

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL

COMUNICADO No. 32

Agosto 5 de 2015

LA POTESTAD DEL LEGISLADOR PARA GRAVAR LAS RENTAS DE TRABAJO, CON FUNDAMENTO EN EL DEBER CIUDADANO DE CONTRIBUIR CON EL FINANCIAMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS EN EL MARCO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO, NO TIENE UN CARÁCTER ABSOLUTO. LA CORTE CONSTITUCIONAL DETERMINÓ QUE EN VIRTUD DE LA PROHIBICIÓN DE REGRESIÓN, EL CÁLCULO DE LA RENTA GRAVABLE ALTERNATIVA PARA EMPLEADOS, OBTENIDA EN VIRTUD DE LOS SISTEMAS IMAN E IMAS-PE, DEBE PERMITIR LA SUSTRACCIÓN DE LAS RENTAS DE TRABAJO EXENTAS

I. EXPEDIENTES D-10559/D-10581 - SENTENCIA C-492/15 (Agosto 5) M.P. María Victoria Calle Correa

1. Norma acusada

LEY 1607 del 2012

(Diciembre 26)

ARTÍCULO 3o. Modifíquese el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 126-1. Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen. Los aportes del empleador a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, serán deducibles hasta por tres mil ochocientas (3.800) UVT por empleado.

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

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

Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen al Sistema General de Pensiones, a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúe por parte del respectivo fondo o seguro, la retención inicialmente no realizada en el año de percepción

del ingreso y realización del aporte según las normas vigentes en dicho momento, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento de las siguientes condiciones:

Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de diez (10) años, en los seguros privados de pensiones y los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, salvo en el caso del cumplimiento de los requisitos para acceder a la pensión de vejez o jubilación y en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

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

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

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

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

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

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

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este parágrafo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el presente parágrafo.

ARTÍCULO 4o. Modifíquese el artículo 126-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 126-4. Incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción. Las sumas que los contribuyentes personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas "Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC)" a partir del 1o de enero de 2013, no formarán parte de la base de retención en la fuente del contribuyente persona natural, y tendrán el carácter de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, hasta un valor que, adicionado al valor de los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador de que trata el artículo 126-1 de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, según corresponda, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

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

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

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

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

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

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

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

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

ARTÍCULO 7o. Adiciónese el artículo 206-1 al Estatuto Tributario:

Artículo 206-1. Determinación de la renta para servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores. Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima especial y la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009, estarán exentas del impuesto sobre la renta.

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

ARTÍCULO 10. Adiciónese el Título V del Libro I del Estatuto Tributario con el siguiente Capítulo:

CAPÍTULO I Empleados

Artículo 329. Clasificación de las personas naturales. Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

a) Empleado;

b) Trabajador por cuenta propia.

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

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

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

Los ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales no se rigen por lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, sino por lo previsto en el numeral 5 del artículo 206 de este Estatuto.

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

Artículo 330. Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales empleados. El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleados de conformidad con el artículo 329 de este Estatuto, será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) a que se refiere este Capítulo. El cálculo del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de liquidación, no incluirá los ingresos por concepto de ganancias ocasionales para los efectos descritos en este Capítulo.

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

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

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

SECCIÓN PRIMERA

Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para empleados

Artículo 331. Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para personas naturales empleados. El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados, es un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 de este Estatuto. Este sistema grava la renta que resulte de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo periodo gravable, los conceptos autorizados en el artículo 332 de este Estatuto. Las ganancias ocasionales contenidas en el Título III del Libro I de este Estatuto, no hacen parte de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

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

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

- a) Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.
- b) El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.
- c) Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado.
- d) Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto.
- e) Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable. La deducción anual de los pagos

está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo período o dos mil trescientos (2.300) UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que estos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud. El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

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

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

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

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

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

Artículo 333. Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN). El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) correspondiente a la Renta Gravable Alternativa (RGA) de las personas naturales residentes en el país clasificadas en las categorías de empleados, es el determinado en la tabla que contiene el presente artículo. Sobre la Renta Gravable Alternativa determinada de acuerdo con lo establecido, en este capítulo, se aplicará la siguiente tabla:

Renta gravable alternativa	IMAN	Renta gravable alternativa	IMAN	Renta gravable alternativa	IMAN
Total anual desde (en UVT)	(en UVT)	Total anual desde (en UVT)	(en UVT)	Total anual desde (en UVT)	(en UVT)
Menos de 0,548	0.00	3.339	95,51	8,145	792,22
1.548	1,05	3.421	101,98	8.349	833,12
1.588	1,08	3.502	108,64	8.552	874,79
1.629	1,11	3.548	115,49	8.756	917,21
1.670	1,14	3.665	122,54	8.959	960,34
1.710	1,16	3.747	129,76	9.163	1.004,16
1.751	2,38	3.828	137,18	9.367	1.048,64
1.792	2,43	3.910	144,78	9.570	1.093,75
1.833	2,49	3.991	152,58	9.774	1.139,48
1.873	4,76	4.072	168,71	9.978	1.185,78
1.914	4,86	4.276	189,92	10.181	1.232,62
1.955	4,96	4.480	212,27	10.385	1.279,99
1.996	8,43	4.683	235,75	10.588	1.327,85
2.036	8,71	4.887	260,34	10.792	1.376,16
2.118	13,74	5.091	286,03	10.996	1.424,90
2.199	14,26	5.294	312,81	11.199	1.474,04
2.281	19,81	5.498	340,66	11.403	1.523,54

2.362	25,70	5.701	369,57	11.607	1.573,37
2.443	26,57	5.905	399,52	11.810	1.623,49
2.525	35,56	6.109	430,49	12.014	1.673,898
2.606	45,05	6.312	462,46	12.217	1.724,51
2.688	46,43	6.516	495,43	12.421	1.775,33
2.769	55,58	6.720	529,36	12.625	1.826,31
2.851	60,70	6.923	564,23	12.828	1.877,42
2.932	66,02	7.127	600,04	13.032	1.928,63
3.014	71,54	7.330	636,75	13.236	1.979,89
3.095	77,24	7.534	674,35	13.439	2.031,28
3.177	83,14	7.738	712,80	Más de 13.643	27%*RGA
					-1.622
3.258	89,23	7.941		752,10	

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

SECCIÓN SEGUNDA

Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS)

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

Reta gravable alternativa	IMAN	Renta gravable alternativa	IMAN	Renta gravable alternativa	IMAN
Total anual desde (en UVT)	(en UVT)	Total anual desde (en UVT)	(en UVT)	Total anual desde (en UVT)	(en UVT)
1.548	1,08	2.199	20,92	3.339	162,82
1.588	1,10	2.281	29,98	3.421	176,16
1.629	1,13	2.362	39,03	3.502	189,50
1.670	1,16	2.443	48,08	3.548	202,84
1.710	1,19	2.525	57,14	3.665	216,18
1.751	2,43	2.606	66,19	3.747	229,52
1.792	2,48	2.688	75,24	3.828	242,86
1.833	2,54	2.769	84,30	3.910	256,21
1.873	4,85	2.851	93,35	3.991	269,55
1.914	4,96	2.932	102,40	4.072	282,89
1.955	5,06	3.014	111,46	4.276	316,24
1.996	8,60	3.095	122,79	4.480	349,60
2.036	8,89	3.177	136,13	4.683	382,95
2.118	14,02	3.258		149,47	

Artículo 335. *Firmeza de la liquidación privada.* La liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que apliquen voluntariamente el Sistema de Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS), quedará en firme después de seis meses contados a partir del momento de la presentación, siempre que sea debidamente presentada en forma oportuna, el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional y que la Administración no tenga prueba sumaria sobre la ocurrencia de fraude mediante la utilización de documentos o información falsa en los conceptos de ingresos, aportes a la seguridad social, pagos catastróficos y pérdidas por calamidades, u otros. Los contribuyentes que opten por aplicar voluntariamente el IMAS, no estarán obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta establecida en el régimen ordinario.

2. Decisión

Primero.- Declarar **EXEQUIBLES**, por los cargos examinados, los artículos 3, 4 y 7 (parciales), de la Ley 1607 de 2012 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

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

3. Síntesis de los fundamentos

Tras examinar la aptitud de las acciones, la Corte decidió inhibirse de estudiar el fondo de la demanda del expediente D-10581 y emitir un pronunciamiento de mérito respecto de la acción del expediente D-10559, aunque solo en lo que respecta a las acusaciones contra los artículos 3, 4 y 7 (parciales), y 10 (integral) de la Ley 1607 de 2012, y 33 de la Ley 1739 de 2014. Ahora bien, en esta se inhibió además parcialmente en cuanto a los cuestionamientos por violación de los artículos 84, 150 numeral 16, 189 numeral 2, 214, 215, 224 y 241 numeral 10 de la Constitución, debido a que carecen de suficiencia. Aparte, la Sala integró la unidad normativa controlada el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, por encontrar que era inescindible de las normas acusadas. En consecuencia, en suma la Corte decidió si los artículos 3, 4 y 7 (parciales), 10 (integral) de la Ley 1607 de 2012 y 33 de la Ley 1739 de 2014, vulneraban los artículos 1, 2, 24, 25, 53, 93, 94, 95 numeral 9, y 363 de la Constitución, en concordancia con los artículos 22, 23.1, 23.3, 25 de la DUDH; 6, 7, 9, 10 y 12 del PIDESC; 1 y 21 de la CADH; y 6, 7 y 9 del PSS, en los términos señalados en el fallo.

Las acusaciones de la acción pública fueron sintetizados en dos cuestiones: (i) primero, si el Legislador vulneró el principio de irrenunciabilidad de los beneficios mínimos laborales, en tanto decidió considerar como gravables por el impuesto sobre la renta los ingresos provenientes de beneficios laborales mínimos, como por ejemplo el salario, las prestaciones sociales, entre otras; y (ii) segundo, si más allá de lo anterior el Congreso violó el derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas, con todas las exigencias de derechos humanos que esto implica, al considerar como gravables –en los sistemas IMAN e IMAS-PE- rentas laborales antes enunciadas como exentas.

La (i) primera cuestión no prosperó. Para resolver, la Corte tuvo en cuenta: uno, que el Legislador puede gravar las rentas laborales, en vista del deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, del principio de igualdad y del contenido normativo del Estado social de derecho (CP arts. 1, 13 y 95-9); dos, que en virtud de esos mismos principios, puede incluso gravar rentas de trabajo originadas en beneficios mínimos laborales, como el salario o las prestaciones sociales, además por no hay restricciones expresas en la Constitución ni en los convenios de la OIT; tres, que en todo caso la normatividad cuestionada no permite, conduce ni ordena al trabajador a renunciar a sus

beneficios mínimos en el ámbito laboral, que es el contenido específico de ese derecho constitucional.

La (ii) segunda cuestión la juzgó en cambio parcialmente próspera. Si bien la Corte sostuvo que se pueden gravar las rentas de trabajo, esa potestad no es absoluta sino que tiene límites. Tres de ellos son: la equidad, el mínimo vital y el principio de progresividad en derechos sociales. En síntesis, la Corte concluyó que no había violación del principio de equidad, en ninguna de sus tres facetas, porque el impuesto se aplica a la renta, que es una magnitud demostrativa de capacidad de pago; porque además no se trata de un problema de trato desigual entre personas o clases de personas con rentas iguales; porque, finalmente, no hay evidencias de un impacto confiscatorio del esquema tributario, entendido en concordancia con la jurisprudencia como una expropiación de facto de la propiedad privada del contribuyente. No obstante, la Sala observó un problema de inconstitucionalidad en la regulación, originado en la violación del principio de progresividad en derechos sociales.

En ese punto, la Corte efectuó una conceptualización especial del citado principio en el ámbito del derecho tributario. Tras advertir que la jurisprudencia ha reconocido la validez de este parámetro en el control de normas tributarias, la Sala Plena señaló que a diferencia de lo que ocurre en otros ámbitos, en el tributario no basta con señalar que ha habido un retroceso para activar una presunción de inconstitucionalidad sobre la ley, toda vez que en el campo fiscal hay un deber constitucional de contribuir y una potestad amplia del Congreso para definir y modificar la política en la materia. En este terreno es entonces necesario demostrar además que el retroceso se produjo en un aspecto tributario estrictamente vinculado con el mínimo vital [sentencia C-776 de 2003]. Por lo que, si hay un retroceso en un aspecto del régimen tributario asociado al mínimo vital, la constitucionalidad de la decisión del Legislador presupone el cumplimiento de dos exigencias necesarias: (i) un mínimo de deliberación democrática en el seno del Congreso –sentencia C-776 de 2003–, (ii) y una justificación suficiente de la medida, en términos de proporcionalidad.

En el caso concreto, la Corte constató que antes de la reforma cuestionada, como lo señaló el demandante, en el sistema ordinario de determinación de la renta había rentas de trabajo exentas constituidas por el 25% de los pagos laborales del empleado. Esa exención, según la sentencia C-1060a de 2001, está conceptual y estrictamente vinculada al goce efectivo del derecho constitucional mínimo vital, y de acuerdo con la historia de su creación institucional buscaba salvaguardar también la equidad de los trabajadores. No obstante, con la creación del IMAN ya no se puede aplicar esa exención, razón por la cual, si el resultado de aplicar el IMAN es superior al de renta ordinaria, los empleados tendrían que contribuir incluso con ese porcentaje antes exento. A pesar de que hay entonces un retroceso en un aspecto tributario estrictamente asociado al mínimo vital, en los antecedentes parlamentarios de la norma no se observa que hubiese habido un mínimo de deliberación en el Congreso en torno a su neutralización dentro de los nuevos sistemas IMAN e IMAS de determinación del impuesto de renta. Dado que esto, a la luz del principio de progresividad en derechos sociales, es un presupuesto necesario e indispensable de constitucionalidad de una norma de esa naturaleza, la Corte concluyó que resultaba inconstitucional, y por lo mismo decidió remediarla.

En vista de lo anterior, si bien la Corte declaró la exequibilidad pura y simple de los artículos 3, 4 y 7 (parciales) de la Ley 1607 de 2012, consideró que debía efectuar un condicionamiento en lo que atañe al artículo 10 (integral). Por tanto, lo declaró exequible, con la condición de que se interprete que el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, permite la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario. Dado que el contenido restante de ese mismo numeral remite a una regulación conformada por la posibilidad de descontar costos, deducciones y otras rentas exentas, que es extraña a la configuración del IMAN, en el condicionamiento se consignará también la previsión de que la exención porcentual del artículo 206-10, primera frase del Estatuto, se aplica una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 ídem, relativos al sistema IMAN.

Ahora bien, en vista de que esto supone introducir un cambio, en virtud de la Constitución, a la estructura de un impuesto de periodo, la Sala llegó a la conclusión de que debía tener en consideración lo previsto en el artículo 338 Superior. Este dice que las normas atinentes a tributos de periodo “no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después”. Si bien esta disposición textualmente parece aplicar solo a la entrada en vigencia de normas contenidas en leyes, ordenanzas o acuerdos, lo cierto es que en observancia de los principios de planeación y presupuestal (CP arts 339 y ss) el estándar allí definido debe tomarse en consideración al momento de extender en una decisión de control constitucional, y por mandato de la Constitución, una exención sobre una especie tributaria que antes no la consagraba. En efecto, en esos casos la Corte Constitucional puede interferir en el presupuesto de las rentas públicas, y por lo mismo es necesario considerar los efectos de la decisión en el tiempo. Por ende, difirió el condicionamiento para que el mismo entre a regir en el periodo gravable inmediatamente siguiente a aquel en que se expide la decisión.

4. Salvamento de voto

Los magistrados **Mauricio González Cuervo, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y Gloria Stella Ortiz Delgado** salvaron el voto, por cuanto, en su concepto, la Corte ha debido inhibirse de emitir un fallo de mérito, en razón de la ineptitud de la demanda. A su juicio, los ciudadanos no cumplieron de manera cabal con la carga de argumentación requerida para demostrar que en efecto, los sistemas IMAN e IMAS-PE conforme a los cuales se debe liquidar el impuesto sobre la renta implican una regresión que afecta el derecho al trabajo en condiciones dignas y justas, menos aún que se vulnerara el mínimo vital. La sola circunstancia de que se graven las rentas de trabajo no puede considerarse per se violatorio de los derechos constitucionales de los trabajadores, sino que en este caso, los demandantes debían haber aportado elementos suficientes que permitieran un examen de fondo, acerca de si los nuevos sistemas tributarios implicaban una regresión materia del derecho al trabajo en condiciones dignas.

El magistrado **González Cuervo** observó además, que la exigencia de justificación de la medida tributaria no es ajena al contenido mismo de la norma legal, que puede explicar por

sí sola su fundamento, en este caso, el de crear condiciones de equidad en el cálculo de la base gravable del impuesto de renta. Por su parte, el magistrado **Guerrero Pérez** consideró que esta demanda requería de un análisis de conjunto de todos los aspectos de la reforma tributaria, que deben ser ponderados integralmente para establecer cuál es el impacto sobre la obligación tributaria a cargo de los trabajadores y si ella implica un retroceso.

En concepto del magistrado **Gabriel Eduardo Mendoza Martelo**, las demandas no planteaban una violación del principio de progresividad, de ahí que no se esgrimieran los fundamentos de ello. Para la magistrada **Ortiz Delgado** el principio de progresividad en materia tributaria no tiene los mismos parámetros que se aplican cuando se trata de derechos económicos sociales y culturales. En ese caso, la carga de argumentación recae en cabeza del demandante, más aún, si se está frente al impuesto sobre la renta uno de cuyos caracteres es el de la progresividad.

MARÍA VICTORIA CALLE

Presidenta (e)