

Sentencia C-1001/04

#### DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

La Corte Constitucional, al interpretar el artículo 2º del Decreto 2067 de 1992, ha señalado que las demandas de inconstitucionalidad, deben contener (i) el texto de la norma demandada, (ii) las disposiciones constitucionales violadas, y (iii) las razones por las cuales la norma acusada vulnera tales disposiciones. Así mismo, dichas razones deben ser (a) claras, (b) ciertas, (c) específicas, (d) pertinentes y (e) suficientes para que se configure un cargo apto.

#### DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Cargos no específicos

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Cargos que adolecen de certeza y pertinencia

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Cargos no específicos

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-No resolución de casos concretos

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Carácter público

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Rentas de trabajo exentas

Referencia: expediente D-5050

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 206 numeral 10 (parcial), 392 (parcial) y 594 (parcial) del Estatuto Tributario (E.T.).

Actor: Harold Hernán Moreno Cardona

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D. C., doce (12) de octubre de dos mil cuatro (2004)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos de trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

#### SENTENCIA

##### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Harold Hernán Moreno Cardona presentó demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 206 numeral 10 (parcial), 392 (parcial) y 594 (parcial) del Estatuto Tributario (E.T.).

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

## II. NORMA DEMANDADA

El texto de las disposiciones objeto de la demanda, contenidas en el Decreto 624 de 1989 de 30 de marzo de 1989 “por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección general de impuestos nacionales”, es el siguiente:

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

|| (...) ||

10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a 4.278.000.”<sup>1</sup>

“Artículo 392. Están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos.

“Respecto de los conceptos de honorarios, comisiones, y arrendamientos, el Gobierno determinará mediante decreto los porcentajes de retención, de acuerdo con lo estipulado en el inciso anterior, sin que en ningún caso sobrepasen el 20% del respectivo pago. Tratándose de servicios no profesionales, la tarifa no podrá sobrepasar el 15% del respectivo pago o abono en cuenta.

“La tarifa de retención en la fuente para los honorarios y comisiones, percibidos por los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es el diez por ciento (10%) del valor del correspondiente pago o abono en cuenta. La misma tarifa se aplicará a los pagos o abonos en cuenta de los contratos de consultoría y a los honorarios en los contratos de administración delegada. La tarifa de retención en la fuente para los contribuyentes obligados a declarar será la señalada por el Gobierno Nacional.

“La tarifa de retención en la fuente para los servicios percibidos por los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es del seis por ciento (6%) del valor del correspondiente pago o abono en cuenta. La tarifa de retención en la fuente para los contribuyentes obligados a declarar será la señalada por el Gobierno Nacional.”

“Artículo 594. Para los asalariados no declarantes, el certificado de ingresos y retenciones, con el cumplimiento de los requisitos señalados en las normas legales, reemplaza para todos los efectos, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.”

(se subraya lo demandado)<sup>2</sup>

## III. LA DEMANDA

El actor considera que las normas demandadas son contrarias a los artículos 1, 2, 13, 25, 26, 29, 53, 95-9, 333, 334, 338 y 363 de la Constitución. Estima que las disposiciones acusadas establecen “cargas tributarias diferenciales” entre los trabajadores asalariados e independientes “vulnerando los principios de justicia, equidad, eficiencia, progresividad y

capacidad contributiva.” A continuación se cita en extenso la fundamentación de la demanda:

“El artículo 103 del E.T. establece una unidad e igualdad al definir y delimitar las Rentas de Trabajo como ‘ se consideran rentas exclusivamente de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios comisiones y prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, HONORARIOS, (...) y en general, las compensaciones por SERVICIOS PERSONALES’

“A su turno, el artículo 357 del E.T. determina que la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto de recaudo se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

“El artículo 6 del E.T. consagra que el impuesto de renta para los no obligados a declarar es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto más adelante determina qué contribuyentes están obligados a presentar declaración de renta y cuáles no, así como el espíritu de justicia tributaria (art. 683 E.T.)

“Complementando las normas tributarias con las constitucionales, encontramos una discriminación que hace el legislador tributario con las personas que realizan su actividad profesional de manera independiente al gravar o con el 10% de retención en la fuente, si es profesional o el 6% si no lo es, la actividad que ellos desarrollen y que dicha retención en la fuente termina siendo, por disposición legal el impuesto a cargo (artículo 6, 593 y 594 del E.T.) gravando con el impuesto de renta la totalidad de los ingresos obtenidos por no estar taxativamente contemplada exención que los beneficie como sí existe para los asalariados (art. 206 No 10 E.T.) siendo esta otra violación de la igualdad y obligación de contribuir con justicia y equidad. (...).

“Esta situación rompe el principio de igualdad, equidad, capacidad contributiva, el derecho fundamental al mínimo vital y la garantía de un orden económicamente justo tal como se recoge de las sentencias C-776 de 2002 (...); C-1060 A de 2001; C-250 de 2003; C-341 de 1998; C-222 de 1993; y C-643 de 2002.

“En el mismo sentido, el artículo 594-2 del E.T. establece que las declaraciones de renta presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno, razón por la cual prohíbe que a las personas que les han practicado retención en la fuente en exceso puedan solicitar a la administración tributaria la devolución de los saldos a favor resultantes en las declaraciones de renta por el mayor valor retenido, conculcándose no sólo el derecho a un trato digno, sino una violación al debido proceso y al equilibrio económico (...)

“Con la siguiente simulación trataré de demostrar las diferencias que se presentan en una relación profesional con una relación laboral desde el punto de vista de la carga impositiva así:

“Un profesional independiente, que presta sus servicios profesionales por la suma de \$1´500.000 pesos a título de honorarios le practican una retención en la fuente de \$150.000 pesos por cada pago mensual, razón por la cual al término del año calendario le han retenido en la fuente la suma de 1´800.000 pesos (12 \* 150.000), algo más de un mes de ingreso; del

ingreso neto \$1'350.000, por expresa disposición legal debe cubrir los costos de la seguridad social. Este profesional no está obligado a presentar declaración de renta por lo cual el impuesto de renta por el año gravable es igual a la retención en la fuente (...); en otro estadio tenemos al un profesional asalariado que devenga un sueldo básico de \$1'500.000 pesos mensuales, por disposición de la ley (art. 383 E:T.) no se le practica retención en la fuente por consiguiente el impuesto a cargo al final del año gravable es cero, y los aportes a la seguridad social son compartidos con el empleador además tiene el beneficio de las rentas exentas (art. 206 n. 10 del E.T.) y al pago de las prestaciones sociales.”

#### IV. INADMISIÓN Y CORRECCIÓN DE LA DEMANDA.

1. Mediante auto fechado el 4 de febrero del año en curso, la Corte inadmitió la demanda de la referencia, pues consideró que ésta incumplía los requisitos de certeza, pertinencia, suficiencia y especificidad que han de estar presentes en la motivación de las demandas de inconstitucionalidad. En el auto correspondiente se consideró:

“Que el actor se limita a señalar que las normas acusadas establecen un trato diferente entre los trabajadores y las personas que laboran de manera independiente. Al respecto cita algunas normas tributarias que tratan acerca del derecho a la igualdad y el principio de equidad de los tributos, al igual que algunas sentencias de la Corte Constitucional al respecto. Sin embargo, el accionante omite fundamentar las razones ciertas y específicas por las cuales son violadas cada un de las normas constitucionales mencionadas.

(...) Que el actor mostró, a través de un ejemplo, las diferencias de trato en las que resultan las normas demandadas entre las personas que gozan de una relación laboral, y las que trabajan de forma independiente. No obstante el demandante omitió fundamentar de manera pertinente y suficiente, por qué dicho ejemplo, no vinculado específicamente a una norma constitucional, debe ser tenido por la Corte como un argumento de orden constitucional.

(...) la Corte Constitucional ha señalado que las demandas de inconstitucionalidad deben exponer razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes<sup>3</sup>, de lo contrario, la Corte terminará inhibiéndose, circunstancia que frustra ‘la expectativa legítima de los demandantes de recibir un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte Constitucional.’<sup>4</sup>

Adicionalmente, el demandante omitió cumplir con los requisitos mínimos enunciados por la jurisprudencia de esta Corporación para la existencia de un cargo por violación al derecho a la igualdad. El accionante no efectuó una comparación entre grupos, que hacen parte de un mismo universo y sobre los cuales recae un trato diferente injustificado. Específicamente, el demandante no mostró las razones por las cuales los grupos de personas diferenciados por las normas tributarias acusadas, deben ser tratados de la misma manera.”

2. Como consecuencia de lo anterior, dentro de los términos establecidos en el artículo 6º del Decreto 2067 de 1991, el demandante envió a la Corte un escrito mediante el cual intentó corregir la demanda. Dicho documento cita varios párrafos de las sentencias C-016 y C-143, ambas de 1993, en los que la Corte se pronunció acerca de los requisitos de admisibilidad de las acciones de inconstitucionalidad. En relación con las razones por las cuales el demandante estima que las normas demandadas son inconstitucionales, el escrito dice:

“Pretendo demostrar de manera precisa y específica el trato desigual que las normas acusadas traen a quienes nos desempeñamos como profesionales independientes en el ejercicio de la actividad profesional , quienes por mandato del artículo 103 del E.T., los honorarios que facturemos son rentas de trabajo, al igual que los trabajadores con vínculo laboral.

Sin embargo en materia de retención en la fuente y obligaciones de carácter tributario, se nos hace más gravosa y onerosa la obligación, porque nos retienen en la fuente, a título de impuesto de renta, a quienes desarrollamos la actividad profesional de manera independiente y sin vínculo laboral, el 10% o 11% según el caso, en cada pago que nos realiza, a contrario de lo que sucede con quienes desarrollan su actividad profesional vinculados laboralmente, con subordinación y dependencia, a quienes no les realizan retención en la fuente, donde nace un aberrante trato desigual, vulnerando el derecho a la igualdad y el deber de contribuir en forma equitativa y justa.

Por otro lado, se prohíbe en las normas acusadas la presentación de la declaración de renta y complementarios, lo que hace que la retención en la fuente que pagamos sea el impuesto de renta a cargo.”<sup>5</sup>

3. Tras la corrección citada anteriormente, mediante auto del 25 de febrero de 2004, el Magistrado ponente decidió admitir la demanda de la referencia. Consideró que “si bien la corrección no sule completamente las insuficiencias de la demanda, en esta ocasión será admitida con base en el principio pro actione, sin que ello signifique que el fallo deba ser necesariamente de fondo, decisión que compete a la Sala Plena de esta Corporación.”<sup>6</sup>

## V. INTERVENCIÓN DE AUTORIDADES PÚBLICAS.

### 1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

1.1. Considera que la demanda y su corrección no cumplen con los requisitos de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia exigidos por el Decreto 2067 de 1991 para la admisión de las acciones de inconstitucionalidad. En palabras del abogado Bejarano Rodríguez,

“[e]n el caso materia del presenta análisis no se cumplieron los requisitos mínimos que le permitan al fallador entrar a conocer sobre el fondo de la materia. La demanda se limita a señalar algunas normas del ordenamiento tributario, unas relacionadas con el mecanismo de recaudo llamado retención en la fuente y otras con los deberes formales de los contribuyentes. Sin embargo, no se establece cuáles son los preceptos constitucionales violados ni las razones por las cuales se desconoce el ordenamiento superior.

(...)

[N]o se observa en el escrito de impugnación el cumplimiento de estos requisitos. Más allá de la transcripción de los preceptos demandados y de una valoración subjetiva producto de un ejemplo, no se aprecia cuál es la norma que directamente tiene los efectos que señala el demandante. Tampoco se enuncia cuáles son las disposiciones constitucionales violadas ni

cuáles son los motivos por los que la normativa cuestionada podría llegar a desconocerlos.

La vaguedad de los cargos es de tal magnitud que no podría producirse un fallo en virtud del principio pro actione. En el presente caso proferir una sentencia de fondo implicaría verdadero examen 'oficioso' de las eventuales causas de constitucionalidad que el fallador considerara podrían ser expuestas contra cada una de las normas demandadas. Más difícil aún sería tratar de establecer si el accionante quiso demandar los preceptos como 'un todo', o si tiene una razón individual para cuestionar la constitucionalidad de cada una de las disposiciones impugnadas.

Si bien es cierto en el escrito de corrección de la demanda se deja entrever un cargo por violación al derecho a la igualdad, no se describe cómo los preceptos demandados van en contravía de ese principio. No se explica exactamente cuál es la violación a la igualdad, y mucho menos, se entra en el problema de saber si esa hipotética discriminación es inconstitucional.

Por otro lado, es importante llamar la atención en que tanto el artículo 206 numeral 10 y el artículo 594 del E.T. están fijando reglas que rigen para los asalariados y no están dirigidas a los profesionales independientes. Al respecto, es importante resaltar que ante una acusación contra normas similares del E.T., en virtud de las cuales se permite realizar ciertas deducciones a los empleados, la Corte se declaró inhibida de conocer los cargos porque consideró que de la sola existencia de estas disposiciones no se podía inferir un trato desigual para un grupo social diferente al regulado por la norma (profesionales independientes en este caso).<sup>7</sup><sup>8</sup>

Por las razones anteriores, el apoderado del Ministerio solicita a la Corte que se inhiba de pronunciarse de fondo.

1.2. En caso de que la Corte decida fallar de fondo, el Sr. Bejarano Rodríguez considera que las normas acusadas deben ser declaradas exequibles pues éstas no vulneran el derecho a la igualdad.

1.2.1. En relación con el artículo 206 numeral 10 del E.T. el interviniente sostiene que dicha norma "aunque implica un tratamiento diferencial busca intervenir en la definición, delimitación del impuesto y la concreción práctica de los principios de la tributación como la equidad y la progresividad." Específicamente, la norma acusada "[a]tendiendo precisamente al hecho de los asalariados declarantes no tienen en principio derecho a deducciones en el proceso de depuración de su renta líquida gravable, a diferencia de los demás declarantes profesionales independientes y personas jurídicas, (...) establece como posibilidad de que se incluya como renta exenta, entre otros, el 25% del ingreso laboral. De esta manera se busca una 'igualación material' tendiente a que la incidencia del impuesto sobre la renta sea equiparable en las rentas de trabajo que en las rentas de capital"<sup>9</sup>

1.2.2. El apoderado del Ministerio de Hacienda desvirtúa la supuesta discriminación establecida en el artículo 594 del E.T. entre trabajadores y profesionales independientes, pues señala que, en virtud del artículo 6º del E.T. las personas no declarantes, tanto asalariadas como no asalariadas, están en el mismo grupo de contribuyentes para quienes el impuesto es igual a las retenciones en la fuente. Adicionalmente, el interviniente sostiene

que la Corte Constitucional, por medio de la sentencia C-485 de 1995<sup>10</sup>, declaró la exequibilidad de las normas legales que diferencian entre los contribuyentes declarantes y no declarantes. Así, “el artículo 594 simplemente desarrolla una regla general que cobija tanto a asalariados como a profesionales independientes, razón por la cual no se puede predicar una violación al derecho a la igualdad.”<sup>11</sup>

1.2.3. Por último respecto del artículo 392 del E.T. el señor Bejarano Rodríguez considera que en dicho caso debe ser aplicado el precedente establecido en la sentencia C-643 de 2002 “porque en ella se aclaran de manera definitiva las inquietudes del demandante sobre un supuesto trato injusto en la normativa tributaria para los profesionales independiente en relación con los asalariados.”<sup>12</sup>

## 1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Dentro del término legal, Sandra Patricia Moreno Serrano, funcionaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), envió escrito a la Corte Constitucional solicitando que se desestimen los argumentos de la demanda.

2.1. En primer lugar, la representante de la DIAN considera que el demandante no explicó debidamente las razones por las cuales la norma acusada viola la Carta. La interviniente considera que “a pesar de la relación que hace el demandante de las normas constitucionales presuntamente vulneradas, los cargos formulados en su escrito no son claros, ciertos, específicos, conducentes ni pertinentes, además de no indicar los supuestos de la supuesta violación, haciéndose evidente la existencia de una ineptitud de la demanda en el presente caso, razón por la cual considero que la presente acción de inconstitucionalidad no debería estar llamada a prosperar como quiera que el actor está demandando disposiciones de orden legal sin efectuar análisis previo que permita efectuar un cotejo de inconstitucionalidad.”<sup>13</sup>

2.2. En segundo lugar, la funcionaria de la DIAN solicitó que en caso de que la Corte decidiera pronunciarse de fondo las normas acusadas fueran declaradas exequibles, pues éstas no establecen un tratamiento discriminatorio.

La interviniente estima que “al tratarse de situaciones diferentes, no es viable equiparar unas situaciones a las otras, como pretende el demandante, siendo procedente y lógica la consagración legal de tratamientos independientes en cada uno de los casos, tal como lo establecen los artículos demandados.”<sup>14</sup> A su vez, la funcionaria de la DIAN considera que de la jurisprudencia constitucional “se infiere que (...) es admisible dar un tratamiento diferente a los asalariados respecto de los trabajadores independientes declarantes y no declarantes, toda vez que el no hacerlo implicaría desconocimiento de las múltiples implicaciones que en el sistema tributario generan las particularidades de la actividad económica generados de renta en cada uno de los casos.”<sup>15</sup>

En este orden de ideas, la abogada Moreno Serrano señala que la diferenciación establecida por la ley en materia de impuesto de renta tiene fundamento en que las situaciones reguladas son distintas: “[N]o se puede comparar la situación de un asalariado cuyos

ingresos en gran parte dependen del salario proveniente de una vinculación laboral que implica en la mayoría de los casos subordinación y dependencia que le impiden realizar simultáneamente otras actividades que le permitan incrementar sus ingresos; mientras que en el caso de los trabajadores independientes no existe limitación alguna que le impida efectuar múltiples contratos con terceros, y por ende obtener ingresos muchas veces superiores a los de los asalariados, siendo evidente la diferencia entre una y otra forma de obtener renta que justifica el tratamiento diferencial que ataca el demandante.”<sup>16</sup>

En cuanto a la distinción en materia de retención en la fuente, la interviniente anota que la sentencia C-643 de 2002 ya estableció que no era contrario a la igualdad un tratamiento distinto entre trabajadores dependientes y trabajadores independientes.

## VI. INTERVENCIÓN CIUDADANA.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El día 20 de mayo de 2003, la Secretaría General de esta Corporación recibió un escrito del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). EL ICDT pide que se declare la exequibilidad de las disposiciones demandadas, pues en el caso bajo estudio debe reiterarse la jurisprudencia de la Corte establecida en la sentencia C-643 de 2002. Según el ICDT, “tanto la decisión de la Corte como su motivación cubren todos los aspectos cuestionados con ocasión de la demanda objeto de este concepto comprendiendo, además, el análisis de constitucionalidad de los artículos 594 y 206 numeral 10, impugnados parcialmente, por referirse el actor al mismo concepto de violación, por tratamiento discriminatorio y diferente a los trabajadores independientes en relación con los asalariados inevitablemente se deberá concluir que las expresiones demandadas de estas normas al igual que los artículos 392 y 594-2 del E.T, son exequibles y la Corte en su decisión deberá remitirse a lo decidido en la sentencia C-643 de 2002, que ha hecho tránsito a cosa juzgada.”<sup>17</sup>

## VII. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

1. El Procurador General de la Nación solicitó a la Corte declararse inhibida de conocer de fondo la presente demanda. Lo anterior, porque la acción de inconstitucionalidad no respeta los requisitos exigidos por el Decreto 2067 de 1991 para su admisión. Al respecto, el Procurador expresó lo siguiente:

“El Ministerio Público encuentra que la demanda no reúne los requisitos para propiciar un examen de fondo por parte de la Corte Constitucional, porque si bien el ciudadano Moreno Cardona presentó un escrito de corrección de la demanda, éste no subsanó en absoluto la falta de claridad, especificidad y suficiencia de la argumentación.

En efecto, el actor se limita a manifestar que las normas acusadas le dan un trato desigual a quienes se desempeñan como profesionales independientes porque se les practica retención en la fuente el 10% o el 11% en cada pago, lo que no sucede con aquellos que desarrollan su actividad profesional vinculados laboralmente.

(...) De los cargos de la demanda no se infiere vulneración alguna del derecho a la igualdad

puesto que no existe confrontación entre el mandato constitucional y los preceptos demandado y no se sustenta de forma específica y suficiente la razón por la cual existe diferenciación irrazonable en el tratamiento legal consagrado para la determinación y recaudo del impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes no declarantes independientes. la única confrontación que se evidencia es la realizada frente al artículo 103 del E.T., lo cual no constituye un problema de constitucionalidad.”<sup>18</sup>

2. Adicionalmente, en caso de que la Corte decidiera pronunciarse sobre el fondo, el Procurador solicitó “estarse a lo resuelto” en la sentencia C-643 de 2002. La Vista Fiscal estima que en el caso presente existe “cosa juzgada material” ya que en la sentencia precitada se consideró que la distinción entre “la situación fáctica de los contribuyentes no declarantes independientes y los contribuyentes no declarantes asalariados (...) es razonable”<sup>19</sup>. El Ministerio Público argumenta lo siguiente:

“Considera el Ministerio Público que los argumentos expuestos en esa oportunidad por la Corte deben ser tenidos en cuenta en su totalidad dentro del proceso de la referencia porque los apartes de las normas acusadas tienen una conexidad temática directa con los apartes de los textos legales que fueron objeto de análisis de constitucionalidad mediante la sentencia anotada. En efecto, los incisos 1° y 2° del artículo 392, hacen parte del contexto normativo que en la sentencia C-643 de 2002 se encontró ajustado a la Carta, éstos son desarrollo de la misma institución tributaria, que establece la retención en la fuente para los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas o sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos.

Por su parte, la diferenciación que entraña la exención del 25% para rentas laborales (artículo 206 numeral 10), tiene su justificación en las mismas razones expuestas por la Corte en sentencia C-643 de 2002.

En el primer caso, el actor manifiesta que las normas acusadas generan un problema de igualdad entre contribuyentes no declarantes independientes y contribuyentes no declarantes asalariados, cuestión que evidentemente fue analizada de forma cabal en la mencionada sentencia, en donde concluyó que: (i) Los no declarantes asalariados y los no declarantes independientes no se encuentran en el mismo supuesto de hecho y la Carta no hace exigible un mismo tratamiento normativo y que (ii) El tratamiento dado a los trabajadores independientes por las mismas normas demandadas, para efectos del impuesto de renta y complementarios, es compatible con los principios constitucionales del sistema tributario y con los principios de la administración pública.

Desde la perspectiva anotada. encuentra el Ministerio Público que en relación con los artículo acusados ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material y por lo tanto, es Corporación ha de estarse a los resuelto en sentencia C-643 de 2002.”<sup>20</sup>

## VIII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

La Corte es competente para conocer del proceso de la referencia, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 241 numeral 4° de la Constitución Política.

## 2. Inhibición de la Corte Constitucional por ineptitud de la demanda.

Como se explicó en los antecedentes de esta sentencia, la demanda de inconstitucionalidad no contenía argumentos claros, pertinentes, específicos y suficientes que configuraran un cargo apto. Por esto, la Corte inadmitió la demanda de la referencia. A su vez, el señor Moreno Cardona envió a esta Corporación un escrito para corregir la demanda inadmitida.

Por su parte, los intervinientes en el presente proceso en nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, como también el Procurador General de la Nación en su concepto de rigor, solicitaron que la Corte se declarara inhibida, debido a la ineptitud de la demanda, a pesar del escrito de corrección.

En este orden de ideas, la Corte determinará si en esta oportunidad el demandante formula algún cargo contra la norma acusada que se ajuste a los requisitos establecidos en el Decreto 2067 de 1991, según los criterios fijados por esta Corporación para establecer si es procedente proferir fallo inhibitorio o de fondo.

2.1. La Corte Constitucional, al interpretar el artículo 2º del Decreto 2067 de 1992, ha señalado que las demandas de inconstitucionalidad, deben contener (i) el texto de la norma demandada, (ii) las disposiciones constitucionales violadas, y (iii) las razones por las cuales la norma acusada vulnera tales disposiciones. Así mismo, dichas razones deben ser (a) claras, (b) ciertas, (c) específicas, (d) pertinentes y (e) suficientes para que se configure un cargo apto.<sup>21</sup>

2.2. Teniendo en cuenta los requisitos anteriores, la Corte procede a analizar la procedibilidad de la presente demanda de inconstitucionalidad.

2.2.1. El accionante señala que las normas acusadas violan los artículos 1, 2, 25, 26, 29, 53, 95-9, 333, 334, 338 y 363 de la Constitución. No obstante, sus argumentos omiten decir por qué las disposiciones tributarias demandadas vulneran los artículos constitucionales mencionados. Por lo tanto, los cargos según los cuales las disposiciones del E.T. desconocen los artículos 1, 2, 25, 26, 29, 53, 95-9, 333, 334, 338 y 363 no son específicos pues no fundamentan la existencia de “una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política”<sup>22</sup>.

2.2.2. Por su parte, en los escritos de demanda y corrección se señala que los artículos 206 numeral 10 (parcial), 392 (parcial) y 594 (parcial) del E.T. dan un tratamiento discriminatorio a los contribuyentes independientes, en comparación con los asalariados. Por ello, el demandante afirma que se desconoce el derecho a la igualdad (artículo 13 constitucional).

A pesar de que el accionante no realiza un análisis individual de cada una de las normas acusadas, la Corte tratará de resaltar los argumentos que se infieren del texto de la demanda.

Primero, el señor Moreno Cardona estima que la exención del impuesto de renta del “veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales (...)” (numeral 10 del artículo 206 del E.T.) constituye un trato discriminatorio de las personas que trabajan de forma independiente, pues los pagos que reciben estos últimos no estén incluidos dentro de

las exenciones establecidas en el artículo 206, mientras que las de los trabajadores asalariados sí lo están.

Segundo, el demandante considera que las expresiones acusadas de los artículos 392 y 594 del E.T.23, al establecer que en el caso de los contribuyentes asalariados no declarantes el certificado de ingresos equivale a la declaración de renta, resultan también en una vulneración al derecho a la igualdad de las personas independientes, pues, en virtud del artículo 6º del E.T. el impuesto de renta de los contribuyentes no declarantes es el que resulte de la suma de sus retenciones en la fuente. De esta manera, las personas independientes terminan pagando la totalidad de las retenciones en la fuente, a diferencia de las personas asalariadas las cuales pueden solicitar la devolución de parte de sus retenciones, gracias a las exenciones establecidas en las normas tributarias.

En este orden de ideas, el demandante opina que las normas acusadas violan el artículo 13 superior, al establecer cargas tributarias diferenciales que resultan en una contribución más gravosa para los contribuyentes independientes. Sin embargo, los fundamentos esgrimidos por el actor adolecen de varias fallas que hacen imposible su estudio de fondo. Esto, por las siguientes razones:

(i) Las normas acusadas establecen reglas tributarias relativas a los contribuyentes asalariados y de ellas no es posible deducir ni el tratamiento tributario a que están sujetos los contribuyentes independientes, ni mucho menos las maneras como éstos pueden sufrir un trato diferencial injustificado. Por lo tanto, de los enunciados demandados individualmente no pueden colegirse las consecuencias alegadas por el accionante en el escrito de demanda y su correspondiente corrección.

En este sentido, la jurisprudencia de la Corte se ha inhibido de pronunciarse de fondo en los casos en los cuales la demanda se dirige contra normas que regulan la situación de un grupo distinto al que supuestamente se ve discriminado<sup>24</sup>.

Por lo anterior, la Corte considera que el cargo del actor contra las normas adolece de certeza y pertinencia, “en la medida que la demanda recae sobre una proposición jurídica que no es real, sino deducida por la actora.”<sup>25</sup>

(ii) El accionante no justificó las razones por las cuales a los trabajadores independientes se les debe aplicar un tratamiento tributario igual que el dispuesto por las normas acusadas para las personas asalariadas. En este sentido, el accionante no efectúa una comparación entre sujetos, que hacen parte de un mismo universo y sobre los cuales recae un trato diferente injustificado. Por lo tanto, ni la demanda ni su corrección cumplen con los requisitos de especificidad exigidos para la admisión de los cargos por violación al derecho a la igualdad, a pesar de que en el Auto mediante el cual se inadmitió la demanda, la Corte advirtió explícitamente que dicho requisito, faltante en la demanda, era necesario para su admisión. El accionante no dice por qué ambos grupos son iguales, ni por qué deben recibir el mismo tratamiento tributario.<sup>26</sup> Por esta razón, el cargo tampoco es específico.

(iii) Por último, la Corte estima que, si bien el demandante expuso una situación práctica, en la cual se determinan las consecuencias económicas de la aplicación de las disposiciones acusadas, dicho ejemplo no es suficiente en sí mismo para la procedibilidad de una demanda

de inconstitucionalidad. La Corte ha establecido en diversas ocasiones que la acción de inconstitucionalidad no está diseñada ni debe ser utilizada con el fin de resolver casos concretos ni particulares. En este sentido, la Corte ha dicho lo siguiente:

“Para sustentar la glosa formulada el demandante se limitó a exponer una situación particular y concreta, con radical pretermisión de las razones jurídicas que impone la estructuración de todo cargo en sede de inconstitucionalidad. En efecto, como fundamento de la demanda aduce el actor que las electrificadoras o comercializadoras de energía, al amparo de la norma acusada, han iniciado procesos ejecutivos ante la jurisdicción ordinaria contra diversos entes territoriales, por concepto de cobro de deudas de alumbrado público, cuyo título ejecutivo lo constituye la mera factura expedida y liquidada unilateralmente por las mismas, donde arbitrariamente establecen tarifas, cargos fijos, intereses moratorios y otros ítems, con grave detrimento económico para los mencionados entes. || Estima la Corte que no es la demanda de inconstitucionalidad el mecanismo idóneo para ventilar esta clase de conflictos de carácter particular y concreto, siendo que para el efecto cuenta con vías ordinarias de defensa. Conviene recordar que el control de constitucionalidad de las leyes que ejerce la Corte consiste en la confrontación en abstracto de las disposiciones legales demandadas con los preceptos constitucionales, a fin de verificar la adecuación de aquéllas respecto de estos últimos, independientemente de las controversias particulares que suscite su aplicación en casos concretos.”<sup>27</sup>

Realizado el anterior análisis, reitera la Corte en esta oportunidad su doctrina consistente en que:

“Es claro que el carácter público de la acción de inconstitucionalidad impone que la Corte no acuda a un criterio en extremo riguroso para determinar si la demanda cumple o no con las exigencias impuestas por la Constitución y la ley sino a un criterio amplio que sea consecuente con esa naturaleza pública de la acción y que le permita al ciudadano ejercer un verdadero control sobre la producción del derecho. Sin embargo, también es cierto que esa fundada amplitud de criterio no puede llevar a la Corte a emitir pronunciamientos de fondo con base en demandas que no satisfacen unas mínimas exigencias, con mayor razón cuando se trata de demandas que no formulan cargo alguno contra las disposiciones demandadas. De emitir la Corte un pronunciamiento de fondo con base en una demanda que no contiene una razonable exposición de los motivos por los cuales se estima que las normas demandadas violan las disposiciones constitucionales, se le estaría dando a la acción de inconstitucionalidad una vocación oficiosa que es contraria a su naturaleza.”<sup>28</sup>

Por las consideraciones anteriores, esta Corporación estima que la demanda, a pesar de haber sido corregida, no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991. Por lo tanto, la Corte se inhibirá de pronunciarse de fondo.

## IX. DECISION

### RESUELVE

INHIBIRSE de pronunciarse acerca de la constitucionalidad los artículos 206 numeral 10 (parcial), 392 (parcial) y 594 (parcial) del Estatuto Tributario.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Presidente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

No firma

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor RODRIGO ESCOBAR GIL, no firma la presente sentencia por

encontrarse en comisión de servicios debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

SECRETARIA GENERAL

1 El numeral 10 del artículo 206 del E.T fue modificado y adicionado por las Leyes 788 de 2002 y 222 de 1995 respectivamente. El artículo 17 de la Ley 788 de 2002 modificó el siguiente texto: “10 El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a cuatro millones de pesos (\$4.000.000) (Valor año base 2003)”. Por su parte, el artículo 96 de la Ley 223 modificó el siguiente texto: “10. El treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores, sumas que se consideran exentas”.

2 El abogado Moreno Cardona demandó originalmente la totalidad de los artículos 594 numeral 2 y 392 del E.T. Sin embargo, en el Auto admisorio de la demanda proferido el día 25 de febrero de 2004, el Magistrado sustanciador constató que respecto del artículo 594 numeral 2 y algunas expresiones contenidas en los incisos 3º y 4º del artículo 392 del estatuto había operado el fenómeno de la cosa juzgada, pues la Corte mediante sentencia C-643 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño) había declarado exequibles dichas normas. Por lo tanto, la Corte decidió “RECHAZAR la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 594-2 del E.T. y las expresiones ‘(l)a tarifa de retención en la fuente para los honorarios y comisiones, percibidos por los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es el diez por ciento (10%) del valor del correspondiente pago o abono en cuenta’ y ‘(l)a tarifa de retención en la fuente para los servicios percibidos por los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es del seis por ciento (6%) del valor del correspondiente pago o abono en cuenta’ contenidas respectivamente en los incisos 3º y 4º del artículo 392 del E.T.. En virtud del artículo 6 del Decreto 2067 de 1991, el demandante interpuso recurso de súplica contra la anterior decisión. Dicho recurso fue negado por la Sala Plena de esta Corporación mediante auto de 16 de marzo de 2004 (MP Jaime Córdoba Triviño).

3 Cfr., entre varios, los Autos de Sala Plena 244 de 2001 (MP: Jaime Córdoba Triviño) y de 2001 (MP: Jaime Córdoba Triviño). En dichas oportunidades la Corte, al resolver el recurso de súplica presentados por los actores, confirmó los autos en los que inadmitió la demanda por no presentar razones “específicas, claras, pertinentes y suficientes”.

4 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-898 de 2001 MP: Manuel José Cepeda Espinosa. La Corte se inhibió de conocer la demanda contra algunos apartes de los artículos 186, 196, 208 y 214 del Decreto 1355 de 1970 por ineptitud en la demanda. Ver también la sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa), en la cual, la Corte, al declararse inhibida de pronunciarse acerca de la inconstitucionalidad de algunas normas demandadas, realizó una síntesis de los criterios que ha sentado esta Corporación en la materia.

5 Folio 37 del expediente.

- 6 Auto del 19 de Mayo de 2003, Cfr folio 49 del expediente.
- 7 Sentencia C-480 de 2003, MP Jaime Córdoba Triviño.
- 8 Folios 64 y 65 del expediente.
- 9 Folio 66 del expediente.
- 10 MP Eduardo Cifuentes Muñoz.
- 11 Folio 78 del expediente.
- 12 Folio 88 del expediente.
- 13 Folio 76 del expediente.
- 14 Folio 87 del expediente.
- 15 Folio 88 del expediente. La interviniente cita la sentencia C-155 de 1997 (MP Fabio Morón Díaz).
- 16 Folio 88 del expediente.
- 17 Folio 100 del expediente.
- 18 Folios 106 y 107 del expediente.
- 19 Folio 107 del expediente.
- 20 Folios 107 y 108 del expediente.
- 21 Ver por ejemplo la sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa), en la cual, la Corte, al declararse inhibida de pronunciarse acerca de la inconstitucionalidad de algunas normas demandadas, realizó una síntesis de los criterios que ha sentado esta Corporación en la materia.
- 22 Sentencia C-1052 de 2001 precitada.
- 23 Como se señaló anteriormente en esta sentencia, la Corte rechazó la presente demanda en lo que respecta a varias expresiones contenidas en el artículo 306 y 594 mencionados, ya que, en vista de las decisiones tomadas en la sentencia C-643 de 2002, sobre ellas había operado el fenómeno de la Cosa Juzgada.
- 24 Como bien lo menciona el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la sentencia C-480 de 2003 (MP Jaime Córdoba Triviño) la Corte se inhibió de pronunciarse de fondo acerca de la constitucionalidad de unas normas que regulaban los intereses y la corrección monetaria deducibles de la base de retención de los trabajadores asalariados, que según la acción de inconstitucionalidad presentada en dicha ocasión, vulneraban el derecho a la igualdad de los trabajadores independientes.
- 25 Sentencia C-480 de 2003 precitada.

26 Por ejemplo, en la sentencia C-1031 de 2002 (MP Rodrigo Escobar Gil) la Corte indamió el cargo presentado en aquella ocasión, según el cual las normas acusadas violaban del derecho a la igualdad. La Corte dijo lo siguiente: “De manera reiterada la jurisprudencia ha expresado que para que se configure un cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, no basta con que el actor manifieste que las disposiciones acusadas establecen un trato diferenciado para ciertas personas y que ello es contrario al artículo 13 de la Constitución, sino que debe expresar, además, las razones por las cuales considera que tal diferencia de trato resulta discriminatoria. (...) El análisis de constitucionalidad, entonces debería recaer sobre la comparación de (...) dos regímenes, para determinar si la diferencia entre uno y otro resulta contraria a la Constitución. Pero ese es el análisis que no plantea el demandante, lo cual impide que la Corte, oficiosamente entre a establecer los extremos de la comparación, a formular las posibles hipótesis de inconstitucionalidad y a pronunciarse de fondo sobre el particular.”

27 Sentencia C-035 de 2003 (MP Jaime Araujo Rentería).