COPIA DE CONSULTA · DOCUMENTO PÚBLICO OFICIAL

Sentencia C/1060A/01

Corte	Corte Constitucional
Tipo	Sentencia de constitucionalidad
Referencia	C/1060A/01
Expediente	—
Fecha	—
Sala	Sala Plena
Magistrado ponente	Dra LUCY CRUZ DE QUIÑONES
Partes	—

Temas que titula la Corte Constitucional

- Control De Constitucionalidad
- Ministerio Publico
- /Corte Constitucional
- /Poder Tributario
- Libertad De Configuracion Legislativa En Materia Tributaria
- Poder Impositivo En Materia Tributaria

Resumen del caso (según la propia sentencia)

DECLARAR INEXEQUIBLE el numeral 7 del art. 206 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 20 de la Ley 488 de 1998, en los apartes demandados, que dicen así: 7. Los gastos de representación que perciban en razón de la naturaleza de las funciones que desempeñan el Presidente de la República, los ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, el Contralor General de la…

Texto completo

C-1060A-01 Sentencia C-1051/01 Sentencia C-1060A/01 CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD -Ejercicio sobre disposiciones acusadas MINISTERIO PUBLICO -Exhortación sobre responsabilidad política o disciplinaria de servidores públicos /CORTE CONSTITUCIONAL -Exhortación sobre responsabilidad política o disciplinaria de servidores públicos IMPUESTO -Competencia legislativa para establecer exenciones /PODER TRIBUTARIO -Configuración política Resalta la Corte la competencia que tiene el Congreso para expedir normas en materia impositiva sobre exenciones de los impuestos nacionales y el de Renta lo es. El poder tributario es poder legislativo y como tal lleva aparejado un margen de configuración política reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA -Límites La Constitución establece límites al poder decisorio del Congreso. Esos límites están concebidos de dos formas: En la primera perspectiva el límite se refiere al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad que condicionan el deber solidario como deber jurídico. En la segunda perspectiva, más amplia, se limita al

legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación.

PODER IMPOSITIVO EN MATERIA TRIBUTARIA -Inclusión de exenciones /LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA -Límites en establecimiento de exenciones Dentro del poder impositivo, por simple coherencia se entiende incluido el de exoneración, que confluye con el primero a delinear los contornos del tributo. La disminución de la carga impositiva o establecimiento de los beneficios fiscales es tarea legislativa, antitética con la que establece el tributo, tarea que tiene por objeto restringir el hecho gravado al escoger determinadas hipótesis incluidas en la definición del hecho generador o en la hipótesis de sujeción o , en otros casos, tiene por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa; pero así como no puede decirse que la libertad de configuración del legislador para establecer el tributo sea absoluta, tampoco puede admitirse una autonomía política del legislador tan amplia en materia de exenciones que rebase los principios de justicia y equidad del deber de contribuir. Es decir, la configuración normativa de las exclusiones totales o parciales al deber de contribuir también debe respetar criterios de justicia, con el fin de diseñar un régimen tributario general, solidario y progresivo.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA -Producción normativa y ámbito material Se trata de dos asuntos: el de la producción normativa, que en materia reservada a la ley, como son los elementos objetivos y subjetivos del hecho gravado y los elementos cuantificadores, debe ser adoptada por el legislador y otro en el ámbito material, que exige que las normas tributarias en su contenido respeten los principios que tienen rango constitucional.

PODER JURIDICO -Poder de eximir IMPUESTO -Universalidad para realización de la igualdad /EXENCION TRIBUTARIA -Generalidad y homogeneidad en configuración Así como la universalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, la generalidad y homogeneidad en la configuración de las exenciones y beneficios garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros.

EXENCION TRIBUTARIA -Imperativo de justicia/ EXENCION TRIBUTARIA -Admisibilidad La exención ya no se estudia ni se comprende como una simple dispensa del pago del tributo, sino como un imperativo de justicia tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria, o la minora.

De allí que su validez se construya dentro del hecho generador, con un contenido propio, porque hace que se afinen los supuestos del gravamen o de la base de cuantificación de la prestación, de forma tal que se logre la equidad, rompiendo la uniformidad, como exigencia del valor justicia. Las exenciones admisibles corresponden a ciertos hechos en los cuales no se hace exigible el gravamen, o se valora la capacidad contributiva relacionada con el hecho generador como merecedora de una protección especial que la libera total o parcialmente, de tributación. Cuando la exención opera sobre la totalidad de la base, o sobre la calidad del sujeto a quien se dirige, puede incluso impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Puede decirse que la exención se sitúa dentro del hecho gravado, bajo ciertas circunstancias tipificadas como hechos legitimadores del beneficio que alteran el nacimiento o la cuantía de la obligación.

SISTEMA TRIBUTARIO- Capacidad contributiva /EXENCION TRIBUTARIA -Justicia y equidad EXENCION TRIBUTARIA- Finalidad social o económico nacional Las exenciones no pueden constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para honrar o socorrer a los exonerados. Su propósito, de mayor altruismo, debe responder a un relevante interés social o económico nacional o a una circunstancia estructural del tributo que pueda considerarse un imperativo de justicia.

SISTEMA TRIBUTARIO- Pretensión constitucional de alcance ético /JUSTICIA DISTRIBUTIVA EN SISTEMA TRIBUTARIO- Exito privado EXENCION TRIBUTARIA- Valor de justicia La norma de exención lleva implícita una valoración específica del principio de justicia tributaria, que no puede ser ajena a los fines socio económicos del sistema

tributario, que hace que señaladas circunstancias reciban los efectos desgravatorios. Las exenciones no son simplemente instrumentos de política económica y por tanto inmunes al control de constitucionalidad como simples opciones políticas. Para el método jurídico los hechos económicos subyacentes en la exención, o en otras instituciones que son objeto de la ciencia económica, son antecedentes fácticos de la regla jurídica, que motivan la intervención normativa, pero adoptada una determinada solución legal, el método jurídico por el cual se le examina debe trascender el simple fenómeno económico para hallar el valor justicia que debe legitimarlas.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA- Medición El Impuesto sobre la Renta se mide en función del incremento patrimonial potencial o renta ganada por un sujeto, después de pagar los costos y gastos imputables a la actividad productora de la renta. De allí que la imposición sobre la renta se estructure como imposición personal y sintética, que indaga por las características de su perceptor y engloba todos los resultados de rentas provenientes de distintos orígenes, con el fin de considerar de forma completa e integral todas las manifestaciones de capacidad económica y obtener así la cuota progresiva que marca la tarifa aplicable al individuo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA -Establecimiento legislativo de distinciones fundadas IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE TRABAJO PERSONAL- Tratamiento diferencial no constitutivo de privilegios o prerrogativas Las rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos. Esas normas modulatorias del hecho imponible, integran el tributo como algo racional, comprensible y admisible a los ojos de todos. Pero esos tratamientos diversos y razonables de las rentas según su origen no pueden erigirse en privilegios o inmunidades para ciertos sujetos o grupos cuando tienen ingresos o son titulares de riquezas, objetivamente, de la misma o similar naturaleza que las rentas ganadas por otros.

Los privilegios o prerrogativas, o exenciones singulares otorgadas a determinadas personas, estamentos o grupos pertenecen históricamente a épocas hoy superadas cuando la nobleza, el clero, y las autoridades públicas no podían ser alcanzadas por los tributos y el fisco se confundía con el tesoro de la corona o del señor feudal.

TRIBUTO- Contribución de todas las personas al sostenimiento del Estado /PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO- Generalidad e igualdad /PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO -Mayor presión fiscal a quienes más ganan o tienen /IMPUESTO SOBRE LA RENTA- Discriminación respecto de quienes menos ganan Los principios esenciales de naturaleza tributaria recogidos en las constituciones modernas aseguran que todos deben contribuir al sostenimiento del Estado. El reconocimiento del principio de equidad impone que los tributos sean generales e iguales cuando las condiciones en las que se obtiene la renta sean similares y se disfrute efectiva o potencialmente de los mismos bienes públicos. La progresividad se realiza imponiendo mayor presión fiscal a los que más ganan o más tienen, de manera que no será admisible por inequitativo y por regresivo un sistema de Impuesto de Renta que ante iguales capacidades contributivas -ingresos disponibles- otorgue a unos excepción o privilegio en la base de gravamen, o lo que es lo mismo, discrimine en contra de las gentes del común porque no ostentan los mayores títulos de autoridad.

TRIBUTO -Ingresos provenientes de la relación laboral IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS EN RELACION LABORAL -Exenciones PENSION DE JUBILACION DE ALTOS DIGNATARIOS -Base remuneratoria REMUNERACION -Gastos de representación IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS -Exención de gastos de representación de altos funcionarios es inconstitucional IMPUESTO -Capacidad contributiva PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO -Finalidad La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar.

Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias.

RENTAS DE TRABAJO EXENTAS- Gastos de representación de altos funcionarios /IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS EN RELACION LABORAL- Exención de gastos de representación de altos funcionarios es inconstitucional El legislador puede establecer diferenciaciones en relación con el origen de las rentas, con la cuantía de ellas o en relación con cualquier otra característica que considere digna de mayor protección, siempre que aparezca justa y equitativa, pero no puede establecer un sector de ciudadanos parcialmente inmunes al tributo por el hecho de devengar mayores ingresos. Ostentar una dignidad superior en la comunidad exige también una mayor responsabilidad social, como corresponde al servicio público, que no es excluyente con la cuota de solidaridad social a la cual apuntan los impuestos.

TRIBUTO -Validez del gasto público remuneratorio EXENCION TRIBUTARIA DE ALTOS DIGNATARIOS - Inconstitucionalidad en gastos de representación Referencia: expediente D-2975 Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 206 numeral 7 del estatuto Tributario; ley 488 de 1998 artículo 20, rentas de trabajo exentas.

Actor: Maria Lugari Castrillón Conjuez Ponente: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES Bogotá, D.C., a los ocho (8) días del mes de octubre de dos mil uno (2001).

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

ANTECEDENTES En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana MARÍA LUGARI CASTRILLÓN demandó el artículo 206, numeral 7, del Estatuto Tributario y el art. 20 de la ley 488 de 1998 que introdujo una adición al anterior.

Adelantados los trámites de rigor se manifestaron y aceptaron en Sala Plena los impedimentos de los Magistrados Alfredo Beltrán Sierra, Jaime Araujo Rentería, Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Marco Gerardo Monroy Cabra, Eduardo Montealegre Lynett, Alvaro Tafur Galvis y Clara Inés Vargas Hernández. En su reemplazo fueron elegidos los correspondientes Conjueces y luego de aceptar los impedimentos que por distintas causas legales invocaron algunos de ellos, se constituyó en forma definitiva la Sala Plena de Conjueces conformada por los doctores Ramiro Bejarano Guzmán, quien fue designado como Presidente, Lucy Cruz de Quiñones, quien fue designada Ponente, Hernán Guillermo Aldana Duque, Juan Manuel Charry Urueña, Pedro Lafontt Pianeta, Susana Montes Echeverri, Jairo Parra Quijano, Humberto Sierra Porto y Gustavo Zafra Roldán.

II. EL TEXTO DE LA NORMA ACUSADA A continuación se transcribe el texto de los artículos acusados, tal como se señala en la demanda ESTATUTO TRIBUTARIO (Decreto 624 de 30 de marzo de 1989) "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 las siguientes:

1.... 7. Los gastos de representación que perciban en razón de la naturaleza de las funciones que desempeñan el Presidente de la República, los ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los jefes de departamento administrativo, los superintendentes, los gobernadores y secretarios departamentales de gobernaciones, los contralores departamentales, los alcaldes y secretarios de alcaldía de ciudades capitales de departamento, (los intendentes y comisarios, los consejeros intendenciales) [1] y los rectores y profesores de universidades oficiales.

El anterior inciso fue adicionado por el art. 20 de la ley 488 de 1998, publicada en el Diario Oficial N°. 43460 de diciembre 28 de 1998, norma también demandada, con el siguiente texto:

"Adiciónese al inciso primero del numeral 7° del artículo 206 del EstatutoTributario la siguiente expresión: ...secretarios generales, subsecretarios generales y secretarios generales de las comisiones constitucionales y legales del Congreso de la República.

En este caso se considera gastos de representación el cincuenta por ciento de sus salarios." La Sala aclara que el examen de constitucionalidad se restringe a las disposiciones acusadas, así que los incisos siguientes del mismo numeral 7º del artículo 206, que se refieren a los jueces y profesores no serán objeto de pronunciamiento por dos razones: La primera porque la acusación se dirige expresamente contra el inciso transcrito, en cuanto se refiere a los altos dignatarios de la Administración Pública y cabezas de las ramas legislativa y jurisdiccional, y la segunda porque tales reglas mantienen autonomía normativa, por no referirse a los altos dignatarios, sino a todo el conglomerado social encargado de la administración de justicia y de la docencia oficial, que, por ello, podrían tener un telos diferente y merecerían un análisis de constitucionalidad específico, que no es del caso abordar aquí, ya que esas normas no fueron objeto de la demanda parcial del numeral 7º del artículo 206, ni integran una unidad lógica con la que aquí se examina.

III. LA DEMANDA La demandante estima en su libelo que las disposiciones cuestionadas transgreden los artículos 13, 95-9, 133, 154, 158, 182, 183 y 363 de la Carta Política de 1991.

En criterio de la actora, las disposiciones demandadas, desconocen el concepto constitucional de igualdad consagrado en el art. 13 de la Constitución, que se traduce en igual protección de los derechos frente a unos mismos hechos, igualdad que debe ser entendida en el sentido de que tanto las cargas como los alivios deben ser proporcionalmente establecidos y, en todo caso, encaminados a lograr efectivamente la igualdad real, dentro de un orden económico y social justo.

Aduce que la desigualdad de trato solo puede ser admitida cuando tiene un fundamento objetivo y razonable, de acuerdo con la finalidad perseguida por la norma, dentro de los valores y principios constitucionales. Pero, para el caso concreto, argumenta que "la ventaja que la norma acusada concede al grupo de funcionarios públicos que devenga los más altos salarios, consiste en eximir del pago del impuesto de renta lo que perciban por gastos de representación y en considerar como tales el 50% de su salario, no encuentra acomodo en ninguno de ellos (valores y principios) por el contrario, su falta de racionalidad y su clara violación de los valores y principios constitucionales y universales son evidentes."

También encuentra que la norma acusada es violatoria del principio de equidad, tanto en su vertiente horizontal como en la vertical o progresividad, que inspiran un sistema tributario solidario.

Especialmente pone en evidencia que la condición de la equidad vertical, que es la progresividad, se ve atacada con el tratamiento normativo que hace que las más elevadas rentas de trabajo tributen menos que las rentas laborales inferiores, con violación de los artículos 363 y 95.9 de la Carta, en la medida en que la norma es injusta e inequitativa.

Califica de “privilegio” el beneficio demandado, ya que ningún otro trabajador goza de la misma ventaja. Desde otra perspectiva, la actora aduce que el artículo 20 de la ley 488 de 1998 viola el artículo 154 de la Constitución, porque las leyes que consagran exenciones de impuestos solo pueden ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno, circunstancia que no se cumplió en el presente al adicionar dos reglas nuevas: La primera, que decreta como renta exenta el cincuenta por ciento de los salarios de los altos servidores públicos al agregar, a continuación de la enumeración de los cargos la expresión "en este caso se considera gastos de representación el 50% de sus salarios" y la segunda, que extiende el beneficio tributario a algunos miembros del Congreso, específicamente Secretarios y Subsecretarios de las Comisiones Constitucionales y Legales, modificaciones que surgieron por iniciativa del Congreso.

La extensión de la exención en su factor cuantitativo y en cuanto a sus beneficiarios contradice, según la demandante, lo planteado por el Gobierno en la iniciativa legal, cuyo propósito según la exposición de motivos, era aliviar el déficit fiscal, mejorar el recaudo tributario, eliminando exenciones y discriminaciones en materia tributaria.

Finalmente invoca como violado el artículo 158 de la Constitución que ordena rechazar todo proyecto de ley que no se refiera a una misma materia, porque la disposición que considera gastos de representación el cincuenta por ciento de los salarios de los funcionarios beneficiados es, en el criterio de la actora, del ámbito laboral. En apoyo de esta tesis recuerda que el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo dispone que el salario está formado por todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie, que implique retribución de servicios, mientras que el artículo 128 de la misma codificación define como gastos de representación lo que recibe el trabajador en dinero o en especie no para enriquecer su patrimonio sino para desempeñar a cabalidad sus funciones. Como la norma acusada contraría esta concepción laboral porque convierte en gastos de representación lo que laboralmente corresponde al concepto salarios, encuentra la actora que se invade la materia laboral con la ley tributaria.

La accionante no expone su concepto de la violación material de los artículos 133, 182 y 183 de la Carta Fundamental, que se refieren respectivamente a la responsabilidad de los Congresistas, sus impedimentos y recusaciones y causales de pérdida de investidura. Sin embargo, la exposición del cargo relativo al “vicio de procedimiento” , sugiere una tacha “sustancial” que fundamenta así:

“ Por otra parte, una enmienda a un proyecto de ley tributaria que lleve a declarar exentos del pago de impuesto el 50% de los ingresos laborales de quienes perciben lo más altos salarios del país, disfrazándolos como gastos de representación, sin duda supone una disminución de ingresos presupuestarios, por lo tanto, de acuerdo con el artículo 163 de la ley 5 de 1992, que contiene el reglamento del Congreso, ha debido ser remitida al Ministro de Hacienda por conducto del Presidente de la Corte Constitucional, para que aquel, dentro del término de cinco (5) días, la devolviera acompañada de una respuesta razonada, así que, de no haberse cumplido con este requisito, la norma también estaría viciada por vicio (sic) en su procedimiento.

Si bien la acción por vicio de forma se encuentra caducada por haber transcurrido más de un año desde la publicación de la ley acusada, la acción constitucional a que da lugar el conflicto de intereses que esta prerrogativa crea por representar un gran beneficio económico para los legisladores y los otros altos funcionarios, y solo para ellos, y no por vía general, no caduca, porque el vicio substancial que comporta no puede quedar subsanado por el hecho de que los congresistas, directamente beneficiados, no se hayan declarados (sic) impedidos, pues de ser así, sería inane el artículo 182 de la Carta, reglamentado por los artículos 286 y 291 de la ley 5 de 1992. Una permisividad de tal naturaleza, sería catastrófica para la moral y la economía del país.” IV. INTERVENCIONES 1. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La Dian, a través de apoderada intervino para solicitar a la Corte Constitucional que declare la exequibilidad del artículo 206, numeral 7 del Estatuto Tributario, así como de las normas adicionadas por el artículo 20 de la ley 488 de 1998.

Señala la apoderada de la Dian, siguiendo extensas citas jurisprudenciales de la Corte Constitucional, que el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos y exenciones, en uso de la atribución de legislar en materia tributaria, atribución que considera lo bastante amplia y discrecional como para crear, disminuir, aumentar o eliminar gravámenes y para crear o modificar las exenciones.

En relación con el punto de fondo, justifica el trato desigual con el argumento de que los gastos de representación exentos se dirigen a altos dignatarios públicos nacionales y directores de entidades donde la Nación tiene participación, que por sus especiales circunstancias y funciones no pueden compararse de una manera horizontal con los demás trabajadores públicos ni con la totalidad de trabajadores del sector privado.

Además, sostiene, los funcionarios involucrados deben contar con una suma, libre de impuestos, que permita atender las erogaciones que el cargo impone.

Para la apoderada de la Dian se equivoca la demandante en su exposición, pues no se trata de una controversia en la que se comprometa la materia laboral, sino de la fijación de un máximo posible para utilizar como exento, en materia de impuestos de renta, determinado por los gastos de representación que perciben ciertos funcionarios en razón de la naturaleza de su función.

2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario Por invitación formulada por la Corporación, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a través de su Presidente, Alvaro Leyva Zambrano, se pronunció sobre la norma acusada encontrándola inconstitucional por violación de los principios de igualdad (art. 13) y equidad y progresividad (arts 363) . Dijo así el Instituto:

"Tradicionalmente las leyes de impuestos vienen concediendo exención del impuesto a los llamados gastos de representación que perciben algunas categorías de funcionarios del Estado situados en los niveles más altos de remuneración, en las tres ramas del poder público. Este tratamiento no tendría reparo si la exención se limitara a parte de lo pagado que realmente se debe gastar en el cumplimiento de las funciones públicas. Lo que ocurre es que se ha asignado tal denominación a pagos que tienen naturaleza retributiva del servicio, que tienen capacidad para incrementar el patrimonio del funcionario, con lo cual se viene produciendo un engaño a la ciudadanía y estableciendo privilegios que no tienen justificación alguna que, dada la categoría de los beneficiados, hieren el sentimiento popular e incentivan a los demás contribuyentes a buscar sus propios cauces de elusión y evasión".

Igualmente, para el Instituto merece censura constitucional el haber adicionado, también injustificadamente, la lista de beneficiarios de la exención, a iniciativa del Congreso.

En cambio, no comparte el cargo de violación constitucional que se hace consistir en contener una materia ajena a la tributaria, porque en realidad la norma acusada no tiene aplicación o efectos en el ámbito de la relación laboral o administrativa de los funcionarios. Su alcance es exclusivamente tributario, para los fines del impuesto de renta y complementarios.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION Tanto el señor Procurador General de la Nación, Jaime Bernal Cuéllar como el Viceprocurador Eduardo Montealegre Lynett, en oficio de 4 de julio de 2000, manifestaron encontrarse impedidos según el artículo 25 del decreto 2067 de 1991, referente a la existencia de un interés personal en la decisión, ya que por razón de sus cargos se les venía pagando gastos de representación que la Sección de Nómina y Registro de la Entidad venía exonerando de la retención en la fuente por concepto de Impuesto de Renta, en aplicación de la norma demandada en el proceso.

Pese a lo anterior, la Sala Plena de la Corporación mediante auto de diez de agosto de 2000, resolvió no aceptar el impedimento manifestado, por considerar que el derecho a recibir gastos de representación no muestra "necesariamente un vínculo de interés personal" con el concepto que haya de pronunciarse. Por esa razón el señor Procurador rindió su concepto el día 6 de septiembre de 2000.

En el concepto fiscal el Jefe del Ministerio Público solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario, con fundamento en los razonamientos que aquí se resumen:

1. Caducidad de la acción por vicios de forma: La falta de iniciativa gubernamental y la existencia de un conflicto de intereses de los Congresistas en la aprobación de la norma sujeta a revisión constituyen en forma clara e inequívoca defectos de carácter formal, que con arreglo en el artículo 242 numeral 2 de la Constitución Política no pueden ser

examinados pasado el año después de la expedición de la ley. El transcurso del término hace invulnerable el precepto por razón de su iniciativa y aprobación, aunque puede ser examinado por causa de su contenido.

2. En cuanto a las razones de fondo el señor Procurador resalta que los gastos de representación, según la preceptiva laboral (art. 128 CST) carecen del carácter retributivo que distingue el salario, no obstante tener origen en el servicio personal. De allí que no todos los trabajadores estén llamados a percibirlos: sólo quienes, en razón de las responsabilidades inherentes a sus cargos se ven obligados a efectuar permanentes erogaciones para el cabal y decoroso desempeño de sus funciones, los perciben.

3. En relación con los sujetos acreedores del beneficio tributario resalta el señor Procurador que se trata de servidores públicos que están llamados a asumir las más altas responsabilidades públicas y que esta circunstancia los coloca en una especial situación de merecimiento dentro de la sociedad, de manera que su investidura es superior a la del resto de los funcionarios y trabajadores privados. Los gastos que se les reconocen no deben entonces tener el carácter retributivo porque no los enriquecen, no son para su propio beneficio ni están destinados a satisfacer sus necesidades personales.

Sin embargo, al cotejar el argumento expuesto con el texto de la norma, el Jefe del Ministerio Público pone de manifiesto la incoherencia normativa al desgravar el 50 % de los salarios a los que el legislador denomina "gastos de representación" de manera que, a renglón seguido, hace una interpretación correctiva para concluir que se trata, en verdad, del 50% de los ingresos laborales de los altos funcionarios, que materialmente tienen el carácter de gastos de representación por estar orientados al cabal desempeño de sus funciones.

En abono de la constitucionalidad de la norma examinada reclama una amplia potestad legislativa de carácter impositivo y exonerador, según las razones de política económica y social del legislador que puede haber tenido en mente "la realización de objetivos superiores como el ejercicio diligente y eficiente de la función pública asignada a altos funcionarios del Estado".

4. Por último considera que no existe violación del principio de unidad de materia, toda vez que la norma cuestionada es de naturaleza fiscal y como tal guarda relación de conexidad lógica, temática y teleológica con el ordenamiento tributario del cual forma parte, al igual que de la norma legal por la cual se le introdujo una modificación.

Por todo lo anterior, estima el Procurador General que los preceptos aquí analizados se ajustan a la Carta. VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS 1. La Competencia En virtud de lo expuesto por el artículo 241-4 de la C.P., la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente la demanda que en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad se dirige contra el artículo 206 numeral 7 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 20 de la Ley 488 de 1998, ya que las reglas acusadas hacen parte de una norma con fuerza y valor de ley.

2. La Materia La ciudadana demandante pretende que se declare inexequible el inciso primero del numeral 7 del art. 206 del Estatuto Tributario, y su adición contenida en el artículo 20 de la ley 488 de 1998.

La materia objeto de análisis es de naturaleza constitucional -tributaria: Se trata de establecer si la disposición que otorga la calidad de rentas de trabajo exentas a los gastos de representación de ciertos funcionarios públicos y que a la vez presume que este tipo de gastos, a efectos tributarios equivalen a un porcentaje fijo de sus salarios, viola los conceptos constitucionales de igualdad, equidad y progresividad reconocidos expresamente en nuestra Constitución, como principios aplicables a todo el sistema tributario (art. 363) y al deber de contribuir con el funcionamiento de los gastos públicos.(art. 95.9) Las relaciones entre el ejecutivo y las cámaras no constituyen materia estrictamente procedimental, como lo señala alguno de los intervinientes, así se refieran a las condiciones para el ejercicio de la función legislativa puesto que la atribución constitucional de competencias propias en el proceso de formación de las leyes pretende resolver el protagonismo de las instituciones dotadas de distinto grado de representatividad –Congreso y Presidente de la República- , dándole en unos casos peculiares facultades de iniciativa al ejecutivo y el contrapeso al Congreso. A través

de la relación representativa, se evita que la ley vulnere los principios recogidos en la propia Constitución. La materia de las exenciones de tributos nacionales es una de ellas: el gobierno tiene constitucionalmente garantizado el monopolio de la iniciativa para establecerlas y modificarlas.

En este caso el proyecto de la ley fue de iniciativa gubernamental, pero la proposición aditiva de las exenciones que la hacía extensiva a otros dignatarios del Congreso, y establecía como exentos los llamados gastos de representación, en una suma equivalente al 50% de los salarios provino del parlamento. En todo caso, el Ejecutivo podría objetar la ley dictada modificando la regla de integración de las normas de exención, lo que no ocurrió.

No obstante, la Corte se concentrará en analizar los vicios materiales de la norma acusada, debido a la prosperidad que alcanzó la violación de fondo, lo que la releva de entrar en el análisis probatorio de la materia.

Adicionalmente, se ha planteado por la demandante y por el Señor Procurador, un supuesto conflicto de intereses de los Congresistas, para decretar y cuantificar la exención. Precisamente el Procurador sugiere que tal actuación "podrá generarles a los servidores públicos una responsabilidad de orden político, o disciplinario". Como tal investigación y discusión no es objeto del control de constitucionalidad, la Corte no se pronunciará sobre el tema, pero exhorta al Ministerio Público para que tome las medidas que considere pertinentes, dentro del ámbito de su competencia.

3. El poder de eximir como poder jurídico. En primer término, resalta la Corte la competencia que tiene el Congreso para expedir normas en materia impositiva sobre exenciones de los impuestos nacionales y el de Renta lo es. El poder tributario es poder legislativo y como tal lleva aparejado un margen de configuración política reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.

Pero la Constitución establece límites al poder decisorio del Congreso. Esos límites están concebidos de dos formas: En la primera perspectiva el límite se refiere al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad que condicionan el deber solidario como deber jurídico (art. 95.9 C.P.). En la segunda perspectiva, más amplia, se limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación (art. 363 C.P.).

Dentro del poder impositivo, por simple coherencia se entiende incluido el de exoneración, que confluye con el primero a delinear los contornos del tributo. La disminución de la carga impositiva o establecimiento de los beneficios fiscales es tarea legislativa, antitética con la que establece el tributo, tarea que tiene por objeto restringir el hecho gravado al escoger determinadas hipótesis incluidas en la definición del hecho generador o en la hipótesis de sujeción o , en otros casos, tiene por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa; pero así como no puede decirse que la libertad de configuración del legislador para establecer el tributo sea absoluta, tampoco puede admitirse una autonomía política del legislador tan amplia en materia de exenciones que rebase los principios de justicia y equidad del deber de contribuir. Es decir, la configuración normativa de las exclusiones totales o parciales al deber de contribuir también debe respetar criterios de justicia, con el fin de diseñar un régimen tributario general, solidario y progresivo.

Se trata entonces de dos asuntos: el de la producción normativa, que en materia reservada a la ley, como son los elementos objetivos y subjetivos del hecho gravado y los elementos cuantificadores, debe ser adoptada por el legislador y otro en el ámbito material, que exige que las normas tributarias en su contenido respeten los principios que tienen rango constitucional.

Partiendo entonces de la existencia de la norma jurídica, promulgada por el Congreso, es necesario indagar acerca de su fundamento y acompasamiento al ideal constitucional de los tributos.

4. Las exenciones frente al principio de generalidad y equidad. Así como la universalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, la generalidad y homogeneidad en la configuración de las exenciones y beneficios garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros.

Por otro lado, la exención ya no se estudia ni se comprende como una simple dispensa del pago del tributo, sino como un imperativo de justicia tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria, o la minora. De allí que su validez se construya dentro del hecho generador, con un contenido propio, porque hace que se afinen los supuestos del gravamen o de la base de cuantificación de la prestación, de forma tal que se logre la equidad, rompiendo la uniformidad, como exigencia del valor justicia.

Las exenciones admisibles corresponden a ciertos hechos en los cuales no se hace exigible el gravamen, o se valora la capacidad contributiva relacionada con el hecho generador como merecedora de una protección especial que la libera total o parcialmente, de tributación. Cuando la exención opera sobre la totalidad de la base, o sobre la calidad del sujeto a quien se dirige, puede incluso impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Puede decirse que la exención se sitúa dentro del hecho gravado, bajo ciertas circunstancias tipificadas como hechos legitimadores del beneficio que alteran el nacimiento o la cuantía de la obligación.

Lo importante a efectos del análisis de constitucionalidad es constatar si la exención cuestionada está en contra del sistema jurídico tributario, tal como fue constitucionalizado, porque deroga un deber general de contribuir según la capacidad de cada cual o, por el contrario, constituye una delimitación legítima de dicho deber, que coincide con el interés general y con los fines del Estado. Por esa razón es necesario convenir en que las disposiciones exoneradoras, no son metajurídicas en tanto no son ajenas al sistema tributario ni a las normas de sujeción y cuantificación, sólo deben fundarse en valores y principios constitucionales diversos a los que justifican el gravamen.

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.

Bajo estas perspectivas se comprende que las exenciones no pueden constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para honrar o socorrer a los exonerados. Su propósito, de mayor altruismo, debe responder a un relevante interés social o económico nacional o a una circunstancia estructural del tributo que pueda considerarse un imperativo de justicia.

Por el contrario, si una exención no puede legitimarse en la justicia del caso concreto –equidad- ni en objetivos económicos o sociales, sino en la negación o minoración del deber de contribuir para ciertas personas o actividades en las que se reconoce capacidad contributiva, debería rechazarse por injurídica e inconstitucional.

El poder de imposición del Estado está vinculado a la pertenencia económica del obligado a una colectividad jurídicamente organizada, que coparticipa del éxito privado, ya que el sistema tributario tiene una pretensión constitucional de alcance ético, de manera que la distribución de la totalidad de la carga impositiva sobre los ciudadanos cumpla en sí misma con un postulado de justicia distributiva, de forma tal que los que más tienen tributen en mayor medida que los que disponen de menor renta o la ganan en menor medida. Ese imperativo se concreta en impuestos justos y beneficios fiscales justos.

De todo lo hasta aquí dicho, se desprende que la norma de exención lleva implícita una valoración específica del principio de justicia tributaria, que no puede ser ajena a los fines socio económicos del sistema tributario, que hace que

señaladas circunstancias reciban los efectos desgravatorios. Las exenciones no son simplemente instrumentos de política económica y por tanto inmunes al control de constitucionalidad como simples opciones políticas. Para el método jurídico los hechos económicos subyacentes en la exención, o en otras instituciones que son objeto de la ciencia económica, son antecedentes fácticos de la regla jurídica, que motivan la intervención normativa, pero adoptada una determinada solución legal, el método jurídico por el cual se le examina debe trascender el simple fenómeno económico para hallar el valor justicia que debe legitimarlas.

5. El Impuesto sobre la Renta de las personas naturales asalariadas. El Impuesto sobre la Renta se mide en función del incremento patrimonial potencial o renta ganada por un sujeto, después de pagar los costos y gastos imputables a la actividad productora de la renta. De allí que la imposición sobre la renta se estructure como imposición personal y sintética, que indaga por las características de su perceptor y engloba todos los resultados de rentas provenientes de distintos orígenes, con el fin de considerar de forma completa e integral todas las manifestaciones de capacidad económica y obtener así la cuota progresiva que marca la tarifa aplicable al individuo.

Como ya se dijo, nada obsta para que el legislador establezca distinciones fundadas, que eviten la excesiva uniformidad en un mundo desigual. En tal sentido, también en el Impuesto sobre la Renta, arquetipo del impuesto justo, se configuran exclusiones de ingresos, desgravaciones de algunos de ellos, diversos tratamientos en las deducciones admisibles, tarifas progresivas que eliminan el tributo para los ingresos personales hasta determinados topes, considerados como el mínimo vital indisponible para el fisco, o incluso descuentos en el impuesto a pagar, previamente liquidado.

Las rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos. Esas normas modulatorias del hecho imponible, integran el tributo como algo racional, comprensible y admisible a los ojos de todos. Pero esos tratamientos diversos y razonables de las rentas según su origen, como ya se dijo, no pueden erigirse en privilegios o inmunidades para ciertos sujetos o grupos cuando tienen ingresos o son titulares de riquezas, objetivamente, de la misma o similar naturaleza que las rentas ganadas por otros. Los privilegios o prerrogativas, o exenciones singulares otorgadas a determinadas personas, estamentos o grupos pertenecen históricamente a épocas hoy superadas cuando la nobleza, el clero, y las autoridades públicas no podían ser alcanzadas por los tributos y el fisco se confundía con el tesoro de la corona o del señor feudal.

Los principios esenciales de naturaleza tributaria recogidos en las constituciones modernas aseguran que todos deben contribuir al sostenimiento del Estado. El reconocimiento del principio de equidad impone que los tributos sean generales e iguales cuando las condiciones en las que se obtiene la renta sean similares y se disfrute efectiva o potencialmente de los mismos bienes públicos. La progresividad se realiza imponiendo mayor presión fiscal a los que más ganan o más tienen, de manera que no será admisible por inequitativo y por regresivo un sistema de Impuesto de Renta que ante iguales capacidades contributivas -ingresos disponibles- otorgue a unos excepción o privilegio en la base de gravamen, o lo que es lo mismo, discrimine en contra de las gentes del común porque no ostentan los mayores títulos de autoridad.

La generalidad de los ingresos provenientes de la relación laboral, bien sea ésta de carácter legal o reglamentaria, concurre frente al tributo de la renta ganada como lo que son: rentas gravables, al tenor del primer inciso del artículo 206 del E.T., que constituye la regla general, y del artículo 103 de la misma codificación, que define como "rentas exclusivas de trabajo las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, y en general, las compensaciones por servicios personales." Así, el régimen legal general, que proporciona uno de los parámetros de comparación necesarios para el test de igualdad constitucional, indica que están sometidos al impuesto todos los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de la gran masa de funcionarios y empleados públicos o privados provenientes del trabajo personal. Se considera como proveniente de la relación laboral toda

contraprestación en dinero o en especie que sea consecuencia directa o indirecta del trabajo personal, ya se trate de una relación laboral o legal y reglamentaria. Por supuesto, no se incluyen en la noción de ingresos las cantidades que se reciben para rembolsar o restituir un gasto efectivo y demostrable en el que el trabajador debió incurrir para realizar su trabajo como por ejemplo, los gastos de viaje, alojamientos, transporte y tiquetes. En cambio, resultan gravadas las típicas retribuciones en especie como son la vivienda por razón del cargo, la utilización de vehículos, el pago de gastos por cuenta y a nombre del empleado, etc., así como todos los recursos que conforman el sistema salarial o de remuneración según el cargo desempeñado.

De la totalidad de los ingresos potencialmente gravables, la norma del artículo 206 exonera taxativamente algunas prestaciones sociales que corresponden al mínimo legal de que tratan las normas laborales: indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad (n° 1); las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad (n° 2); lo recibido por gastos de entierro del trabajador(n° 3); las cesantías y las pensiones así como las indemnizaciones sustitutivas de pensiones y devoluciones de saldos de ahorro pensional con un tope dinerario (n°4 y 5°); el seguro por muerte y las compensaciones por muerte de los miembros de las fuerzas militares y de policía (n°6); los complementos salariales que excedan el salario básico del personal de las fuerzas armadas, policía y reservistas de las fuerzas armadas (n° 8 y 9).

Adicionalmente, para los ingresos que no gozan de las exenciones especiales antedichas, se reconoce, también con carácter general, un beneficio porcentual del 30% de los ingresos laborales recibidos por los trabajadores.

Todas las rentas exentas hasta aquí enunciadas, corresponden a prestaciones sociales reconocidas por el régimen laboral, se aplican uniformemente a trabajadores públicos o privados y se encuentran limitadas para los ingresos superiores a partir de los cuales se entienden gravadas hasta las cesantías y pensiones, con lo cual se equilibran los intereses recaudatorios del Estado con los de protección al trabajo y al factor prestacional de todos los asalariados.

[2] Como se aprecia, el concepto de ingresos provenientes de la relación laboral es más amplio que el de contraprestación o salario en el sentido laboral, porque si así no fuera, resultaría inútil la regla de exclusión de pensiones recibidas, indemnizaciones y otros conceptos ajenos al salario, introducidos en el mismo artículo como exenciones. La regla de exención, como se expuso inicialmente, corresponde a hechos que lógicamente se encuentran en la hipótesis de gravabilidad pero por sus características merecen el tratamiento exonerador. En este contexto es donde se inserta la regla exceptiva tachada de inconstitucionalidad.

6. Los llamados “gastos de representación” de los altos funcionarios y su régimen tributario. Llegados a este punto del análisis es necesario detenerse en la constitucionalidad de la norma acusada. La metodología a emplear consistirá en determinar si existe una ruptura del principio de igualdad y, en caso de existir, si ella es admisible constitucionalmente por alguna justificación razonable y objetiva en relación con los demás beneficiarios de rentas de trabajo y específicamente con los demás funcionarios públicos que también perciben los llamados “gastos de representación”, pero no están incluidos en la lista de los beneficiados, por no pertenecer a la cúpula de los poderes públicos.

Determinado porcentaje de la asignación mensual de los altos funcionarios se considera por la norma acusada gastos de representación, y por esa circunstancia renta exenta de origen laboral, siguiendo de cerca los regímenes especiales en materia de salarios y prestaciones en razón de la representación política, civil y judicial de los altos funcionarios, congresistas y magistrados. Este tipo de ingresos constituye compensación o subsidio pecuniario que se otorga a los trabajadores de cierto nivel en las empresas públicas y privadas, por los mayores gastos que su posición les acarrea, y que son, obviamente, adicionales a los que el empleador asume directamente como gastos de relaciones públicas. El aprovechamiento económico del trabajador no procede directamente del trabajo pero sí representa una utilidad derivada

de la relación laboral que, al igual que otros beneficios indirectos laborales e indemnizaciones, no pueden dejar de gravarse.

Ya la Corte ha aclarado, al referirse a la base pensional de los altos funcionarios, que el ingreso total , incluida la remuneración básica, primas y gastos de representación, tiene carácter retributivo de las actividades, en virtud de las funciones y dignidad específicas que ejercen mientras que otros conceptos como tiquetes, gastos de viaje, etc. no forman parte de la base remuneratoria para efectos pensionales.

[3] Siguiendo la misma lógica los gastos de viaje, tiquetes y otros pagos no remuneratorios del trabajo, tampoco deberían considerarse ingresos gravables, porque no son susceptibles de incrementar el patrimonio de quien los recibe.

En cambio, la parte de la remuneración, que resulta disponible para el alto funcionario, puede subvenir sus propias necesidades y no las del servicio, aunque de manera equívoca se denomine “gastos de representación”; forma parte de la asignación mensual y de los ingresos laborales, se concede en función del cargo –según la posición en la escala de remuneración- y es de libre disposición para el servidor público. Así, como forma parte del ingreso privado de cada funcionario y se considera retributivo para efectos pensionales, debe considerarse demostrativo de capacidad contributiva y por ende gravable.

No sobra recordar que esta providencia no analiza la justicia del régimen salarial de los servidores públicos ni la constitucionalidad de la existencia misma de los gastos de representación, sino específicamente su exoneración del impuesto sobre la renta, cuando se reconoce que se trata de renta ganada, individual y proporcional a cada sujeto, susceptible de apropiación privada y de enriquecimiento patrimonial.

La concesión de esta exención constituye la liberación parcial del deber solidario de contribuir al financiamiento de los gastos públicos para los altos funcionarios que perciben mayores ingresos, en una porción adicional equivalente al 50% del total de los salarios, mientras que los demás ciudadanos del común están obligados a sufragarlos con las exenciones específicas sobre prestaciones sociales y la general del 30%, que en todo caso también aplica para los altos funcionarios, bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital, según el rango salarial de cada uno, ya que el factor general exento crece en la misma proporción en que se incrementa el ingreso laboral.

No se diseñó, en este caso, un instrumento normativo para conseguir que la tributación reflejara la capacidad contributiva que es el verdadero índice de solidaridad en el cumplimiento de los deberes cívicos y, por el contrario, se estableció una norma de privilegio a ciertos y determinados funcionarios que acumulan rentas específicas exentas, factor porcentual y "gastos de representación" exentos, según una forma de tasación a la que se refiere el acápite siguiente. Así las cosas, la tributación de estos altos servidores públicos no alcanza a liquidarse sobre el 30% de su ingreso laboral total, en proporción inversa o regresiva con la tributación de los trabajadores públicos y privados de menores ingresos, que liquidan sus impuestos sobre el 70% de sus ingresos laborales.

7. La norma de tasación adicionada en el artículo 20 de la ley 488 de 1998. En relación con la tasación de la exención o presunción que “considera ” gastos de representación el 50% de los salarios se observa una absoluta falta de razonabilidad y proporcionalidad, es decir que conceptos ajenos a la representación política, o a las labores de representación de la rama judicial, se ven injustamente involucrados en el hecho legitimador de la exención, que de esa manera pierde validez como distinción, ya que no se exige que los gastos de representación pagados bajo ese concepto sean exactamente el objeto de la exención, ni que aparezcan justificados para tener derecho a la exención. Simplemente se establece una ficción jurídica que ordena tener como tales, para efectos tributarios, un alto porcentaje de los salarios lo cual es inadmisible.

El principio de capacidad contributiva subyacente en el de justicia, en el de equidad y en el de progresividad, es medular para juzgar si dos situaciones son análogas o no frente a determinado impuesto.

Recibida y constatada una capacidad contributiva existente, que el legislador denomina “gastos de representación”, pero en realidad está llamada a incrementar el patrimonio de su perceptor, no se ve la razón de configurar una inmunidad al tributo para esa porción del ingreso salarial, máxime cuando para el derecho tributario nacional no es relevante que el ingreso corresponda exclusivamente a salarios o a prestaciones en exceso de las legales o a otros reconocimientos en dinero o en especie, de libre disposición, que coadyuven al desempeño de las funciones laborales. Más importante que su denominación laboral resulta ser su carácter demostrativo de capacidad contributiva, del cual forman parte todas las contraprestaciones laborales, cualquiera que sea su denominación y periodicidad.

La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias. En el caso en análisis, se rompe la progresividad de un impuesto medular en el sistema de dos formas: Gravando sobre una base más amplia las rentas de trabajo menores, y rompiendo la escala de ingresos para hallar la tarifa progresiva de los altos funcionarios, lo cual no es admisible en el sistema tributario progresivo que la Constitución predica.

El principio de eficiencia del sistema tributario, también se ve comprometido, en tanto se propician las exenciones en beneficio de los sujetos que ejercen autoridad, lo que contribuye a percibir la tributación como un esquema de privilegios y beneficios que no permiten costear el funcionamiento del Estado e incrementan el déficit fiscal.

En conclusión, en el supuesto enjuiciado no existe suficiente fundamentación objetiva y razonable para que los gastos de representación de los altos funcionarios enunciados en la norma acusada se desgraven totalmente, con un tope del cincuenta por ciento del total de los salarios. Es inconstitucional, por vulneración a los principios de igualdad (art.13), equidad y progresividad (arts.363 y 95-9) la diferencia de trato prevista para otras personas vinculadas a la administración pública cuando perciben rentas de idéntica naturaleza, aunque se encuentren en escalas de remuneración inferiores, o quizás, precisamente por ello. La misma vulneración del principio de igualdad, equidad y progresividad se constata respecto de los trabajadores del sector privado que reciben gastos de representación para el cumplimiento de actividades que el Estado también debe promover, como motor de la economía.

En resumen, el legislador puede establecer diferenciaciones en relación con el origen de las rentas, con la cuantía de ellas o en relación con cualquier otra característica que considere digna de mayor protección, siempre que aparezca justa y equitativa, pero no puede establecer un sector de ciudadanos parcialmente inmunes al tributo por el hecho de devengar mayores ingresos. Ostentar una dignidad superior en la comunidad exige también una mayor responsabilidad social, como corresponde al servicio público, que no es excluyente con la cuota de solidaridad social a la cual apuntan los impuestos.

[4] Convalidar la norma con fundamento en la ausencia de capacidad contributiva y ausencia de renta porque se requiere efectuar gastos de representación para vivir con la dignidad del cargo y actuar en sociedad, como lo hacen la mayoría de los impugnadores de la demanda, llevaría, más que a afirmar una exención, a declarar que la mitad de la asignación mensual de los altos funcionarios es irrelevante para el impuesto, por ausencia del fundamento del tributo que es en realidad el enriquecimiento, lo cual es, definitivamente irrazonable y desproporcionado con el fin perseguido que es lograr remunerar en condiciones dignas a los funcionarios de mayor responsabilidad en el Estado.

En el Estado democrático la cosa pública es cosa de todos, por eso, todos tienen el deber de contribuir a la acción común con su propio sacrificio personal, en la medida de sus posibilidades.

8. La validez del gasto público remuneratorio . En la norma enjuiciada se ve claramente un instituto subrogatorio de gasto público, mediante la norma tributaria. Es decir, se quiere establecer una bonificación para los altos funcionarios equivalente a la tarifa impositiva sobre la base del 50% de sus salarios, pero no se ha hecho por la vía del reconocimiento directo de mayor retribución o asignación, considerando las características del trabajo y de las funciones, dentro de la organización armónica de la estructura salarial pública, sino que se ha hecho por la vía oblicua del favor tributario o erosión injustificada de la base. El orden jurídico constitucional no se opone a que se remuneren de forma especial, dentro de lo posible, determinados cargos públicos, indispensables para la democracia, como son los cargos de Congresistas, Presidente de la República, Procurador, Fiscal, Contralor, Magistrados de las Altas Cortes, entre otros. Incluso se considera adecuado un esquema de remuneración especial y diferenciado para que los más talentosos y honestos accedan a esos cargos y una vez asumidos rindan lo que de ellos se espera. Pero la renta resultante debe ser gravada en condiciones similares a las del resto de los ciudadanos. No sería equitativo regular regímenes salariales especiales, y al mismo tiempo, exonerar a los beneficiarios de cumplir con la cuota solidaria del pacto social, que implica ceder una cuota parte de su renta o recursos disponibles, en beneficio de todos, especialmente de los más pobres que son los que reciben en mayor medida el gasto público que se financia con los tributos.

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución, RESUELVE: Primero.

DECLARAR INEXEQUIBLE el numeral 7 del art. 206 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 20 de la Ley 488 de 1998, en los apartes demandados, que dicen así:

7. Los gastos de representación que perciban en razón de la naturaleza de las funciones que desempeñan el Presidente de la República, los ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los jefes de departamento administrativo, los superintendentes, los gobernadores y secretarios departamentales de gobernaciones, los contralores departamentales, los alcaldes y secretarios de alcaldía de ciudades capitales de departamento, …y los rectores y profesores de universidades oficiales... ...secretarios generales, subsecretarios generales y secretarios generales de las comisiones constitucionales y legales del Congreso de la República.

En este caso se considera gastos de representación el cincuenta por ciento de sus salarios." Segundo : La presente providencia surtirá efectos a partir de su notificación.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente. Ramiro Bejarano Guzmán Presidente Hernán Guillermo Aldana Duque Conjuez Juan Manuel Charry Urueña Conjuez Lucy Cruz de Quiñones Conjuez Pedro Lafontt Pianeta Conjuez Susana Montes de Echeverri Conjuez -Ausente-- Jairo Parra Quijano Conjuez Humberto Sierra Porto Conjuez Gustavo Zafra Roldán Conjuez Martha Sáchica de Moncaleano Secretaria General Salvamento de voto a la Sentencia C-1060A/01 EXENCION TRIBUTARIA -Establecimiento legislativo de exenciones (Salvamento de voto) EXENCION TRIBUTARIA DE ALTOS DIGNATARIOS -Compensación a costos de cargas adicionales (Salvamento de voto) Así como el legislador puede y de hecho considera justa que el que gane más también contribuya con más impuesto a la financiación del Estado, lo que resulta benéfico para quienes carecen o tienen pocos ingresos y no pagan o pagan menos impuestos, de la misma manera puede estimar justo conceder exenciones y estímulos tributarios, de quienes en el pasado han contribuido al sostenimiento del Estado, o con el otorgamiento de estímulos a quienes procuran la prosperidad del Estado, ya que de esa

actividad productiva pasada o actual también ha resultado o resulta ventajosa para toda o parte de la comunidad. Se trata de una compensación a los costos de las cargas adicionales que implícitamente surgen como consecuencia de la dignidad que ostentan, que no tiene por finalidad, entiéndase bien, beneficiar al funcionario sino defender la dignidad de los altos cargos del Estado, no a través de un gasto a cargo de este, sino por medio de una exención parcial impositiva otorgada a aquél.

DIGNIDAD ESTATAL -Significado (Salvamento de voto) EXENCION TRIBUTARIA -Justificación atendible (Salvamento de voto) Conjueces: Dr. PEDRO LAFONT PIANETTA Dr. JAIRO PARRA QUIJANO Expediente No. D-2975. Actor: María Lugari Castrillón. (Demanda Art. 206, num. 7, E. Tributario y 20 Ley 488 de 1988) En la calidad de Miembros de la Sala de Conjueces en el asunto de la referencia, comedidamente manifestamos nuestro disentimiento con la decisión mayoritaria de inexequibilidad que fuera adoptada en el fallo, por las razones que a continuación se exponen.

1. Si bien los ciudadanos están obligados al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de “justicia y equidad” (art. 95, num. 9 C.

Pol.), también lo es que la ley, igualmente puede establecer exenciones (art. 154 C. Pol.) por iniciativa gubernamental; exenciones que si bien deben estar orientadas por los principios de “equidad, eficiencia y progresividad” (art. 363 C. Pol.), igualmente lo es que corresponde al Gobierno y al Congreso determinar la política que, de acuerdo con las circunstancias, corresponda a su desarrollo.

2. Sin embargo, no habiendo una concepción o criterio único, ni mucho menos criterio “excluyente de carácter constitucional” sobre el alcance abstracto o aplicado sobre la “justicia” y la “equidad” en materia fiscal , es preciso entender que corresponde al Congreso, dentro de su amplia potestad legislativa (arts. 150 y 363 C. Pol), hacerlo siempre teniendo presente, dentro del marco constitucional, los principios y bases del Estado social de derecho y, en particular en el caso subexamine, los atinentes a la solidaridad, la igualdad, la prosperidad y la dignidad y responsabilidad de particulares y de las autoridades (arts. 1º, 12, 2º, y 6º C.Pol).

2.1. Por consiguiente, así como el legislador puede y de hecho considera justa que el que gane más también contribuya con más impuesto a la financiación del Estado, lo que resulta benéfico para quienes carecen o tienen pocos ingresos y no pagan o pagan menos impuestos, de la misma manera puede estimar justo conceder exenciones y estímulos tributarios , como sucede, por ejemplo con las exenciones a los ingresos (como serían las pensiones de jubilación) de quienes en el pasado han contribuido al sostenimiento del Estado, o con el otorgamiento de estímulos a quienes procuran la prosperidad del Estado (v.gr. en caso de creación de empresas), ya que de esa actividad productiva pasada o actual también ha resultado o resulta ventajosa para toda o parte de la comunidad.

2.2. Por eso, dejando de lado prevención o prejuicio alguno y opiniones de conveniencia o inconveniencia, para limitar el análisis al objetivo juzgamiento constitucional en lo que concierne a la justicia o equidad que pueda hacer atendible o nó el trato especial de la exención acusada , que el fallo sin explicaciones desconoce, los suscritos encontramos igualmente justa y equitativa la exención parcial de impuestos que la ley hace de ciertos ingresos de algunos altos dignatarios del Estado , reconocidos por la Carta (arts.

113 a 120), como sucede los “gastos de representación” asignados al Presidente de la República, los Congresistas, los Magistrados de las Altas Cortes y los que señalan las normas acusadas.

La razón estriba en que no se trata de una exención parcial de impuestos por mera liberalidad o de una bonificación, ni de un privilegio, ni de una exoneración parcial del deber de financiamiento estatal sin motivación justificada alguna, ni mucho menos, como lo dice la sentencia, de inmunidad fiscal por “ostentar mayores responsabilidades sociales” (p.16). Por el contrario, se trata de una compensación a los costos de las cargas adicionales que implícitamente surgen como consecuencia de la dignidad que ostentan, que no tiene por finalidad, entiéndase bien, beneficiar al funcionario sino

defender la dignidad de los altos cargos del Estado, no a través de un gasto a cargo de este, sino por medio de una exención parcial impositiva otorgada a aquél.

En efecto, el desempeño de estos cargos es mucho más que un honor del cual exclusivamente solo se beneficia su titular, con la mera satisfacción individual de sentirse reconocido con esa posición . No, dichos cargos también encierran objetivamente una “alta dignidad del Estado” de la cual igualmente se beneficia a la sociedad.

Porque la “dignidad estatal” es la máxima o excepcional cualidad (jurídico-moral) de mérito y honorabilidad que la sociedad asigna a ciertos cargos como representación y ejemplo de ciertos valores que la orientan (v.gr.

la democracia, la justicia, etc.) o identifican (v.gr. la unidad nacional). Por este motivo se trata, entonces, de “status”, el de “dignatario” que se personifica en el funcionario en todo tiempo y no durante la jornada, que se extiende a todo lugar y no solo al sitio de trabajo, y que siempre cobija la mayor parte de las circunstancias de la vida del dignatario y no únicamente la laboral. De allí que dicha dignidad no solo acarree para el funcionario los deberes y derechos laborales ordinarios adecuados a su calidad de su trabajo (como lo es su especial remuneración), sino también una serie de costos por las cargas adicionales, que lo diferencian de los demás cargos del Estado, entre los cuales pueden citarse aquellas que le exigen una mayor disponibilidad temporal, laboral, representativa institucional y social, y aquellas que le demandan unas mayores restricciones en seguridad, participación y desempeño vital (individual y familiar) como consecuencia de la dignidad del cargo.

Luego, si la alta remuneración que se le ha asignado a estos cargos, solamente compensa el trabajo calificado y digno que desempeñan sus funcionarios, y no incluye la mencionada mayor carga y responsabilidad que trae aparejada el desempeño de los mismos, con la consiguiente dignificación del Estado en beneficio de la sociedad, no puede menos que concluirse que esta circunstancia constituye, sin lugar a dudas, una especial justificación de la exoneración parcial de ciertos ingresos que se obtienen por dicho concepto.

Porque la “ protección de la dignidad” que se persigue con esta exención no es la exclusivamente la personal sino también la institucional, razón por la cual aquella no puede hacerse descansar en la situación, en el comportamiento o en el mérito que tenga o no el funcionario, sino que, en este caso, hay que edificarla sobre la institución estatal que representa. Tampoco se trata de una de los cócteles, como parece sugerirlo la sentencia, sino de aquella concebida como un estado jurídico-moral de comportamiento meritorio y ejemplar para toda la sociedad, cuyo incumplimiento es, inclusive, severamente sancionado por la Carta (art. 175, inc. 3º., C. Pol.).

Por tanto, se trata de una exención , de una parte, justa y equitativa para el funcionario , pues con ella puede destinarla a satisfacer o compensar los costos de las cargas adicionales que la dignidad le impone; y, de la otra, también justa para la sociedad , pues ésta también se ve beneficiada por la dignificación del Estado que la organiza y la unifica.

2.3. Ahora bien, como el constituyente solo estableció como límites especiales del contenido del régimen tributario la justicia , la equidad, la eficiencia y la progresividad (arts. 95.9 y 363 C.Pol.) y no consagró formas, tipos o clases específicas de “exención” (art. 154 C. Pol.), defirió, entonces, esta materia a la competencia del legislador, quien, dentro de su fuero, puede adoptar, ajustándose o no a una técnica o a una u otra doctrina, los conceptos legales que revelen dicha exención (art. 154 C.Pol.) con la expresión “exención” en sentido genérico, o con la de “ gastos de representación” , como lo ha sido tradicionalmente en este caso.

Luego, bien podía el legislador, así se le catalogue de antitécnico, considerar dentro del marco de la Constitución a estos “ gastos de representación” como aquellas gastos que adicionalmente se presume que el alto dignatario debe, por lo menos, destinar al cumplimiento o al soporte del aumento de las cargas adicionales que acarrea la dignidad y responsabilidad del cargo, de donde, para este caso, deriva su denominación.

De allí que no siendo de rango constitucional el factor de “inversión efectiva” y “prueba” de los “gastos” dentro del concepto de “gastos de representación” como lo sugiere la decisión mayoritaria, bien pudo la ley en este caso considerar que “ dichos “gastos” sea aquella parte exenta del salario que se entiende destinada al mantenimiento de la dignidad del cargo y que la ley presume que ello se cumple, exonerándole al funcionario la prueba de su inversión, no por privilegio sino debido al respeto que debe imprimir la dignidad que ostenta .

Además, como quiera que la Constitución (art. 150, num. 2 C.P.) si bien reconoce la diversidad de “materias” o “ramas de la legislación”, también lo es que no señala restricción conceptual alguna, por lo menos en el campo de “los gastos de representación”. Por consiguiente, es preciso entender que corresponde al legislador establecer los principios y alcance de sus instituciones, y concretamente de dicha figura jurídica. Por este motivo, este fenómeno bien puede ser tratado por la ley de diferente manera, según los principios o función que corresponda. Por esta razón, no se desatiende la preceptiva constitucional cuando, de una parte, desde el punto de vista sustancial , se entiende a los “gastos de representación” como remuneración del trabajo y factor del salario para efecto de prestación de jubilación, tal como lo dijera esta Corte y, de la otra, cuando desde el ángulo fiscal se le otorga el entendimiento de exención compensatoria a las especiales y adicionales cargas de la dignidad y responsabilidad.

3. Por todo lo expuesto, los suscritos Conjueces coincidimos con el Ministerio Público en el sentido de no encontrar que las normas acusadas (el numeral 7 del art. 206 del Decreto 624 de 30 de mayo de 1989 Estatuto Tributario y el art. 20 de la ley 488 de 1998) vulneren la Constitución Política, razón por la cual, a nuestro juicio, resulta desacertada la decisión mayoritaria que así lo admite, que, por lo demás, termina siendo aislada dentro de la doctrina constitucional de la Corporación que ha admitido la posibilidad de “exenciones o beneficios fiscales que tengan una justificación atendible” (C-183 de mayo 6 de 1998) como la mencionada. Además, el fallo del cual nos separamos peligrosamente niega para el futuro tratamientos jurídicos especiales con base en los valores representativos de las dignidades del Estado, así como impide la renovación conceptual fiscal con el imperio de preconceptos al margen de la Carta, como el de “gastos de representación” señalado por la Sentencia.

Por estos motivos dejamos expuesto nuestro disentimiento con la sentencia de la referencia. PEDRO LAFON PIANETTA JAIRO PARRA QUIJANO CONJUEZ CONJUEZ [1] La frase entre paréntesis se entiende derogada por la Constitución de 1991.

[2] Otras normas legales minoran la base gravable por distintos conceptos, como es el caso de los aportes a los fondos de pensiones, intereses pagados para la adquisición de vivienda, ciertas formas de ahorro, y además permiten deducir los gastos en salud y educación bajo algunas circunstancias.

[3] Corte Constitucional, Sent. C 608/99. [4] Ya la Corte Constitucional en la Sentencia C. 511 de 1996, al juzgar determinados beneficios fiscales de la ley 223 de 1995, se pronunció sobre la vulneración del principio de igualdad y la necesidad de que el deber tributario se observe en términos de equidad. Allí se dijo, con razón: “ Ni siquiera resulta admisible este proceder frente a las entidades del Estado que sean sujetos de algún tributo u obligación de este género. La buena fe exige de las autoridades del Estado un comportamiento paradigmático. Mal puede pretenderse de los particulares una conducta no desviada , cuando son las entidades del Estado las que también concurren en la lesión colectiva de la ley,”

Fuente: Corte Constitucional, relatoría oficial. Documento original:
Copia de consulta hecha el 1 de noviembre de 2026 desde el texto oficial publicado por la Corte Constitucional. Es informativa: el texto que vale es el que publica la Corte Constitucional.