

Sentencia C-643/02

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-No exigencia de fórmulas sacramentales

DECRETO REGLAMENTARIO-Incompetencia de la Corte Constitucional

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Incompetencia sobre decretos reglamentarios

COSA JUZGADA RELATIVA IMPLICITA-Análisis de determinados cargos

ESTATUTO TRIBUTARIO-Integración

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Regulación/RETENCION EN LA FUENTE-Regulación

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS-No obligados

TRIBUTO-Distinción entre creación y recaudo

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Sujetos pasivos/CONTRIBUYENTE-Recae en todas las personas naturales/CONTRIBUYENTE-No todos deben declarar formalmente/IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Calidad de declarantes

Todas las personas naturales, como una manifestación del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios. No obstante, del hecho que a todas las personas les asista el carácter de contribuyentes no se sigue que todas se hallen en el deber formal de declarar pues esta obligación depende del nivel de patrimonio e ingresos en el correspondiente año gravable. Esto es, si bien todas las personas naturales son contribuyentes, sólo en unas de ellas concurre la calidad de declarantes del impuesto de renta y complementarios.

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Exonerados no implica que no sean contribuyentes/RETENCION EN LA FUENTE-Sujetos pasivos

Del hecho que algunas personas naturales estén exoneradas del deber de declarar no se sigue que ellas no sean contribuyentes pues lo que ocurre es que en consideración a su nivel patrimonial han sido exonerados de esa exigencia. Y es precisamente en razón de esa

calidad de contribuyentes que las personas naturales no obligadas a declarar pueden ser sujetos pasivos de la retención en la fuente como un mecanismo de política tributaria que le permite al Estado beneficiarse con el recaudo del tributo en el momento en que se realiza el hecho generador.

RETENCION EN LA FUENTE EN TRABAJADOR INDEPENDIENTE NO DECLARANTE-Calidad de contribuyente

No es cierto que a los trabajadores independientes no obligados a declarar se les haga retención en la fuente a pesar de no tener la calidad de contribuyentes, como lo afirma el actor. Esa afirmación no es cierta por cuanto a ellos sí les asiste la calidad de contribuyentes y por ello, si bien no están obligados a declarar, si están sujetos a retención en la fuente por los ingresos que perciban.

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios que la regulan

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTOSignificado/PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTOSignificado/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DEL TRIBUTOSignificado

De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTOSignificado/PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTOSignificado/PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTOSignificado

El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscrib e formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de

progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios se predicán del sistema en su conjunto

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Ingresos que permiten exoneración

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Nivel de ingreso que impone deber

CONTRIBUYENTE ASALARIADO NO DECLARANTE Y CONTRIBUYENTE INDEPENDIENTE NO DECLARANTE-Situaciones diferentes a pesar de semejanzas

Pese a la concurrencia de semejanzas, los contribuyentes no declarantes asalariados y los contribuyentes no declarantes independientes se encuentran en situaciones diferentes. Así, en tanto que los asalariados se encuentran vinculados por una relación laboral caracterizada por la prestación del servicio, por el estado de subordinación y dependencia y por devengar un salario que determina el nivel de ingresos del trabajador ya que le resulta difícil, si no le está prohibido, contar con vínculos laborales simultáneos; los trabajadores independientes no están sometidos a esas condiciones de subordinación y dependencia y por ello cuentan con la posibilidad de desempeñar una o varias actividades económicas y de incrementar sus ingresos sin consideración a nivel salarial alguno.

CONTRIBUYENTE ASALARIADO NO DECLARANTE Y CONTRIBUYENTE INDEPENDIENTE NO DECLARANTE-No tratamiento legal/LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

Si los contribuyentes no declarantes independientes y los contribuyentes no declarantes

asalariados, no obstante las circunstancias que los identifican, no se encuentran en la misma situación en razón de las características particulares de las actividades económicas de las que derivan sus ingresos, no concurren argumentos para exigir un mismo tratamiento legal, mucho más si para efectos tributarios esas diferencias son más relevantes que las identidades que puedan advertirse entre ellos. El legislador conciba un tratamiento diferenciado cuando no concurren motivos para un tratamiento igual. Y eso es justamente lo que aquí ocurre pues el legislador no puede partir únicamente de la calidad de contribuyentes que identifica a asalariados y trabajadores independientes, ya sea que se trate de declarantes o de no declarantes, para concebir un solo sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta ya que de esa manera desconocería las múltiples implicaciones que en el sistema tributario tienen las particularidades de la actividad económica generadora de renta. No obstante, del hecho que al legislador no le sea exigible un mismo tratamiento legal para situaciones diferentes, no se sigue que se halle habilitado para configurar de cualquier manera el sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta a cargo de los contribuyentes que son trabajadores independientes y que se hallan eximidos del deber formal de declarar. Esto es así en cuanto el legislador deberá obrar respetando el efecto vinculante de los valores, principios y derechos establecidos por el constituyente y, en particular, el conjunto de principios a través de los cuales la Carta racionaliza el poder de configuración normativa en materia tributaria.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Vinculación de todas las personas naturales/IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Mecanismos de recaudo en atención a actividad económica y nivel de ingreso y patrimonio

CONTRIBUYENTE DECLARANTE Y CONTRIBUYENTE NO DECLARANTE-Distinción

RETENCION EN LA FUENTE EN CONTRIBUYENTE NO DECLARANTE-Equivalente a impuesto de declaración de renta y complementarios

RETENCION EN LA FUENTE EN TRABAJADOR ASALARIADO NO DECLARANTE Y TRABAJADOR INDEPENDIENTE NO DECLARANTE-Distinción en tratamiento

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Régimen diferente y mecanismos diversos de retención

Es legítimo que el legislador, en consideración a las particularidades con que en cada caso se ejerce la actividad económica generadora de renta, configure un régimen diferente para efectos de la determinación del impuesto sobre ella y de su recaudo y acuda a mecanismos diversos de retención como sistema de pago anticipado y extinción de la obligación tributaria. Esa es una manifestación de la facultad que le asiste de crear, modificar y extinguir los tributos y consagrar exenciones y descuentos y el ejercicio de esa facultad es legítimo en tanto no desconozca los principios constitucionales del sistema tributario en su conjunto.

DECLARACION TRIBUTARIA-Exoneración del deber/DECLARACION TRIBUTARIA-No producción de efectos de presentadas por no obligados

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Diferente mecanismo de determinación y recaudo para contribuyente no declarante independiente/SISTEMA TRIBUTARIO-Determinación de legitimidad/RETENCION EN LA FUENTE EN TRABAJADOR ASALARIADO NO DECLARANTE Y TRABAJADOR INDEPENDIENTE NO DECLARANTE-Sistema distinto de determinación y recaudo del impuesto de renta

Referencia: expediente D-3880

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6º, 244, 392, 594-1 y 594-2 del Estatuto Tributario y el artículo 2º del Decreto 2509 de 1985.

Actor: Efraín Salgado Forero

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil dos (2002).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

## SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad que, en uso de su derecho político, presentó el ciudadano Efraín Salgado Forero contra los artículos 6º, 244, 392, 594-1 y 594-2 del Estatuto Tributario y el artículo 2º del Decreto 2509 de 1985.

A continuación se transcribe el texto de las disposiciones objeto de proceso:

DECRETO NUMERO 624 DE 1989

(Marzo 30)

Por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos

administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia,

En ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90,

numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión

Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado

DECRETA:

(...)

ART. 244. Excepción de los no declarantes. El impuesto de renta de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, no se rige por lo previsto en el artículo 241.

El impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al

contribuyente durante el respectivo año gravable.

ART. 392. Se efectúa sobre los pagos o abonos en cuenta. 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.

INC. 3°. Modificado. L.633/2000, art. 45. 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.

INC. 4°. Adicionado. L.633/2000, art. 45. 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.

ART. 594-1. Adicionado L. 49/90, art. 10. Trabajadores independientes no obligados a declarar. Sin perjuicio de lo establecido por los artículos 592 y 593, no estarán obligados a presentar declaración de renta y complementarios, los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas, que no sean responsables del impuesto a las ventas, cuyos ingresos brutos se encuentren debidamente facturados y de los mismos un ochenta por ciento (80%) o más se originen en honorarios, comisiones y servicios, sobre los cuales se hubiere practicado retención en la fuente; siempre y cuando, los ingresos totales del respectivo ejercicio gravable no sean superiores a ocho millones de pesos (\$8.000.000) (año gravable 2002: \$63.400.000) y su patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no

exceda de quince millones (\$15.000.000) (año gravable 2002: \$183.200.000).

El impuesto sobre la renta para estos contribuyentes será igual a la suma de las retenciones en la fuente que se les haya practicado durante el respectivo año gravable.

Lo dispuesto en los párrafos 1° y 2° del artículo 593, será aplicable a este tipo de contribuyentes.

ART. 594-2. Modificado. L.223/95, art. 30. Declaraciones tributarias presentadas por los no obligados. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.

Decreto Reglamentario 2509 de 1985

( Septiembre 3)

Por el cual se dictan algunas normas en materia de retención en la fuente.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades que le confiere el numeral 3° del artículo 120 de la Constitución Política,

DECRETA

( )...

ART. 2°. Con el fin de facilitar el manejo administrativo de las retenciones, los retenedores podrán optar por efectuar retenciones sobre pagos o abonos cuyas cuantías sean inferiores a las cuantías mínimas establecidas en los artículos 6° del Decreto 2775 de 1983 y 5° del Decreto 1512 de 1985.

## I. LA DEMANDA

El actor solicita la declaratoria de inexecutable de las normas demandadas por vulneración del Preámbulo y de los artículos 2°, 5°, 13, 93, 94 y 95.9 de la Constitución Política. Los fundamentos de la demanda instaurada son los siguientes:

1. El Estatuto Tributario da un tratamiento desigual a los ingresos de trabajo pues no pueden darse diferencias por el solo hecho de que el patrón o la empresa para la que se trabaja denomine el valor del pago como sueldo, honorarios o comisiones. Indistintamente de la denominación que se le dé, el valor que se recibe es una renta de trabajo por un servicio personal y por lo tanto todas ellas deberían ser tratadas de manera igual desde el punto de vista fiscal.
2. Los apartes demandados de los artículos 6° y 244 son inexecutable por que los contribuyentes no obligados a declarar no gozan de las prerrogativas contenidas en el Estatuto Tributario para los asalariados, lo que coloca a aquellos en manifiesta desventaja frente a éstos.
4. Los apartes demandados de los artículos 594-1 y 594-2 son inexecutable porque impiden a unos ciudadanos presentar declaración de renta y solicitar la devolución de las retenciones en la fuente cuando como resultado de dicha declaración se genere un saldo a favor del declarante, facultad que sí se otorga a los contribuyentes obligados a declarar.
5. El artículo 2° del Decreto 2509 de 1985 es inexecutable porque antepone el “mejoramiento del manejo administrativo de las retenciones” al derecho de las personas de recibir el valor de sus ingresos, violando así el artículo 94 de la Constitución pues el derecho a recibir el valor completo del fruto del trabajo es un derecho inherente a la persona humana.

## I. INTERVENCIONES

### A. Del ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón

Le solicita a la Corte que, por una parte, se declare inhibida para conocer de la demanda instaurada contra el artículo 2° del Decreto 2509 de 1985 pues este es un decreto reglamentario que puede demandarse ejerciendo la acción de nulidad por inconstitucionalidad ante el Consejo de Estado pero que no puede ser cuestionado por inexecutable ante esta Corporación por carecer de competencia.

Por otra parte, el interviniente solicita la declaratoria de exequibilidad de las normas

demandadas pues el Estado, para efectos tributarios, goza de libertad para establecer clasificaciones entre los contribuyentes según sean trabajadores asalariados o trabajadores independientes pero tales clasificaciones no vulneran la Carta Política ya que tienen en cuenta su capacidad económica. La supuesta vulneración que advierte el actor se deriva de una equivocada interpretación de la normatividad que regula el tratamiento tributario de las personas naturales que ostentan la calidad de asalariados y de trabajadores independientes.

#### B. De la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales

A través de apoderado, solicita que la Corte se declare inhibida para decidir de fondo pues, por una parte, la demanda no cumple con los requisitos señalados en el Decreto 2067 de 1991 ya que se limita a realizar un ataque generalizado y desordenado de disposiciones tributarias sobre retención en la fuente. Por otra, afirma, se presenta ausencia de proposición jurídica completa como quiera que se demandan expresiones aisladas y no reglas de derecho, proceder que igualmente inhabilita a la Corte para pronunciarse con base en la demanda instaurada.

De otro lado, la interviniente resalta las bondades perseguidas por el legislador al dictar los preceptos en materia de retención en la fuente para asalariados y trabajadores independientes. En ese sentido, señala que tanto los asalariados no declarantes como los trabajadores independientes pueden acceder a beneficios fiscales ya que éstos no sólo se han concebido para los asalariados declarantes.

Así, señala que los asalariados no declarantes tienen derecho a reconocimientos fiscales como el descuento del treinta por ciento (30%) de la base para aplicar la tarifa, el descuento por pagos en salud, educación, aportes voluntarios a fondos de pensiones y aportes a cuentas de ahorro. Por su parte, los trabajadores independientes gozan de privilegios fiscales como la deducción de la base de retención de los pagos por aportes a fondos de pensiones y los destinados a cuentas de ahorro. Además, afirma, los asalariados declarantes están sometidos a tarifas diferenciales que llegan hasta el 35% en tanto que a los no asalariados se les aplican unas tasas que van desde el 3% y hasta el 10%, sin que en ningún caso excedan del 11%.

Por todo ello, la interviniente concluye que no hay vulneración ni de las normas

constitucionales señaladas por el actor ni de los principios constitucionales del derecho tributario y que por ello debe declararse la exequibilidad de las normas demandadas.

### C. Del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario le solicita a la Corte declarar la exequibilidad de los apartes demandados de los artículos 6º, 244, 594-1 y 594-2 del Estatuto Tributario y la inexecutable de los apartes demandados del artículo 392. Para ello expone los siguientes planteamientos:

1. Mediante Sentencia C-489-95 la Corte declaró executable el artículo 6º del Decreto 624 de 1989. Sin embargo, el cargo que en esa oportunidad consideró fue la vulneración del derecho fundamental de igualdad en razón del distinto tratamiento que se confería a los contribuyentes no declarantes del impuesto a la renta y complementarios en relación con el que se le daba a los contribuyentes que si declaran.

Luego, en la Sentencia C-251-99 se decidió la executable del aparte del artículo 594.2 del Decreto 624 de 1989 según el cual las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto alguno y el cargo que se examinó fue la discriminación de las empresas extranjeras no domiciliadas en Colombia en la determinación de la base gravable para la liquidación del impuesto a la renta y complementarios.

Como en esta oportunidad el cargo que se plantea es diferente en cuanto remite al tratamiento diferenciado no justificado que esas normas, y otras, le dan a los no declarantes independientes en relación con los no declarantes asalariados, la Corte debe emitir un pronunciamiento de fondo.

3. Las tarifas reales de retención en la fuente que se les aplica a los trabajadores independientes son más altas que las que se les aplica a los asalariados y por ello se genera un tratamiento inequitativo que es más evidente en los niveles bajos y disminuye en los niveles altos de la tabla de retención. Por ello, los apartes demandados del artículo 392 son inexecutable.

## I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Solicita que la Corte se declare inhibida para conocer de la demanda instaurada contra el artículo 2° del Decreto 2509 de 1985 pues se trata de un decreto reglamentario que no está sujeto al control de constitucionalidad de esta Corporación. Solicita también que se declare la exequibilidad de las normas demandadas del Estatuto Tributario pues la diferencia de trato entre los asalariados y los trabajadores independientes para efectos de retención en la fuente, como un mecanismo que busca anticipar el recaudo de los tributos, no viola los principios constitucionales de igualdad, equidad, progresividad y justicia en la imposición del tributo.

Considera el Procurador que el legislador está facultado para establecer distintas clasificaciones en materia tributaria y distinciones entre cada uno de los tributos dada la diversidad de aspectos que se ciernen alrededor de cada uno y que ello no es crear una discriminación sino garantizar que los principios constitucionales de equidad y progresividad en la tributación se cumplan.

En ese sentido, afirma, la ley se ha limitado a tener en cuenta la diferente situación en que se encuentran los trabajadores asalariados y los trabajadores independientes, indistintamente que se trate de contribuyentes declarantes o no declarantes, y a prever efectos tributarios diversos de acuerdo con la especial situación en que se hallan. Como esa regulación se ha hecho sin desconocer los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, infiere, no hay fundamento alguno para afirmar que las normas demandadas han establecido un tratamiento legal diferenciado no justificado y que se ha vulnerado el derecho fundamental de igualdad. En consecuencia, concluye, se debe declarar la exequibilidad de las normas demandadas.

## I. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

1. El actor cuestiona la constitucionalidad de los artículos 6º, 244, 392, 594-1, parciales, y 594-2 del Estatuto Tributario por cuanto, para efectos del impuesto a la renta y complementarios, dan un tratamiento desigual a los ingresos de trabajo pues los gravan de una manera diferente e injustificada dependiendo de si se trata de asalariados o de trabajadores independientes; hacen que los trabajadores independientes no obligados a declarar no gocen de las prerrogativas concedidas a los asalariados no obligados a declarar y

les impiden a aquellos presentar declaración de renta y solicitar la devolución de las retenciones cuando se genere un saldo a favor. Además, cuestiona la constitucionalidad del Decreto 2509 de 1985 porque antepone el mejoramiento del manejo administrativo de las retenciones al derecho de las personas de recibir los ingresos que son fruto de su trabajo.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le solicita a la Corte declararse inhibida para conocer de la demanda instaurada por no cumplir las exigencias formales previstas en la ley para el ejercicio de la acción de constitucionalidad y no plantear una proposición jurídica completa.

El interviniente Jhon Alirio Pinzón Pinzón y el Procurador General de la Nación solicitan que la Corte se declare inhibida para conocer la demanda interpuesta contra el Decreto 2509 de 1985 por tratarse de un decreto reglamentario y que declare la constitucionalidad de las demás disposiciones demandadas pues el legislador goza de libertad para establecer clasificaciones entre los contribuyentes, según sean trabajadores asalariados o trabajadores independientes y atendiendo su capacidad económica, y con ese proceder garantiza que se cumplan los principios constitucionales de equidad y progresividad en la tributación.

Para resolver la controversia suscitada, la Corte:

1. Determinará si la demanda presentada y su instauración cumplen las exigencias impuestas por la ley a quien ejerce la acción de inconstitucionalidad y si puede emitir un pronunciamiento de fondo con base en ella.

1. Establecerá si es competente para pronunciarse en relación con la demanda instaurada contra el Decreto 2509 de 1985.

1. Precisaré si en relación con dos de las normas demandadas -Artículos 6º y 594-2, parcial, del Estatuto Tributario- existe cosa juzgada absoluta o relativa y si se halla o no legitimada para pronunciarse con base en la demanda ahora interpuesta.

1. En caso positivo, contextualizará las pretensiones del actor en el marco del régimen tributario.

1. Destacará el carácter de contribuyentes que les asiste tanto a los declarantes del impuesto a la renta y complementarios como a los no declarantes, independientemente de su calidad de asalariados o trabajadores independientes.

1. Retomará los principios constitucionales del sistema tributario.

1. Inferirá si los no declarantes asalariados y los no declarantes independientes se encuentran en el mismo supuesto de hecho y si la Carta hace exigible o no un mismo tratamiento normativo.

1. En caso negativo, determinará si el tratamiento dado a los trabajadores independientes por las normas demandadas, para efectos del impuesto a la renta y complementarios, es compatible o no con los principios constitucionales del sistema tributario y con los principios de la administración pública.

2. La Corte debe precisar que en la demanda inicialmente formulada se advertían serias deficiencias que no permitían conocer con claridad los cargos formulados por el actor contra las normas demandadas pues se hacían extensas afirmaciones y se acudía a ejemplificaciones pero no se indicaba cuál era la violación constitucional que se imputaba a las disposiciones acusadas. De allí que en el auto de primero de febrero de 2.002 el Magistrado Ponente le haya concedido al actor el término de tres días para que corrija la demanda y formule los cargos de manera clara, expresa y definida.

En ese término el actor presentó un nuevo escrito en el que de manera sucinta indicó el

cargo de inconstitucionalidad dirigido contra cada una de las normas demandadas. El Magistrado Ponente consideró que con ese escrito el demandante cumplió con el deber que le asistía de indicar los motivos por los cuales consideraba que esas normas vulneraban la Carta Política y por ello admitió la demanda y ordenó el traslado, la fijación en lista y las comunicaciones correspondientes.

En este momento, la Corte advierte que si bien la demanda inicialmente presentada era un escrito extenso y confuso en el que no se exponían con claridad los motivos por los cuales las normas acusadas se consideraban inconstitucionales, esa carga fue cumplida por el actor en el documento que presentó con ocasión de la solicitud de aclaración realizada por el Magistrado Ponente pues en él indica cuáles son las normas demandadas, qué artículos constitucionales vulneran y por qué motivo. Este proceder implica que el demandante, aunque no de una manera ideal, sí ha cumplido con la carga que le incumbe y por ello la Corte se halla habilitada para emitir un pronunciamiento de fondo.

Por otra parte, si bien el actor debe plantear la demanda indicando la regla de derecho cuestionada, detallando las normas superiores infringidas y exponiendo el concepto de la violación; para determinar el cumplimiento o incumplimiento de esos presupuestos no debe acudirse a un criterio formal que le exija al actor fórmulas sacramentales. Por ello, basta con establecer si la demanda instaurada contiene un planteamiento comprensible del sentido en el cual se ejerce la acción pública de constitucionalidad y si esto es así, es decir, si se sabe qué normas se han demandado, qué disposiciones superiores se estiman vulneradas y por qué motivo, debe concluirse que la Corte está legitimada para pronunciarse de fondo. Tal nivel de exigencia, que no prescinde de los presupuestos impuestos por la ley al actor pero que tampoco le añade formalismos innecesarios, es compatible con el carácter público e informal de la acción que se ejerce.

Por estos motivos, la Corte no atenderá el llamado hecho por la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales y, con las precisiones que luego se harán, entrará a resolver de fondo la demanda instaurada.

3. El Decreto 2509 de 1985 es un decreto expedido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultes que le confería el numeral 3° del artículo 120 de la Constitución Política de 1886. Se trata, por tanto, de un decreto reglamentario dictado para la cumplida

ejecución de la ley.

Un decreto de esa índole no está sujeto al control de constitucionalidad de esta Corporación pues de acuerdo con el artículo 241 de la Carta ella es competente para conocer de los procesos de constitucionalidad contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento, contra decretos con fuerza de ley dictados por el Presidente de la República y contra decretos legislativos que aquél dicte con base en los artículos 212 a 215 del Texto Superior.

La competencia para conocer de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional cuyo conocimiento no corresponda a la Corte Constitucional, reposa en el Consejo de Estado, de acuerdo con los artículos 241 y 237, numeral 2º, de la Carta Política.

Por lo tanto, como la Corte carece de competencia para conocer de la demanda instaurada contra un artículo de un decreto reglamentario, se declarará inhibida para conocer la demanda interpuesta por el actor contra el artículo 2º del Decreto 2509 de 1995.

4. En relación con el artículo 6º del Estatuto Tributario existe ya un pronunciamiento de esta Corporación. Se trata de la Sentencia C-489-95, M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en la que se declaró exequible esa disposición y también la expresión “penales” contenida en el inciso 2º del artículo 583.

La Corte resaltó el equívoco en que incurría el actor al negarle al no declarante la calidad de contribuyente. Luego indicó que no era posible predicar una igualdad matemática entre la obligación tributaria del declarante y la del no declarante ya que si una persona, por su nivel de ingresos o patrimonio debía declarar renta, la ley, para evitar la imposición de un gravamen excesivo, tiene en cuenta las retenciones efectuadas, sin que ello implique que el declarante tiene un tratamiento más favorable que el no declarante<sup>1</sup>. Finalmente, la Corte precisó que no es cierto que la retención en la fuente no se aplique a quienes prestan servicios a una persona natural pues es la naturaleza de los actos en que intervengan las personas naturales o jurídicas la que determina que se efectúe o no la retención. Con base en tales argumentos declaró la exequibilidad del artículo 6º demandado.

Como puede advertirse, el cargo sobre el que se pronunció la Corte fue la discriminación que

esa disposición hacía entre las personas obligadas a declarar y las personas no obligadas a declarar. Y el cargo que ahora se plantea es diferente pues remite a la discriminación que esa norma propicia entre trabajadores asalariados no declarantes y trabajadores independientes no declarantes. De esta manera, como la declaratoria de constitucionalidad dispuesta en la Sentencia C-489-95 tiene un alcance limitado en cuanto se circunscribe al cargo entonces formulado, la conclusión que se impone es que sobre el artículo 6° del Estatuto Tributario existe un fallo con valor de cosa juzgada relativa implícita pues sólo se han analizado determinados cargos<sup>2</sup> y por lo tanto la Corte se encuentra habilitada para considerar el nuevo cargo planteado por el actor.

5. Por otra parte, en relación con el artículo 594-2 del Estatuto Tributario existe también un pronunciamiento de esta Corporación. En este caso se trata de la Sentencia C-251-99, M. P. Fabio Morón Díaz, en la que se declaró exequible esa disposición y también el artículo 592, parcial, de ese Estatuto.

El cargo que en esa oportunidad consideró la Corte fue la falta de razonabilidad de la diferenciación efectuada por la ley para la determinación de la base gravable del impuesto de renta que deben pagar las empresas extranjeras no domiciliadas en Colombia por los pagos o abonos en cuenta que reciben por concepto de los servicios de transporte internacionales que prestan en el país<sup>3</sup>.

En relación con el artículo 594, la Corte encontró que el legislador había ejercido sus facultades dentro de los límites constitucionales al establecer un régimen diferencial de tributación por concepto de impuesto de renta y remesas para las empresas de transporte internacional que no tienen domicilio en el país y que al emplear el instrumento de la retención en la fuente había atendido las características de los negocios transnacionales. Por ello declaró su conformidad con la Carta Política.

De este modo, el cargo sobre el que se pronunció la Corte fue la razonabilidad del trato tributario dado por la ley a las sociedades extranjeras de transporte internacional. Y como el cargo que ahora se plantea es diferente en tanto remite a la manera como esa disposición discrimina a los trabajadores independientes no declarantes en relación con el tratamiento asignado a los trabajadores asalariados no declarantes, la declaratoria de constitucionalidad dispuesta en la Sentencia C-251-99 tiene también valor de cosa juzgada relativa implícita y

por lo tanto la Corte debe considerar el nuevo cargo planteado por el actor.

6. Ahora bien. Para contestar los cargos formulados es preciso contextualizarlos en el marco general del régimen tributario. Así, hay que indicar que el Estatuto Tributario está integrado por un título preliminar y seis libros que regulan el impuesto sobre la renta y complementarios, la retención en la fuente, el impuesto sobre las ventas, el impuesto de timbre nacional, el gravamen a los movimientos financieros y el procedimiento tributario y las sanciones.

Para lo que aquí interesa, debe tenerse en cuenta que el libro primero, relacionado con el impuesto sobre la renta y complementarios, regula la renta, el patrimonio, las ganancias ocasionales, las remesas, el ajuste integral por inflación a partir del año gravable de 1992 y establece un régimen tributario especial. El libro segundo regula la retención en la fuente estableciendo unas disposiciones generales, las obligaciones del agente retenedor y los conceptos sujeto de retención. Finalmente, el libro quinto regula el procedimiento tributario desarrollando los deberes y obligaciones formales, las sanciones, la determinación del impuesto e imposición de sanciones, la discusión de los actos de la administración, el régimen probatorio, la extinción de la obligación tributaria, el cobro coactivo, la intervención de la administración, las devoluciones y otras disposiciones procedimentales.

En ese marco, el actor cuestiona la constitucionalidad de una norma relacionada con el impuesto de los no declarantes (Art. 6°); de una norma relacionada con la tarifa del impuesto de renta (Art. 244); de una norma relacionada con los honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos como conceptos sujetos de retención (Art. 392) y de dos normas relacionadas con las declaraciones tributarias como deberes de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias (Arts. 594-1 y 594-2). Todo ello partiendo de la diferenciación injustificada que para esos efectos se establece entre no declarantes asalariados y no declarantes independientes.

7. Si se analizan los apartes de los artículos 6°, 244, 392, 594-1 y 594-2 demandados por el actor, se advierte que todos ellos son desarrollo de una misma institución tributaria cual es el mecanismo de determinación y recaudo del impuesto a la renta y complementarios de los trabajadores independientes.

El Libro Primero consagra inicialmente unas disposiciones generales de acuerdo con las

cuales el impuesto sobre la renta y complementarios constituye un solo impuesto (Art. 5°) y el impuesto de los no declarantes es igual a las retenciones (Art. 6°). Además, tales disposiciones señalan quiénes son los sujetos pasivos y quiénes no son contribuyentes del impuesto a la renta (Arts. 7 a 25).

Luego, cuando en el Capítulo IX, Título I, Libro Primero, se regulan las tarifas del impuesto a la renta, el Estatuto retoma la disposición general contenida en el artículo 6° para excluir de la tarifa consagrada en el artículo 241 a los asalariados no obligados a declarar y a los demás contribuyentes no obligados a declarar y reitera que en estos casos el impuesto es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable (Art. 244).

Posteriormente, cuando en el Título II del Libro Segundo se desarrollan los conceptos sujetos de retención, después de determinar la base gravable y la tarifa aplicable a los asalariados, en el artículo 392, modificado por la Ley 633 de 2000, artículo 45, se indica que la tarifa de retención en la fuente para los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios es del 10% si se trata de honorarios y comisiones y del 6% si se trata de servicios.

De otro lado, cuando en el Título II del Libro Quinto se desarrollan los deberes y obligaciones formales de los contribuyentes, se indica qué trabajadores independientes no están obligados a declarar y se reafirma que en su caso el impuesto sobre la renta será igual a la suma de las retenciones en la fuente que se les haya practicado durante el respectivo año gravable (Art. 594-1). Y, finalmente, en total acuerdo con ello se dispone que las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto alguno (Art. 594-2).

Luego, lo que cuestiona el actor es que, en virtud de esas disposiciones, a los trabajadores independientes no obligados a declarar se les aplique la regla de acuerdo con la cual el impuesto de renta a su cargo es igual a las retenciones y que se los someta a un mecanismo de determinación y recaudo diferente al de los asalariados no declarantes. Ante esta situación, la Corte emprenderá el análisis conjunto de esas normas para determinar su compatibilidad o incompatibilidad con el Texto Superior.

8. Lo primero que debe precisar la Corte es la calidad de contribuyentes que les asiste a los asalariados y trabajadores independientes que no están obligados a presentar declaración de renta y complementarios. Esto por cuanto el actor, en varios apartes de la demanda instaurada, manifiesta que a los trabajadores independientes se los somete a retención en la fuente sin tener en cuenta su condición de no contribuyentes.

En cuanto a ello hay que indicar que una cosa es el ejercicio de la facultad legislativa de crear tributos, que es una facultad que reposa en el Congreso (Arts. 150.12 y 338 de la C.P.), y excepcionalmente en el Gobierno durante los estados de excepción, y otra completamente diferente el recaudo de esos tributos, tarea ésta que la Carta ha confiado al Presidente (Art. 189.20).

De acuerdo con ello, todas las personas naturales, como una manifestación del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Art. 95.9 de la C.P.), son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios (Art. 7 del Estatuto Tributario). No obstante, del hecho que a todas las personas les asista el carácter de contribuyentes no se sigue que todas se hallen en el deber formal de declarar pues esta obligación depende del nivel de patrimonio e ingresos en el correspondiente año gravable (Art. 592, 593 y 594 del Estatuto Tributario). Esto es, si bien todas las personas naturales son contribuyentes, sólo en unas de ellas concurre la calidad de declarantes del impuesto de renta y complementarios.

Con todo, del hecho que algunas personas naturales estén exoneradas del deber de declarar no se sigue que ellas no sean contribuyentes pues lo que ocurre es que en consideración a su nivel patrimonial han sido exonerados de esa exigencia. Y es precisamente en razón de esa calidad de contribuyentes que las personas naturales no obligadas a declarar pueden ser sujetos pasivos de la retención en la fuente como un mecanismo de política tributaria que le permite al Estado beneficiarse con el recaudo del tributo en el momento en que se realiza el hecho generador.

En ese contexto, no es cierto que a los trabajadores independientes no obligados a declarar se les haga retención en la fuente a pesar de no tener la calidad de contribuyentes, como lo afirma el actor. Esa afirmación no es cierta por cuanto a ellos sí les asiste la calidad de contribuyentes y por ello, si bien no están obligados a declarar, si están sujetos a retención en la fuente por los ingresos que perciban.

9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.

Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular<sup>4</sup>.

10. En ese marco, de acuerdo con el cargo formulado por el actor, el sistema tributario discrimina a los no declarantes que son trabajadores independientes en tanto los somete injustificadamente a un tratamiento diverso que el suministrado a los no declarantes asalariados. Varias consideraciones debe hacer la Corte sobre este particular.

Es cierto que entre los contribuyentes no declarantes independientes y los contribuyentes no declarantes asalariados existen elementos que los identifican. Por una parte, unos y otros desempeñan actividades económicas generadoras de ingresos y por ello se hallan en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos estatales. Por otra, indistintamente de la actividad económica generadora de renta a la que se hallan vinculados, se identifican también en cuanto perciben unos ingresos que los exoneran del deber formal de declarar impuesto de renta y complementarios. Esto es, en virtud de los ingresos que obtienen, ya sea a través de una relación de trabajo o de su actividad económica independiente, ninguno de ellos se halla en el nivel a partir del cual la ley impone el deber de declarar.

Con todo, pese a la concurrencia de esas semejanzas, los contribuyentes no declarantes asalariados y los contribuyentes no declarantes independientes se encuentran en situaciones diferentes. Así, en tanto que los asalariados se encuentran vinculados por una relación laboral caracterizada por la prestación del servicio, por el estado de subordinación y dependencia y por devengar un salario que determina el nivel de ingresos del trabajador ya que le resulta difícil, si no le está prohibido, contar con vínculos laborales simultáneos; los trabajadores independientes no están sometidos a esas condiciones de subordinación y dependencia y por ello cuentan con la posibilidad de desempeñar una o varias actividades económicas y de incrementar sus ingresos sin consideración a nivel salarial alguno.

Si esto es así, esto es, si los contribuyentes no declarantes independientes y los contribuyentes no declarantes asalariados, no obstante las circunstancias que los identifican, no se encuentran en la misma situación en razón de las características particulares de las actividades económicas de las que derivan sus ingresos, no concurren argumentos para exigir un mismo tratamiento legal, mucho más si para efectos tributarios esas diferencias son más relevantes que las identidades que puedan advertirse entre ellos.

Por lo tanto, no debe perderse de vista que una de las formulaciones del derecho fundamental de igualdad exige precisamente que el legislador conciba un tratamiento

diferenciado cuando no concurren motivos para un tratamiento igual. Y eso es justamente lo que aquí ocurre pues el legislador no puede partir únicamente de la calidad de contribuyentes que identifica a asalariados y trabajadores independientes, ya sea que se trate de declarantes o de no declarantes, para concebir un solo sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta ya que de esa manera desconocería las múltiples implicaciones que en el sistema tributario tienen las particularidades de la actividad económica generadora de renta.

Luego, tratándose de distintas situaciones sometidas a diferentes regulaciones, no concurren argumentos para afirmar que las normas demandadas sean inexequibles por el solo hecho de darles a los contribuyentes no declarantes independientes un tratamiento diverso al suministrado a los contribuyentes no declarantes asalariados. No obstante, del hecho que al legislador no le sea exigible un mismo tratamiento legal para situaciones diferentes, no se sigue que se halle habilitado para configurar de cualquier manera el sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta a cargo de los contribuyentes que son trabajadores independientes y que se hallan eximidos del deber formal de declarar. Esto es así en cuanto el legislador deberá obrar respetando el efecto vinculante de los valores, principios y derechos establecidos por el constituyente y, en particular, el conjunto de principios a través de los cuales la Carta racionaliza el poder de configuración normativa en materia tributaria.

A ello obedece la distinción que se realiza entre contribuyentes declarantes y contribuyentes no declarantes pues si bien unos y otros aportan al Estado, la manera en que lo hacen difiere. Los primeros están vinculados por el deber formal de declarar, esto es, de presentar ante las autoridades tributarias una declaración en la que consta el total de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el período gravable, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las devoluciones, rebajas y descuentos; los costos realizados, las deducciones a que haya lugar y las rentas exentas. Con este procedimiento se determina la renta líquida gravable y a ella se le aplica la tarifa de impuesto a la renta indicada en la ley y el resultado es el impuesto a cargo del contribuyente. A éste se le descuentan las retenciones en la fuente practicadas durante el año gravable y de ese modo se obtiene el impuesto a pagar.

La situación de los contribuyentes no obligados a declarar es diferente. En su caso, el

impuesto de declaración de renta y complementarios equivale a la retención en la fuente practicada durante el respectivo año gravable. En el evento de los trabajadores asalariados, para la determinación de la base sobre la que se aplica la retención en la fuente se tienen en cuenta las exenciones y disminuciones consagradas en la ley y a esa base se le aplica la tabla de retención consagrada en el artículo 383 del Estatuto Tributario y actualizada cada año por el Gobierno Nacional. De acuerdo con esa tabla, a los asalariados que se encuentran en el límite inferior se les aplica una retención en la fuente equivalente al 0.33% y a los asalariados que se encuentran en el límite superior se les aplica una retención en la fuente del 22.75% y del 35% sobre el exceso.

Y en el caso de los trabajadores independientes, el impuesto de renta y complementarios también equivale a las retenciones practicadas durante el año gravable pero en este caso se aplica sobre los pagos o abonos en cuenta y con una tarifa fija del 10% si se trata de honorarios y comisiones o del 6% si se trata de servicios.

De acuerdo con esto, se advierten claras diferencias en el tratamiento dado a los no declarantes asalariados y a los no declarantes independientes. Mientras para los primeros la retención en la fuente se determina combinando la base gravable y la tarifa, para los segundos se tiene en cuenta una tarifa fija que se aplica sobre los ingresos percibidos.

12. Como puede advertirse, el legislador se encuentra ante dos universos de contribuyentes que son muy diferentes en razón de las características con que en cada uno de ellos se ejerce la actividad económica generadora de renta.

Ante ello, si bien el ámbito constitucional de validez del sistema tributario es el mismo para todos los contribuyentes, es entendible que el legislador, para ejercer su capacidad de configuración normativa, tenga en cuenta el cúmulo de diferencias que se advierten, en el grupo de los no declarantes, entre los trabajadores asalariados y los trabajadores independientes pues en cada caso se impone concebir una regulación que mantenga la relación de equilibrio que debe existir entre las características particulares de las actividades económicas generadoras de los ingresos percibidos por el contribuyente y el sistema requerido para la determinación y recaudo del impuesto a cargo.

En ese sentido, debe advertirse que las diferencias implícitas en la actividad generadora de la renta imponen la necesidad de establecer un mecanismo diverso de determinación y

recaudo del impuesto. Por ello el procedimiento establecido para los no declarantes independientes es consecuente con el carácter fluctuante de los ingresos que perciben y con el hecho de no estar tales ingresos sometidos a periodicidad alguna. Nótese que ante una actividad económica de esas características, la determinación del impuesto a cargo mediante un sistema de recaudo que en cada caso tenga en cuenta la movilidad de la base gravable y que aplique una tarifa variable, desajustaría el sistema y le impediría a la administración un control adecuado sobre el hecho generador del impuesto y sobre el recaudo del gravamen generado.

Esto es así por cuanto el legislador, al establecer el sistema de determinación y recaudo de la retención en la fuente aplicable a los no declarantes asalariados parte del conocimiento cierto de los ingresos anuales del trabajador y de la manera como esos ingresos se distribuyen por periodos mensuales en consideración a los servicios prestados. Sobre esa base, el legislador razonablemente determina la base objeto de la retención y la tarifa aplicable y por ello logra correspondencia entre la capacidad económica del trabajador asalariado y el impuesto de renta a su cargo.

Esa situación, en cambio, no se presenta en relación con los no declarantes que son trabajadores independientes pues en su caso el legislador no tiene un conocimiento cierto de los ingresos del trabajador ni sabe tampoco la manera como sus ingresos anuales se reparten a lo largo de todo el año. En razón de ese desconocimiento, no cuenta con los suficientes elementos de juicio que le permitan ponderar una base gravable mensual y la tarifa aplicable para a partir de esos referentes determinar la retención a cargo. Es más, ante tales circunstancias, un sistema de esta naturaleza resultaría inequitativo pues gravaría a quienes en pocas ocasiones perciban ingresos elevados y no a quienes en muchas oportunidades perciban ingresos bajos a pesar de que el monto total percibido por éstos sea superior al de aquellos.

Por tanto, es legítimo que el legislador, en consideración a las particularidades con que en cada caso se ejerce la actividad económica generadora de renta, configure un régimen diferente para efectos de la determinación del impuesto sobre ella y de su recaudo y acuda a mecanismos diversos de retención como sistema de pago anticipado y extinción de la obligación tributaria. Esa es una manifestación de la facultad que le asiste de crear, modificar y extinguir los tributos y consagrar exenciones y descuentos y el ejercicio de esa

facultad es legítimo en tanto no desconozca los principios constitucionales del sistema tributario en su conjunto.

13. Ahora, del hecho que a unos contribuyentes no declarantes les asista la calidad de asalariados y a otros la calidad de trabajadores independientes se siguen múltiples consecuencias susceptibles de analizarse desde diversas perspectivas y de generar juicios en pro o en contra pero que son irrelevantes en sede de control constitucional. Esto es así en cuanto la evaluación del sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta y complementarios en el caso de los no declarantes debe hacerse teniendo en cuenta el sistema en su integridad y no situaciones aisladas. De lo contrario, sin consideración a las diferencias implícitas en el universo objeto de regulación, unos y otros podrían plantear problemas de inconstitucionalidad por el tratamiento dado por la ley.

Podría decirse, por ejemplo, que los trabajadores asalariados se hallan en una situación ventajosa porque tienen un ingreso permanente, se les reconoce el derecho a un ingreso mínimo, tienen derecho a una exención del 30% y que no incurren en costos para el desempeño de la actividad generadora de renta. No obstante, de igual manera podría afirmarse que son los trabajadores independientes los que se hallan en una situación más favorable pues no están sometidos a una continuada subordinación y dependencia ni a escala salarial alguna, están en capacidad de determinar por sí mismos el monto de sus ingresos y están en libertad de desempeñar más de una actividad económica a la vez.

En el mismo sentido, el trabajador independiente de bajos ingresos podría afirmar que se le da un tratamiento inequitativo en relación con el asalariado que percibe un sueldo bajo pues en tanto que a aquél se lo somete a una retención en la fuente fija que es del 10% o del 6% de sus ingresos, al trabajador asalariado sólo se le hace retención en la fuente a partir de un determinado monto y el porcentaje del que parte la tabla es del 0.33%. A su vez, el asalariado que se halla en el límite superior de la tabla de retención en la fuente podría afirmar que se le da un tratamiento inequitativo en relación con el tratamiento dado al trabajador independiente que se halla en el límite para no declarar pues en tanto que a aquél se le hace una retención del 22.75% y que puede llegar hasta el 35%, a éste se le hace una retención del 10% o del 6%.

Como puede advertirse, una mirada parcial sobre el fenómeno sometido a examen puede

conducir a observar discriminaciones donde no las hay, y por esa vía, a conclusiones equivocadas. No obstante, el legislador no ha desconocido los principios del sistema tributario ni en relación con los no declarantes asalariados ni en relación con los no declarantes independientes. Por el contrario, si bien los ha sometido a un tratamiento diverso, él se explica razonablemente en razón de la distinta dinámica económica objeto de gravamen y su evaluación, en conjunto, permite afirmar el cumplimiento de los principios constitucionales del sistema tributario.

14. De acuerdo con el artículo 594-2, las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto alguno. El sentido de esta disposición es entendible pues el impuesto de los contribuyentes no obligados a declarar es igual a la suma de las retenciones en la fuente practicadas durante el año gravable.

La exoneración del deber de declarar y la no producción de efectos de las declaraciones presentadas por los no obligados a declarar se explica a partir de los principios del sistema tributario, compaginados con los principios de la administración pública.

De un lado, por sus bajos ingresos muchos contribuyentes no se hallan ante el deber formal de declarar y la ley legítimamente dispone que en su caso el impuesto de renta y complementarios equivale a las retenciones en la fuente practicadas. Ello se acompasa con el principio tributario de equidad pues el sentido del deber de declarar es que muchos contribuyentes, en razón de sus ingresos y patrimonio, deben pagar un impuesto de renta y complementarios que es mayor al monto de las retenciones practicadas durante el año gravable. De allí que deban declarar y que al momento de la liquidación del impuesto a pagar se descuenten las retenciones practicadas. Si no fuera así, esto es, si la regla general fuera que los declarantes no pagan por concepto de impuesto de renta y complementarios sumas adicionales a las retenidas, carecería de sentido ese sistema de tributación y entonces el legislador bien podría prescindir de imponer a una parte de sus contribuyentes el deber formal de declarar para atenerse únicamente a las sumas retenidas como impuesto a cargo.

El actor considera que en virtud de esa disposición a los trabajadores independientes no obligados a declarar se les ha privado de la posibilidad de solicitar la devolución de los saldos que puedan generarse a su favor. No obstante, debe tenerse en cuenta que la carga tributaria impuesta a tales contribuyentes ha sido consecuente con su nivel de ingresos y

que por ello las retenciones en la fuente practicadas constituyen el total del impuesto a cargo y no sólo un anticipo parcial del mismo. En ese marco, en la decisión legislativa de no reconocer efecto alguno a las declaraciones de renta presentadas por los no obligados a declarar está implícita la consideración de que el impuesto equivale a las retenciones realizadas.

15. En suma, como el deber del legislador es configurar un sistema tributario que en conjunto, respete y desarrolle los principios constitucionales, no se puede desconcepar el diferente mecanismo de determinación y recaudo del impuesto a la renta establecido para los contribuyentes no declarantes que son trabajadores independientes y hacerlo desconociendo las particularidades implícitas en la actividad económica generadora de la renta; ignorando las implicaciones que ellas tienen en el diseño del sistema de determinación y recaudo del impuesto a la renta y complementarios y, mucho menos, teniendo en cuenta únicamente situaciones aisladamente consideradas y no el sistema tributario en su conjunto.

Esto es así porque la legitimidad o ilegitimidad constitucional de un sistema tributario se determina ponderando los diversos elementos que lo componen pero no aislándolos y desarticulándolos. Por ello, como las normas demandadas no discriminan ni a los no declarantes asalariados ni a los no declarantes independientes, sino que a unos y otros los somete a un sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta que varía en atención a las diversas situaciones en que se hallan, tales normas se muestran razonables y proporcionadas pues realizan los principios de equidad, progresividad y eficacia. De allí que no le asista razón al demandante cuando afirma que las normas demandadas vulneran los artículos 2, 5, 13, 93, 94 y 95.9 Superiores. Por tales motivos, la Corte declarará su exequibilidad.

## DECISION

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

## RESUELVE:

PRIMERO. Inhibirse de fallar en relación con la demanda interpuesta por el actor contra el

artículo 2° del Decreto 2509 de 1985.

SEGUNDO. Declarar exequibles, en lo demandado, los artículos 6º, 244, 392, 594-1 y 594-2 del Decreto 624 de 1989.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrado

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Sobre este particular, las consideraciones de la Corporación fueron las siguientes: ““El actor acusa la norma por discriminatoria. Los términos de comparación que invoca son, por un lado, los contribuyentes obligados a declarar renta y, por el otro, los contribuyentes no obligados a hacerlo. A su juicio, la norma otorga un trato más favorable a los primeros, cuando les permite realizar deducciones o descuentos y obtener exenciones al presentar la declaración de renta y complementarios, mientras que a los segundos no les está permitido hacerlo, debido a que “la retención en la fuente equivale al impuesto a pagar”. El demandante parte de una premisa que no demuestra, como es que la condición de declarante es idéntica a la condición de contribuyente no declarante como sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios. Esta identidad no sólo no está demostrada sino que, en principio, no es cierta. El nivel de renta o patrimonio es el factor determinante para estar obligado a presentar declaración de renta, mecanismo de recaudo que no excluye la retención en la fuente. La posibilidad de beneficiarse de deducciones, descuentos o exenciones responde a un principio de equidad tributaria (C.P. art. 363) que impide el exceso en la tributación para quienes, además de declarar renta, se les aplica retención en la fuente. No es posible predicar igualdad matemática entre la obligación tributaria del declarante y la del no declarante. Precisamente, el nivel de ingresos o de patrimonio hace que el primero deba declarar renta y ser objeto de retención en la fuente. Para evitar la imposición de un gravamen excesivo, la ley establece que se tengan en cuenta las retenciones ya efectuadas, mediante su deducción o descuento, sin que esto implique que el declarante de renta tenga un trato más favorable que el no declarante, ya que existe una justificación objetiva y razonable para la diversidad de trato. El no declarante sólo está obligado a tributar la suma de las retenciones en la fuente que por todo concepto deban aplicarse a los pagos realizados durante el respectivo año gravable, sin que pueda beneficiarse de los descuentos, las deducciones o exenciones. En consecuencia, de la mera no aplicación de este mecanismo a los no declarantes, no puede afirmarse la existencia de un trato desigual e inequitativo”.

2 En relación con la cosa juzgada relativa explícita e implícita, la Corte ha señalado: “La cosa juzgada relativa se presenta de dos maneras: Explícita, cuando “...la disposición es declarada exequible pero, por diversas razones, la Corte ha limitado su escrutinio a los cargos del actor, y autoriza entonces que la constitucionalidad de esa misma norma puede ser nuevamente reexaminada en el futuro..”, es decir, es la propia Corte quien en la parte resolutive de la sentencia limita el alcance de la cosa juzgada “...mientras la Corte Constitucional no señale que los efectos de una determinada providencia son de cosa

juzgada relativa, se entenderá que las sentencias que profiera hacen tránsito a cosa juzgada absoluta...”. Implícita, se presenta cuando la Corte restringe en la parte motiva el alcance de la cosa juzgada, aunque en la parte resolutive no se indique dicha limitación, “...en tal evento, no existe en realidad una contradicción entre la parte resolutive y la argumentación sino una cosa juzgada relativa implícita, pues la Corte declara exequible la norma, pero bajo el entendido que sólo se ha analizado determinados cargos...” 2. Así mismo, se configura esta modalidad de cosa juzgada relativa, cuando la corte al examinar la norma constitucional se ha limitado a cotejarla frente a una o algunas normas constitucionales, sin extender el examen a la totalidad de la Constitución o de las normas que integran parámetros de constitucionalidad, igualmente opera cuando la Corte evalúa un único aspecto de constitucionalidad; así sostuvo que se presenta cuando: “... el análisis de la Corte está claramente referido sólo a una norma de la Constitución o a un solo aspecto de constitucionalidad, sin ninguna referencia a otros que pueden ser relevantes para definir si la Carta Política fue respetada o vulnerada”. Corte Constitucional. Sentencia C-774-01, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

3 Sobre el sentido de su pronunciamiento, la Corte expuso: “El legislador en el acusado numeral 2º del artículo 592 del Estatuto Tributario, preceptúa que las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, no están obligadas a declarar renta y complementarios, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a retención por impuesto de renta y remesas. Congruente con lo anterior, el artículo 594-2 del Estatuto Tributario preceptúa que las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno. La censura constitucional que formula el demandante, en lo esencial, cuestiona la existencia de regímenes diferenciales para la determinación de la base gravable aplicable al impuesto de renta, cuando se trata de una empresa extranjera de transporte internacional que no se ha domiciliado en el país. Su reparo no cuestiona ni ataca la validez de las razones en que el Legislador sustenta la diferenciación, pues guarda silencio sobre estos aspectos que, -dicho sea de paso-, constituyen el núcleo esencial del examen de constitucionalidad, desde la perspectiva de la igualdad que, pese a lo anterior, plantea como principal razón de su reparo. La razón de su inconformidad, según su aserto, tiene que ver con el hecho de que al someterlas el legislador a retención en la fuente, no les es dable presentar declaración de renta, pues esta, respecto de los no obligados a presentar declaración de renta carece de efectos jurídicos. En esas circunstancias, el impuesto equivale a la totalidad del valor retenido, pues las sumas

retenidas se convierten en impuesto definitivo. La Corte se ocupará de examinar la razonabilidad de la diferenciación efectuada por el Legislador para la determinación de la base gravable del impuesto de renta que deban pagar las empresas extranjeras no domiciliadas en el país, por los pagos o abonos en cuenta que reciban por concepto de los servicios de transporte internacional que prestan en el país, esto es, por concepto de ingresos de fuente nacional. En otros términos, se ocupará de estudiar si la distinción en comento es o no razonable y, si, por ende, el trato tributario que el Legislador ha dado a las sociedades extranjeras de transporte internacional o domiciliadas en el país es o no equitativo”.

4 Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.