

P-12814.
OK.

Bogotá, D.C. 19 de julio de 2018

SEÑORES MAGISTRADOS
HONORABLE CORTE CONSTITUCIONAL
E. S. D.



Ref.: **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD**

GRETY PATRICIA LÓPEZ ALBÁN, ciudadana colombiana, mayor de edad, identificada con la cédula de ciudadanía No. 30.740.693, expedida en Pasto, y **JOSÉ JOAQUÍN NARVÁEZ LÓPEZ**, ciudadano colombiano, mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.019.053.095 de la ciudad de Bogotá, obrando en nombre propio, domiciliados en la ciudad de Bogotá D.C., respetuosamente nos dirigimos a la honorable Corte Constitucional, en los términos del numeral 4 del artículo 241 de la Carta Política¹, y, en ejercicio de nuestros derechos y cumplimiento de nuestros deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40² y 7 del artículo 95 de la Carta Política³, con el fin de interponer la acción de inconstitucionalidad contra el aparte resaltado y subrayado del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, y el numeral 2 del artículo 388 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016, por las razones de hecho y de derecho que expondremos más adelante.

¹ **ARTICULO 241.** A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones

....
4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

² **ARTICULO 40.** Todo ciudadano tiene derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político. Para hacer efectivo este derecho puede:

....
6. Interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y de la ley.

³ **ARTICULO 95.** La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

....
7. Colaborar para el buen funcionamiento de la administración de la justicia.

I. NORMAS CUYA INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL SE DEMANDA

ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS DE TRABAJO. Modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.

Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, **siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.**

PARÁGRAFO. En el 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.

ARTÍCULO 388. DEPURACIÓN DE LA BASE DEL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016.

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 3o 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.

II. NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLADAS

1. Carta Política

- Artículo 1. Estado de derecho
- Artículo 2. Fines esenciales
- Artículos 93 y 94. Bloque de constitucionalidad
- Artículo 95-9. Deber de contribución
- Artículo 363. Principios del sistema Tributario

2. Convenios Internacionales

2.1. Declaración Universal de Derechos Humanos

- Artículo 22. Derecho a la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales
- Artículo 23.3 Derecho a la remuneración
- Artículo 25. Derecho a un nivel de vida adecuado

2.2. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

- Artículo 2.1. Principio de progresividad de los derechos económicos sociales y culturales

2.3. Convención Americana sobre derechos humanos

- Artículo 26. Principio de progresividad de los derechos económicos sociales y culturales

2.4. Protocolo San Salvador

- Artículo 4. No admisión de restricciones
- Artículo 5. Alcance de las restricciones y limitaciones

III. RAZONES QUE FUNDAMENTAN LA VIOLACIÓN

3.1. Planteamiento del problema jurídico

Se solicita a la Honorable Corte Constitucional que decida sobre si son inconstitucionales, parcialmente, el artículo 336 del Estatuto Tributario (en adelante ET), modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, y el numeral 2 del artículo 388 del E.T., adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016, ambos, en cuanto limitan en un cuarenta por ciento (40%) y en cinco mil cuarenta (5.040) UVT el monto de las rentas exentas y las deducciones imputables a las rentas laborales, ora vía pago el impuesto de renta, ora vía pago las retenciones.

Para el efecto, se propone el análisis del siguiente problema jurídico:

¿La restricción de limitar en un cuarenta por ciento (40%) y en cinco mil cuarenta (5.040) UVT el monto de las rentas exentas y las deducciones imputables a las rentas laborales es inconstitucional:

- por violar el artículo 1 de la Carta Política que consagra que Colombia es un estado social de derecho que se funda en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas?
- por violar el artículo 2 de la Carta Política que dispone que son fines esenciales del Estado, el de promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución?
- Por violar los artículos 95-9 y 363 de la Carta Política que consagran el deber de toda persona y ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad?
- Por violar los artículos 2.1. del Pacto Internacional de Derechos Económicos, sociales y Culturales; 26 de la Convención Americana sobre derechos humanos y 4 y 5 del Protocolo de San Salvador que consagran el principio de progresividad de los derechos económicos sociales y culturales y de prohibición de regresividad de tales derechos?

En la demanda se solicita que se declaren inexequibles, de manera parcial, el artículo 336 del E.T., modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, y el numeral 2 del artículo 388 del E.T. adicionado por el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016, puesto que la restricción que consagran estas normas sí violan la Constitución y el bloque constitucional citado, como se pasa a sustentar.

3.2. Los derechos sociales, económicos y culturales y el principio de prohibición de regresividad

El eje de la presente demanda son los derechos económicos, sociales y culturales de los contribuyentes personas naturales y el principio de prohibición de regresividad de tales derechos, puesto que las normas que ahora se demandan adoptaron una medida irrazonable y desproporcionada orientada a implementar la política fiscal que inspiró la Ley 1819 de 2016, en concreto, la política fiscal de aumentar la base gravable y la tarifa sobre la que tributan las personas naturales que perciben ingresos por rentas laborales.

Tal política fiscal se adoptó en consideración a que, en Colombia: (i) el impuesto de renta de las personas naturales es insuficiente en términos de recaudo, (ii) carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso; (iii) el impuesto es difícil de administrar y, (iv) el sistema tributario que se concibió en el año 2012 (Ley 1607) generó “*arbitrajes*” difíciles de fiscalizar.⁴

Sea, entonces, lo primero precisar que el artículo 95-9 de la Carta Política impone a toda persona y a todo ciudadano el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas. El Congreso de la República está facultado para imponer contribuciones atendiendo los principios de justicia y equidad (artículo 338 ET), pero eso sí, sin violar el principio de prohibición de regresividad de los derechos económicos, sociales y culturales “...como *derechos humanos relativos a las condiciones sociales y económicas básicas necesarias para una vida en dignidad y libertad, ...*”⁵

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos constituyen el marco integral que debe tener en cuenta el Estado Colombiano al momento de proponer una política fiscal que implique incidir con impuestos las rentas laborales de las personas naturales.

Esto por cuanto, conforme con el precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, el derecho a la progresividad y no regresividad de los derechos sociales, económicos y culturales, desde el punto de vista de los principios, “*es un parámetro dinámico en virtud del cual, el Estado no puede, prima facie, retroceder en el nivel de protección alcanzado.* (Sentencia C-492 de 2015).

⁴ Diagnóstico presentado por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria en el informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público en el mes de diciembre de 2015.

<https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisiocc81n-versiocc81n-final2.pdf>

⁵ De acuerdo a la Red Internacional para los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Información disponible en <https://www.escri-net.org/es/derechos>

“La Red-DESC — Red Internacional para los Derechos Económicos, Sociales y Culturales es una iniciativa de colaboración entre grupos e individuos de las diferentes regiones del mundo que trabajan en favor de la justicia social y económica por medio de la defensa de los derechos humanos. La Red-DESC busca fortalecer el campo de todos los derechos humanos, concentrándose especialmente en los derechos económicos, sociales y culturales, y continuar desarrollando herramientas que faciliten su promoción, protección y cumplimiento. ...” <https://www.escri-net.org/es/mision-y-metas>

Ningún reparo podría generar una reforma tributaria que incremente el recaudo, imprima progresividad al sistema vigente, así como eficiencia y eficacia en su estructuración y administración a efectos de materializar el propósito de recaudar más rentas sin menores contratiempos en caso de que sea necesario acudir a la fiscalización para contrarrestar las prácticas de elusión y evasión, si las medidas tributarias que se adoptan resultan proporcionales y razonables precisamente frente a los fines que persigue el Estado. Pero, si tales medidas no son proporcionales ni razonables, y se evidencia la regresividad de los derechos de los que ya vienen gozando las personas naturales, tales medidas, indefectiblemente, devienen en inconstitucionales.

Para la Corte Constitucional *“Cuando una norma retrocede por cualquier vía, el nivel de satisfacción de un derecho social, inmediatamente debe presumirse inconstitucional”*. (Sentencias C-182 de 2010, C-503 de 2014 y C-486 de 2016).

De ahí que, la decisión de *“la Corte Constitucional de controlar las normas tributarias a la luz del principio de progresividad y de prohibición de regresividad de los derechos económicos, sociales y culturales busque evitar la elusión de ese principio por la vía de implementar una política fiscal que desmonte y disminuya garantías que, en otro contexto, no podrían derogarse o disminuirse pues serían claramente regresivas prima facie en derechos sociales”* (Sentencia C-492 de 2015).

De manera que, si bien el cumplimiento del deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones públicas es el presupuesto para materializar los derechos económicos, sociales y culturales de la población en general, y, por ende, fortalecer el Estado Social de Derecho y cumplir los fines del Estado referidos a la prosperidad general, no debe perderse de vista que el proceso de materialización de los derechos económicos, sociales y culturales debe ser sopesado por el Estado en el sentido de procurar el recaudo de ingresos de fuentes que no sean vulnerables en el sentido de que no sean, a su vez, las fuentes básicas de la sostenibilidad de las personas naturales, al punto de afectar su mínimo vital, en el sentido amplio de este concepto.

En efecto, el mínimo vital, como lo ha precisado la Corte Constitucional (T-211 de 2011), constituye la porción de ingresos del trabajador o pensionado que estén destinados a la financiación de las necesidades básicas: alimentación, vivienda, vestido, servicios públicos, recreación y salud.

Al decir de la Corte Constitucional, este mínimo vital debe analizarse desde una perspectiva cualitativa, pues su contenido depende de las condiciones particulares de cada persona, del entorno personal y familiar de cada quien. Que, por eso, cada persona tiene un mínimo vital diferente, que depende, en últimas, del status socio económico que ha alcanzado a lo largo de su vida. (T-211 de 2011)

Ahora bien, enseña la doctrina que la regresividad de los derechos económicos, sociales y culturales que las personas naturales han alcanzado a lo largo de su

vida como fruto de su productividad laboral, se puede advertir a partir de dos consideraciones, por un lado, como una regresividad de resultados, que es la que atañe a la política pública adoptada por un Estado, y, de otro, como una regresividad normativa.

Explica Courtis⁶ que la política pública adoptada por el Estado es regresiva cuando sus resultados empeoran en relación con los de un punto de partida temporalmente anterior elegido como parámetro. Y una norma es regresiva cuando, al compararla con la norma que modifica o sustituye, se evidencia que reforma, limita o restringe derechos o beneficios concedidos por la anterior.

De su parte, para la Corte Constitucional, son cuatro los aspectos que se deben probar para demostrar que una medida tributaria es regresiva desde el punto de vista de los derechos económicos, sociales y culturales (Sentencias C-182 de 2010 y C-503 de 2014):

- Se debe demostrar que hay una institución tributaria creada con fines protectores de derechos sociales fundamentales.
- Se debe demostrar que el legislador reformó esas instituciones tributarias para ampliar el recaudo.
- Se debe demostrar que la decisión de reformar esa institución no tuvo una mínima deliberación democrática específica en el seno 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.

Pasamos a demostrar, entonces, a continuación, que las normas cuya inconstitucionalidad se demanda, son regresivas desde el punto de vista de los derechos económicos, sociales y culturales.

3.2.1. Instituciones tributarias creadas con fines protectores de derechos sociales fundamentales

Los demandantes consideramos que las siguientes normas tributarias se crearon con el fin de proteger las rentas de trabajo de los contribuyentes personas naturales:

ARTICULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS⁷

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:

1. Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.

⁶ <http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf>.

Christian Courtis es funcionario del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos e integra el equipo que trabaja sobre derechos humanos en la Agenda 2030.
<https://www.cepal.org/es/equipo/christian-courtis>

⁷ L. 75/86 Art. 35 Inc. 1o

2. Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad.
3. Lo recibido por gastos de entierro del trabajador.
4. El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT.

Cuando el salario mensual promedio a que se refiere este numeral exceda de 350 UVT la parte no gravada se determinará así:

Salario mensual Promedio	Parte No gravada %
Entre 350 UVT Y 410UVT	el 90%
Entre 410 UVT Y 470UVT	el 80%
Entre 470 UVT Y 530UVT	el 60%
Entre 530 UVT Y 590UVT	el 40%
Entre 590 UVT Y 650UVT	el 20%
De 650 UVT	el 0%

5. ...⁸
6. El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.⁹
7. 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.
8. El exceso del salario básico percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última.¹⁰
9. ...
10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se deduzca del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.¹¹

⁸ No se considera ni este numeral ni el 9 porque, no obstante que constituyen instituciones tributarias creadas con fines protectores de derechos sociales fundamentales, las normas cuya inconstitucionalidad se demanda no afectan estos beneficios.

⁹ L. 75/86 Art. 35 Num. 6o.

¹⁰ L. 75/86 Art. 35 Num. 6o.

¹¹ Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1607 de 2012.

PARAGRAFO 1o. La exención prevista en los numerales 1, 2, 3, 4, y 6 de este artículo, opera únicamente sobre los valores que correspondan al mínimo legal de que tratan las normas laborales; el excedente no está exento del impuesto de renta y complementarios.¹²

PARAGRAFO 2o. La exención prevista en el numeral 10o. no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.¹³

PARAGRAFO 3o. Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.¹⁴

PARÁGRAFO 4o. ...¹⁵

ARTÍCULO 126-1. DEDUCCIÓN DE CONTRIBUCIONES A FONDOS DE PENSIONES DE JUBILACIÓN E INVALIDEZ Y FONDOS DE CESANTÍAS.¹⁶

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.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador, el empleador, o los aportes del participe 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, 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 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

¹² Parágrafo modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995.

¹³ Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995.

¹⁴ Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995.

¹⁵ derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016

¹⁶ Se toma el texto modificado por el artículo 15 de la Ley 1819 de 2016

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 compraventa¹⁷, 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, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidas en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

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

¹⁷ Aparte subrayado condicionalmente exequible

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.

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.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el período de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del período en que se efectuó el retiro.

PARÁGRAFO 4o. Los retiros parciales o totales de los aportes voluntarios que incumplan con las condiciones previstas en los incisos 4o y 5o y el parágrafo 3o de este artículo, que no provinieron de recursos que se excluyeron de retención en la fuente al momento de efectuar el aporte y que se hayan utilizado para obtener beneficios o hayan sido declarados como renta exenta en la declaración del impuesto de renta y complementario del año del aporte, constituirán renta gravada en el año en que sean retirados. La respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente al momento del retiro a la tarifa del 7%. Lo previsto en este parágrafo solo será aplicable respecto de los aportes efectuados a partir del 1o de enero de 2017

ARTICULO 126-4. INCENTIVO AL AHORRO DE LARGO PLAZO PARA EL FOMENTO DE LA CONSTRUCCIÓN.¹⁸ Las sumas que los contribuyentes personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC) 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 voluntarios a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias de que trata el artículo 126-1 de este Estatuto, no exceda

¹⁸ Se toma el texto modificado por el artículo 16 de la Ley 1819 de 2016.

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 los establecimientos de crédito vigilados por la Superintendencia Financiera de Colombia. 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.

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 cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

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

PARÁGRAFO 1o. 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, 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 artículo, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

PARÁGRAFO 2o. Los retiros parciales o totales de los aportes que no cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que no se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, que no provinieron de recursos que se excluyeron de retención en la fuente al momento de efectuar el aporte y que se hayan utilizado para obtener beneficios tributarios o hayan sido declarados como renta exenta en la declaración del impuesto de renta y complementarios del año del aporte, constituirán renta gravada en el año en que sean retirados. La entidad financiera efectuará la retención en la fuente al momento del retiro a la tarifa del 7%. Lo previsto en este párrafo solo será aplicable respecto de los aportes efectuados a partir del 1o de enero de 2017.

PARÁGRAFO 3o. Lo dispuesto en el presente artículo será igualmente aplicable a las sumas depositadas en cuentas de ahorro para el fomento de la construcción (AFC) abiertas en:

a) Organizaciones de la economía solidaria vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia o por la Superintendencia de la Economía Solidaria que realicen préstamos hipotecarios y estén legalmente autorizadas para ofrecer cuentas de ahorro, o

b) Establecimientos de crédito vigilados por la Superintendencia Financiera de Colombia.

ARTICULO 119. DEDUCCIÓN DE INTERESES SOBRE PRESTAMOS PARA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA¹⁹

Aunque no guarden relación de causalidad con la producción de la renta, también son deducibles los intereses que se paguen sobre préstamos para adquisición de vivienda del contribuyente, siempre que el préstamo esté garantizado con hipoteca si el acreedor no está sometido a la vigilancia del Estado, y se cumplen las demás condiciones señaladas en este artículo.

¹⁹ D. 2053/74 Art. 47 Par.

Cuando el préstamo de vivienda se haya adquirido en unidades de poder adquisitivo constante, la deducción por intereses y corrección monetaria estará limitada para cada contribuyente al valor equivalente a las primeras cuatro mil quinientos cincuenta y tres (4.553) unidades de poder adquisitivo constante UPAC, del respectivo préstamo. Dicha deducción no podrá exceder anualmente del valor equivalente de mil (1.000) unidades de poder adquisitivo constante.²⁰

ARTICULO 387. DEDUCCIONES QUE SE RESTARÁN DE LA BASE DE RETENCIÓN.²¹

En el caso de trabajadores que tengan derecho a la deducción por intereses o corrección monetaria en virtud de préstamos para adquisición de vivienda, la base de retención se disminuirá proporcionalmente en la forma que indique el reglamento.

El trabajador podrá disminuir de su base de retención lo dispuesto en el inciso anterior; los pagos por salud, siempre que el valor a disminuir mensualmente, en este último caso, no supere dieciséis (16) UVT mensuales; y una deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria del respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT mensuales. Las deducciones establecidas en este artículo se tendrán en cuenta en la declaración ordinaria del Impuesto sobre la Renta. Los pagos por salud deberán cumplir las condiciones de control que señale el Gobierno Nacional:

a) Los pagos efectuados por contratos de prestación de servicios a empresas de medicina prepagada vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud, que impliquen protección al trabajador, su cónyuge, sus hijos y/o dependientes.

b) Los pagos efectuados por seguros de salud, expedidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, con la misma limitación del literal anterior.

PARÁGRAFO 1o. Cuando se trate del Procedimiento de Retención número dos, el valor que sea procedente disminuir mensualmente, determinado en la forma señalada en el presente artículo, se tendrá en cuenta tanto para calcular el porcentaje fijo de retención semestral, como para determinar la base sometida a retención.

PARÁGRAFO 2o. DEFINICIÓN DE DEPENDIENTES. Para propósitos de este artículo tendrán la calidad de dependientes:

1. Los hijos del contribuyente que tengan hasta 18 años de edad.

²⁰ modificado por el artículo 36 de la Ley 488 de 1998

²¹ Se toma el texto modificado por el artículo 15 de la Ley 1607 de 2012, por cuanto el modificado por la Ley 1819 de 2016 es el que se demanda.

2. Los hijos del contribuyente con edad entre 18 y 23 años, cuando el padre o madre contribuyente persona natural se encuentre financiando su educación en instituciones formales de educación superior certificadas por el ICFES o la autoridad oficial correspondiente; o en los programas técnicos de educación no formal debidamente acreditados por la autoridad competente.

3. Los hijos del contribuyente mayores de 23 años que se encuentren en situación de dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.

4. El cónyuge o compañero permanente del contribuyente que se encuentre en situación de dependencia sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal, y,

5. Los padres y los hermanos del contribuyente que se encuentren en situación de dependencia, sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.

ARTICULO 387-1. DISMINUCIÓN DE LA BASE DE RETENCIÓN POR PAGOS A TERCEROS POR CONCEPTO DE ALIMENTACIÓN.²²

Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de 310 UVT. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de 41 UVT, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador.

3.2.2. Razones por las cuales se considera que las normas transcritas son instituciones tributarias creadas con el fin de proteger derechos sociales

²² Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 788 de 2002.

La Carta Política de Colombia consagró, en el capítulo II del Título II, “*los derechos económicos, sociales y culturales*” que, en concordancia con la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Convención Americana sobre derechos humanos y el Protocolo de San Salvador, se instituyeron como “... *derechos humanos relativos a las condiciones sociales y económicas básicas necesarias para una vida en dignidad y libertad...*”.

Por eso, tales normas regulan aspectos fundamentales como el derecho al trabajo, a la seguridad social, a la salud, a la educación, a la alimentación, al agua, a la vivienda, a un medio ambiente adecuado, a la recreación y a la cultura, entre otros.

Como lo precisa la Red-DESC “*Los derechos humanos proporcionan un marco común de normas y valores universalmente reconocidos, y establecen obligaciones del Estado para actuar de determinada manera o de abstenerse de ciertos actos. Constituyen una herramienta importante para asegurar la rendición de cuentas de los Estados ...*”.²³

De ahí que, tales normas e instrumentos, en tanto consagran principios y derechos que los Estados se comprometen a cumplir, constituyen, al decir de la Corte Constitucional, “...*un límite constitucional aplicable en el control abstracto de las leyes...*” (Sentencia C-492 de 2015).

Ahora bien, tales derechos económicos, sociales y culturales pueden materializarse de manera ***progresiva en cualquier tipo de leyes*** o disposiciones de otro carácter. Así lo dispone el artículo 2 de la Convención Americana de Derechos Humanos y del Protocolo de San Salvador²⁴. Sea menester precisar desde ya, que se entiende por “*progresividad*”, aquel “...*criterio de avance*”

²³ <https://www.escc-net.org/es/mision-y-metas>

²⁴ PROTOCOLO ADICIONAL A LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DERECHOS ECONOMICOS, SOCIALES Y CULTURALES "PROTOCOLO DE SAN SALVADOR"

Artículo 2

Obligación de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos establecidos en el presente Protocolo no estuviera ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de este Protocolo las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos.

<https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (Pacto de San José)

Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

*paulatino en el establecimiento de las condiciones necesarias para garantizar el ejercicio de un derecho económico, social o cultural*²⁵

Y dado que los derechos sociales, económicos y culturales pueden materializarse de manera progresiva en cualquier tipo de leyes, las normas que consagran exenciones tributarias pueden considerarse como instituciones creadas, precisamente, para materializar tales derechos. De ahí que la Corte Constitucional ya haya precisado que *“las exenciones tributarias pueden obedecer a consideraciones de fomento o a opciones de política fiscal o laboral”* (Sentencia C-250/03).

En ese contexto, los demandantes consideramos que los artículos 206, 126-1, 126-4, 119, 387 y 387-1 del ET deben tenerse como instituciones tributarias que protegen los derechos económicos, sociales y culturales, por las siguientes razones:

3.2.2.1. Artículo 206 ET. Numerales 1, 2, 3 y 6.

El artículo 9 del Protocolo adicional a la Convención Americana sobre derechos humanos, *“Protocolo de San Salvador”*, regula el derecho a la seguridad social²⁶, y dice que:

²⁵ **NORMAS PARA LA CONFECCIÓN DE LOS INFORMES PERIÓDICOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 19 DEL PROTOCOLO DE SAN SALVADOR. AG/RES. 2074 (XXXV-O/05)**

5. La presentación de los informes se regirá por el principio de progresividad y por un sistema de indicadores de progreso.
5.1. A los fines de este documento, por el principio de progresividad se entenderá el criterio de avance paulatino en el establecimiento de las condiciones necesarias para garantizar el ejercicio de un derecho económico, social o cultural.

www.oas.org/es/sadve/inclusion.../protocolo.../pss-res-2074-es.doc

²⁶ **PROTOCOLO ADICIONAL A LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DERECHOS ECONOMICOS, SOCIALES Y CULTURALES “PROTOCOLO DE SAN SALVADOR”**

Artículo 9 Derecho a la Seguridad Social

1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. En caso de muerte del beneficiario, las prestaciones de seguridad social serán aplicadas a sus dependientes.

2. Cuando se trate de personas que se encuentran trabajando, el derecho a la seguridad social cubrirá al menos la atención médica y el subsidio o jubilación en casos de accidentes de trabajo o de enfermedad profesional y, cuando se trate de mujeres, licencia retribuida por maternidad antes y después del parto.

<https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

La Declaración Universal de Derechos Humanos también regula el derecho a la seguridad social, así:

Artículo 22.

Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.

<http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

Y el Pacto internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así:

Artículo 9

Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social.

<https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/cescr.aspx>

“1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. En caso de muerte del beneficiario, las prestaciones de seguridad social serán aplicadas a sus dependientes”.

También precisa que “Cuando se trate de personas que se encuentran trabajando, el derecho a la seguridad social cubrirá al menos la atención médica y el subsidio o jubilación *en casos de accidentes de trabajo o de enfermedad profesional y, cuando se trate de mujeres, licencia retribuida por maternidad antes y después del parto*”. (cursiva fuera de texto)

Los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 206 del E.T promueven el derecho a la seguridad social, porque, precisamente, exoneran de impuestos las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad, las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad, lo que reciben los dependientes por gastos de entierro del trabajador, el seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional. Por lo tanto, son instituciones tributarias creadas con el fin de proteger derechos económicos, sociales y culturales.

3.2.2.2. Artículo 206 ET. Numeral 4. Auxilio de Cesantía.

Artículos 126-1 y 126-4 ET. Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías e incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción.

Artículo 119. Deducción de intereses por prestamos para adquisición de vivienda.

Artículo 387. Deducción de salud y dependientes

Derecho a la vivienda, a la educación, a la seguridad social (pensión), a la salud y al mínimo vital de los dependientes.

Se reitera que el artículo 9 del Protocolo adicional a la Convención Americana sobre derechos humanos, “*Protocolo de San Salvador*”, regula el derecho a la seguridad social, particularmente el derecho a la protección contra la vejez, razón por la cual, la pensión de jubilación se erige como el incentivo laboral más importante para garantizar una vida digna y decorosa, una vez ha cesado la etapa de productividad laboral; con mayor razón en personas de la tercera edad, que merecen especial protección al amparo del artículo 17 del mentado Protocolo.²⁷

²⁷ PROTOCOLO DE SAN SALVADOR

Artículo 17

Protección de los Ancianos

Toda persona tiene derecho a protección especial durante su ancianidad. En tal cometido, los Estados partes se comprometen a adoptar de manera progresiva las medidas necesarias a fin de llevar este derecho a la práctica y en particular a:

De su parte, los artículos 25 y 26 de la Declaración Universal de Derechos Humanos regulan el derecho que tiene toda persona a la salud, a la vivienda y a la educación.²⁸

Y en concordancia con estas disposiciones, los artículos 10 y 13 del Protocolo de San Salvador consagran, respectivamente, el derecho a la salud y a la educación.²⁹

- **El auxilio de cesantía exento. Numeral 4 del artículo 206 del E.T. Derecho a la vivienda y a la educación**

El auxilio de cesantía exento del impuesto de renta en los montos progresivos previstos en el numeral 4 del artículo 206 del E.T. también debe tenerse como una institución tributaria porque es un emolumento que debe pagar el empleador a favor del trabajador³⁰ para que solo pueda ser utilizado, precisamente, en vivienda³¹ y educación³², y como una suerte de seguro de desempleo, cuando el auxilio de cesantía se retira por la terminación de la relación laboral³³.

a. proporcionar instalaciones adecuadas, así como alimentación y atención médica especializada a las personas de edad avanzada que carezcan de ella y no se encuentren en condiciones de proporcionársela por sí mismas;
b. ejecutar programas laborales específicos destinados a conceder a los ancianos la posibilidad de realizar una actividad productiva adecuada a sus capacidades respetando su vocación o deseos;
c. estimular la formación de organizaciones sociales destinadas a mejorar la calidad de vida de los ancianos.
<https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

28 DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS

Artículo 25.

1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; **tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.**

Artículo 26.

1. **Toda persona tiene derecho a la educación.**

...

<http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

29 PROTOCOLO DE SAN SALVADOR

Artículo 10

Derecho a la Salud

1. Toda persona tiene derecho a la salud, entendida como el disfrute del más alto nivel de bienestar físico, mental y social.

Artículo 13

Derecho a la Educación

1. Toda persona tiene derecho a la educación.

En el **Pacto Internacional de Derechos económicos, sociales y culturales** estos derechos están reconocidos en los artículos 11 y 13.

³⁰ CST. **ARTICULO 249. REGLA GENERAL.** Todo empleador está obligado a pagar a sus trabajadores, y a las demás personas que se indican en este Capítulo, al terminar el contrato de trabajo, como auxilio de cesantía, un mes de salario por cada año de servicios y proporcionalmente por fracción de año.

³¹ **ARTICULO 256. FINANCIACION DE VIVIENDAS.** Artículo modificado por el artículo 18 del Decreto 2351 de 1965.

1. Los trabajadores individualmente, podrán exigir el pago parcial de su auxilio de cesantía para la adquisición, construcción, mejora o liberación de bienes raíces destinados a su vivienda, siempre que dicho pago se efectúe por un valor no mayor del requerido para tales efectos.

En efecto, la Corte Constitucional ha precisado que el auxilio de cesantía es una prestación *“concebida para brindar un soporte económico a las personas que, por diversas circunstancias, terminan una relación laboral, con evidentes riesgos para su bienestar y mínimo vital”*. (Sentencia C-486 de 2016)

Para la Corte, *“las cesantías constituyen entonces un ahorro forzado que intenta hacer más leves las consecuencias de los períodos de inestabilidad o de auténtica imposibilidad de acceso a un puesto de trabajo, que no sólo afectan intensamente la vida de una persona, sino que se ciernen como una amenaza para la tranquilidad del grupo familiar. En ese contexto, las cesantías son parte del contenido prestacional del derecho al trabajo y, por lo tanto, uno de los aspectos en los que opera la exigencia de progresividad y la prohibición de retroceso.”* (Sentencia C-486 de 2016).

Por lo tanto, la exención a la cesantía, en los montos previstos en el Estatuto Tributario, es una institución tributaria creada con el fin de proteger los derechos sociales a la vivienda y a la educación.

- **Artículos 126-1 y 126-4 ET. Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías e incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción.**
- **Artículo 119 ET. Deducción de intereses sobre préstamos de adquisición de vivienda.**
- **Artículo 387 ET. Deducción por pagos a salud y dependientes. Derecho a la seguridad social (salud y pensión), a la educación, a la vivienda y al mínimo vital de la familia**

Los artículos 126-1 y 126-4 ET, en los términos modificados por los artículos 15 y 16 de la Ley 1819 de 2016, establecen beneficios fiscales que protegen el derecho a la pensión y el derecho social a la vivienda, por cuanto consagran el beneficio que tiene el trabajador de llevar como renta exenta 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 del Estatuto, 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.

...
³² LEY 1064 (Julio 26 de 2006) Por la cual se dictan normas para el apoyo y fortalecimiento de la educación para el trabajo y el desarrollo humano establecida como educación no formal en la Ley General de Educación.

Artículo 4°. Los empleados y trabajadores del sector público o privado podrán solicitar el retiro parcial de sus cesantías de las entidades administradoras de fondos de cesantías para el pago de matrículas en instituciones y programas técnicos conducentes a certificados de aptitud ocupacional, debidamente acreditados, que impartan educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano del empleado, trabajador, su cónyuge, compañera o compañero permanente o sus descendientes, conforme a los procedimientos establecidos en la ley.

³³ ídem 24

Así mismo, el artículo 126-1 ET consagra que los aportes a título de cesantía que se haga a los fondos de las sociedades que administran esos recursos, realizados por los partícipes independientes, son 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. Las cesantías, se reitera, son una prestación concebida para promover el derecho a la vivienda y a la educación, así como para brindar un soporte económico al desempleado.

En cuanto al artículo 119 ET, también debe considerarse una institución tributaria que protege el derecho a la vivienda, pues establece una deducción por los intereses que se paguen por los préstamos para adquisición de vivienda.

Y el artículo 387 ET, en cuanto consagra los siguientes beneficios: (i) la deducción por los pagos efectuados por contratos de prestación de servicios a empresas de medicina prepagada vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud, que impliquen protección al trabajador, su cónyuge, sus hijos y/o dependientes, siempre que el valor a disminuir mensualmente, en este último caso, no supere dieciséis (16) UVT mensuales; (ii) los pagos efectuados por seguros de salud, expedidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, con la misma limitación del numeral anterior y (iii) la deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria del respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT mensuales.

3.2.2.3. Artículo 206 ET. numerales 7, 8 y 10. Derecho a una remuneración justa, equitativa y proporcional al tiempo, calidad y fines de la función desarrollada. Derecho al mínimo vital

El numeral 3 del artículo 23 de la Declaración Universal de Derechos Humanos dispone lo siguiente:

... 3. Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social.³⁴

En concordancia con esta disposición, los artículos 6 y 7 del Protocolo de San Salvador regulan el derecho al trabajo y a la remuneración en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, así:

Artículo 6 Derecho al Trabajo

³⁴ <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

1. Toda persona tiene derecho al trabajo, el cual incluye la oportunidad de obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa a través del desempeño de una actividad lícita libremente escogida o aceptada.

...

Artículo 7

Condiciones Justas, Equitativas y Satisfactorias de Trabajo

Los Estados partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular:

- a. una remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción;

...

Y el artículo 7 del Pacto Internacional de los Derechos económicos, sociales y culturales, reconoce el derecho a una remuneración equitativo e igual por trabajo de igual valor.³⁵

Los numerales 7, 8 y 10 del artículo 206 del ET regulan exenciones tributarias sobre cierto porcentaje de la remuneración salarial de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales³⁶, de los jueces de la República, de los rectores y profesores de universidades oficiales, de los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última, y del valor total de los pagos laborales de cualquier persona que perciba rentas laborales.

Estas exenciones son instituciones tributarias creadas con el fin de proteger derechos sociales, por las siguientes razones:

- **Gastos de representación exentos de magistrados y jueces**

Mediante sentencia C-250 de 2003, la Corte Constitucional declaró exequible el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 ET.

³⁵ Pacto Internacional de derechos económicos, sociales y culturales.

Artículo 7

Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial:

- a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores:
- i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; en particular, debe asegurarse a las mujeres condiciones de trabajo no inferiores a las de los hombres, con salario igual por trabajo igual;

³⁶ Mediante sentencia C-748 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequible, por los cargos analizados, el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en el entendido que la exención allí prevista se extiende también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura.

Para la Corte Constitucional, el legislador cumplió los parámetros que se deben tener en cuenta al momento de crear exenciones, como son los que se desprenden del deber general de contribuir previsto en el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución, de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se predicen del sistema tributario conforme al artículo 363 Superior, y del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta.

También explicó que la validez constitucional de las exenciones y otros beneficios tributarios está supeditada a la justificación que tales exenciones o beneficios puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional.

Así, entre las justificaciones que la Corte Constitucional encuentra válidas para declarar la constitucionalidad de una exención o beneficio tributario se encuentran: (i) las consideraciones de fomento de ciertas actividades económicas que se promueven, bien sea por su carácter estratégico, por su capacidad para generar empleo en áreas deprimidas o por su potencial sobre los niveles de actividad económica, entre otras; (ii) las razones de política fiscal o **laboral**, (iii) imperativos constitucionales, como el principio de equidad, la necesidad de proteger valores constitucionales, tales como los que se desprenden de los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos, o para incentivar una actividad que comporte niveles de riesgo económico o personal superiores a los ordinarios.³⁷

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-250 de 2003. *"De este modo, cuando el legislador, por consideraciones de diversa índole, decide consagrar un beneficio tributario, debe consultar siempre los criterios de equidad tributaria, que de acuerdo con la doctrina tienen expresión tanto horizontal como vertical. Así, conforme a la equidad horizontal, aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica deben contribuir de manera equivalente, al paso la equidad vertical exige que quienes tienen mayor capacidad económica soporten en mayor medida la carga que se deriva del deber de contribuir."*

Para valorar la constitucionalidad de un beneficio tributario establecido por el legislador, entonces, es necesario acudir a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en función de los principios constitucionales que se han enunciado.

A este respecto la Corte ha señalado que corresponde al legislador, a iniciativa del gobierno "... evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención."

La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional. En ocasiones, tales beneficios obedecen a imperativos constitucionales, por razones de equidad, como sería el caso, por ejemplo, de las exenciones previstas en los primeros numerales del artículo 206 del Estatuto Tributario, a las cuales, en cuanto que se refieren al mínimo laboral, resulta aplicable el criterio expuesto por la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001 según el cual "... el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar ... constituye la frontera a la presión fiscal individual..." que responde a la necesidad de proteger valores constitucionales tales como los que se desprenden de los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos.

En otros casos, las exenciones tributarias pueden obedecer a consideraciones de fomento o a opciones de política fiscal o laboral. En esos eventos, si bien el beneficio especial no responde a un imperativo por razones de equidad, es posible justificarlo en un ejercicio de ponderación entre los principios de orden tributario que se sacrifican con su establecimiento y la razonabilidad y proporcionalidad de la medida en función de sus fines. Así, por ejemplo, cuando el legislador decide establecer un beneficio tributario por razones de fomento, la contribución de los destinatarios del mismo a los fines del Estado debe apreciarse no solo desde la perspectiva de su esfuerzo fiscal, sino también de la contribución que realizan al vincularse a actividades que, no obstante su importancia para el Estado, presumiblemente no se llevarían a cabo en ausencia del beneficio tributario, el cual se justifica, entonces, en el interés superior que alienta la actividad que se

En la sentencia C-748 de 2009, la Corte Constitucional también precisó que *“En relación con los propósitos que persigue el Estado al implementar beneficios de naturaleza fiscal, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la exención tributaria no es un fin para el Estado ni para el sujeto pasivo de la obligación fiscal, sino que se trata de un instrumento de estímulo tributario que puede estar orientado hacia diferentes propósitos tales como (i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la **protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global.**”*

Al analizar la exención del 50% de los gastos de representación exentos a favor de los magistrados de la rama judicial, y del 25% para los jueces, la Corte Constitucional precisó *“que no es violatorio de la Carta que determinado componente de la retribución de ciertos funcionarios públicos se establezca en atención a la consideración de la particular condición del empleo en cuanto a la dignidad del cargo, las responsabilidades que comporta y la autoridad que le corresponde”. Que, “en particular, tratándose de la función judicial, ha habido un esfuerzo constante en los últimos tiempos en Colombia, orientado a lograr mayores niveles de reconocimiento para los servidores públicos vinculados a la administración de justicia, y concretamente, para jueces y magistrados. Desde esa perspectiva, la retribución económica de quien se vincula a la función judicial, no solamente se establece en razón de las consideraciones objetivas y subjetivas derivadas del cargo, tales como funciones, responsabilidades, requisitos de formación y experiencia, etc., sino que, además, responde a la necesidad de asegurar para el funcionario judicial una posición en la sociedad acorde con su autoridad y la dignidad que ostenta. Ese componente adicional, infortunadamente, en nuestro país, también obedece a la consideración del riesgo especial que comporta el ejercicio de la función judicial.”*

promueve, bien sea por su carácter estratégico, por su capacidad para generar empleo en áreas deprimidas, por su potencial sobre los niveles de actividad económica, etc.

Y en otra hipótesis distinta, el beneficio tributario puede concederse para incentivar una actividad que comporte niveles de riesgo económico o personal superiores a los ordinarios. Y en todos esos casos sería necesario adelantar ese ejercicio de ponderación en orden a establecer si esos beneficios resultan compatibles con la Constitución.

Como se ha dicho, dentro de los parámetros que determinan su validez constitucional, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración para diseñar la política tributaria estableciendo gravámenes y exenciones. Y en ejercicio de su competencia puede, en un momento dado, optar por reducir o eliminar determinados beneficios tributarios, cuando concluya que el balance entre su efectividad para conseguir los fines que perseguía su establecimiento y las distorsiones y complejidades que ellos pueden introducir al sistema tributario es negativo. Y en esa evaluación cabe, también, la consideración de instrumentos alternativos que en un momento dado pueden mostrar mayor aptitud para la obtención de los mismos fines. Así, por ejemplo, para la materia objeto de este proceso, al mismo resultado sobre el ingreso real de un servidor público se puede llegar a través del incremento de su salario nominal, o mediante el pago de una bonificación, o el establecimiento de una exención.

Lo importante a efectos del análisis de constitucionalidad es establecer si un determinado beneficio tributario, no obstante que puede alterar, en principio el equilibrio que el sistema tributario, tal como ha sido constitucionalizado, exige entre la obligación de contribuir y la capacidad económica de cada cual, puede considerarse justificado a la luz de otros valores constitucionales o desde la perspectiva del interés general y los fines del Estado.”

De ahí que, para la Corte Constitucional, los gastos de representación exentos a favor de magistrados y jueces corrigió la inadecuación que se percibía en los niveles de retribución de esos funcionarios en comparación con otros de similares características en el campo privado o en el sector público descentralizado.

Concluyó que “los ingresos por concepto de gastos de representación de ciertos funcionarios del Estado, y el beneficio tributario que les confiere la ley, hacen parte de la estructura de remuneración de tales empleados, que en ocasiones, como ocurre con ciertos funcionarios judiciales, comporta no pocas complejidades que se han ido definiendo a lo largo del tiempo, como las primas y bonificaciones que, a partir de distintas consideraciones, se adicionan a lo que se toma como salario básico. En ese contexto hacer la valoración de constitucionalidad exclusivamente desde la perspectiva de la capacidad contributiva derivada de los ingresos nominales, dejaría de lado las consideraciones de equidad, vinculadas a la intangibilidad del salario y los criterios conforme a los cuales ciertos niveles de remuneración, son una exigencia desde la perspectiva de la dignidad del cargo, de su proyección en la sociedad y de la afirmación de la autoridad que les corresponde en la colectividad.

De este modo, el legislador consideró que a ese mayor nivel de reconocimiento propio de ciertos cargos, podía llegarse, tanto mediante la fijación de un componente de retribución que, por la vía de los denominados gastos de representación, consultase las particulares condiciones del cargo, como a través de un beneficio tributario complementario.”

Se tiene entonces que los gastos de representación de jueces, magistrados y fiscales tienen una connotación salarial o remuneratoria que si ha de desconocerse por la vía de una reforma tributaria, para que se ajuste a la Carta Política, debe cumplir los presupuestos que ha establecido la Corte Constitucional para el efecto.

- **Gastos de representación de docentes y rectores de universidades oficiales**

Ahora bien, en cuanto a los gastos de representación exentos instituidos para los docentes y rectores de universidades oficiales, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-461 de 2004, después de hacer un recorrido por las normas que regulan la educación en Colombia concluyó que ese “... recorrido normativo pone en evidencia que existe un nexo inescindible entre los objetivos y propósitos de la educación superior, previstos en la Constitución y la Ley 30 de 1992, y la actividad que despliegan profesores y rectores vinculados a instituciones oficiales de educación superior, como quiera que su labor contribuye innegablemente a la consecución de objetivos fundamentales, como el fomento de la investigación, la promoción de la ciencia y la capacitación profesional de los colombianos para el desarrollo científico, cultural, económico, político y social del país.”

Desde esta perspectiva, la Corte Constitucional concluyó *“que la institucionalización de los gastos de representación que consagra la norma bajo análisis a favor de profesores y rectores de universidades oficiales encuentra una justificación que está acorde con los mandatos superiores, pues consiste básicamente en una medida de estímulo y fomento tendiente a dignificar la actividad que desarrollan dichos servidores, como reconocimiento a su misión de formadores de futuros profesionales e investigadores, a las calidades que exigen esos cargos, y al status que ocupan en la sociedad quienes los desempeñan.”*

Para la Corte Constitucional, entonces, *“Tratándose de los rectores y profesores de las universidades oficiales, los ingresos que perciben como gastos de representación constituyen una retribución que perciben en razón de las calidades objetivas y subjetivas exigidas para el ejercicio de las funciones propias de esa labor, y adicionalmente por la necesidad de asegurar para estos servidores un status en la sociedad acorde con la dignidad que ostentan.”*

En similar sentido, entonces, los gastos de representación de los rectores y docentes de universidades oficiales forman parte de su remuneración laboral.

- **Exceso del salario básico exento, percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última**

En cuanto al exceso del salario básico exento percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última no ha habido pronunciamiento de la Corte Constitucional, pero es evidente el carácter remuneratorio del salario exento y la justificación que esta exención, como la prevista en el numeral 6 del artículo 206 del ET, tienen a la luz de la Constitución pues, se instituyeron por virtud de las condiciones especiales del servicio que prestan los militares y los agentes de la Policía Nacional en procura de la seguridad del Estado y de sus habitantes, servicio que cumplen, incluso, a riesgo de sus propias vidas, razón por demás para reconocerles de manera proporcional y razonable los incentivos tributarios anotados que se instituyen para garantizar el derecho a una remuneración social justa, equitativa y acorde con las funciones que desempeñan, en los términos de la Constitución y de los Convenios Internacionales sobre los derechos humanos y los derechos sociales, económicos y culturales.

- **El 25% de las rentas laborales exentas**

Sobre el 25% de las rentas laborales exentas, de la sentencia C-492 de 2015 se infiere que se trata de un porcentaje de ingresos laborales que debe considerarse

exento porque está orientado a satisfacer derechos fundamentales que colman necesidades básicas como la educación, la vivienda y la salud, y por lo tanto, constituye una institución tributaria creada para la protección de derechos sociales fundamentales.

3.2.3. El límite porcentual de las deducciones y exenciones de las rentas laborales previsto en los artículos 336 y 338 ET se instituyó para incrementar el recaudo

Sobre las razones que motivaron la imposición de un límite porcentual de las deducciones y exenciones, tal como quedó consagrado en los artículos 336 y 338 ET, basta remitirse al informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (en adelante la Comisión de Expertos), que creó el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, y a la exposición de motivos del proyecto de la ahora Ley 1819 de 2016.

Como se precisó desde un comienzo, la política fiscal que fundamenta la Ley 1819 de 2016 se encaminó a ampliar el recaudo en consideración a que, en Colombia: (i) el impuesto de renta de las personas naturales es insuficiente en términos de recaudo, (ii) carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso; (iii) el impuesto es difícil de administrar y, (iv) el sistema tributario que se concibió en el año 2012 (Ley 1607) generó “*arbitrajes*” difíciles de fiscalizar.³⁸

Al referirse a la insuficiencia del impuesto de renta de las personas naturales, la Comisión de Expertos precisó lo siguiente:

Aunque el recaudo total del impuesto de renta no es tan bajo en Colombia en comparación con otros países, el que aportan las personas naturales sí lo es. Incluyendo aquellas personas naturales a quienes se les practica retención y no son declarantes del impuesto de renta, el número de contribuyentes es un poco mayor a los 1.8 millones. El recaudo del impuesto de renta personal es menos del 1% del PIB y representa solamente el 15% del impuesto total sobre la renta.³⁹

De ahí que la Comisión de Expertos recomendara, entre otras medidas, “*racionalizar los beneficios no solo para aumentar el recaudo sino sobre todo para imprimir mayor progresividad efectiva y contribuir a una mejor distribución del ingreso en Colombia*”

Y para racionalizar los beneficios, propuso establecer un límite conjunto a deducciones, exenciones y demás beneficios tributarios, que fundamentó así:

³⁸ Diagnóstico presentado por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria en el informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público en el mes de diciembre de 2015.

<https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisiocc81n-versiocc81n-final2.pdf>

³⁹ idem

58. Con el fin de hacer el régimen del impuesto de renta más equitativo y también con el propósito de elevar el recaudo, el cual es atípicamente bajo para estándares internacionales, se propone limitar beneficios actuales del impuesto de renta a personas naturales.

59. La propuesta no consiste en eliminar ningún beneficio en particular, las personas pueden seguir accediendo a todos ellos. Sin embargo, impone límites globales a los beneficios. En particular se propone establecer dos límites, uno como porcentaje de las rentas de las personas naturales y otro en valor absoluto. Es importante señalar también que en la propuesta se distinguen dos tipos de rentas.

60. Para los salarios y demás compensaciones derivadas de contratos de trabajo se propone un límite máximo a los beneficios de 35% sobre las mismas. Para las demás rentas se propone que ese límite sea de 10% sobre las rentas líquidas. Los beneficios se refieren a los beneficios personales existentes y, por tanto, no incluyen la parte inflacionaria de los intereses. La diferencia entre los dos límites corresponde al 25% que tienen exentas actualmente las rentas de trabajo.⁴⁰

La propuesta, en concreto, quedó planteada así:

La Comisión propone establecer un límite conjunto a las deducciones, exenciones y tratos especiales a un porcentaje de 35% de los salarios y demás compensaciones derivadas de contratos de trabajo y de 10% sobre las demás rentas líquidas, siempre y cuando la suma de estos no supere 4.500 UVT (equivalente a \$127.255.500) en el caso de que la persona solo obtenga rentas de trabajo, este límite será de 1286 UVT en el caso de que solo tenga rentas de otras fuentes. Para las personas que tienen una combinación de rentas de trabajo y de otras fuentes, el límite porcentual y absoluto será un promedio ponderado de dichos límites de acuerdo con la ponderación de cada una de las fuentes en su renta gravable total. En esta propuesta, los beneficios se refieren a los beneficios personales existentes y, por tanto, no incluyen la parte inflacionaria de los intereses, que no constituyen ingreso real.⁴¹

Esta propuesta quedó justificada en la exposición de motivos de la ahora Ley 1819 de 2016, así:

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

⁴⁰ Idem

⁴¹ Idem

- 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.

...

Lo anterior, además de generar dificultades en materia de inequidad horizontal, impacta negativamente el recaudo del impuesto.

...

1.2 DESCRIPCIÓN

Se proponen las siguientes modificaciones concretas en relación con el impuesto sobre la renta para personas naturales.

...

i) Rentas de trabajo

Se incluyen los ingresos a los que se refiere el artículo 103 del ET, esto es, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

La propuesta incorpora además una limitación al monto de las rentas exentas, porcentual y absoluta. Así, estos beneficios no podrán superar el 35% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta. El valor total a restar por este concepto no puede en ningún caso ser superior a 3.500 UVT (\$105 millones).

Como se ve, el proyecto de ley no elimina ningún beneficio en particular y por lo mismo mantiene los incentivos al ahorro a largo plazo, a la adquisición de vivienda y al ahorro pensional. Las limitaciones que aquí se proponen simplemente racionalizan el monto de los beneficios tributarios, en el marco de la amplia libertad

de configuración del legislador en la materia y con pleno respeto a los principios de equidad y progresividad tributaria, que con esta propuesta se fortalecen.

Esta propuesta es especialmente respetuosa del precedente jurisprudencial sobre la garantía del mínimo vital, asociada a la exención del 25% de las rentas del trabajo

31. Así, el límite porcentual del 35% supone que un 25% de las rentas laborales se mantiene exento, y que el 10% adicional puede usarse con los demás beneficios tributarios vigentes.

3.2.4. El límite porcentual de las deducciones y exenciones de las rentas laborales establecido en los artículos 336 y 388 ET no tuvieron una mínima deliberación democrática específica en el seno del Congreso de la República.

Ahora bien, revisado el debate legislativo que se surtió en el Congreso de la República a los proyectos de Ley 163 Senado y 178 Cámara, se advierte que no se surtió una mínima deliberación democrática **específica** sobre la desinstitucionalización de las normas que en la actualidad, como se sustentó anteriormente, procuran proteger los derechos sociales de ciertas personas naturales de manera justificada y equitativa.

En efecto, del análisis del *iter* legislativo se advierte que en el Congreso de la República no se deliberó sobre el hecho de que la propuesta de establecer un límite porcentual (40% y 5040 UVT) a las deducciones y exenciones de las que ya venían gozando ciertas personas naturales, implicaba una notoria regresividad de los derechos sociales conseguidos.

Por el contrario, los beneficios tributarios, cuya salvaguarda se pretende con esta demanda, fueron vistos en el seno del Congreso de la República, como prerrogativas injustificadas, como una “*discriminación inequitativa*”⁴² a favor de “*ciertos sectores*”⁴³, que había que eliminar a efectos de establecer un beneficio “*igual para todos*”⁴⁴.

El debate legislativo no se ocupó de analizar ninguna de las instituciones tributarias creadas para proteger esos derechos sociales conseguidos por aquellos “sectores” que como la justicia, la educación y la defensa nacional, requerían ser vistos con diferente rasero.

El legislador procuró, más bien, eliminar las exenciones instituidas a favor de los derechos sociales de los jueces y magistrados de la República, los educadores y rectores de las universidades oficiales, y de los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de esta última⁴⁵,

⁴² Gaceta 1153 de 2016

⁴³ idem

⁴⁴ idem

⁴⁵ Gacetas 1153 y 1093 de 2016

propósito que finalmente logró cuando aprobó el límite porcentual del 40% y de 5040 UVT de las deducciones y exenciones en el artículo 366 y 388 del ET, decisión que, como se demostrará en el siguiente capítulo, viola la prohibición de regresión de los derechos sociales, económicos y culturales, porque, a diferencia de lo dicho por la Comisión de Expertos y los ponentes de la reforma tributaria, para efectos prácticos, si se eliminaron los beneficios, pues el límite conjunto del 40% conlleva a que no se puedan declarar.

3.2.5. Sustentación de las razones por las cuales el límite porcentual del 40% y de las 5040 UVT de las deducciones y exenciones de las rentas laborales establecido en los artículos 336 y 388 ET viola la prohibición de regresión de los derechos sociales, económicos y culturales de las personas naturales contribuyentes del impuesto de renta que perciben rentas laborales

3.2.5.1. Sobre el principio de progresividad y la prohibición de regresión de los derechos económicos, sociales y culturales

Se precisó desde un principio que el eje de la presente demanda son los derechos económicos, sociales, y culturales de las personas naturales contribuyentes del impuesto de renta que perciben rentas laborales, afectadas por la imposición de un límite porcentual de las deducciones y exenciones que venían gozando de vieja data; medida justificada en el propósito de aumentar el recaudo tributario y de generar mayor progresividad al sistema tributario, pero sin la consideración de que tal medida hace nugatoria las deducciones y exenciones de tales personas naturales al punto de hacer inviables las instituciones tributarias creadas para proteger derechos sociales específicamente considerados en la Carta Política de Colombia y en tratados internacionales como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Convención Americana de Derechos Humanos, y el Protocolo de San Salvador.

La desinstitucionalización progresiva de las normas creadas para proteger derechos sociales, que de tiempo atrás viene procurando el Estado Colombiano, reduce drásticamente el radio de protección de ciertos derechos sociales, aumenta el costo que tienen que asumir las personas naturales para acceder a tales derechos, y, por ende retrocede el nivel de satisfacción de los mismos.

Conforme con los compromisos asumidos en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en la Convención Americana de Derechos Humanos y en el Pacto de San Salvador, el Estado Colombiano tiene el mandato de aplicar el principio de progresividad, entendido como la obligación de los Estados de mejorar las condiciones de goce y ejercicio de tales derechos.

La noción del principio de progresividad⁴⁶ quedó plasmada en el numeral 5.1. de las normas para la confección de los informes periódicos previstos en el artículo 19 del Protocolo de San Salvador (AG/Res. 2074. XXX-O/05)⁴⁷, en el siguiente sentido:

5.1. A los fines de este documento, por el principio de progresividad se entenderá el criterio de avance paulatino en el establecimiento de las condiciones necesarias para garantizar el ejercicio de un derecho económico, social o cultural. (cursiva fuera de texto).

En concordancia con esta disposición, en la nota al numeral 11 de la citada norma se precisa que *“por medidas regresivas se entienden todas aquellas*

⁴⁶ El criterio de progresividad está consagrado en los artículos 26 de la Convención Americana de Derechos Humanos, 1 del Protocolo de San Salvador y 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así:

CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Artículo 26. Desarrollo Progresivo

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

PROTOCOLO DE SAN SALVADOR

Artículo 1

Obligación de Adoptar Medidas

Los Estados partes en el presente Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo.

<https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

PIDESC

Artículo 2

1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.

https://www.humanium.org/es/pacto-internacional-de-derechos-economicos-sociales-y-culturales-4/?gclid=EAlaIqObChMlq4-Eq7qc3AIVeEg9Ch1cEAFeEAAAYASAAEgJVv_D_BwE

⁴⁷ NORMAS PARA LA CONFECCIÓN DE LOS INFORMES PERIÓDICOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 19 DEL PROTOCOLO DE SAN SALVADOR. AG/RES. 2074 (XXXV-O/05)

5. La presentación de los informes se regirá por el principio de progresividad y por un sistema de indicadores de progreso.

5.1. A los fines de este documento, por el principio de progresividad se entenderá el criterio de avance paulatino en el establecimiento de las condiciones necesarias para garantizar el ejercicio de un derecho económico, social o cultural.

www.oas.org/es/sadye/inclusion.../protocolo.../pss-res-2074-es.doc

disposiciones o políticas cuya aplicación signifique un retroceso en el nivel del goce o ejercicio de un derecho protegido. (...) (Negrilla fuera de texto)....”

Dice la doctrina autorizada en la materia que del principio de progresividad se deriva la obligación mínima de no regresividad, que implica:

la prohibición de adoptar políticas y medidas, y por ende, de sancionar normas jurídicas que empeoren la situación de los derechos sociales, económicos y culturales de los que gozaba la población en el momento de adoptado el tratado internacional respectivo, o bien “en cada mejora progresiva”

...

Dado que el Estado se obliga a mejorar la situación de los derechos económicos, sociales y culturales, simultáneamente asume la prohibición de reducir los niveles de protección de los derechos vigentes, o en su caso, de derogar los derechos ya existentes.

...

Desde el punto de vista conceptual, la obligación de no regresividad constituye una limitación que los tratados de derechos humanos pertinentes y, eventualmente, la Constitución imponen sobre los Poderes Legislativo y Ejecutivo a las posibilidades de reglamentación de los derechos económicos, sociales y culturales. La obligación veda al legislador y al titular del poder reglamentario la adopción de reglamentación que derogue o reduzca el nivel de los derechos económicos, sociales y culturales de los que goza la población. Desde la perspectiva del titular del derecho, la obligación constituye una garantía de mantenimiento de los derechos económicos, sociales y culturales de los que goza desde la adopción del tratado de derechos humanos que lo consagre, y de su nivel de goce, a partir de dicha adopción y de toda mejora que hayan experimentado desde entonces.⁴⁸

De su parte, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-492 de 2015 se pronunció sobre el principio de progresividad y prohibición de regresividad de los derechos económicos, sociales y culturales, al referirse al control de constitucionalidad de normas tributarias acusadas de regresivas, así:

c. Principio de progresividad y prohibición de regresividad en DESC, como límites a la potestad de configuración de la ley tributaria

45. ... la jurisprudencia ha considerado también como un límite aplicable a la potestad tributaria el principio de progresividad de los derechos sociales, económicos y culturales, en su implicación de prohibición de regresividad. Este último se diferencia del principio de progresividad tributaria en que no define un criterio estático de distribución de las cargas tributarias; es decir,

⁴⁸ <http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf>

no es una pauta de equidad vertical, sino un parámetro dinámico en virtud del cual el Estado no puede prima facie retroceder en el nivel de protección alcanzado. Su fundamento normativo son los tratados internacionales ratificados por Colombia que reconocen derechos sociales y económicos, y a los cuales se debe atener al juez cuando interpreta los derechos del mismo tipo previstos en la Constitución (CP art 93). En las normas fundamentales sobre la materia se establece -como lo hace por ejemplo el PIDESC- que los Estados parte se obligan a lograr progresivamente su plena efectividad (art 2.1). El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha interpretado el carácter progresivo de esas obligaciones como “un reconocimiento del hecho de que la plena efectividad de todos los derechos económicos, sociales y culturales en general no podrá lograrse en un breve período de tiempo”. ...

46. Ahora bien, la obligación de garantizar progresivamente la plena efectividad de los derechos sociales no puede interpretarse como una autorización transitoria para el Estado de privarlos de cualquier efecto inmediato. El Comité de DESC, la doctrina internacional más autorizada en la materia y la Corte Constitucional coinciden en que –como lo expresó esta última en la sentencia C-671 de 2002- algunas obligaciones asociadas a derechos sociales, económicos y culturales deben cumplirse en períodos breves o de inmediato. Una de ellas es la de no retroceder injustificadamente en los niveles de protección previamente obtenidos. En consecuencia, todo derecho económico, social y cultural lleva implícita una prohibición de regresividad injustificada. Esta prohibición prima facie de regresividad se ha aplicado por la Corte en el control de diversas clases de leyes, y en virtud suya se han declarado contrarias a la Constitución normas por violar el principio de no regresividad en materia de vivienda; de educación; de seguridad social; entre otras.

47. Este principio –así entendido- está llamado a aplicarse también en el ámbito del control sobre normas tributarias. En efecto, en la jurisprudencia general de la Corte se ha dicho que “cuando una norma retrocede, por cualquier vía, el nivel de satisfacción de un derecho social, inmediatamente debe presumirse inconstitucional [aunque] esta presunción admite, prueba en contrario” (énfasis añadido). En específico, la Corte ha ratificado esa orientación, al tomar dicho principio como parámetro de control de normas tributarias, ...

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

50. En virtud de lo sostenido en las sentencias C-182 de 2010 y C-503 de 2014, para concluir que se ha infringido la prohibición de regresividad en derechos económicos, sociales y culturales, no basta simplemente con mostrar que el legislador ha creado o reformado instituciones tributarias para ampliar el recaudo, pues esta potestad de configuración se encuentra en general dentro de sus atribuciones (CP arts 150 num 11 y 12, y 338). Un tributo o el sistema tributario pueden entonces ser reformados, para ampliar los gravámenes en sus componentes subjetivos u objetivos y así conseguir un mayor recaudo, sin que esto por sí mismo sea suficiente para presumir su inconstitucionalidad, o siquiera para juzgar la medida como prima facie regresiva en derechos económicos, sociales y culturales, aun cuando suponga una exacción mayor o una más eficaz detracción para el contribuyente. No obstante, el principio de progresividad en esta materia debe tener algún efecto, y la libertad de configuración legislativa no puede entonces llegar a ser tan amplia como lo era bajo el orden constitucional anterior, pues eso sería tanto como negar la eficacia normativa de la actual Constitución (CP arts 4 y 380).

...

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

Ahora bien, dado que el principio de progresividad conlleva el de gradualidad, en el sentido de que la implementación de los derechos sociales, económicos y culturales puede ser paulatina, en la medida de las posibilidades económicas y de desarrollo de los Estados; es menester que, al momento de adoptar una política o una medida legislativa o de otro orden, se les exija tener en cuenta, además del principio de prohibición de regresividad, el de razonabilidad y proporcionalidad.

Por el principio de razonabilidad, el Legislador y el Ejecutivo pueden escoger dentro de las opciones razonables, la más conveniente (Courtis), y aún siendo la más razonable, es menester que tenga en cuenta que la medida no puede empeorar la situación de reglamentación del derecho vigente desde el punto de vista del alcance y amplitud de su goce (Courtis). Y la proporcionalidad radica en que la restricción debe ajustarse estrechamente al logro de un legítimo objetivo en el sentido de que interfiera en la menor medida posible en el efectivo ejercicio del derecho restringido. (Courtis).⁴⁹

Ahora bien, ante la evidencia de regresividad surge la presunción de inconstitucionalidad y, por lo tanto, le corresponde al Estado la carga de probar que la medida regresiva adoptada está justificada en: (i) la existencia de un interés estatal calificado, (ii) el carácter imperioso de la medida y (iii) la inexistencia de medios alternativos menos restrictivos del derecho en cuestión (Courtis).

Aunque no le corresponde a los demandantes probar que la medida regresiva es injustificable, consideramos pertinente afirmar desde ya, que la medida es desproporcionada e irrazonable.

Si el interés del Estado es el recaudo, es menester precisar que el mismo grupo de personas que estaba sujeta al IMAN y al IMAS, son las mismas destinatarias de la limitación del 40% de las deducciones, exenciones y demás beneficios tributarios, pues la medida está orientada, entre otros, a funcionarios judiciales, empleados del sector educativo y de las fuerzas armadas y policía nacional cuyos ingresos no superan los 30 millones de pesos mensuales.

La Comisión de Expertos de la reforma tributaria argumentó en el informe final que *“La creación del IMAN con la reforma del 2012 fue un paso en la dirección correcta en el sentido que limitó los beneficios para las personas de mayores ingresos dentro de los clasificados como empleados. Sin embargo, no resolvió los problemas principales del régimen de personas naturales. La principal razón es que el IMAN y la consecuente limitación de los beneficios, terminó operando en la práctica sobre un bajo número de personas. De acuerdo con las estimaciones del gobierno el IMAN afecta a las personas de más altos ingresos (superiores a \$10 millones mensuales) que representan menos del 0,1 por ciento de la población económicamente activa (más o menos 140.000 personas. Adicionalmente, la decisión reciente de la Corte Constitucional echó para atrás el principal avance de limitar los beneficios al establecer que bajo este sistema alternativo sí se puede deducir el 25% de las rentas laborales de la base impositiva.”*

En el contexto anotado, es claro que el recaudo se pretende obtener de la población económicamente activa que ya venía tributando y que pasa a tributar en el 2017 con un sistema de tributación cedular que varía su obligación tributaria de un periodo fiscal a otro de manera abrupta, irrazonable y desproporcionada y sin

⁴⁹ <http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf>

consideración de la planeación financiera de las personas naturales que gozaban de los beneficios tributarios y que perdieron en virtud de la limitación impuesta en los artículos 336 y 388 ET.

Aunque el gobierno afirma haber respetado la sentencia C-492 de 2015 de la Corte Constitucional, que ordenó tener en cuenta para el cálculo de la renta gravable alternativa del IMAN, el porcentaje del 25% de renta exenta, es menester tener en cuenta que en el sistema de depuración ordinaria de la cédula por rentas laborales la aplicación de ese porcentaje es residual, pues se calcula después de haber calculado las deducciones y las rentas exentas específicas de los artículos 206 ET, 126-1, 126-4, 387 y 387-1 ET.

En consecuencia, para implementar el límite porcentual establecido en los artículos 336 y 388 ET no se tuvo en cuenta, en realidad, la sentencia C-492 de 2015, pues a pretexto de considerar que en el 40% de la renta gravable de la cédula laboral está incluido el 25% de las rentas exentas del numeral 10 del artículo 206 ET, se deja un porcentaje del 15% para aplicarlo en los demás beneficios, lo que quiere decir que prácticamente se eliminan las rentas exentas por aportes voluntarios a pensiones (30% de los ingresos laborales), las rentas exentas a favor de los jueces (25% de los gastos de representación), de los magistrados, de los docentes y rectores de universidades oficiales (50%) y del excedente del salario de los oficiales y de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última y los porcentajes establecidos para las cesantías que se consideran exentas.

Se reitera que los beneficios previstos para estos sectores y en los montos establecidos están justificados plenamente y forman parte de las instituciones tributarias creadas con el propósito de proteger los derechos sociales específicos de esos trabajadores, especialmente, se insiste, el derecho a una remuneración justa, equitativa y proporcional al trabajo desarrollado en tiempo, en calidad y la finalidad de la labor que desempeñan (justicia, educación, defensa).

De manera que, ni el Ejecutivo ni el Legislativo expusieron razones ciertas, claras suficientes ni contundentes que fundamenten o justifiquen la regresividad.

Y aunque podrían haberse analizado otras medidas para incrementar el recaudo, no se advierte que la Comisión de Expertos, el Ejecutivo y el Legislativo hayan considerado medidas alternativas distintas a la que quedó plasmada en las normas cuya inconstitucionalidad se demanda.

Expuesto lo anterior, se procede a precisar las razones por las cuales son regresivos los artículos 336 y 388 ET, en cuanto imponen un límite porcentual deducible del 40% sobre la cédula por ingresos laborales:

3.2.5.2. Regresividad social de las normas demandadas

Sea lo primero reiterar que la presente demanda no tiene por objeto controvertir si el límite porcentual del 40% y 5040 UVT establecido en los artículos 336 y 388 ET es regresivo desde el punto de vista tributario, puesto que, desde esta perspectiva, el impuesto de renta del año 2017 es progresivo en la medida que la tasa marginal que resulta de dividir la variación del impuesto de renta⁵⁰ entre la variación anual del impuesto gravado⁵¹ es mayor a la tasa media, que resulta de dividir el impuesto de renta proyectado para el año 2017 entre el ingreso anual gravado de ese mismo año⁵².

En la presente demanda se discute que la imposición del límite porcentual del 40% y 5040 UVT es una medida que restringe, irrazonable y desproporcionadamente de una vigencia fiscal (2016) a otra (2017), la capacidad de pago de ciertos derechos sociales protegidos por las normas tributarias que consagran exenciones sobre las rentas de trabajo y otros beneficios tributarios que se crearon para salvaguardar el derecho social a una remuneración justa, equitativa y proporcional al tiempo, calidad y finalidad de la labor desempeñada, el derecho social a la pensión, a la salud, a la vivienda, a la educación y al mínimo vital.

La afectación se demuestra en el hecho de que, de una vigencia fiscal (2016) a otra (2017), el impuesto se incrementó en porcentajes irrazonables y desproporcionados.

En efecto, la simple comparación del impuesto de renta 2016⁵³ con el impuesto de renta 2017 da cuenta de que el impuesto se incrementó irrazonable y desproporcionadamente en porcentajes que superan, incluso, el 500%⁵⁴.

Ese incremento irrazonable y desproporcionado del impuesto conlleva, además, que el impuesto de renta del año 2017 se pague, en el mejor de los casos, con el incremento salarial, o, en el peor de los casos, que el ingreso laboral anual neto⁵⁵ percibido en el año 2017 sea menor al ingreso laboral anual neto percibido en el año 2016. En todas estas circunstancias, se afecta abruptamente la planeación de las finanzas de las personas naturales que perciben rentas laborales, con clara violación de la confianza legítima y de la seguridad jurídica que se deriva de las

⁵⁰ La variación anual en el impuesto a la renta resulta de restar del impuesto de renta de la vigencia fiscal 2017, el impuesto de renta de la vigencia fiscal 2016.

⁵¹ La variación anual del ingreso gravado resulta de restar del ingreso percibido en la vigencia fiscal 2017, el ingreso fiscal percibido en la vigencia fiscal 2016.

⁵² Fórmulas para calcular la tasa marginal y la tasa media

$$Tasa\ marginal = \frac{Variación\ anual\ en\ el\ impuesto\ a\ la\ renta}{Variación\ anual\ del\ ingreso\ gravado} \times 100$$
$$Tasa\ media = \frac{Impuesto\ a\ la\ renta\ 2017}{Ingreso\ anual\ gravado\ 2017} \times 100$$

⁵³ Impuesto liquidado conforme con el sistema tributario del impuesto mínimo alternativo - IMAN, que partía de liquidar un impuesto mínimo tasado a partir de una renta gravable alternativa

⁵⁴ Impuesto liquidado conforme con el sistema tributario de rentas cedulares.

⁵⁵ Ingresos brutos menos el impuesto de renta que correspondería pagar aproximadamente por esa vigencia fiscal

normas tributarias que tienen un efecto de garantía de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales de este grupo de contribuyentes.

El hecho de que la tasa marginal arroje un porcentaje superior al 100% confirma que 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 que sufre un decrecimiento considerable por el simple efecto de no poderse ajustar anualmente ni siquiera en el porcentaje de la inflación.

Si bien es cierto que la Corte Constitucional ha dicho que el derecho a mantener el poder adquisitivo del salario no es un derecho absoluto (Sentencia C 1064/2001), también ha dicho que los cambios en los ingresos solo se presumen soportables cuando se perciben altas sumas de dinero, y que, por tanto, a las personas se les debe garantizar el derecho a demostrar que tales cambios en los ingresos no son soportables (T-211/2011)

Y si bien es cierto que también ha dicho que quienes ganan salarios más altos no son necesariamente sujetos de una protección salarial reforzada y su derecho a mantener el poder adquisitivo real del salario puede recibir distinto tratamiento, ha enfatizado en el hecho de que ese tratamiento diferenciador debe ser “razonable” (Sentencia C-911 de 2012). De ahí que también sea relevante tener en cuenta que el mínimo vital, como lo ha precisado la Corte Constitucional, deba analizarse desde una perspectiva cualitativa pues su contenido depende de las condiciones particulares de cada persona. (Sentencia T-211/2011)

Debe considerarse, entonces, que el decrecimiento del salario genera, además, la reducción del grado de protección de los derechos sociales en virtud del aumento de los precios⁵⁶ que se deben pagar por los derechos sociales a la alimentación, la vivienda, el vestido, los servicios públicos, la recreación y la salud, que constituyen las necesidades básicas de una persona y de su núcleo familiar.

La restricción de la capacidad de pago de los derechos sociales de los que ya se venía gozando tiene, además, el efecto colateral de desestimular el ahorro voluntario previsto para pensiones y vivienda, puesto que, ante el decrecimiento del salario, el ahorro para estos fines se tendrá que destinar a cubrir las necesidades más apremiantes y obligatoriamente los impuestos.

Y si se debe acudir al ahorro previsto para pensiones y vivienda, resulta aún más irrazonable y desproporcionado que se le imponga al trabajador la obligación de dejar por diez (10) años tales ahorros en las sociedades administradoras de pensiones o hasta que se cumplan los requisitos para obtener la pensión de jubilación, so pena de ser gravados, nuevamente, si sacan los recursos aportados antes de haber cumplido tales condiciones. Y se dice que se paga nuevamente el

⁵⁶ Véase como referente el incremento de los precios para el año 2017

Incremento anual IPC	TOTAL	Alimentos	Vivienda	Vestuario	Salud	Educación	Diversión	Transporte	Comunicaciones	Otros Gastos
2017	4,09%	1,92%	4,49%	1,98%	6,34%	7,41%	7,69%	4,52%	6,43%	5,78%

impuesto toda vez que el excedente del ahorro que no quepa dentro del límite conjunto del 40% o de las 5040 UVT habrá tributado en el 2017 ora por la vía de la retención en la fuente, o en el 2018, ora por la vía de la presentación de la declaración del impuesto de renta.

Resta, por tanto, evidenciar, de manera gráfica, el incremento irrazonable y desproporcionado que se generó en el impuesto de renta a cargo de las personas naturales que perciben ingresos por rentas laborales, en virtud del cambio del sistema tributario IMAN por el sistema tributario por rentas cedulares.

En las gráficas que se muestran a continuación, la referida al impuesto de renta 2016 contiene un cálculo aproximado del impuesto de renta que se habría declarado en el año 2016 por el sistema IMAN por rentas laborales, exclusivamente. Para el efecto, se utilizó el pre validador 2016 de la DIAN, herramienta útil para calcular el impuesto de renta por ese año, conforme fue propuesto originalmente en la Ley 1607 de 2012⁵⁷. Para establecer los ingresos brutos, se partió del monto mínimo previsto para ese año en la ley tributaria para ser declarante del impuesto de renta (Rango 1), y a partir de ahí se tomaron 3 rangos adicionales. El segundo duplica el primero, y así sucesivamente.

La tabla referida al impuesto de renta 2017 contiene un cálculo aproximado del impuesto de renta que habría que pagar en este año 2018 por el sistema cédular, específicamente, el de la cédula de rentas laborales. Para este efecto también se utilizó el pre validador 2017 de la DIAN. Y para establecer los ingresos brutos por rentas cedulares, se ajustaron los valores de la gráfica del impuesto de renta de 2016 al porcentaje del ajuste por inflación.

Lo anterior con el ánimo de establecer:

- La variación anual del ingreso bruto
- La variación anual del impuesto de renta
- La variación anual porcentual del impuesto de renta
- El ingreso neto del año 2016 (ingresos brutos menos impuesto)
- El ingreso neto del año 2017

⁵⁷ Sea menester precisar que la sentencia C-492 de 2015 no surtió efecto alguno en virtud de la decisión de la Corte Constitucional de diferir a otro periodo fiscal los mentados efectos, en atención al incidente de impacto fiscal propuesto por el Gobierno Nacional y resuelto mediante auto 233 del 1º de junio de 2016, y por la expedición de la Ley 1819 de 2016.

- El incremento real del salario de una vigencia fiscal a otra
- El decremento del salario de una vigencia fiscal a otra

Este ejercicio permite llegar a las siguientes conclusiones:

- Que el impuesto de renta por el año 2017 se incrementó porcentualmente, respecto del impuesto de renta del año 2016, en los rangos de 0% a 108%, 108% a 297%, 297% a 573%, de 573% en adelante.
- Que el ingreso neto del año 2016 no se ajustó en el 100% del IPC previsto para el año 2017.
- Que para los rangos 3 y 4, el ingreso neto del año 2017 decreció con respecto al ingreso neto del año 2016.
- Que para los rangos 3 y 4, el ingreso neto del año 2017 perdió el poder adquisitivo en porcentajes que oscilan de 0 a -1,68%, de -1,68% a -7,32%, de -7,32% a -12,21%.
- Que la capacidad de adquisición de los derechos económicos, sociales y culturales se ve afectado en las proporciones anteriormente establecidas.

RENDA 2016							
	CONCEPTO	TOPE PARA EMPEZAR A DECLARAR AÑO 2016		SIN GASTOS DE REPRESENTACIÓN	GASTOS DE REPRESENTACIÓN 25%	SIN GASTOS DE REPRESENTACIÓN	GASTOS DE REPRESENTACIÓN 50%
RANGOS		RANGO1	RANGO 2	RANGO 3 (a)	RANGO 3 (b)	RANGO 4 (a)	RANGO 5 (b)
INGRESOS LABORALES	INGRESOS LABORALES (A)	\$ 41.654.000	\$ 83.308.000	\$ 166.616.000	\$ 166.616.000	\$ 333.232.000	\$ 333.232.000
COSTOS Y DEDUCCIONES	DEPENDIENTES	\$ 4.165.000	\$ 8.331.000	\$ 11.425.000	\$ 11.425.000	\$ 11.425.000	\$ 11.425.000
	INTERESES DE VIVIENDA	\$ 35.704.000	\$ 35.704.000	\$ 35.704.000	\$ 35.704.000	\$ 35.704.000	\$ 35.704.000
	APORTES OBLIGATORIOS DE SALUD	\$ 1.125.000	\$ 2.249.000	\$ 4.499.000	\$ 4.499.000	\$ 8.997.000	\$ 8.997.000
	MEDICINA PREPAGADA	\$ 5.713.000	\$ 5.713.000	\$ 5.713.000	\$ 5.713.000	\$ 5.713.000	\$ 5.713.000
	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	\$ 46.707.000	\$ 51.997.000	\$ 57.341.000	\$ 57.341.000	\$ 61.839.000	\$ 61.839.000
RENDA LÍQUIDA	RENDA LÍQUIDA	\$ -	\$ 31.311.000	\$ 109.275.000	\$ 109.275.000	\$ 271.393.000	\$ -
RENTAS EXENTAS	GASTOS DE REPRESENTACIÓN	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 41.654.000	\$ -	\$ 166.616.000
	APORTES OBLIGATORIOS PENSION	\$ 1.583.000	\$ 3.166.000	\$ 6.332.000	\$ 6.332.000	\$ 12.664.000	\$ 12.663.000
	APORTES VOLUNTARIOS	\$ 10.913.000	\$ 21.826.000	\$ 43.653.000	\$ 43.653.000	\$ 87.307.000	\$ 87.307.000
	25% PAGOS LABORALES	\$ -	\$ 1.580.000	\$ 14.823.000	\$ 4.409.000	\$ 42.856.000	\$ 1.202.000
	TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 12.496.000	\$ 26.572.000	\$ 64.808.000	\$ 96.048.000	\$ 142.826.000	\$ 267.788.000
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ -	\$ 4.739.000	\$ 44.467.000	\$ 13.227.000	\$ 128.567.000	\$ 3.605.000
IMPUESTO	IMPUESTO	\$ -	\$ -	\$ 2.287.000	\$ -	\$ 25.617.000	\$ -
RENDA GRAVABLE ALTERNATIVA	INGRESOS MENOS APORTES OBLIGATORIOS AL SISTEMA	\$ 38.946.000	\$ 77.893.000	\$ 155.785.000	\$ 114.131.000	\$ 311.572.000	\$ 144.956.000
IMAN 2016		\$ -	\$ 1.340.000	\$ 8.510.000	\$ 4.082.000	\$ 38.084.000	\$ 7.014.000
IMPUESTO CEDULAR 2017		\$ -	\$ 2.791.000		\$ 16.207.000		\$ 47.236.000
VARIACIÓN ANUAL PORCENTUAL DEL IMPUESTO DE RENTA			108%		297%		573%

RENDA 2017							
INFLACIÓN 2016	5,75%						
	CONCEPTO	TOPE PARA EMPEZAR A DECLARAR AÑO 2017	RENTAS LABORALES 2016 INCREMENTADAS CON EL IPC				
RENTAS LABORALES	INGRESOS LABORALES	\$ 44.603.000	\$ 88.096.000		\$ 176.192.000		\$ 352.384.000
INGRGO	SALUD	\$ 1.204.000	\$ 2.379.000		\$ 4.757.000		\$ 9.514.000
	PENSIÓN	\$ 1.695.000	\$ 3.348.000		\$ 6.695.000		\$ 13.391.000
	INGRGO	\$ 2.899.000	\$ 5.727.000		\$ 11.452.000		\$ 22.905.000
RENDA LÍQUIDA	RENDA LÍQUIDA	\$ 41.704.000	\$ 82.369.000		\$ 164.740.000		\$ 329.479.000
40% DEDUCIBLE. 5040 UVT (160.569.360)	40% DEDUCIBLE	\$ 16.681.600	\$ 32.947.600		\$ 65.896.000		\$ 131.791.600
RENDA LÍQUIDA CEDULAR	RENDA LÍQUIDA CEDULAR	\$ -	\$ 49.421.400		\$ 98.844.000		\$ 197.687.400
IMPUESTO CEDULAR 2017		\$ -	\$ 2.791.000		\$ 16.207.000		\$ 47.236.000

CONCLUSIONES EN CIFRAS					
RANGOS	VARIABLE	RANGO 2	RANGO 3	RANGO 4	
VARIACIÓN ANUAL DEL INGRESO BRUTO	B	\$ 4.788.000	\$ 9.576.000	\$ 19.152.000	
VARIACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO DE RENTA	C	\$ 1.451.000	\$ 12.125.000	\$ 40.277.000	
VARIACIÓN ANUAL PORCENTUAL DEL IMPUESTO DE RENTA		108%	297%	573%	
INGRESO NETO 2016 (INGRESO BRUTO MENOS IMPUESTO)	D	\$ 81.968.000	\$ 162.534.000	\$ 326.218.000	
INGRESO NETO 2017 (INGRESO BRUTO MENOS IMPUESTO)	E	\$ 85.305.000	\$ 159.985.000	\$ 305.148.000	
IMPUESTO CEDULAR 2017	F	\$ 2.791.000	\$ 16.207.000	\$ 47.236.000	
INCREMENTO REAL DEL SALARIO	FORMULA	RESULTADO	RESULTADO	RESULTADO	
DECREMENTO DEL SALARIO	B-F	\$ 1.997.000			
PORCENTAJE REAL DEL AJUSTE DEL SALARIO 2016	(B-F)/A	2,40%	-3,98%	-8,43%	
INFLACIÓN 2016	G	5,75%	5,75%	5,75%	
PORCENTAJE REAL DEL AJUSTE DEL SALARIO 2016 CON INFLACIÓN	-G+(B-F /A)	-3,35%	-9,73%	-14,18%	
VARIACIÓN ANUAL PORCENTUAL DEL INGRESO NETO 2017	(E-D)/D	4,07%	-1,57%	-6,46%	
VARIACIÓN ANUAL PORCENTUAL DEL INGRESO 2017 CON INFLACIÓN	((E-D)/D)-G	-1,68%	-7,32%	-12,21%	

Queda así demostrado el efecto regresivo del límite porcentual conjunto del 40% y de 5040 UVT de las deducciones y exenciones de las rentas laborales.

3.3. Pretensión de la demanda y efectos de la sentencia

Respetuosamente se solicita a la Honorable Corte Constitucional que declare inconstitucional parcialmente los artículos 336 y 388 ET, con efectos retroactivos desde que se empezó a aplicar la Ley 1819 de 2016 (año 2017).

En la sentencia C-492 de 2015 la Corte Constitucional recordó que la jurisprudencia constitucional ha seguido la regla general, de acuerdo con la cual, las sentencias que declaran condicionalmente exequibles o inexecutable normas tributarias surten efectos desde el momento en que se profiere el fallo que así lo declara, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, “Estatutaria de Administración de Justicia”, pero que en algunas ocasiones, específicamente para el caso de las amnistías tributarias, la Corte ha diferido en el tiempo los efectos de las sentencias que declaran inexecutable estos beneficios, de suerte que empiecen a regir en el ejercicio fiscal siguiente al del fallo, por considerar que así lo exigen los postulados constitucionales de la buena fe y seguridad jurídica.

Para efectos de declarar la exequibilidad condicionada del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, la Corte Constitucional consideró pertinente ordenar la aplicación del fallo a partir del periodo gravable siguiente a su expedición en consideración de la aplicación razonable del artículo 337 de la Carta Política, y de los principios de supremacía constitucional, planeación, presupuesto y sostenibilidad fiscal.

Para el caso que ahora se le pone de presente, se le pide a la Honorable Corte Constitucional que profiera un fallo con efectos *ex tunc* porque solo de esa manera se hace efectiva la real y verdadera aplicación de la Carta Política y de los Tratados Internacionales que forman parte del bloque de constitucionalidad.

Los efectos regresivos de las normas cuya inconstitucionalidad se demandan se evidencian en la vigencia fiscal 2017 comparada con la vigencia fiscal 2016. De ahí que, la garantía de que no haya regresividad se hace efectiva si el fallo se aplica con efectos retroactivos para el año 2017, pues en ese año se implementaron las normas demandadas mediante el cálculo de la retención en la fuente; y en el año 2018, por la vía del cálculo del impuesto de renta.

La interpretación idónea de los Tratados Internacionales sobre la prohibición de regresividad indica que el legislador y el ejecutivo deben abstenerse de implementar por la vía del reglamento normas que vayan en desmedro de los derechos sociales ya adquiridos, por lo tanto, la Corte Constitucional debe garantizar que los efectos del fallo se surtan desde el momento mismo en que tales reglamentos fueron expedidos.

En los anteriores términos se deja planteada la demanda.

IV. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es competente para resolver esta demanda, con fundamento en el numeral 4 del artículo 241 de la Carta Política y el Decreto 2067 de 1991.

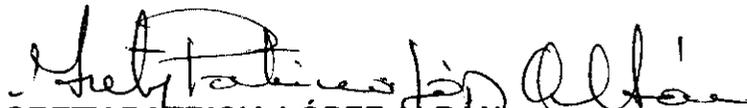
V. NOTIFICACIONES

Las recibiremos en:

GRETY PATRICIA LÓPEZ: Calle 131 A No. 19-62, interior 2.

JOSÉ JOAQUÍN NARVÁEZ LÓPEZ:

De los honorables Magistrados, con todo respeto, suscriben la presente demanda.


GRETY PATRICIA LÓPEZ ALBÁN
C.C. 30.740.693
gretyp@hotmail.com


JOSÉ JOAQUÍN NARVÁEZ LÓPEZ
C.C. 1.019.053.095
jose.joaquin.narvaez.lopez@gmail.com

CORTE CONSTITUCIONAL
Secretaría General
DIRECCIÓN DE REPRESENTACIÓN PERSONAL Y
FIRMACIMIENTO DE CONTENIDO DE FIRMA

El anterior escrito fue presentado personalmente en
La Secretaría General de la Corte Constitucional,
por Gisely Patricia López Albuin quien se
Identificó con la C.C. No. 30740693 de Pasto
y/o Tarjeta Profesional No. _____

Bogotá D.C., 19 de Julio de 2018

Gisely Patricia López Albuin
Quien Firma

Quien recibe=Secretaría General

CORTE CONSTITUCIONAL
Secretaría General
DIRECCIÓN DE REPRESENTACIÓN PERSONAL Y
FIRMACIMIENTO DE CONTENIDO DE FIRMA

El anterior escrito fue presentado personalmente en
La Secretaría General de la Corte Constitucional,
por José Joaquín Narvaes López quien se
Identificó con la C.C. No. 1.019.052.095 de Bogotá
y/o Tarjeta Profesional No. _____

Bogotá D.C., 19 de Julio de 2018

José Joaquín Narvaes López
Quien Firma

Quien recibe=Secretaría General