

Sentencia C-1261/05

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS-Posibilidad de crearlas, modificarlas o suprimirlas siempre que se funden en criterios objetivos y razonables

DERECHO ADQUIRIDO EN DERECHO PUBLICO Y DERECHO ADQUIRIDO EN DERECHO PRIVADO-Diferencias

EXENCION TRIBUTARIA-Casos en que es inconstitucional

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS-Principio de igualdad como límite

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención a personas titulares de cuentas de ahorro para financiamiento de vivienda

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Contenido y alcance general

PRINCIPIO DE EQUIDAD HORIZONTAL DEL TRIBUTO-Importancia/PRINCIPIO DE EQUIDAD VERTICAL DEL TRIBUTO-Importancia

SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL-Objeto

SISTEMA GENERAL DE PENSIONES-Campo de aplicación

EXENCION TRIBUTARIA EN MATERIA DE PENSIONES-Cobertura

De acuerdo con los argumentos presentados por la demanda la interpretación del párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995, art. 96) implica que únicamente las pensiones que se obtienen con el cumplimiento de los requisitos expresamente señalados y contemplados en la Ley 100 de 1993 son las que se benefician de la exención. A su juicio, todas las demás quedan excluidas. No obstante, muchos de estos otros grupos de pensionados, supuestamente excluidos, sí se encuentran contemplados por la exención consagrada en el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario pues ésta cobija a todos los pensionados que pertenecen al Sistema de Seguridad Social Integral, es decir a todos aquellos que cumplen los requisitos establecidos en la Ley 100 de 1993 para acceder, por ejemplo, a las i) pensiones legales: pensión de vejez; pensión de sobrevivientes; pensión de invalidez; ii) regímenes especiales; iii) pensiones de naturaleza extralegal: pactos; acuerdos; convenciones colectivas de acuerdo a la Ley 100 de 1993; iv) las pensiones establecidas en la ley 100 de 1993 como anticipadas o de retiro anticipado; v) pensiones de actividades de alto riesgo reconocidas por las administradoras del régimen de prima media de acuerdo a la Ley 100 de 1993.

EXENCION TRIBUTARIA EN MATERIA DE PENSIONES-Contempla todos los casos del Sistema de Seguridad Social Integral/EXENCION TRIBUTARIA EN MATERIA DE PENSIONES-Inexistencia de trato diferente/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA Y EXENCION TRIBUTARIA EN MATERIA DE PENSIONES-No desconocimiento/PRINCIPIO

## DE IGUALDAD Y EXENCION TRIBUTARIA EN MATERIA DE PENSIONES-No desconocimiento

El criterio fijado por el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario no da un trato diferente a los pensionados, tal y como lo presenta el demandante. No divide los grupos de pensionados como éste supone entre aquellos que obtienen su pensión con base en los requisitos explícitamente contemplados en la Ley 100 de 1993 y el resto. La Corte advierte que el estudio de igualdad en las exenciones tributarias a los pensionados puede verse desde dos perspectivas para lo que es necesario distinguir dos universos de pensionados. El primero universo es aquél que incluye a los pensionados dentro del régimen ordinario y también dentro de regímenes especiales de acuerdo al sistema de seguridad social integral. El segundo universo corresponde a aquellos pensionados mediante “pensiones voluntarias” o instrumentos similares que se encuentran fuera del sistema de seguridad social integral. El estudio de igualdad de la exención puede verse como una vulneración de dicho principio entre aquellas distintas clases de pensionados dentro de un mismo universo, que por estar cobijados por un mismo sistema pero por diversos regímenes especiales pueden pedir ser tratados de la misma manera, de acuerdo a los criterios recordados en esta providencia. La segunda perspectiva del examen a la luz del principio de igualdad corresponde a un estudio entre los dos universos de pensionados referidos, que por tratarse de pensionados que han adquirido su calidad de tales de acuerdo a sistemas diferentes no se puede realizar en los mismos términos que el primero. No desconoce el legislador el principio de equidad tributaria ni el principio de igualdad, al crear una exención al impuesto a la renta para todas las pensiones adquiridas con el cumplimiento de los requisitos necesarios, 'de acuerdo con la Ley 100 de 1993', puesto que tal criterio contempla todos los casos del sistema de seguridad social integral.

Referencia: expediente D-5786

Demandante: Andrés Alberto Pachón Luna

Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 3 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario, párrafo adicionado por la Ley 223 de 1995 “por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”)

Magistrado Ponente

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D. C., cinco (5) de diciembre de dos mil cinco (2005)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Andrés Alberto Pachón Luna solicitó a esta Corporación que declare inexecutable el párrafo 3 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario). La demanda fue inadmitida por el Magistrado ponente mediante auto de mayo 19 del presente año, corregida por el demandante el

26 de mayo, y finalmente admitida el 10 de junio.

## II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, resaltando la parte demandada:

Decreto 624 de 1989

(Estatuto Tributario)

(Marzo 30)

### LIBRO PRIMERO

Impuesto sobre la renta y complementarios

[...]

#### TÍTULO I

Renta

[...]

#### CAPÍTULO VII

Rentas exentas de trabajo

**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:**

[...]

5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de Enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales.

El mismo tratamiento tendrán las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda. [Numeral Modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 96]

[...]

**Parágrafo 3. Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo,**

**el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993. [Parágrafo adicionado por la Ley 223 de 1995, artículo 96]**

### III. LA DEMANDA

Andrés Alberto Pachón Luna presentó acción de inconstitucionalidad contra el parágrafo 3 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario; parágrafo adicionado por la Ley 223 de 1995 “por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”), por considerar que éste desconoce los artículos 13, 48, 55, 58, 95 (numeral 9º) y 363 de la Constitución Política.

1. La demanda considera que la norma acusada desconoce el principio de igualdad (artículo 13, CP) porque contempla una exención únicamente para los pensionados que obtengan su pensión cumpliendo los requisitos, de acuerdo a la Ley 100 de 1993. Expone el demandante su argumento así,

“(…) la norma crea una discriminación en la exención tributaria en materia de pensiones, ya que sólo los que tengan los requisitos de la ley 100 de 1993 podrán gozar de la exención; se viola la regla de la generalidad del tributo como concreción de la igualdad, en este caso la generalidad en la aplicación de las exenciones (si se da igualdad de condiciones personales), de modo que personas con el mismo poder económico (pensionados) no concurren en igualdad al financiamiento de las cargas del Estado (…)”[1]

1.1. Posteriormente, en la corrección de la demanda, sostiene que los grupos de pensionados cuyos derechos se verían violados al no ser beneficiarios de la exención a la renta, son los siguientes,

“(…) dentro del universo jurídico de los pensionados, los pensionados de acuerdo a la Ley 100 de 1993 son sólo un grupo de ellos; otros grupos son los pensionados por convención colectiva de trabajo (ejemplos de este caso son los pensionados de la empresa de teléfonos de Bogotá, los pensionados de Inravisión, los pensionados de Bancafé, así como los pensionados de Ecopetrol, entre otros), también están los pensionados por acuerdo conciliatorio judicial o extrajudicial, pensionados de la rama judicial (jueces y fiscales), pensionados con regímenes especiales (congresistas y altos funcionarios del gobierno), pensionados por plan de retiro voluntario anticipado (caso de la empresa de teléfonos de Bogotá, caso de Condensa S.A.), pensionados que se rigen por el Decreto 3135 de 1968 y Decreto 1848 de 1969, pensionados que se rigen por la Ley 91 de 1989 (leyes 114 de 1913, 116 de 1928, 37 de 1933) pensionados según la Ley 33 de 1985, pensionados según el Decreto 758 de 1990. Como se puede ver los pensionados según la Ley 100 de 1993 son sólo un grupo de todo el universo jurídico de los pensionados (…)”

1.2. La corrección de la demanda complementa el argumento inicial indicando que el trato diferente no encuentra justificación alguna, por lo que a su juicio se convierte en un privilegio,

“[...] si la regla general es el trato igual (generalidad del tributo) y la excepción es el trato desigual (exención), este trato desigual es el que debe estar constitucionalmente fundamentado; la norma acusada parece fundamentar la falta de exención (para los pensionados que no cumplan con la Ley 100 de 1993) simplemente en un tratamiento de favor, o de honor, o para de (sic) socorrer a los exonerados (pensionados de la ley 100 de 1993); sin embargo eso no es fundamento constitucional de una exención (sentencia C-1060A-01), el real fundamento constitucional de una exención, debe ser un relevante interés social o económico nacional o una

circunstancia estructural del tributo que pueda considerarse un imperativo de justicia, como se ve, ningún interés social o económico nacional, ni ningún imperativo de justicia respalda el tratamiento desigual creado por el legislador tributario en materia de exención discriminatoria en materia de pensiones. Esta norma tributaria acusada simplemente representa un beneficio de clase (a favor de los pensionados de la Ley 100 de 1993) respecto de dos fenómenos donde se presencia capacidad contributiva (los pensionados por convención colectiva por ejemplo serán la clase perjudicada), este beneficio de clase resulta abiertamente inconstitucional por no fundarse en la justicia ni en ningún (sic) objetivo económico o social. (...)”

1.3. Con relación al tipo de juicio de constitucionalidad al cual debe ser sometida la norma acusada, fundándose en la sentencia C-183 de 1998, la demanda dice lo siguiente,

“[...] en la sentencia que [...] se menciona se dice que en materia tributaria se impone un test intermedio de igualdad cuando se está en presencia a primera vista de un indicio de inequidad o arbitrariedad; es claro que la norma de sólo observarla se nota la arbitrariedad y la desigualdad al amparar a unas pensiones con exenciones tributarias y a otras no se les aplica la exención (sic) [...]. Cabe recordar que las convenciones colectivas comúnmente establecen requisitos y derechos mejores que los de la ley ordinaria.”

1.4. La corrección de la demanda sostiene que debe tenerse en cuenta que los pensionados 'son un grupo que está en debilidad manifiesta',

“[...] por no poseer otro ingreso además de la pensión, su vida y subsistencia depende del ingreso que perciban por concepto de pensión ya que no están en capacidad (por la edad) de conseguir trabajo, y al estar sometidos sus ingresos por concepto de pensión al impuesto a la renta (por lo tanto también a retención en la fuente) sólo por no cumplir con la Ley 100 de 1993 (caso de pensión por convención colectiva o regímenes especiales, se viola directamente su derecho a la igualdad frente a la ley y su derecho a protección especial por parte del estado).”

2. Por otra parte, la corrección de la demanda sostiene que la norma acusada desconoce el artículo 53 de la Constitución por cuanto restringe la libertad de poder transar o conciliar derechos. Expuso así el demandante su razón,

“[se viola] el artículo 53 constitucional que consagra la facultad de transigir y conciliar en derechos inciertos y discutibles en materia laboral como principio del derecho laboral, la violación del precepto, constitucional se da porque al estar gravadas con el impuesto a la renta las pensiones otorgadas por conciliación sobre el derecho a la pensión incierto y discutible (no se sabe si se cumplió o no con los requisitos de la Ley 100 de 1993) ya sea judicial o extrajudicial; no se harán más conciliaciones procesales ni extraprocesales en este derecho discutible e incierto pues se sabrá de antemano que la pensión otorgada por esta conciliación será sometida a la renta, esta carga económica desalienta tanto al empleador dispuesto a conciliar en este derecho como al trabajador que quiera conciliar, pues ambas partes temerán tener la obligación de llevar esta carga económica. [...]”

3. También acusa el demandante a la norma de violar el artículo 55 de la Constitución, pues considera que se limita a los trabajadores el derecho a la negociación colectiva. Dijo la demanda,

“(...) Al establecer que sólo las pensiones otorgadas con los requisitos de la Ley 100 de 1993 son merecedoras de la exención tributaria, todas las convenciones colectivas que reconozcan derecho a la pensión, deberán ceñirse al estricto legalismo de la Ley 100 de 1993, sin poder otorgar prestaciones diferentes a las de la Ley 100 de 1993, ni tampoco en condiciones diferentes a las de

la Ley 100 del 93; como se ve, se anula totalmente el propósito de la negociación colectiva, el cual es regular los conflictos colectivos de trabajo en condiciones superiores o mejores a las establecida en la ley (la ley sólo establece un mínimo de derechos y de prestaciones irrenunciables). (...)"

4. Finalmente, alega que se desconoce el artículo 58 de la Constitución, puesto que no se respetan los derechos adquiridos de los pensionados. Al respecto el demandante señaló,

“La norma legal demandada viola el artículo 58 de la Constitución porque no respeta los derechos adquiridos de los pensionados, es decir, no respeta el derecho adquirido a la pensión que las personas hayan consolidado antes y después de la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, pero sin el lleno total de los requisitos que esta ley establece. (...)"

Para el demandante, las pensiones vigentes y causadas con anterioridad a la Ley 100 de 1993 no gozan de esta exención por no reunir los requisitos en cuestión, lo cual conlleva, a su juicio, el desconocimiento de los derechos adquiridos por tales pensionados.

#### IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN intervinieron en el proceso por medio de apoderado[2] para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

1.1. Advierte la intervención que el reconocimiento de la exención fiscal objetada –parágrafo 3, numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario– supone no solamente tener derecho a la pensión, sino haber cumplido “los requisitos necesarios para acceder a la pensión de acuerdo con la Ley 100 de 1993.”

1.2. De acuerdo con la DIAN existen dos grandes grupos de pensiones, aquellas reconocidas de acuerdo al Sistema General de Pensiones y aquellas no reconocidas de acuerdo al Sistema. El primero de los grupos – el de las pensiones contempladas por el Sistema– se divide a su vez en dos subgrupos, el de las pensiones legales y el de las pensiones extralegales. Las legales “son aquellas reconocidas por el Sistema General de Pensiones en su calidad de pensión de vejez, sobrevivientes e invalidez, de conformidad con los requisitos señalados para cada una de ellas en la Ley 100 de 1993 y en los regímenes exceptuados expresamente de la misma de acuerdo con el artículo 279 de la mencionada ley. Por su parte, las pensiones de naturaleza extralegal, son aquellas reconocidas en pactos, acuerdos o convenciones colectivas de trabajo, las cuales constituyen una verdadera ley para las partes y su negociación se encuentra amparada en la Constitución Política, en la ley laboral y en el artículo 11 de la misma Ley 100 de 1993.” El segundo gran grupo es el de las pensiones voluntarias, que se “(...) encuentran por fuera del Sistema General de Pensiones, y son reconocidas por la mera liberalidad del empleador, cuando el trabajador no cumple con los requisitos para acceder a la pensión legal; en tal sentido es claro que las pensiones voluntarias no son pensiones reconocidas de acuerdo con la Ley 100 de 1993.” Así pues, señala el concepto de la DIAN,

“Teniendo en cuenta lo consagrado en el artículo 11 de la Ley 100 de 1993 tal como fue modificado por el artículo 1° de la Ley 797 de 2003, y el artículo 283 de la misma Ley 100, se afirma que, siempre y cuando, se verifique el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley de seguridad social, hacen parte del Sistema General de Pensiones no solamente las pensiones

reconocidas expresamente por la Ley 100 de 1993 y los regímenes expresamente exceptuados de la misma, sino también aquellas producto de pactos, acuerdos o convenciones colectivas de trabajo, válidamente celebrados.”

1.3. Concluye la intervención que la norma no desconoce la Constitución, asunto que aborda en los siguientes términos,

“(…) la norma demandada no viola los preceptos constitucionales citados por el demandante, ya que tratándose de la exención consagrada en el numeral 5° del artículo 206 del Estatuto Tributario, corresponde a una interpretación restringida, que excluye interpretaciones extensivas como la que propone el demandante, la cual va en contra de la intención del Legislador que con la adición introducida por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995, restringió la exención para aquellas pensiones reconocidas dentro del régimen de pensiones contenido en la ley de seguridad social, evitando así que bajo el título de 'pensión', existan reconocimientos que sin cumplir con los requisitos de la ley 100 de 1993, se beneficien de la exención.”[3]

## 2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El concepto presentado por el ICDT[4] solicita a la Corte Constitucional declarar inexequible la norma acusada, por considerar que esta viola la Constitución Política y que no es posible declararla exequible condicionadamente.

2.1. Según el tenor literal de la norma se entiende que “únicamente gozan de exención los contribuyentes que cumplen los requisitos para acceder a la pensión señalados en la Ley 100 de 1993”, esto es, por el régimen solidario de prima media con prestación definida y el régimen de ahorro individual con solidaridad.[5]

2.2. Esto implica que los regímenes pensionales que quedan por fuera del beneficio tributario, en virtud del parágrafo acusado, son múltiples, variados y muy importantes. Esto plantea, señala la intervención, “un interrogante acerca de si se justifica, desde el punto de vista constitucional, la diferencia de trato que se crea entre pensionados del régimen general de pensiones y pensionados de sistemas especiales; o si, como señala el demandante, se trata de una discriminación que atenta contra los principios de igualdad ante la ley y equidad en el deber de contribuir.”

2.3. El Instituto considera que en principio se podría pensar que la diferencia de trato “podría tener una justificación en el hecho de ser absolutamente desconocidas por el legislador tributario las condiciones o requisitos para acceder a pensiones originadas en fuentes o regímenes diferentes al general y no podría la ley conceder una exención sobre todo tipo de pensiones, sin conocer ni tener control sobre las condiciones que se pueden pactar o establecer por decisión de terceros. En esa medida, se encuentra razonable que la exención tributaria se conceda únicamente a las pensiones obtenidas bajo requisitos conocidos por el legislador, pues no podría otorgar un beneficio sobre algo para él desconocido.” No obstante, su parecer es el contrario, pues considera que desde el “punto de vista de la equidad, la discriminación no es de recibo, pues un pensionado de régimen especial, aunque cumpla requisitos diferentes al régimen general, una vez pensionado tiene el mismo derecho a contar con un ingreso en el momento en que cesa en su actividad productiva y es inequitativo que se someta a impuesto sobre la renta y complementarios y aún sobre ingresos inferiores a 50 salarios mínimos, mientras que los pensionados del régimen general serán exentos hasta ese momento.”

2.4. Luego de hacer referencia a la jurisprudencia constitucional,[6] la intervención señala que “el parágrafo acusado, según su tenor literal y más concretamente la frase 'de acuerdo con la ley

100 de 1993', deja por fuera de la exención a un grupo de sujetos que estarían en la misma situación de los pensionados del régimen general[7] y tendrían, en virtud de diferentes regímenes o decisiones, dentro de la ley, el mismo derecho a contar con una pensión. Puesto que la pensión como ingreso denota igual capacidad contributiva, sus beneficiarios deben ser gravados o exonerados de la misma manera, independientemente del régimen pensional al cual pertenezcan, siempre y cuando sea dentro de la ley. La diferencia de trato basada únicamente en el régimen pensional que la origina, es contraria a los principios de igualdad ante la ley y de equidad en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.”

**2.5. Concluye el Instituto en su intervención “que la frase del párrafo 3 del artículo 206 del Estatuto Tributario que dice 'de acuerdo con la Ley 100 de 1993' (proposición normativa separable porque tiene significado jurídico autónomo), es contraria a los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política, porque restringe la exención de tal manera que excluye del beneficio tributario a sujetos que, en virtud de los principios de igualdad y equidad, deberían ser tratados en igualdad de condiciones. Considera también “(...) que en este caso no es factible declarar la exequibilidad de la norma bajo la condición de entender que dice algo diferente a su tenor literal.” El instituto sostiene que “carece de sentido mantener en el ordenamiento jurídico una norma, no por lo que dice, sino por lo que quiso decir y no dijo o por lo que debió decir. En ese caso, es preferible suprimir las expresiones que originan la necesidad de corrección vía interpretación.”**

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación intervino en el presente proceso para solicitar a la Corte Constitucional que declare exequible el párrafo 3° del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario, ET), salvo las expresiones 'de acuerdo con la ley 100 de 1993', que solicita se declaren inexecutable, por desconocer el principio de equidad tributaria.

1. El Legislador estableció en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 la regla de que las 'pensiones estarán exentas del impuesto de renta', la cual se modificó a través de la Ley 233 de 1995 al fijar el régimen de exenciones tributarias al Sistema de Seguridad Social en Pensiones. El cambio consistió en restringir la regla, “toda vez que se circunscribió a los regímenes consagrados en la Ley 100 de 1993 y, previo el lleno de los requisitos exigidos en la misma norma”.

2. El Procurador considera que “en virtud de la existencia de algunos regímenes de pensiones de carácter especial que no se subordinan a la estructura normativa de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios, sino que, por el contrario, se rigen por un régimen normativo también de carácter especial, bien puede el Congreso cuando actúa como legislador tributario hacer exenciones para los regímenes pensionales que caen bajo la óptica del sistema normativo de carácter general, sin que ello implique la vulneración del derecho de igualdad, ello, por cuanto se está en presencia de supuestos diferentes para la obtención del derecho a la pensión, a las indemnizaciones sustitutivas de la pensión o de las devoluciones del ahorro constituido con fines pensionales. En otras palabras, como la fuente legal del derecho es diferente, el tratamiento jurídico bien puede ser diferente.”

3. Sin embargo, aunque “la existencia de distintos regímenes pensionales justifica el tratamiento jurídico diferenciado en materia de exenciones, para el Despacho del Procurador General de la Nación, el estatus de pensionado o de beneficiario de las compensaciones o devoluciones del ahorro constituido con fines pensionales no se erige en criterio diferenciador para establecer los beneficiarios de tales exenciones.” Considerando que categorías como 'pensionado' o



'beneficiario de compensaciones o devoluciones de ahorros con fines pensionales' se adquieren independientemente del régimen pensional aplicable, ya sea el de la Ley 100 o el de los regímenes especiales exceptuados de su aplicación, se advierte que la carga impositiva con que cada uno de ellos debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe consultar el principio de equidad tributaria, ello es, que el legislador no puede hacer exenciones respecto de quienes adquieren el estatus o la condición por vía de una ley, privando a otras personas, las cobijadas por regímenes especiales, de dicho beneficio.”

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numeral 4, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de las acciones de inconstitucionalidad contra las leyes de la República.

### 2. Problema jurídico

En el presente caso la Sala Plena de la Corte Constitucional debe resolver el siguiente problema jurídico: ¿Se desconoce el principio de equidad tributaria y el principio de igualdad al establecer en el Estatuto Tributario (art. 206, Par. 3°), así como los artículos 53, 55 y 58 de la Constitución, una exención para toda pensión, indemnización sustitutiva de la pensión o devolución de saldos de ahorro pensional, siempre y cuando 'el contribuyente' cumpla 'los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993', es decir, de acuerdo con lo dispuesto por el Sistema de Seguridad Social Integral?

Para el demandante, la norma crea una discriminación en la exención tributaria en materia de pensiones, pues considera que sólo los que cumplan los requisitos expresamente contemplados por la Ley 100 de 1993 podrán gozar de la exención. Alega que la exención del parágrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario viola la regla de la generalidad del tributo, como concreción del principio de igualdad. De igual forma, considera que la regla acusada atenta contra la facultad de transigir y conciliar en derechos inciertos y discutibles en materia laboral (art. 53, CP), puesto que esta clase de acuerdos se castigarían con la carga del impuesto de renta, y el derecho a la negociación colectiva (art. 55, CP), puesto que en tales casos no se accedería a una pensión que gozara de la exención a la renta. Adicionalmente, considera que la norma desconoce los derechos adquiridos de los pensionados (art. 58, CP) que no cumplan con los requisitos contemplados por la Ley 100 de 1993.

Para resolver las cuestiones jurídicas planteadas en este caso se retomará la jurisprudencia de la Corte en materia de igualdad, en especial, aquella referente a la aplicación del principio de equidad tributaria en materia de exenciones. Posteriormente se abordará el estudio de la norma en cuestión (parágrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario) a la luz de la Constitución y de la jurisprudencia constitucional.

3. El legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, el cual comprende la posibilidad de crear exenciones, modificarlas o suprimirlas, siempre y cuando éstas se funden en criterios objetivos y razonables.

3.1. Según la Constitución Política, el legislador es la autoridad competente para establecer tributos (impuestos, tasas y contribuciones) del orden nacional (arts. 150-12 y 338, CP) y, por supuesto, para señalar en cada uno de ellos los hechos y bases gravables, los sujetos activos, los

sujetos pasivos y las tarifas correspondientes.

3.2. En materia tributaria, la regla general es que todos tienen el deber de tributar de conformidad con los criterios establecidos en la Constitución. No obstante, el legislador también está facultado para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 CP), de acuerdo con la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de ciertos tributos, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención.[8] Así, el legislador cuenta con la autonomía para fijar el grupo de contribuyentes favorecido con una exención y no vulnera la Constitución por el sólo hecho de definirlo, ya que, como se dijo, es la propia Carta la que de manera expresa prevé la posibilidad (arts. 154 y 294 CP). No obstante, ha señalado la Corte que “(...) aún así no existiera este precepto, (...) quien tiene la capacidad constitucional para crear tributos, también tiene la de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos, y señalar los casos en que por razones de política fiscal algunos sujetos o bienes quedan eximidos de su pago y la proporción de la exención.”[9]

3.3. Las exenciones tributarias pueden ser modificadas y suprimidas, pues su creación no conlleva para su titular un derecho adquirido a no ser obligado a tributar. Al respecto la Corte ha precisado “que la noción de derecho adquirido, no tiene la misma connotación en derecho público que en derecho privado debido a que en el primero prevalece el interés general, público o social, sobre cualquier interés de carácter particular, lo cual adquiere mayor relevancia cuando se trata de normas de carácter tributario. En efecto, en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable.”[10] Recientemente la Corte ha reiterado esta posición.[11] Anota la Sala que bastaría lo dicho para desestimar la acusación de la demanda, según la cual, el legislador desconoció los derechos adquiridos de algunos pensionados a gozar de una exención, puesto que sobre éstas, no se genera un derecho adquirido. No obstante, más adelante se retomará la cuestión.

3.4. Sin embargo, la jurisprudencia ha señalado que una norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política. Por ejemplo, si al ejercer su atribución (i) el Congreso desconoce alguno de los principios que informan el sistema tributario en su conjunto (equidad, eficiencia y progresividad, art. 363 CP),[12] (ii) adopta una medida que no fue de iniciativa del Gobierno (art. 154 CP) o (iii) suprime sin justificación constitucional, exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y que han dado lugar a una situación jurídica consolidada.

3.5. El principio de igualdad constituye, entonces, un límite al margen de configuración legal de exenciones tributarias. Pero como lo ha señalado la Corte, “(...) tal vulneración no podría deducirse de la sola diferencia de trato entre los contribuyentes, ya que toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexecutable, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo

13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es exigible en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales.”[14]

3.5.1. Sobre el principio de igualdad en materia tributaria la sentencia C-776 de 2003[15] se pronunció de la siguiente manera:

Por otra parte, la Corte ha señalado que el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: “de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”[16].

La Corte también se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. Una lectura integrada de la jurisprudencia constitucional, evidencia que el análisis de este asunto, parte del reconocimiento de que “[s]i el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). [En el mismo sentido] la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso”[17].

Ahora bien, “[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis”[18], en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad[19] o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación, “[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los

obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria".

3.5.2. Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida “no se adecua a ningún propósito constitucional o legal”[21] es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo.

3.5.3. Ahora bien, cuando sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, la jurisprudencia constitucional ha sido respetuosa del margen de configuración del legislador para crear exenciones tributarias como crea conveniente. Así, por ejemplo, en la sentencia C-188 de 1998[22] la Corte consideró que no es contraria a la Constitución una norma del Estatuto Tributario que establece una exención al impuesto a la renta, únicamente para las empresas de servicios públicos domiciliarios que tienen capital estatal y no para las privadas que cumplen la misma actividad, cuando existen razones que constitucionalmente lo justifican.[23] En este caso, la Corte consideró que el criterio de distinción –tener capital estatal– era razonable, por cuanto era un medio que permitía alcanzar el fin constitucional propuesto –brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y ampliar su cobertura en atención al interés público–.

3.5.4. La Corte ha considerado constitucionales las exenciones que promueven un trato diferente a un sector específico de la economía, por ejemplo, cuando tal medida tiene por fin la defensa de un derecho constitucional. Tal fue el caso de la sentencia C-1107 de 2001[25] que encontró ajustada a la Constitución que la exención al Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF, se concediera únicamente a los movimientos realizados en cuentas destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda,[26] por cuanto es un trato diferente que se funda en una justificación objetiva, razonable y proporcionada.[27] La Corte adelantó en esa oportunidad un análisis de las condiciones de constitucionalidad de las exenciones tributarias y de su función en tanto que mecanismos para la promoción de determinados propósitos de política económica, y concluyó que la exención no era discriminatoria porque se trata de una medida que constituye un medio adecuado para obtener el fin propuesto, a saber, garantizar el goce efectivo del derecho a la vivienda digna,[28] y porque está dada a favor de todas las personas, naturales o jurídicas.

3.5.5. La Corte también ha aplicado el principio de igualdad en el ámbito tributario para juzgar las exenciones creadas mediante decretos excepcionales.[30]

3.6. El principio de equidad que rige el sistema tributario en su conjunto demanda un juicio de constitucionalidad sobre las posibles inequidades de carácter estructural que se puedan generar. De acuerdo con la jurisprudencia “la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos

pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.”[31]

El principio de equidad en materia tributaria hace alusión al sistema en su conjunto y en su contexto. Así, la sentencia C-643 de 2002 estableció que “estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular[32]”. Lo que no implica que no se pueda juzgar una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema. Ha advertido la Corte: "Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados".

3.6.1. La Corte, señaló lo siguiente sobre el principio de equidad en materia tributaria al declarar inconstitucional la extensión del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad[34]:

#### 4.5.3.2.2.1. Contenido y alcance general

Esta Corporación ha señalado que la **equidad** del sistema tributario "es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"[35]. De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal[36]. En el mismo sentido, al delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, en la sentencia **C-261 de 2002** se estableció que “en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical”.

Pero el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia **C-1060A de 2001**, la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho: “los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales

sino moderadores de ellas.” Ante todo, es importante recordar que en la sentencia **C-643 de 2002** la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular[37]”.

3.6.2. Así, por ejemplo, la Corte Constitucional ha controlado exenciones tributarias que no incluyeron recursos que al ser gravados, conllevaban consecuencias, prima facie, inequitativas. En la Sentencia C-828 de 2001[39] la Corte estudió la constitucionalidad de la disposición contemplada en el literal 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, según la cual se encuentran exentos del GMF “[l]as operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administración del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso” (las subrayas corresponden al aparte demandado). La Corporación decidió que la norma era contraria a la equidad al no incluir dentro de la exención los pagos realizados por las Empresas Prestadoras de Salud, las Administradoras de Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Salud, pues estos son recursos del sistema de seguridad social, con destinación específica, que no pueden ser gravados, en especial, cuando comprometen la viabilidad financiera de las EPS y las IPS.

3.7. Con relación a la equidad tributaria la Corte ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios “para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos.”[41] Así, en la sentencia C-734 de 2002,[42] la Corte señaló que “(...) en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad.”

3.8. Una vez recordada la jurisprudencia en materia de exenciones, en especial, en relación con el principio de igualdad y el principio de equidad tributaria, pasa la Corte a precisar el sentido de la norma acusada y a evaluarla a la luz de los parámetros jurisprudenciales citados.

#### **4. Aclaración respecto al sentido de la norma acusada; la norma ni es tan limitada en su aplicación como se plantea, ni deja por fuera casos que, prima facie, deberían estar contemplados por ella.**

4.1. De acuerdo con los argumentos presentados por la demanda y por algunos de los intervinientes, la interpretación del parágrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995, art. 96) implica que únicamente las pensiones que se obtienen con el cumplimiento de los requisitos expresamente señalados y contemplados en la Ley 100 de 1993 son las que se benefician de la exención. A su juicio, todas las demás quedan excluidas. En el primer escrito presentado ante la Corte, el demandante considera que la norma acusada “(...) crea una discriminación en la exención tributaria en materia de pensiones, ya que sólo los que tengan los requisitos de la Ley 100 de 1993 podrán gozar de la exención, se viola la regla de la generalidad del tributo como concreción de la igualdad (...)”. El argumento, como se anotó anteriormente, es desarrollado en el segundo escrito presentado ante la Corte en los siguientes términos:

“(…) dentro del universo jurídico de los pensionados, los pensionados de acuerdo a la ley 100 de 1993 son sólo un grupo de ellos; otros grupos son los pensionados por convención colectiva de trabajo (...), también están los pensionados por acuerdo conciliatorio judicial o extrajudicial, pensionados por pacto colectivo, pensionados por laudo arbitral, pensionados en virtud de sentencia judicial o extrajudicial, pensionados por pacto colectivo, pensionados por aludo arbitral, pensionados en virtud de sentencia judicial (...), pensionados de la rama judicial, pensionados con regímenes especiales (...), pensionados por plan voluntario de retiro anticipado (...), pensionados que se rigen por el Decreto 3135 de 1968 y Decreto 1848 de 1969, pensionados que se rigen por la Ley 91 de 1989 (...), pensionados según la Ley 33 de 1985, pensionados de las fuerzas militares, pensionados según el decreto ley 2090 de 2003 (...), pensionados según el Decreto 758 de 1990.”

Se trataría pues, según el demandante, de una clasificación que desconocería el principio de igualdad en materia tributaria por ser infra-inclusiva, puesto que sin una justificación objetiva y razonable, excluye del beneficio tributario a pensionados en situación similar a los sí contemplados por la exención.

4.2. No obstante, muchos de estos otros grupos de pensionados, supuestamente excluidos, sí se encuentran contemplados por la exención consagrada en el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario pues ésta cubre a todos los pensionados que pertenecen al Sistema de Seguridad Social Integral, es decir a todos aquellos que cumplen los requisitos establecidos en la Ley 100 de 1993 para acceder, por ejemplo, a las i) pensiones legales: pensión de vejez; pensión de sobrevivientes; pensión de invalidez; ii) regímenes especiales; iii) pensiones de naturaleza extralegal: pactos; acuerdos; convenciones colectivas de acuerdo a la Ley 100 de 1993; iv) las pensiones establecidas en la ley 100 de 1993 como anticipadas o de retiro anticipado[45]; v) pensiones de actividades de alto riesgo reconocidas por las administradoras del régimen de prima media de acuerdo a la Ley 100 de 1993.

La ponencia para primer debate en la Cámara de Representantes del proyecto de ley 026 de 1995 –Cámara- que culminó con la Ley 223 de 1995 se introdujo una modificación al proyecto inicial presentado por el gobierno. En dicha modificación se planteó la inclusión del párrafo que ahora se revisa y que fue aprobado tal y como se incluyó. En la ponencia para segundo debate en la Cámara de Representantes se indicó sobre el artículo:

A raíz de la expedición de la Ley 50 de 1990 se creó una discriminación en el tratamiento tributario en perjuicio de los trabajadores del régimen ordinario frente a los de salario integral. En efecto, mientras los primeros tienen derecho únicamente a la exención sobre sus cesantías y los intereses de las mismas, siempre que no excedan determinados límites, los segundos gozan de una exención inferior del 30%, frecuentemente de niveles superiores, no muy fáciles de controlar por la Administración Tributaria debido a la falta de precisión de la norma.

El proyecto nivela el tratamiento para todos los trabajadores, unificando la exención general del 30% y manteniendo el tratamiento especial vigente para las cesantías. Además, se incrementa del 10 al 20% la fracción de ingresos que el trabajador puede aportar voluntariamente a los fondos de pensiones, descontables para la determinación de sus impuestos y de la retención en la fuente. Otro beneficio que contiene el proyecto en relación con este mismo sector, es la exclusión del impuesto, de las llamadas primas de localización y vivienda, a propuesta presentada por el Gobierno Nacional a través de su Ministro de Hacienda.[46]

Sobre el artículo 96 de la Ley 223 de 1995 se señaló específicamente:

El artículo establece una exención del 30% sobre el valor total de los pagos recibidos por los trabajadores independientemente de que se sujeten o no al régimen de salario integral. En la actualidad, los trabajadores que no están cobijados por el régimen de salario integral no gozan de esta exención. La propuesta conduce entonces a dar un tratamiento equitativo a todo tipo de rentas de trabajo. De otra parte, se mantiene el régimen vigente para las cesantías, lo que implica que los trabajadores que actualmente gozan de su exención, podrán continuar con tal beneficio.[47]

4.2.1. El artículo primero de la Ley 100 de 1993 consagra el Sistema de Seguridad Social Integral, el cual tiene por objeto 'garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten.' El Sistema de Seguridad Social Integral está compuesto a su vez por el Sistema general de pensiones (Libro I), el Sistema general de seguridad social en salud (Libro II), el Sistema general de riesgos profesionales (Libro III) y los Servicios sociales complementarios (Libro IV).

4.2.2. El texto legal demandado establece que 'para tener derecho' a la exención al impuesto a la renta para las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales –salvo la parte del pago mensual que exceda de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales– y para las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional, 'el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.'

4.2.3. El artículo 11 de la Ley 100 de 1993 establece el campo de aplicación del Sistema general de pensiones. Señala que éste se '(...) aplicará a todos los habitantes del territorio nacional, conservando adicionalmente todos los derechos, garantías, prerrogativas, servicios y beneficios adquiridos y establecidos conforme a disposiciones normativas anteriores para quienes a la fecha de vigencia de esta ley hayan cumplido los requisitos para acceder a una pensión o se encuentren pensionados por jubilación, vejez, invalidez, sustitución o sobrevivientes de los sectores público, oficial, semioficial, en todos sus órdenes, del Instituto de Seguros Sociales y del sector privado en general.' La norma advierte además que, para efectos de la misma, '(...) se respetarán y por tanto mantendrán su vigencia los derechos adquiridos conforme a disposiciones normativas anteriores, pacto o convención colectiva de trabajo' y que lo anterior será '(...) sin perjuicio del derecho de denuncia que le asiste a las partes y que el tribunal de arbitramento dirima las diferencias entre las partes.[48]

4.2.4. Además, expresamente el artículo 283 de la propia Ley 100 establece:

'Esta ley no vulnera derechos adquiridos mediante convenciones colectivas del sector privado o público, sin perjuicio del derecho denuncia que asiste a las partes.'

4.2.5. De acuerdo con la Ley 100 de 1993, artículo 279, algunas pensiones, excepcionalmente, serán reguladas por normas diferentes. Así,

'El Sistema Integral de Seguridad Social contenido en la presente Ley no se aplica a los miembros de las fuerzas militares y de la Policía Nacional, ni al personal regido por el Decreto Ley 1214 de 1990, con excepción de aquél que se vincule a partir de la vigencia de la presente ley [100 de 1993], ni a los miembros no remunerados de las corporaciones públicas.'



Así mismo, se exceptúa a los afiliados al fondo nacional de prestaciones sociales del magisterio, creado por la Ley 91 de 1989, cuyas prestaciones a cargo serán compatibles con pensiones o cualquier clase de remuneración. (...)

Se exceptúan también, los trabajadores de las empresas que al empezar a regir la presente ley, estén en concordato preventivo y obligatorio en el cual se hayan pactado sistemas o procedimientos especiales de protección de las pensiones, y mientras dure el respectivo concordato.

Igualmente, el presente régimen de seguridad social, no se aplica a los servidores públicos de la Empresa Colombiana de Petróleos, ni a los pensionados de la misma. Quienes con posterioridad a la vigencia de la presente ley, ingresen a la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, por vencimiento del término de contratos de concesión o de asociación, podrán beneficiarse del régimen de seguridad social de la misma, mediante la celebración de un acuerdo individual o colectivo, en término de costos, forma de pago y tiempo de servicio, que conduzca a la equivalencia entre el sistema que los ampara en la fecha de su ingreso y el existente en Ecopetrol.'

4.2.6. Sin embargo, el párrafo 1° del artículo 279 de la Ley 100 de 1993 establece que '[l]a empresa y los servidores de que trata el inciso anterior, quedan obligados a efectuar los aportes de solidaridad previstos en esta ley'. El párrafo 2° señala que la 'pensión gracia para los educadores de que tratan las leyes 114 de 1913, 116 de 1928 y 37 de 1933, continuará a cargo de la Caja Nacional de Previsión y del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, cuando éste sustituya a la caja en el pago de sus obligaciones pensionales'. Por último, según el párrafo 3°, las pensiones de que tratan las leyes 126 de 1985 adicionada por la Ley 71 de 1988, continuarán vigentes en los términos y condiciones en ellas contemplados.

4.2.7. Entonces sostener que 'siempre y cuando, se verifique el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley de seguridad social, hacen parte del Sistema General de Pensiones no solamente las pensiones reconocidas expresamente por la Ley 100 de 1993 y los regímenes expresamente exceptuados de la misma, sino también aquellas producto de pactos, acuerdos o convenciones colectivas de trabajo, válidamente celebrados'-. Es una interpretación plausible de la norma. Además, es la interpretación que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, da al texto normativo acusado, tal como lo sostuvo a través de su intervención en el presente proceso y como lo ha señalado a través de sus conceptos.[49]

4.3. Con lo dicho, queda claro entonces que los cargos presentados por la demanda según los cuales la norma acusada desconoce los derechos a conciliar (art. 53, CP) a negociar colectivamente (art. 55, CP), o los derechos adquiridos de los pensionados (art. 58, CP), se fundaban no en el Parágrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario, sino en una lectura del mismo. Una lectura que por cierto, no comparte la DIAN, el órgano estatal encargado de recaudar los tributos. De igual forma, el cargo presentado por la demanda con relación al desconocimiento de la equidad tributaria se funda en la misma interpretación de la norma acusada, según la cual, las pensiones otorgadas de acuerdo con los requisitos expresamente contemplados en la Ley 100 de 1993, excluye todas las demás pensiones del beneficio tributario, interpretación que no es armonizable con las disposiciones de la Ley 100 que expresamente señalan lo contrario.

4.4. Así pues, una adecuada interpretación de la norma muestra que muchos de aquellos casos que según el demandante recibían un trato diferente por no gozar del beneficio de la exención, sí

se encuentran contemplados por la disposición acusada. Es decir, el criterio empleado por la norma no excluye del beneficio a todos los grupos de pensionados, supuestamente discriminados. La norma acusada contempla una garantía de forma amplia y generalizada que sólo deja por fuera aquellas pensiones que no estén contempladas por el sistema de seguridad social integral. Es en ese sentido que se ha interpretado y aplicado la expresión “de acuerdo con la Ley 100 de 1993”. En tal medida, puede concluirse que la norma no desconoce la regla de la generalidad de los tributos, ni constituye un criterio infra-inclusivo que haya dejado por fuera de la exención casos similares que han debido ser contemplados a la luz de parámetros objetivos de comparación.

4.5. El criterio fijado por el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario no da un trato diferente a los pensionados, tal y como lo presenta el demandante. No divide los grupos de pensionados como éste supone entre aquellos que obtienen su pensión con base en los requisitos explícitamente contemplados en la Ley 100 de 1993 y el resto. Por tal razón, los cargos presentados por el demandante no son de recibo.

La Corte advierte que el estudio de igualdad en las exenciones tributarias a los pensionados puede verse desde dos perspectivas para lo que es necesario distinguir dos universos de pensionados. El primero universo es aquél que incluye a los pensionados dentro del régimen ordinario y también dentro de regímenes especiales de acuerdo al sistema de seguridad social integral. El segundo universo corresponde a aquellos pensionados mediante “pensiones voluntarias” o instrumentos similares que se encuentran fuera del sistema de seguridad social integral.

El estudio de igualdad de la exención puede verse como una vulneración de dicho principio entre aquellas distintas clases de pensionados dentro de un mismo universo, que por estar cobijados por un mismo sistema pero por diversos regímenes especiales pueden pedir ser tratados de la misma manera, de acuerdo a los criterios recordados en esta providencia. La segunda perspectiva del examen a la luz del principio de igualdad corresponde a un estudio entre los dos universos de pensionados referidos, que por tratarse de pensionados que han adquirido su calidad de tales de acuerdo a sistemas diferentes no se puede realizar en los mismos términos que el primero.

El cargo analizado anteriormente responde a un análisis de igualdad sobre la exención estipulada para los pensionados, de diversos regímenes especiales, de acuerdo al sistema de seguridad social integral y por lo tanto a los cuales se refiere dicha ley, así no estén dentro del régimen pensional ordinario.

Ahora bien, a la luz de la igualdad cabe preguntarse si los pensionados por fuera del sistema integral, también pueden aspirar al beneficio tributario de los que están dentro de dicho sistema. La conclusión es negativa. La norma acusada no vulnera el principio de igualdad tributaria entre tales pensionados externos al sistema integral, y aquellos pensionados que han adquirido su calidad de acuerdo al sistema de seguridad social integral, sin que ello signifique que a la luz de ciertas reglas tributarias, tales pensionados ajenos al sistema de seguridad social integral, es decir, el segundo universo de pensionados al que se ha hecho alusión, no estén cobijados por normas tributarias específicas sobre las que la Corte no se pronuncia en esta oportunidad porque no han sido demandadas.

Por tanto, la Corte declarará la exequibilidad de la norma, respecto de los cargos analizados en el presente proceso.

## 5. Conclusión

En conclusión, no desconoce el legislador el principio de equidad tributaria ni el principio de igualdad, al crear una exención al impuesto a la renta para todas las pensiones adquiridas con el cumplimiento de los requisitos necesarios, 'de acuerdo con la Ley 100 de 1993', puesto que tal criterio contempla todos los casos del sistema de seguridad social integral.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995), por los cargos analizados.

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

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

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

[1] La corrección de la demanda reitera el argumento de la demanda así: "Este trato desigual previsto por la ley tributaria es injustificado y por lo tanto se impone un trato igual por parte del legislador tributario porque las personas puestas en igualdad de condiciones económicas (los pensionados) no concurren en igualdad al financiamiento de las cargas del estado (unos son exentos y otros no: pensionados por convención colectiva no serán exentos) [...]"

[2] Mediante la abogada Esperanza Luque Rusinque.

[3] Al respecto, añade la intervención del Ministerio y de la DIAN lo siguiente: "(...) si se aceptara que la mal llamada pensión anticipada, no estuviera sujeta a retención en la fuente, estaríamos otorgando exenciones que no trae la ley, se violaría además el artículo 13 de la CP pero no por los motivos aducidos (...) sino porque a los asalariados que tampoco reúnen los requisitos para la pensión, pero que están en uso de sus funciones y desempeñando los cargos, se les haga retención, en tanto que a otros que gozaron de un privilegio, como es el de conseguir que le cancelen un salario mensual sin trabajar en la citada entidad, con incrementos anuales, servicios y reconocimientos convencionales hasta que cumpla los requisitos para pensión, se estaría dando un trato desigual, inequitativo e injusto."

[4] El concepto fue presentado por Mauricio Piñeros Perdomo, Presidente del Instituto, con ponencia de María del Pilar Abella Mancera.

[5] Dice la intervención al respecto: "Los requisitos para acceder a la pensión se señalan en cada uno de ellos y consisten, en el régimen de prima media, en un número mínimo de cotizaciones obligatorias que se deben haber realizado durante la vida laboral y en el cumplimiento de una edad determinada. Y en el régimen de ahorro individual, los requisitos para acceder a la pensión consisten en el hecho de acumular un capital que permita obtener una pensión mensual superior al 110% del salario mínimo.

[6] Sentencias C-397 de 1994, C-734 y C-940 de 2002.

[7] Los grupos a los cuales se hace referencia son los siguientes: "Un primer grupo, conformado por pensiones reguladas bajo regímenes diferentes a los previstos en la ley 100 de 1993 son: - las de regímenes anteriores a la Ley 100; - las regidas por normas especiales; -las conferidas en virtud de convención colectiva o pacto; -las reconocidas por sentencia judicial, laudo arbitral o acuerdo conciliatorio, bajo condiciones diferentes a las de la Ley 100; - las originadas en la pensión sanción prevista en el art. 267, C. del T.; - las otorgadas en virtud de acuerdo de voluntades entre empleador y trabajadores. || Un segundo grupo, formado por pensiones que la Ley 100 de 1993 expresamente excluyó del sistema general de pensiones, puesto que señala que '... que el sistema integral de seguridad social contenido en la presente ley no se aplica a: - los miembros de la fuerzas militares y de policía nacional; -el personal regido por el Decreto ley 1214 de 1990; - los miembros no remunerados de las corporaciones públicas; - los afiliados al fondo nacional de prestaciones del magisterio; - los de algunas de las empresas que se encontraban en concordato al empezara regir la ley; - los antiguos servidores y pensionados de Ecopetrol. || Un tercer grupo gravado serían las pensiones de los trabajadores independientes afiliados al sistema de prima media, pues si bien pueden acceder a una pensión según el régimen de la Ley 100 de 1993, no la adquieren en virtud de una relación laboral o legal y reglamentaria, que son las únicas que se encuentran exoneradas, pues el párrafo acusado forma parte del

artículo 206 del Estatuto Tributario, norma referida únicamente a los pagos provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria."

[8] Al respecto ver, entre otras, las sentencias C-393 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz), C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández Galindo).

[9] Corte Constitucional, sentencia C-393 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz). La Corte ha resaltado que para efectos de la concesión de una exención el Constituyente le impuso al legislador solamente dos limitaciones, a saber, (i) que la iniciativa legislativa provenga del Ejecutivo, no sólo para su creación sino también para su reforma [art. 154, CP]; y (ii) "la prohibición de imponer esta clase de beneficios sobre impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales [art. 294, CP]" El artículo establece: 'La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos, salvo lo dispuesto en el artículo 317.' El artículo 294 de la Constitución ordena a la ley destinar un porcentaje de los tributos municipales sobre la propiedad inmueble a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción y en cuantía que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes.

[10] Corte Constitucional, sentencia C-393 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz). En este caso, la Corte decidió que el legislador no desconoce el principio de igualdad al unificar en 30% el porcentaje de rentas exentas, aun cuando ello conlleve limitar el porcentaje que existía para los trabajadores con salario integral y elevarlo para los salarios medios y bajos. La Corte resolvió declarar exequible la modificación a la exención del factor prestacional contemplada en la Ley 50 de 1990, adoptada mediante el parágrafo 2º del artículo 96 de la Ley 223 de 1995, norma que modificó el artículo 206 del Estatuto Tributario y cuyo parágrafo 3º es objeto de análisis en el presente proceso.

[11] Por ejemplo, en la sentencia C-114 de 2003 (MP Jaime Córdoba Triviño) se consideró que "el Congreso de la República es el titular de la facultad impositiva y que en ejercicio de esa facultad bien puede crear, modificar o extinguir exenciones tributarias. De no ser así, esto es, de no permitírsele al legislativo la posibilidad de modificar o extinguir una exención tributaria, se petrificaría la legislación proferida en ese campo y se propiciaría la vigencia de un sistema tributario inconsecuente con las realidades económicas del país."

[12] Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández) En este caso se estudió la constitucionalidad de una norma que consagraba una exención a las empresas de servicios domiciliarios, únicamente si cuentan con capital público. En este caso la Corte señaló que "[p]odría ser demostrado, entonces, que en el caso específico de una exención tributaria se vulnerase el derecho a la igualdad (art. 13 CP), aquí invocado por el actor, y ello comportaría la ruptura de la equidad y de la justicia (arts. 95-9 y 363 C.P.), y la consiguiente inexecutable del precepto que la hubiese configurado."

[13] En la sentencia C-604 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz) se estudió una demanda contra una norma que extinguía una exención tributaria fijada para unas operaciones de crédito público y que a la vez mantenía esa exención para cierto tipo de bonos adquiridos en esas operaciones. La Corte indicó que se debía distinguir entre las exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y las exenciones generales consagradas sin contraprestación alguna y concluyó que las primeras generaban situaciones jurídicas

consolidadas que debían ser respetadas por el legislador, no así las segundas. [Este precedente fue reiterado en estos términos por C-1114 de 2003 (MP Jaime Córdova Triviño, AV y SPV Manuel José Cepeda Espinosa; SPV Clara Inés Vargas Hernández)] Dijo la sentencia C-604 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz): "Para la Corte no es admisible que el Estado ofrezca unas condiciones benéficas a las personas naturales o jurídicas, en este caso a los inversionistas, como por ejemplo el establecimiento de exenciones, con el fin de incentivar la compra de bonos de deuda pública externa y después de que los han adquirido, proceda a modificar las reglas de juego iniciales, sin salvaguardar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes bajo esas condiciones los compraron. No se olvide que si bien el legislador está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria esto solamente puede hacerse hacia el futuro y, siempre y cuando, se respeten los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes. || En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia."

[14] Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández Galindo).

[15] Sentencia C-776 de 2003 MP: Manuel José Cepeda Espinosa.

[16] Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

[17] Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

[18] Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

[19] Ver, por ejemplo, la Sentencia C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) en la cual, la Corte encontró que "la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución".

[20] Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

[21] Corte Constitucional, sentencia C-397 de 1994 (MP Hernando Herrera Vergara). En este caso la Corte decidió, entre otras cosas, que la norma acusada –el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, párrafo tercero, parte final–, al referirse a la Nación como único sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía, es

discriminatoria, pues le da un tratamiento preferencial en relación con los demás sujetos encargados de la retención, y específicamente, con los demás entes territoriales. La Corte consideró que en este caso la diferencia de trato "no se adecua a ningún propósito constitucional o legal".

[22] Sentencia C-188 de 1998 MP: José Gregorio Hernández.

[23] Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández Galindo). En este caso se decidió que el legislador no desconocía el principio de igualdad al conceder una exención a las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo, únicamente cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta (artículo 97 de la Ley 223 de 1995, mediante la cual se modifica el artículo 211 del Estatuto Tributario).

[24] Dijo la Corte: "Las circunstancias del Estado y de los particulares que prestan servicios públicos son diferentes, si se tiene en cuenta la responsabilidad básica que aquél asume: las empresas privadas gozan en principio de opción -dentro de su libertad de empresa- para escoger los sitios y las condiciones que puedan hacer su actividad más rentable y productiva, al paso que el Estado no puede entrar en distinciones territoriales ni seleccionar los mejores mercados, ya que su función es, según lo dicho, asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos, en especial los domiciliarios, en todo el territorio nacional y a todos sus habitantes. || Así las cosas, mal puede pensarse que el legislador estuviera obligado a extender a las empresas particulares la exención tributaria en mención, que fue consagrada justamente como elemento integrante de la política general en la prestación de servicios públicos con miras a brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de aquéllos y ampliar su cobertura. Esta finalidad social otorga cabal justificación a la diferencia en el trato tributario respecto de las empresas de carácter privado que, no obstante tener el mismo objeto, no tienen a cargo la responsabilidad que sí corresponde al Estado según la Carta." Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández).

[25] Sentencia C-1107 de 2001 MP: Jaime Araujo Rentería.

[26] La Corte declaró la exequibilidad del numeral 1º del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 1º de la ley 633 de 2000. La parte que a continuación se subraya del artículo 879 del Estatuto Tributario fue el fragmento demandado en aquella oportunidad: "Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: 1. Los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda. La exención no podrá exceder en el año fiscal del cincuenta por ciento (50%) del salario mínimo mensual vigente y se aplicará proporcionalmente en forma no acumulativa sobre los retiros mensuales efectuados por el titular de la cuenta. El Gobierno expedirá la reglamentación correspondiente. La exención se aplicará exclusivamente a una cuenta de ahorros por titular y siempre y cuando pertenezca a un único titular. Cuando quiera que una persona sea titular de más de una cuenta de ahorros en uno o varios establecimientos de crédito, deberá elegir aquella en relación con la cual operará el beneficio tributario aquí previsto e indicárselo al respectivo establecimiento". El demandante sostenía que la norma acusada vulneraba los artículos 13, 95-1, 95-9, 333, 335 y 363 de la Constitución Política porque consagraba una exención tributaria que beneficiaba tan solo a un sector de la economía, de manera contraria a los principios que rigen el sistema tributario.

[27] Dijo la Corte: "Fueron pues apodícticas razones de interés general y de protección

individual las que animaron la génesis de la exención demandada, poniéndose de manifiesto ab initio su objetiva y racional justificación, su destacada proporcionalidad, y por consiguiente, su palmaria vocación socio-económica. Lo que a derechas es significativo de su consonancia para con los fines esenciales del Estado y para con los propósitos constitucionales que a éste le conciernen al tenor de su intervención en la economía." Corte Constitucional, sentencia C-1107 de 2001 (MP Jaime Araujo Rentería).

[28] La Corte consideró que "disposiciones como la acusada coadyuvan paulatinamente a la promoción de la prosperidad general" y a garantizar efectivamente "los correspondientes principios, derechos y deberes constitucionales, al mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes y a la distribución equitativa de las oportunidades, y todo ello, de momento a instancias de un hito centralizador: el derecho a vivienda digna." Corte Constitucional, sentencia C-1107 de 2001 (MP Jaime Araujo Rentería).

[29] En similar sentido, la Corte Constitucional, en la sentencia C-734 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa; SV Rodrigo Escobar Gil), revisó un cargo global de equidad tributaria, contra algunos de los artículos que se encargan de definir el y reglamentar el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF). La Corte declaró la constitucionalidad de las normas por no encontrar que las normas vulneraran el principio de equidad tributaria. En la demanda se aducía que el GMF no era equitativo porque obliga a su pago a un sector específico de la economía constituido por los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo componen. De esta manera se veía vulnerado el principio de equidad pues porque se impondría una carga exclusiva y específica a unos sujetos tan solo en virtud del sector al que pertenecen. La Corte no compartió los argumentos del demandante declarando exequibles las disposiciones pues "si bien las normas acusadas hacen referencia a un sector económico, no por ello puede concluirse que el GMF recaiga específica y exclusivamente sobre el mismo. En efecto, la lectura del artículo 871 del Estatuto Tributario señala que '[e]l hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de transacciones financieras', lo cual permite deducir que cualquiera que las realice, independientemente del sector al que pertenezca, resulta gravado con este impuesto. De esta manera, la Corte concluye que no es contrario a la equidad que una ley tome como eje a un sector económico para el diseño de un impuesto cuya carga puede recaer sobre sujetos pasivos ajenos a dicho sector."

[30] En la sentencia C-940 de 2002 (MP Manuel José Cepeda; SV Marco Gerardo Monroy Cabra; SPV Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil, Clara Inés Vargas Hernández), por ejemplo, la Corte revisó la constitucionalidad del Decreto 1885 de 2002. El decreto constaba de dos artículos, el primero, con dos incisos, adicionaba el artículo 7° del Decreto 1838 de 2002 que establece una exención al impuesto para la preservación de la seguridad democrática, y el segundo, adicionaba el artículo 8° del Decreto 1838 de 2002 que regula la declaración y el pago de dicho impuesto. La Corte declaró la inexecutable del inciso 1 del artículo 1 del Decreto 1885 de 2002 pues la exención del impuesto a las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, contemplada en la norma, vulneraba los artículos 13, 213 y 214 numeral 2° de la Constitución, así como los artículos 10, 11, 12 y 14 de la ley estatutaria de estados de excepción (Ley 137 de 1994). La Corte encontró que la norma vulneraba los principios de finalidad y necesidad ya que "la exención a las empresas intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no está directa y específicamente dirigida a conjurar las causas de la perturbación o la extensión de sus efectos. Tampoco está justificada la necesidad de la medida para alcanzar los fines propuestos con la declaración del Estado de Excepción". La Corte



adicionalmente encontró que la norma también vulneraba el principio de no discriminación. Lo anterior ya que la medida se determinó como infra-inclusiva para la que no existía una razón objetiva y razonable. Lo anterior ya que "El favorecimiento con la exención tributaria a unas empresas y no a otras colocadas en la misma situación, salvo claras razones que lo justifiquen, vulnera el principio de igualdad. Tal exención está justificada cuando el pago del impuesto hace inviable la generación de riqueza o la actividad productiva de la empresa gravada, como sucede con las empresas que al tiempo de entrar en vigor el decreto que estableció el impuesto al patrimonio, se encontraban en concordato, liquidación o acuerdo de reestructuración de deudas (Ley 550 de 1999). Pero, la exención adicional aplicable únicamente a las empresas que se encontraban intervenidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al momento de la entrada en vigencia del decreto, es discriminatoria de aquellas intervenidas por otras superintendencias para la misma época, con el consecuente desconocimiento del artículo 13 de la Constitución." La Corte también consideró que el artículo comprendía una medida irrazonable pues era inadecuada ya que "la excepción no sólo supone un privilegio, sino que es inadecuada para lograr los fines que persigue la medida, puesto que las empresas de servicios públicos domiciliarios intervenidas generalmente pueden continuar desarrollando su objeto social y mantener productivo su patrimonio."

En cuanto al inciso 2 del artículo 1 del decreto la Corte lo consideró ajustado a la Carta pues "A juicio de la Corte, la decisión del Legislador Extraordinario—en el sentido de gravar con el impuesto para preservar la seguridad democrática a las personas naturales que reúnan las dos condiciones antes mencionadas y no a aquellas que hayan declarado el impuesto de renta y complementarios por el ingresos obtenidos en el año fiscal correspondiente pero que no poseen un patrimonio bruto mínimo para declarar—, no vulnera ninguna disposición constitucional o estatutaria de los estados de excepción. Por el contrario, ella respeta los principios de equidad y justicia, cuando no grava a las personas naturales que han registrado durante el año gravable un nivel de ingresos que los obliga a declarar renta, pero que no poseen un patrimonio bruto suficiente para ser gravados por el impuesto para la preservación de la seguridad democrática." De la misma manera la Corte declaró la exequibilidad del artículo segundo del Decreto 1885 de 2002 por encontrarlo ajustado a las exigencias estatutarias de finalidad, necesidad y proporcionalidad.

[31] Corte Constitucional, sentencia C-734 de 2002 (MP Manuel José Cepeda; SV Rodrigo Escobar Gil)

[32] 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.

[33] Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad del aporte especial del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. El demandante sostuvo que la norma en cuestión era contraria a los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario.

[34] La Corte en la sentencia C-776 de 2003 (MP: Manuel José Cepeda) revisó la constitucionalidad de la Ley 788 de 2002 y específicamente de sus artículos 8 (remate de bienes y su adjudicación a la Nación cuando se declare desierto el remate después de su tercera licitación), 29 (sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto de renta.), 34 (bienes gravados con una tarifa del 7 %.), 57 (adición al artículo 233 de la Ley 223 de 1995 un inciso que establece para los departamentos la posibilidad de asumir un sistema mixto en la liquidación y recaudación del impuesto), 69-74 (Los artículos modifican la Ley 599 de 2000 en cuanto a tipos penales sobre contrabando, contrabando de hidrocarburos y favorecimiento por servidores públicos entre otros.) 114 (porcentaje de deducción de impuestos pagados de los impuestos de industria y comercio y de predial) y 116 ( ampliación de la base del IVA encaminada a gravar todos los bienes y servicios antes exentos o excluidos de dicho impuesto.) por considerar el demandante que vulneraban los artículos 1°, 65, 95, 123, 158, 160, 294, 338, 362 y 363 de la Constitución. La sentencia resolvió declarar la exequibilidad de toda la norma por el cargo analizado al igual que la constitucionalidad de los artículos 8, 57, 34, 69-74 y 114. La Corte, declaró estarse a lo resuelto respecto del artículo 29 demandado y decidió no pronunciarse sobre los argumentos contra el artículo 34 por falta de especificidad en los mismos. Respecto del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, la Corte encontró que éste era inconstitucional pues cuando "se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1° de la C.P.), el legislador tributario vulnera los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1° y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social."

[35] Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esta sentencia, la Corte adelantó una síntesis de su jurisprudencia en relación con el principio de equidad con ocasión de una demanda contra el Gravamen a los Movimientos Financieros, el cual es, como el IVA, un impuesto indirecto.

[36] Cf. Sentencia C-094 de 1993.

[37] 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 predicán 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.

[38] Sentencia C-776 de 2003 MP: Manuel José Cepeda Espinosa.

[39] Sentencia C-828 de 2001 MP: Jaime Córdoba Triviño. En este caso la Corte declaró la exequibilidad condicionada del artículo 879 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, parcialmente demandado. La sentencia resolvió: "Declarar EXEQUIBLE el numeral 10. del artículo 1°. de la Ley 633 de 2000 que adiciona el artículo 879 del Estatuto Tributario, en el entendido de que la exención comprende las transacciones financieras que se realicen entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud, tal y como se expone en el considerando número 22."

[40] La Corte señaló al respecto: "La Carta Política prescribe que 'el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad'. Principios que se desconocen al aplicar el GMF a las transacciones entre las EPS y las IPS porque con ello, se genera un desequilibrio entre instituciones que pertenecen al mismo sistema. A pesar de que el impuesto pretende gravar los recursos propios de las EPS, la realidad de la imposición es el sacrificio tributario de quien presta efectivamente el servicio, como un impuesto ajeno al sistema. Esto nos lleva al contrasentido lógico, de que quienes administran –las EPS- difieren el pago del gravamen al usuario, o lo suman a los recursos obtenidos por medio de la UPC y que en virtud del GMF salen del sistema. Y en consecuencia, quien presta el servicio -las IPS- resulta descapitalizada. Esto representa un efecto negativo en clara contraposición a los principios de equidad y eficiencia tributaria." La Corte declaró la exequibilidad del aparte acusado "en el entendido de que la exención comprende las transacciones financieras que se realicen entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud", de manera que los recursos que no quedaran cobijados por la exención fueran los que correspondían a las utilidades de tales instituciones.

[41] Sentencia C-804 de 2001; M.P. Rodrigo Escobar Gil (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró infundadas las objeciones presidenciales sobre un proyecto de ley que contemplaba un incentivo fiscal a favor de personas de los estratos 1 y 2 que no hubiesen definido su situación militar, para que la definieran).

[42] Corte Constitucional, sentencia C-734 de 2002 (MP Manuel José Cepeda; SV Rodrigo Escobar Gil)

[43] Musgrave Richard y Musgrave, Peggy. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

[44] En la sentencia C-940 de 2002 (MP Manuel José Cepeda; SV Marco Gerardo Monroy Cabra; SPV Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil, Clara Inés Vargas Hernández) se retomó esta cuestión en los siguientes términos: "Antes de examinar la razonabilidad de la exención debe la Corte ocuparse en el examen de constitucionalidad de un

punto metodológico previo, aunque conexo con el anterior. Se trata de establecer si la medida adoptada por el ejecutivo cobija a menos personas (infra-inclusiva), a más personas (supra-inclusiva) o, simultáneamente en razón del diseño de la medida, a menos personas y a más personas (infra- y supra-inclusiva) de las que deberían estar exentas de pagar el impuesto de patrimonio a la luz del principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 13 de la Constitución."

[45] Ley 100 de 1993. Artículo 62.

[46] Gaceta del Congreso 509, viernes 17 de noviembre de 2005, ponencia para segundo debate en Cámara de Representantes.

[47] Gaceta del Congreso 509, viernes 17 de noviembre de 2005, ponencia para segundo debate en Cámara de Representantes.

[48] La versión vigente del artículo 11 de la Ley 100 de 1993 fue introducida por el legislador mediante el artículo 1° de la Ley 797 de 2003.

[49] En el Concepto 026979 de 11 de mayo de 2005 de la DIAN se indica: "(...) el concepto que hoy se revisa, teniendo en cuenta lo consagrado en los artículos 11 de la Ley 100 de 1993, tal como fue modificado por el artículo 1 de la Ley 797 de 2003, y el artículo 283 de la misma Ley 100 de 1993, se afirma que, siempre y cuando, se verifique el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley de seguridad social, hacen parte del Sistema General de Pensiones no solamente las pensiones reconocidas expresamente por la Ley 100 de 1993 y los regímenes expresamente exceptuados de la misma, sino también aquellas producto de pactos, acuerdos o convenciones colectivas de trabajo, válidamente celebrados. || Ahora bien, respecto de las 'pensiones anticipadas' o 'retiros anticipados', es importante aclarar que dentro del Sistema General de Pensiones, es decir, Ley 100 de 1993, existe la posibilidad para los afiliados al Régimen de Ahorro Individual con solidaridad de cotizar, periódica u ocasionalmente, valores superiores a los límites mínimos establecidos como cotización obligatoria, con el fin de incrementar los saldos de sus cuentas individuales de ahorro pensional, para optar por una pensión mayor o por un retiro anticipado (art. 62 de la Ley 100/93). Es en estos términos que debe entenderse la referencia que a la pensión anticipada realiza el artículo 17 de la Ley 100/93, modificado por el artículo 4° de la Ley 797/03, el cual se aplica en todo caso a una modalidad especial de pensión legal consagrada en la Ley 100/93 para el Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad y no para pensiones voluntarias concedidas por los empleadores."

□

Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma de la Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones

ISSN 2256-1633

Última actualización: 5 de febrero de 2021 - Diario Oficial No. 51567 - Enero 24 de 2021

