos, sino que se estableció un límite general como lo recomendó la Comisión de Expertos. Adicionalmente, resaltó el ministerio que ninguna de las medidas adoptadas afecta el mínimo vital, el cual se protege mediante la exención del 25% de todos los pagos laborales.

En lo que tiene que ver con la Ley 1943, que modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario y derogó el numeral 7 del artículo 206 del mismo Estatuto, recordó el Ministerio que en su exposición de motivos se puso de presente que las medidas en ella contenidas tenían un objetivo de recaudo y además de racionalizar el sistema de exenciones, que establece beneficios que no son uniformes, de manera que diferentes contribuyentes con rentas iguales no tributan de la misma forma.

d. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La DIAN se basa en dos argumentos principales. El primero, indica que la razón de ser de la limitación a las exenciones obedece a una intención de promover la equidad en el sistema tributario, dado que en la actualidad el sistema se encuentra desbalanceado.

Indica que, ampliar la base gravable a través de la limitación de los beneficios y deducciones, además de aumentar el recaudo del impuesto, promueve la equidad de este, al gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical), sin tratamientos desiguales, lo cual genera un sistema tributario más equitativo y progresivo.

Por otro lado, argumenta que el Congreso tiene amplia libertad legislativa en materia tributaria y paralelamente las personas tienen el deber de contribuir a la financiación del Estado mediante el pago de impuestos. Amplía el argumento indicando que, dada la intención del sistema tributario de ser progresivo, es deber de los ciudadanos con mayor poder adquisitivo aportar en

mayor medida al mismo. En relación con lo anterior, señala que, ante la presencia de exenciones generales sin contraprestación, el legislador tiene la facultad de suprimirlas o modificarlas, pues se trata de ventajas en relación con ingresos laborales frente a las cuales no se evidencia contraprestación alguna por parte del contribuyente.

Señala finalmente, que la limitación a las deducciones y rentas exentas de personas naturales aumenta el recaudo tributario y promueve un sistema tributario más justo y equitativo. Por lo anterior, solicita declarar la exequibilidad de las normas demandadas.

e. Universidad Sergio Arboleda

La universidad considera que, desde la perspectiva del estándar de la carga argumentativa que debe alcanzar una acción de constitucionalidad, los accionantes no logran demostrar de manera clara, cierta, específica, pertinente y suficiente por qué las normas acusadas violan las normas constitucionales señaladas. Según el concepto, los demandantes no fundamentan de manera precisa qué derechos son vulnerados, ni como ni en qué la reforma legislativa constituye una regresión de algún derecho económico, social o cultural contenido en la Constitución Política o en tratados internacionales que formen parte del bloque de constitucionalidad.

Señalan que lo que se pretende con las normas acusadas es unificar los beneficios dirigidos a ciertos sectores, cerrando brechas y estableciendo beneficios tributarios y limitaciones iguales para todas las personas naturales. Mencionan que, al contrario de lo que opinan los demandantes, las exenciones tributarias existentes eran discriminatorias a favor de ciertos grupos de ciudadanos, por lo que la limitación de dichas exenciones genera una mayor igualdad ante la ley.

Por último, señala que la Constitución no ha consagrado las exenciones tributarias como un derecho, sino que, al contrario, impone un deber a las personas de contribuir a la financiación del Estado mediante el pago de impuestos.

Considera, entonces, que debe declararse la exequibilidad de las normas demandadas y, en consecuencia, denegarse las pretensiones de los accionantes.

f. Universidad Libre

La Universidad Libre se refiere a la libertad de configuración legislativa del Congreso en materia tributaria y sus límites, así como al principio de progresividad, horizontal y vertical, en materia tributaria. Igualmente, hace una referencia a las condiciones para la reviviscencia de las normas derogadas.

Con base en su análisis concluye que debe declararse la exequibilidad condicionada de los apartes demandados de los artículos 366 y 388 del Estatuto Tributario y la reviviscencia del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en el entendido de que no se limiten las exenciones especiales preestablecidas que hayan promovido el principio de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales.

Fundamenta su conclusión en que los funcionarios de las Altas Cortes y los docentes, entre otros, gozan de un tratamiento especial en razón del cargo que ocupan, por lo cual el legislador ha decidido darles el beneficio tributario a cambio del servicio que prestan, lo cual hace que la eliminación de este beneficio constituya una regresión de los derechos sociales adquiridos.

g. Sindicato de Empleados Judiciales – SEMJUD; Sintranivelar Comuneros; Asociación de Servidores Judiciales del Sur – ASOJUSUR S.I. y Sindicato El Vocero Judicial

Estas organizaciones sindicales, invocando la Sentencia C-748 de 2009, consideran que el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario constituye una norma protectora de los ingresos laborales de los funcionarios judiciales destinatarios de dicha norma, que asegura que dicho salario alcance mínimos de independencia económica necesarios en un Estado Social de Derecho.

En lo que respecta a la no regresividad de los derechos sociales y culturales, estos sindicatos consideran que el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario es una norma creada con la finalidad de proteger los derechos sociales y culturales ya que es una norma que busca proteger una remuneración justa equitativa y proporcional al tiempo, calidad y fines de la función judicial.

En estas condiciones, solicitan a la Corte que declare la inexecutable del artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, en cuanto derogó el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, con efectos retroactivos y la reviviscencia de la norma derogada.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 006664 recibido el tres (3) de octubre de dos mil diecinueve (2019), solicitó a la Corte declararse inhibida para pronunciarse sobre la expresión demandada del artículo 388 del Estatuto Tributario, y que se declaren exequibles las demás normas demandadas.

La razón que señala la Procuraduría es que la limitación de descuentos para la depuración de la renta laboral y la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario no desconocen el principio de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales, ni la protección especial al trabajo.

Para la Procuraduría, la limitación de dichas excepciones no constituye una violación de los derechos laborales de los trabajadores a los que se aplica, pues hasta la presente vigencia fiscal, el incremento de salarios ha superado el IPC.

En cuanto a los temas tributarios, considera que el Congreso está en la capacidad de limitar e incluso eliminar dichas exenciones tributarias, pues esto se enmarca en su potestad legislativa. Además, señala que los principios de justicia y equidad implican que las obligaciones tributarias sean proporcionales en relación con la capacidad de contribución de los sujetos pasivos como trabajadores o empleados, capacidad que está relacionada con el mínimo vital.

En cuanto a este tema, señala que hay una diferencia entre el mínimo vital, el cual está relacionado con la calidad del trabajo que desarrolla una persona, y la remuneración total que recibe un trabajador. Así, señala que el concepto de renta mínima gravable se calcula extrayendo las rentas exentas de gravamen, por lo que la tarifa se cobra sobre aquellos ingresos que no son esenciales para el mantenimiento del nivel de vida del trabajador.

En consecuencia, el Ministerio Público pide que se declare la exequibilidad de los artículos 336 del Estatuto Tributario y 122 de la Ley 1943 de 2018, por las razones explicadas. En cuanto al artículo 388, pide a la Corte declararse inhibida, pues a su juicio los demandantes no plantearon una argumentación suficiente sobre este artículo, limitándose a repetir su argumentación en cuanto al artículo 336.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

a. Competencia

Conforme al artículo 241 numeral 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los artículos 336 y 388 numeral 2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016; y 122 de la Ley 1943 de 2018 ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de normas que hacen parte de una Ley de la República.

En relación con la demanda contra los apartes señalados del artículo 336 del Estatuto Tributario, debe precisarse que el texto inicialmente demandado fue el contenido en el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. En el curso del presente proceso esa disposición fue modificada por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, razón por la cual la demandante Grety Patricia López Albán adicionó la demanda para precisar que el artículo 336 del Estatuto Tributario (que fue inicialmente demandado tal como fue modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016) fue subrogado por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 y, por lo tanto, el pronunciamiento de la esta Corte debería referirse al aparte demandado del artículo 336 del Estatuto Tributario tal como había sido modificado por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018.

Adicionalmente, como se explicó en el capítulo de antecedentes de esta sentencia, en la Sentencia C-481 de dos mil diecinueve (2019) la Corte Constitucional declaró inexecutable algunos de los artículos de la Ley 1943 de 2018, por vicios de procedimiento en su formación. En esta misma sentencia dispuso que la declaratoria de inexecutable surtiría efectos a partir del primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso expidiera un régimen que ratificara, derogara, modificara o subrogara los contenidos de la Ley 1943 de 2018. Entonces, el artículo 33 de la Ley 1943 de

2018, mediante el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, fue declarado inexecutable con efectos diferidos.

Por su parte, en consonancia con lo dispuesto en la Sentencia C-481 de 2019, el Congreso de la República, con el fin de ratificar los contenidos de la Ley 1943, expidió la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019. El artículo 41 de la Ley 2010 de 2019 reprodujo el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 demandado y adicionó un inciso al mismo artículo 336.

El aparte demandado del artículo 336 se mantuvo igual en la modificación introducida por la Ley 1943 de 2018 y en el artículo 41 de la Ley 2010 de 2019, tal como como se observa en la siguiente comparación:

ARTÍCULO 336. Sustituido. Ley 1819/2016, Art. 1. Renta líquida cedular de las rentas de trabajo. Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el período gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula ^[4] . Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, <u>siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder 5.040 UVT.</u> (aparte demandado) PARÁGRAFO. En el	ARTÍCULO 336. Modificado. Ley 1943/2018, Art. 33. Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas: 1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales. 2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso. 3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta	ARTÍCULO 336. Modificado. Ley 2010/2019, Art. 41. Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas: 1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales. 2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso. 3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta
--	---	---

caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo.	<u>cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de 5.040 UVT.</u> (aparte demandado) 4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.	<u>cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de 5.040 UVT.</u> (aparte demandado) 4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas. En estos mismos términos también se podrán restar los costos y los gastos asociados a rentas de trabajo provenientes de honorarios o compensaciones por servicios personales, en desarrollo de una actividad profesional independiente. Los contribuyentes a los que les resulte aplicable el parágrafo 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario deberán optar entre restar los costos y gastos procedentes o la renta exenta prevista en
---	---	---

		<i>el numeral 10 del mismo artículo.</i>
--	--	--

Como puede observarse, el aparte demandado del artículo 336, tanto con las modificaciones introducidas tanto por la Ley 1819 de 2016 como por la Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 es, en esencia, el mismo y produce iguales efectos.

La Ley 1819 de 2016 estableció un sistema cedular para la determinación de la renta gravable de las personas naturales dependiendo del origen de las rentas. Se estableció, entonces, una cédula para las rentas de trabajo, entendiendo por tales aquellas provenientes 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, y se establecieron, además, cédulas para la determinación de las rentas líquidas correspondientes a pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y dividendos y participaciones.

Por su parte, las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 simplificaron el sistema cedular para la determinación de la renta gravable de las personas naturales, reduciendo el número de cédulas de cinco (5) a tres (3): Una cédula general, en la que se suman los ingresos correspondientes a rentas de trabajo, rentas no laborales y rentas de capital; otra cédula de pensiones en la que solamente se incluyen los ingresos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones y las devoluciones de saldos de ahorro pensional y, finalmente, una cédula para los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades nacionales y extranjeras.

Decimos que el aparte demandado del artículo 336 sigue siendo en esencia el mismo en la medida en que, tanto en virtud de la Ley 1819 de 2016 como en virtud de las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, se aplica en el proceso de depuración de la renta líquida gravable proveniente de las rentas de trabajo, que en vigencia de la Ley 1819 de 2016 se realizaba en una cédula especial para las rentas de trabajo y en vigencia de la Leyes 1943 y 2010 se realiza en una cédula general que agrupa las rentas de trabajo, las no laborales y las rentas de capital.

Lo anterior produce, respecto de las rentas de trabajo, el mismo resultado y efecto que fue la causa y razón de las demandas de inconstitucionalidad presentadas.

En consecuencia, en el presente caso la subrogación del artículo 336 del Estatuto Tributario no impide a la Corte pronunciarse sobre las dos demandas presentadas.

En efecto, sobre la subrogación de las normas demandadas en el curso del proceso ha dicho la Corte lo siguiente:

“[C]omo resultado de la subrogación, las normas jurídicas preexistentes y afectadas con la medida pueden en parte ser derogadas, modificadas y en parte sustituidas por otras nuevas. Pero también la subrogación puede incluir la reproducción de apartes normativos provenientes del texto legal que se subroga”, caso en el cual, “[n]o se ha producido, en consecuencia, una afectación de la eficacia de la norma acusada en tanto sigue produciendo efectos, aunque su ubicación en el orden jurídico repose ya no en el precepto que el actor acusó, sino en el que con posterioridad a la presentación de la demanda lo sustituyó. Porque al haberse reproducido la norma demandada ... no ha quedado expulsada del ordenamiento y por tanto no ha cesado su exigibilidad como norma jurídica.”

En la misma sentencia la Corte precisó lo siguiente:

“4. Con lo anterior, se responde a la cuestión sobre la competencia del juez constitucional para pronunciarse sobre la norma acusada, como quiera que la jurisprudencia de manera reiterada ha manifestado que no puede hacerse un juicio de exequibilidad o inexequibilidad sobre normas que no están vigentes, salvo que las mismas sigan produciendo efectos jurídicos...”

(...)

“6. No obstante lo anterior, en el caso que ahora se analiza, al estimar que la norma acusada mantiene su capacidad de producir efectos jurídicos aunque repose en otra disposición distinta de la señalada por el actor, la Corte tan sólo pretende preservar el objeto sustancial de la acción, no falseado por la subrogación del artículo en que se encuentra el párrafo que se demanda, pues el mandato que en uno y otro caso se establece es idéntico...”

“7. Hace aquí la Corte una aplicación de la diferencia entre disposición y norma aceptada por la jurisprudencia y documentada por la doctrina. Más, antes que aplicar su uso común para poder reconocer diversas interpretaciones posibles de una disposición y en ese tanto una constitucionalidad condicionada, en este caso se usa para valorar la cuestión sobre la vigencia de la norma jurídica acusada. Se mantiene así la competencia de la Corte, con fundamento en que en el presente caso la norma acusada está vigente, no obstante hallarse en una disposición distinta y posterior a la acusada que subroga la que es objeto de demanda.

8. De este modo, la Corte define una postura con relación a mantener su competencia para pronunciarse sobre la constitucionalidad de disposiciones que, al momento de fallar, se encuentran subrogadas, siempre y cuando el contenido normativo acusado se haya mantenido inalterado en el nuevo precepto y las razones de inconstitucionalidad o constitucionalidad alegadas por el demandante y los intervinientes resulten igualmente pertinentes. Lo anterior, además, en cumplimiento de los principios que rigen el acceso a la justicia en un Estado Social de Derecho y que incluyen la economía procesal, la celeridad, la prevalencia del derecho sustancial y, de manera especial, el carácter público de la acción impetrada (artículos 29, 228, 229, 40 num 6°, 241 num 4° C.P.)”^[5].

En el presente caso el aparte inicialmente demandado por los ciudadanos Gretty Patricia López Albán, Joaquín Narváez López y Hernán Darío Vergara Mesa se encontraba en el artículo 366 del Estatuto Tributario tal como esta norma fue modificada por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. El mismo artículo 336 fue subrogado por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 y finalmente ratificado por el artículo 41 de la Ley 2010 de 2019, pero en esta última disposición se mantuvo inalterado el aparte demandado del artículo 336 de manera que la disposición demandada continúa produciendo los mismos efectos que dieron origen a las dos demandas formuladas.

En consecuencia, en este caso la parte acusada del artículo 336 originalmente demandada se mantiene sin modificación y produciendo los mismos efectos, razón por la cual se decidirá sobre la constitucionalidad de este aparte con base en las dos demandas presentadas.

De otra parte, resulta pertinente precisar que sobre el artículo 336 del Estatuto Tributario la Corte se ha pronunciado en tres ocasiones: La primera en la Sentencia C-120 de 2018 en relación con el inciso primero de este artículo, tal

como la norma fue modificada por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. En esta oportunidad la Corte decidió declarar exequible el inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivadas de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

El segundo pronunciamiento se produjo en la Sentencia C – 520 de 2019 en la cual la Corte se refirió al mismo asunto tratado en la sentencia C-120 de 2018 pero en relación con el artículo 336 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018. En este caso la Corte declaró exequible el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, *“en el entendido de que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta”*.

Finalmente, en la Sentencia C – 553 de 2019 la Corte ordenó estarse a lo resuelto en la decisión C-520 de 2019, que declaró exequible el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, con el condicionamiento ya mencionado.

En consecuencia, ninguna de los pronunciamientos de la Corte antes mencionados constituye cosa juzgada en relación con los asuntos materia de las demandas que aquí se examinan.

En lo que tiene que ver con la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario dispuesta por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2010, como ya lo señalamos, la Ley 2010 de 2019, en lugar de derogar el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, como lo había hecho el artículo 122 de la Ley 1943, dispuso en el artículo 32 modificar los numerales 6 y 8, y adicionar los numerales 7 y 9 y los párrafos 4° y 5° al artículo 206 del Estatuto Tributario.

El numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario cuya derogatoria fue objeto de demanda de inconstitucionalidad disponía lo siguiente:

“ARTÍCULO 206. Rentas de trabajo exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

(...)

7. Adicionado. Ley 488/1998, Art. 20, inciso 1 y 2 inexequibles. Sentencia C-1060A/2001. Corte Constitucional.

“En el caso de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario. En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario”. (Se subraya)

Por su parte, como se señaló, la Ley 2010 no ratificó la derogatoria de esta disposición, sino que en su lugar dispuso, en el artículo 32, lo siguiente:

“Artículo 32. Modifíquense los numerales 6 y 8, y adiciónense los numerales 7 y 9 y los párrafos 4° y 5° al artículo 206 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

6. El seguro por muerte, las compensaciones por muerte y las prestaciones sociales en actividad y en retiro de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.

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

8. El exceso del salario básico percibido por los Oficiales, Suboficiales y Soldados Profesionales de las Fuerzas Militares y Oficiales, Suboficiales, Nivel Ejecutivo, Patrulleros y Agentes de la Policía Nacional.

9. Los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades públicas, los cuales no podrán exceder del cincuenta (50%) de su salario. (Se Subraya)

Parágrafo 4°. Las rentas exentas establecidas en los numerales 6, 7, 8 y 9 de este artículo, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto.

Parágrafo 5°. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad”.

Como puede observarse, el artículo 32 de la Ley 2010 de 2019 restableció, en los numerales 7 y 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario, las rentas exentas a que se refería el numeral 7 del artículo 206 que había sido derogado expresamente por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018.

En consecuencia, la derogatoria cuya inconstitucionalidad se demanda solamente produjo efectos durante el año gravable 2019, año en el cual la totalidad de los gastos de representación de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, de los jueces de la República y de los rectores y profesores de universidades oficiales, estuvieron gravados con el impuesto sobre la renta.

A partir del 1 de enero de 2020, en virtud de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 2010 de 2019, nuevamente los gastos de representación de los magistrados de los tribunales y de sus fiscales, de los jueces de la República y de los rectores y profesores de universidades públicas se encuentran exentos de impuesto sobre la renta, con sujeción a las limitaciones previstas en la misma norma, limitaciones que, dicho sea de paso, son las mismas que disponía el numeral 7 del artículo 206 derogados por el artículo 122 del Estatuto Tributario.

Entonces, en relación con la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario esta Corte se abstendrá de pronunciarse por sustracción de materia.

En efecto, siguiendo reiterada jurisprudencia de esta Corporación^[6], a la Corte le corresponde expulsar del ordenamiento jurídico las disposiciones contrarias

a la Constitución, luego de verificar una contradicción entre dichas disposiciones y la Constitución Política y presupuesto obvio y necesario para esto es la vigencia de las disposiciones objeto de control^[7]. Excepcionalmente la Corte ha aceptado la posibilidad de ejercer un control de constitucionalidad sobre disposiciones derogadas que continúan produciendo efectos jurídicos o que lleguen a producirlos^[8], o sobre normas que no estén vigentes pese a que fueron sancionadas y promulgadas^[9]. Por lo tanto, como ya lo ha expresado esta Corporación, *“sólo en la medida en que la norma enjuiciada haya desaparecido del ordenamiento jurídico y no se encuentre produciendo efectos jurídicos, puede la Corte acudir a la figura de la sustracción de materia y, en consecuencia, abstenerse de adelantar el respectivo juicio de inconstitucionalidad”*^[10].

En el caso que nos ocupa, la norma enjuiciada, esto es, la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, solo produjo efectos entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre del mismo año, en virtud del restablecimiento de las exenciones contenidas en la disposición derogada. A partir del 1 de enero de 2020 las exenciones derogadas fueron restablecidas en virtud del artículo 32 de la Ley 2010 de 2019, razón por la cual en la fecha de esta providencia resulta innecesario pronunciarse sobre la derogatoria de unas exenciones que se encuentran nuevamente vigentes desde el 1 de enero de 2020.

Por sustracción de materia, la Corte se abstendrá de resolver el problema jurídico planteado en torno a la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario y se inhibirá de emitir un pronunciamiento de fondo. Así se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.

b. Examen de los artículos 336 y 388 del Estatuto Tributario

El propósito y efecto de las disposiciones demandadas

Para entender cabalmente el propósito y efecto de las disposiciones demandadas contenidas en los artículos 336 y 388 del Estatuto Tributario es necesario referirnos a la exposición de motivos del proyecto que se convirtiera en la Ley 1819 de 2016, la cual, como ya lo señalamos, es el origen de las limitaciones cuya inexequibilidad se pretende.

En relación con el impuesto sobre la renta de las personas naturales, la exposición de motivos de dicho proyecto de ley señaló lo siguiente:

“La propuesta de reforma tributaria, en particular, las modificaciones sobre el impuesto a la renta generarían una ganancia importante en términos de progresividad vertical y competitividad. La principal herramienta para alcanzar los objetivos redistributivos es la progresividad y simplificación de las tarifas marginales en el impuesto a la renta para personas naturales -al reducir el tramo exento e incrementar las tarifas marginales conforme aumenta el ingreso (en UVT's) del contribuyente- y la racionalización de los beneficios tributarios, que en su diseño actual benefician principalmente a los contribuyentes de mayores ingresos”. (Se subraya).

(...)

“...En lo relacionado con las personas naturales, se aumenta la carga tributaria para los contribuyentes de mayores ingresos –mediante ajustes en las tarifas, en el tramo exento y en los beneficios tributarios...” (Se subraya).

(...)

“En primer lugar, el Informe¹¹¹ expone que en Colombia son pocas las personas naturales que pagan impuesto a la renta, mientras que la mayor parte de este gravamen recae sobre las personas jurídicas. Mientras que en América Latina la carga tributaria del impuesto a la renta, en promedio, recayó en un 64% sobre las empresas (en 2012), en Colombia esta cifra fue de 83% (19 puntos porcentuales más alta). Esta mayor carga tributaria no sólo es alta si se compara con el promedio de la OCDE, sino que también se ubica por encima del promedio de América Latina (64%). Para 2014, los resultados de la composición de recaudo entre personas naturales y jurídicas se mantienen prácticamente inalterados (Gráfico). Este hecho estilizado (sic) se convierte en un fuerte argumento para explicar por qué el sistema tributario afecta la actividad productiva del país”.

(...)

“Varios estudios han sugerido balancear el cobro de impuestos entre personas naturales y personas jurídicas con el objetivo de aumentar la progresividad y la competitividad del sistema tributario en Colombia. Por ejemplo, Steiner y Medellín, mencionan que “en Colombia la proporción del impuesto de renta que es captado mediante la tributación de personas jurídicas es extremadamente elevada en comparación con otros países” (Gráfico 3.2). Los autores afirman que, si bien ello puede simplificar la administración del tributo, evidentemente compromete la posibilidad de

hacerlo más progresivo y, potencialmente, puede ir en detrimento de la competitividad del sector productivo”.

(...)

“El desequilibrio en la carga tributaria entre personas naturales y jurídicas sumado a la elevada tarifa de tributación de las empresas que no gozan de ningún beneficio, no solo desincentivan la inversión y la creación de empleo, sino que generan inequidad horizontal y no contribuye con la progresividad vertical en el cobro de impuestos. Así, por ejemplo, hoy en día, dos empresas (o dos personas naturales) con características similares, pagan distintas tarifas de impuesto, lo que muestra que, bajo el esquema actual se crean incentivos para que, tanto empresas como personas naturales busquen deducciones tributarias y evadan sus responsabilidades en detrimento del recaudo fiscal.

En síntesis, en Colombia, el sistema tributario desconoce algunos principios de la tributación óptima. Existe una gran variedad de tarifas, exenciones e incentivos que crean distorsiones. El sistema actual es complejo, inequitativo e ineficiente, lo que se traduce en una baja productividad de los impuestos (es decir, un bajo recaudo en comparación con las tarifas teóricas).

Adicionalmente, de la comparación con otros países de la región y el mundo, se obtiene que Colombia podría avanzar en competitividad en materia tributaria; las elevadas tarifas y el peso que recae sobre las empresas en relación con las personas naturales puede desincentivar la creación de empresas, así como la inversión por parte de nacionales y extranjeros”.

(...)

“De acuerdo con el diagnóstico realizado por la Comisión de Expertos, las dificultades del impuesto de renta personal pueden resumirse en seis problemáticas: 1. El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo, 2. El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso, 3. El impuesto es difícil de administrar, 4. El actual sistema ha generado arbitrajes difíciles de fiscalizar y controlar, 5. Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal, y 6. La estructura del impuesto tiene algunas dificultades”.

(...)

“1.1.5 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal.

Como se señaló anteriormente, el régimen tributario actual contiene múltiples beneficios para las personas naturales. Dentro de estos beneficios pueden identificarse las siguientes rentas exentas, que se encuentran establecidas principalmente en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario:

- 25% de los pagos laborales.
- Aportes a fondos de pensiones y cuentas AFC.
- Dependientes
- Indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.
- Licencia de maternidad.
- Auxilio funerario.
- Cesantías y sus intereses.
- Pensiones (obligatorias y voluntarias).
- El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.
- Gastos de representación de magistrados, fiscales y jueces de la República.
- Exceso del salario básico de miembros de las Fuerzas Militares.
- Primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los pilotos.
- Prima especial y la prima de costo de vida de funcionarios diplomáticos.
- Indemnizaciones por seguros de vida.

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final, estos beneficios tienen un costo fiscal importante y llevan a que las tarifas promedio que recaen sobre las personas naturales sean bajas. De acuerdo con estimaciones realizadas por la DIAN, el costo fiscal de los beneficios otorgados a las personas naturales fue cerca de 4.3 billones de pesos para el año gravable 2014 (Cuadro 4.2)”.

(...)

“1.2.2 Racionalización de beneficios tributarios

Como se señaló, la reforma no deroga ni modifica ninguno de los beneficios tributarios existentes. Los contribuyentes podrán seguir restando todas las rentas existentes hasta ahora, definidas en su mayoría en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario, con los límites individuales allí establecidos.

Ahora bien, el diagnóstico de la Comisión de Expertos y de los demás observadores del sistema tributario ha resaltado que la existencia de múltiples beneficios tributarios afecta la equidad del sistema, beneficiando especialmente a los segmentos de mayores ingresos.

En particular, el no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital.

A ello también contribuye el efecto de los demás beneficios sobre las rentas laborales, tales como los existentes con respecto a los gastos en salud y educación, y el tratamiento favorable sobre los gastos de representación de congresistas, magistrados, jueces y rectores de universidades públicas, entre otros.

Tal como lo señaló la Comisión de Expertos, de las rentas exentas se lucran fundamentalmente los contribuyentes de mayores ingresos, que son quienes tienen capacidad de destinar ingresos a fines diferentes al solo sostenimiento y cuentan con suficiente liquidez para dedicar una parte importante de sus rentas al ahorro de largo plazo. Este escenario afecta significativamente la equidad del sistema tributario y protege la carga tributaria de los contribuyentes que deberían estar aportando en mayor medida.

Considerando lo anterior, la presente propuesta establece los siguientes límites porcentuales a las rentas exentas:

i) Para las rentas de trabajo, un límite de 35% que en todo caso no podrá ser mayor a 3.500 UVT, determinado así: del total de los ingresos de la cédula, se restan los ingresos no constitutivos de renta (en donde se incluyen los aportes obligatorios a salud y pensión). El porcentaje se calcula sobre el resultado de esa resta.

El límite establecido terminará afectando a cerca del 3,88% de los contribuyentes, que son quienes a 2014 obtuvieron exenciones superiores al límite propuesto de 35%, mientras que el restante 96,12% obtuvo exenciones iguales o inferiores a dicho límite. En este sentido, cerca de 11.000 personas que se encontraban en un rango alto de ingresos brutos anuales (entre \$260 millones y \$350 millones), serán los obligados a ajustar sus declaraciones

anuales con respecto al nuevo límite de 35% establecido en el proyecto de ley (Gráfico 4.1)”.

Los propósitos del gobierno con la reforma en materia del impuesto de renta de personas naturales fueron, entonces, el incremento del recaudo proveniente del impuesto sobre la renta de las personas naturales, para procurar una mayor carga sobre las personas naturales con respecto a las personas jurídicas, lo cual intenta dar una mayor progresividad al sistema tributario, por la razón de que las tasas de tributación de las sociedades son proporcionales, con independencia de la capacidad contributiva de los socios o accionistas, mientras que las tasas de tributación de las personas naturales son progresivas según sus montos o niveles de renta individual.

En el tema específico de las exenciones, la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, y que se conservó en las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, no derogó tales exenciones – salvo la Ley 1943 en lo que se refiere al numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario – sino que estableció un límite general al monto total de las exenciones que pueden aplicar las personas naturales que perciban rentas de trabajo, rentas de capital y rentas no laborales. De esta manera, cada contribuyente podría continuar aplicando, según sus particulares circunstancias, las exenciones establecidas en las leyes, con los límites individuales previstos para cada una de ellas y, adicionalmente, con el límite general previsto en las normas acusadas.

Es, además, indispensable tener en cuenta que la limitación prevista en el artículo 336 del Estatuto Tributario, por expresa disposición de los artículos 32 (que modificó el artículo 206 del Estatuto Tributario) y 92 (que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario) de la Ley 2010 de 2019, los límites establecidos en el artículo 336 del Estatuto Tributario no son aplicables a las exenciones previstas para (i) el seguro por muerte, las compensaciones por muerte y las prestaciones sociales de los miembros en actividad y en retiro de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, (ii) los gastos de representación de los Magistrados de los Tribunales, sus Fiscales y Procuradores Judiciales y Jueces de la República, (iii) el exceso del salario básico percibido por los Oficiales, Suboficiales y Soldados Profesionales de las Fuerzas Militares y Oficiales, Suboficiales, Nivel Ejecutivo, Patrulleros y Agentes de la Policía Nacional, (iv) los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades públicas, y (ii) las rentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en

el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles.

En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 se argumenta que esta medida, en lo que tiene que ver con las rentas de trabajo, afecta solamente a un reducido número de contribuyentes de ingresos altos que aplicaron exenciones por un monto total superior al 35% de sus ingresos netos. Debe tenerse presente, además, que el límite de las exenciones y deducciones fue finalmente incrementado al 40% y que, a partir de la expedición de la Ley 1943 de 2018, la cédula general agrupa las rentas de trabajo, las rentas no laborales y las rentas de capital, de manera que el límite debe aplicarse respecto de todas las exenciones que son aplicables a todas estas rentas.

En consecuencia, la modificación introducida por las Leyes 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019 frente al régimen anterior consistió en que en el régimen anterior a la ley 1819 las personas naturales que percibían rentas de trabajo, para depurar su renta gravable, podían detraer o restar, de manera concurrente o conjunta, todas las deducciones y exenciones a que tuvieran derecho, con la sola limitación individual o específica que tuviera cada deducción o exención, de manera que el monto total de sus deducciones y rentas exentas podía superar el 40% de los ingresos netos (rentas de trabajo menos ingresos no constitutivos de renta) de cada persona. A partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, en el proceso de depuración de la base gravable, si bien pueden continuar detrayéndose todas las deducciones y exenciones que sean aplicables, el monto total de las mismas no puede exceder del 40% de los ingresos netos y en todo caso no puede exceder de la suma equivalente a 5.040 UVT, salvo aquellas exenciones que en virtud de los artículos 206 y 240 del Estatuto no están sujetas a dichos límites.

La modificación, entonces, es susceptible de incrementar la tributación de las personas naturales, pero solamente en aquellos casos en que el monto total de las deducciones y exenciones a que se tenga derecho, excedan (i) el 40% de la suma que resulte de restar de las rentas de trabajo, rentas no laborales y rentas de capital, los ingresos no constitutivos de renta y (ii) el equivalente a 5.040 UVT. Quienes no tengan derecho a deducciones y rentas exentas cuyo monto total o acumulado exceda uno de los dos límites señalados, no tendrán que soportar una carga tributaria superior como consecuencia de las modificaciones introducidas a los artículos 336 y 388 del Estatuto Tributario.

Entonces, la cuestión a resolver en este caso es si la limitación establecida en las normas acusadas es razonable y justificada o si, por el contrario, como lo afirman los demandantes, por limitar la aplicación de deducciones y exenciones asociadas a rentas de trabajo, se trata de una medida regresiva de derechos económicos y sociales de los trabajadores.

La limitación establecida en el artículo 336 del Estatuto Tributario es aplicable a todas las exenciones asociadas a rentas laborales, rentas no laborales y rentas de capital

Como antes se señaló, la Ley 1819 de 2016 estableció un sistema cédular para la determinación de la renta gravable de las personas naturales dependiendo del origen de las rentas. Se estableció, entonces, una cédula para las rentas laborales y se establecieron, además, cédulas para la determinación de las rentas líquidas correspondientes a pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y dividendos y participaciones. Por su parte, las Leyes 1943 de 2019 y 2010 de 2019 simplificaron el sistema cédular para la determinación de la renta gravable de las personas naturales, reduciendo el número de cédulas de cinco (5) a tres (3): Una cédula general, en la que se suman los ingresos correspondientes a rentas de trabajo, rentas no laborales y rentas de capital; otra cédula de pensiones en la que solamente se incluyen los ingresos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones y las devoluciones de saldos de ahorro pensional, y, finalmente, una cédula para los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades nacionales y extranjeras.

El proceso de depuración de la cédula general es el mismo que establecía la Ley 1819 de 2016 para la cédula de rentas laborales y consiste en sumar todos los ingresos (laborales, no laborales y de capital) y restar los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. De este resultado se restan (i) los costos y deducciones imputables a rentas de trabajo derivadas de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, y (ii) los costos y gastos imputables a rentas no laborales y rentas de capital.

Del resultado anterior se restan las deducciones especiales y las rentas exentas, sin que la suma de estos dos conceptos pueda exceder del 40% de los ingresos netos o de la suma equivalente a 5.040 UVT.

Teniendo en cuenta lo anterior, la limitación del 40% establecida en la norma no solamente se aplica a las deducciones especiales y a las rentas exentas imputables a las rentas laborales sino también a exenciones imputables a rentas no laborales y rentas de capital, por cuanto el artículo 336 del Estatuto Tributario consagra el límite a las exenciones sin hacer ningún tipo de distinción. Como ya lo señalamos los límites previstos en el artículo 336 del Estatuto Tributario no se aplican a la renta exenta por prestación de servicios hoteleros.

Esta limitación tiene particular impacto respecto de las exenciones establecidas antes de la Ley 1819 de 2016 que hayan sido concedidas por el legislador a cambio de una contraprestación.

En efecto, al abordar el análisis de la eliminación o limitación de incentivos tributarios la Corte Constitucional ha hecho una distinción entre los incentivos tributarios que se conceden a cambio de una contraprestación y las exenciones que se establecen sin contraprestación alguna. Sobre el particular ha dicho la Corte lo siguiente:

“La Corte ha establecido que en orden a determinar la congruencia de la eliminación del referido beneficio fiscal con el régimen constitucional, es menester analizar el tipo de exención bajo estudio, pues la decisión depende de que aquella suponga o no una contraprestación, en los siguientes términos: “al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto (...) [en] que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.”^[12]

En el caso que nos ocupa, la limitación a las deducciones especiales y exenciones prevista en los artículos 336 y 388 aplicará a las siguientes deducciones y exenciones:

- La deducción por pago de intereses por créditos hipotecarios
- La deducción por pagos de medicina prepagada
- La deducción por dependientes
- La exención sobre el 25% de las rentas laborales (hasta el límite mensual de 240 UVT)
- La exención sobre los depósitos en cuentas en ahorro para el fomento de la construcción, hasta el límite legal
- La exención por aportes voluntarios a fondos de pensiones, hasta el límite legal
- Las indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad o que impliquen protección a la maternidad
- La exención sobre los gastos de entierro del trabajador

Con las modificaciones introducidas por las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, dado que en la misma cédula se determina la base gravable de las rentas laborales, rentas no laborales y rentas de capital, la limitación ya no solamente se aplica a las deducciones especiales y exenciones que antes mencionamos, que son las que corresponden a las rentas laborales, sino también a todas las demás exenciones que puedan ser imputables a rentas no laborales y a las rentas de capital, como por ejemplo la exención para quienes realicen inversiones en nuevos aserríos y plantas de procesamiento para el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales y, en general, a las exenciones que se hayan concedido antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 en virtud del cumplimiento de la contraprestación por parte de contribuyente.

En este caso, tal como lo ha sostenido la Corte Constitucional, el establecimiento de límites a la exención que no se contemplaron en la norma que estableció las condiciones para que el contribuyente pudiera gozar de ella, constituye un desconocimiento de situaciones jurídicas consolidadas y una aplicación retroactiva de las normas tributarias, proscrita por la Constitución Política en los artículos 58 y 363. En consecuencia, la limitación prevista en el artículo 336 del Estatuto Tributario no debe aplicarse a las exenciones concedidas al amparo de normas anteriores a la expedición de la Ley 1943 de 2017, cuya concesión u otorgamiento supongan contraprestaciones y tales contraprestaciones se hayan dado o cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018.

Examen de los artículos 336 y 388 frente a la prohibición de regresividad de los derechos económicos, sociales y culturales de los trabajadores

Como antes lo señalamos, las limitaciones establecidas en los artículos artículo 336 y 388 del Estatuto Tributario pueden limitar el monto de las deducciones especiales y exenciones que pueden detraerse de las rentas laborales a efecto de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta. En efecto, a la fecha tales deducciones especiales y exenciones son la deducción por pago de intereses por créditos hipotecarios y leasing habitacional, la deducción por pagos de medicina prepagada, la deducción por dependientes, la exención sobre el 25% de las rentas laborales (hasta el límite mensual de 240 UVT), la exención sobre los depósitos en cuentas en ahorro para el fomento de la construcción, hasta el límite legal, la exención por aportes voluntarios a fondos de pensiones, hasta el límite legal, las indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad o que impliquen protección a la maternidad y la exención sobre los gastos de entierro del trabajador.

Esta circunstancia llevó a los demandantes a acusar las normas demandadas argumentando que las anteriores deducciones y exenciones eran instituciones tributarias creadas con fines protectores de derechos sociales fundamentales y que por tanto la limitación en la aplicación de tales deducciones y exenciones violan el derecho a la seguridad social y el derecho a una remuneración justa, equitativa y satisfactoria, derechos estos que se encuentran consagrados en la Constitución y en los instrumentos internacionales citados por los demandantes que hacen parte del bloque de constitucionalidad.

La argumentación de los demandantes se basa en la sentencia C – 492 de 2015 en la cual la Corte llevó a cabo el examen de una disposición tributaria a la luz de la prohibición de regresividad en derechos económicos, sociales y culturales (“DESC”) de los trabajadores y concluyó con una declaratoria de exequibilidad del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, 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 profirió el fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debía permitir la sustracción del 25% exento de las rentas de trabajo exentas, una vez se detrajieran del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto vigente entonces.

En esta oportunidad la Corte considera que las disposiciones acusadas son medidas exclusivamente tributarias, que inciden en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta de las personas naturales, pero que no tienen la posibilidad de limitar, restringir o cercenar en manera alguna los DESC de los trabajadores.

En efecto, repetimos, los artículos 336 y 388 del Estatuto Tributario establecen un límite global o general a las deducciones especiales y exenciones que son aplicables tanto a las rentas laborales como a las rentas no laborales y rentas de capital, de manera que se trata de medidas que inciden en la configuración del impuesto sobre la renta de las personas naturales y deben ser examinadas a la luz de los principios de equidad, progresividad, y respeto o garantía del mínimo vital.

Decimos que las normas acusadas no tienen la posibilidad de limitar, restringir o cercenar en manera alguna derechos económicos, sociales o culturales de los trabajadores por cuanto no restringen ni hacen más gravoso el acceso a tales derechos y no impiden la aplicación de las exenciones y deducciones antes mencionadas, aunque si establecen un tope o techo al monto de las rentas exentas, tope o techo que *prima facie* no impide ni obstaculiza el derecho a la seguridad social o una remuneración justa. Se trata de medidas que modifican el tratamiento impositivo de las rentas laborales, entre otras, que, por tanto, deben ser analizadas a la luz de los límites que los principios constitucionales de la tributación imponen a la libertad de configuración del legislador.

En la sentencia C – 492 de 2015 la corte justificó el examen de medidas tributarias basándose en la jurisprudencia contenida principalmente en las sentencias C – 503 de 2014 y C – 182 de 2010. La Sentencia C -492 de 2015 afirma que el examen de medidas tributarias a la luz de la prohibición de regresividad en DESC no era novedoso por cuanto ya se había llevado a cabo en la sentencia C – 503 de 2014. En esa oportunidad la Corte pasó por alto que el tema analizado en la sentencia C – 503 de 2014 fue un cambio de destinación del producido o recaudo de una estampilla creada para la protección del adulto mayor y no la configuración del tributo en sí mismo considerado, cambio de destinación que constituye una medida de gasto público y no relativa a los ingresos tributarios y sí era susceptible de afectar los DESC de los adultos mayores. En la sentencia C – 182 de 2010 la Corte sí analizó una norma que establecía la base para calcular los aportes parafiscales de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado, pero abordó el

estudio para desecharlo, precisamente porque las normas acusadas no tenían la posibilidad de violar o desconocer DESC de los cooperados.

Finalmente, no sobra mencionar que en la sentencia C-492 de 2015 la decisión de la Corte se basó finalmente en la garantía del mínimo vital que, como adelante lo veremos, no se vulnera en el caso que nos ocupa.

En conclusión, en el presente caso, el examen de las normas demandadas a la luz de los principios constitucionales de la tributación asegura una protección adecuada de los derechos en general de quienes perciben rentas de trabajo y así se abordará su estudio.

Principios de equidad y progresividad

Como lo ha sostenido la Corte en reiterada jurisprudencia^[13], el principio de equidad tiene tres implicaciones: (i) el monto a pagar por concepto del tributo debe definirse atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente, (ii) los sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones, deben, por regla general, ser gravados de manera igual, y (iii) el tributo no puede ser confiscatorio. 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. A juicio de la Corte, un tributo es confiscatorio “*cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia*”^[14].

El principio de progresividad exige que quienes tienen más capacidad económica contribuyan más que proporcionalmente, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales. 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*”^[15]. El principio de progresividad en esta materia está referido al “sistema tributario” (CP art 363), pero la Corte ha establecido que no es imposible 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 del mismo individualmente considerado, se compadece con el principio, sino si este o aquel “*podría[n] aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad*”^[16].

Como se ha puesto de presente en forma reiterada, las modificaciones introducidas al sistema de impuesto de rentas de personas naturales en la Ley 1819 de 2016, que se mantienen en las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 consisten en limitar el monto total de las deducciones especiales y exenciones aplicables a las rentas laborales, rentas no laborales y rentas de capital. Como se advierte claramente de la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el propósito de estas limitaciones fue el procurar una mayor equidad y progresividad.

Las medidas adoptadas con las normas acusadas tienden a que personas que tienen el mismo nivel de ingreso laboral no tributen de manera disímil por la aplicación concurrente de las diferentes deducciones y rentas exentas disponibles. La igualdad se logra en la medida en que las personas que tengan un mismo nivel de ingreso, tributen de manera igual o similar, debido a que se limita el monto total de las exenciones y deducciones que pueden aplicar, lo que evita que personas que tengan una mayor capacidad de ahorro o capitalización de sus ingresos laborales, por circunstancias personales tributen menos que otras que tienen el mismo nivel de ingreso pero no puedan o no quieran aplicar todas las exenciones disponibles, particularmente aquellas que incentivan el ahorro institucional o el ahorro como estímulo a la construcción y adquisición de vivienda.

De otra parte, la progresividad se obtiene en la medida en que las limitaciones introducidas por las normas demandadas procuran que aquellos que mayor capacidad económica tienen, tributen más que proporcionalmente y no reduzcan su base gravable por la aplicación concurrente de varias deducciones y exenciones que podrían erosionar la base hasta colocarlos, en términos de su contribución, en igualdad con personas de menor capacidad económica. Dicho de otra forma, como se expresó en la exposición de motivos de la Ley 1819, el límite establecido en las normas acusadas se alcanza en los niveles más altos de ingreso, precisamente por la capacidad de quienes perciben más ingreso de hacer uso de una mayor cantidad de exenciones y deducciones especiales.

El derecho al mínimo vital

En las sentencias C- 492 de 2015 la Corte expresó lo siguiente:

“[H]ay 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 inexecutable 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”. 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.)".

En el sistema de impuesto de renta de las personas naturales el mínimo vital resulta garantizado en virtud de diversas disposiciones y medidas que aseguran que el impuesto no afecte los recursos necesarios para tener una existencia digna.

En primer lugar, el impuesto no grava a quienes perciban ingresos inferiores al equivalente a 95 UVT mensuales (\$3.449.000 para el año 2021); en segundo lugar, las tarifas progresivas aplicables a las personas naturales determinan la existencia de un mínimo no sujeto al impuesto; en tercer lugar el sistema de depuración de la renta no limita los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, específicamente los aportes obligatorios del trabajador a salud y pensiones, lo que asegura el acceso a la seguridad social y, finalmente, el sistema permite la aplicación de las deducciones y exenciones ligadas a la seguridad social y al mínimo vital, como las deducciones por pagos de medicina prepagada, la deducción por dependientes, la exención general sobre el 25% de las rentas laborales (hasta el límite mensual de 240 UVT) y la exención sobre las indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad o que impliquen protección a la maternidad y sobre los gastos de entierro del trabajador.

Como reiteradamente se ha explicado, las limitaciones consagradas en las normas acusadas lo que aseguran es que el monto total de las exenciones no supere el 40% de los ingresos netos ni, en todo caso, la suma equivalente a 5.040 UVT (\$182.992.000 para 2021) pero no ponen en riesgo la protección

del mínimo vital que se logra con la estructura del impuesto de renta de las personas naturales que aquí se ha explicado.

Resulta, entonces, claro que las limitaciones demandadas no desconocen el mínimo vital.

VI. DECISIÓN

Con fundamento en lo expuesto, la Sala Plena de Conjueces de la Corte Constitucional integrada en el proceso D-12814 AC, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Primero. Declarar EXEQUIBLE el aparte demandado del artículo 336 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 41 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido de que las limitaciones en el previstas no son aplicables a las exenciones concedidas con anterioridad a la expedición de la Ley 1943 de 2018 que supongan o exijan el cumplimiento de una contraprestación para poder gozar de la exención y dicha contraprestación se haya cumplido.

Segundo. Declarar EXEQUIBLE el aparte demandado del artículo 388 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016.

Tercero. Declararse INHIBIDA para decidir sobre la constitucionalidad de la derogatoria del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario contenida en el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, por sustracción de materia.

MAURICIO PIÑEROS PERDOMO
Conjuez Ponente

JUAN FERNANDO CÓRDOBA MARENTES
Conjuez Presidente

RUTH STELLA CORREA PALACIO
Conjuez

EMILSEN GONZÁLEZ DE CANCINO
Conjuez

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ
Conjuez

LUIS FERNANDO LOPEZ ROCA
Conjuez

JORGE PINZÓN SÁNCHEZ
Conjuez

HELÍ ABEL TORRADO TORRADO
Conjuez

MARTHA SÁCHICA MENDEZ
Secretaria General

[1] Sentencia C-492 de 2015

[2] C-182 de 2010 y C-503 de 2014

[3] Cuaderno 1, folio 30

[4] En Sentencia C-120/2018 La Corte Constitucional declaró exequible el inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

[5] Sentencia C-502 de 2012

[6] Al respecto puede verse el recuento que sobre este tema hace la Sentencia C-378 de 2019.

[7] Sentencias C-505 de 1995, C-471 de 1997, C-480 de 1998, C-521 de 1999, C-774 de 2001, C-758 de 2004, C-335 de 2005, C-825 de 2006, C-801 de 2008, C-309 de 2009, C-241 de 2014 y C-094 de 2015.

[8] Sentencias C-714 de 2009, C-094 de 2015 y C-336 de 2016.

[9] Sentencias C-818 y C-634 de 2011 y C-212 de 2017.

[10] Sentencia C-1144 de 2000.

[11] Se refiere al informe de la Comisión de Expertos.

[12] Al respecto pueden verse las sentencias C-604 de 2000 y C – 235 de 2019

[13] Ver sentencias C – 409 de 1996, C – 876 de 2002 y C – 748 de 2009, entre otras.

[14] Sentencia C – 1003 de 2004

[15] Sentencia C – 426 de 2005

[16] Sentencia C – 333 de 1993

Este documento fue tomado directamente de la página oficial de la entidad que lo emitió.