

## Sentencia C-090/11

EXENCION TRIBUTARIA A RECURSOS DE LOS FONDOS DE PENSIONES-Congreso no incurrió en una omisión legislativa relativa, por no prever en la ley 100 de 1993 la conmutación pensional

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Contenido/DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos

La acción pública de constitucionalidad por omisión relativa se dirige entonces, contra lo que no dice el precepto pero que ha debido decir para no generar, entre otras, desigualdades, violaciones al debido proceso o el desconocimiento de un mandato expreso de la Constitución. En este sentido, para que se estructure una omisión legislativa relativa, la jurisprudencia constitucional ha indicado que deben reunirse los siguientes requisitos: Primero, la existencia de una norma respecto de la cual se predique el cargo. Segundo, la exclusión de sus consecuencias jurídicas de casos asimilables a los previstos en ella, o la no inclusión de un ingrediente o condición indispensable para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de la Carta. Tercero, la ausencia de una razón suficiente para tal exclusión. Cuarto, la generación de una situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos o la vulneración de otros de sus derechos fundamentales; y quinto, la existencia de un mandato constitucional específico que obligue al legislador a contemplar los grupos o ingredientes excluidos. La omisión legislativa relativa se predica entonces de disposiciones que si bien en principio por sí mismas no son inconstitucionales, resultan ser contrarias a la Constitución, bien porque la regulación incompleta genera discriminaciones, bien porque las consecuencias jurídicas de ella no se extienden a supuestos de hecho iguales o análogos a los que contempla la norma acusada, o por no comprender ingredientes o condiciones indispensables para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de de la Carta.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Condiciones

Para que se configure la omisión legislativa no basta con que el legislador profiera una regulación incompleta o insuficiente, se requiere demostrar que esa regulación parcial o fragmentada resulta contraria a la Constitución, es decir, que el ingrediente, condición normativa o consecuencia jurídica que se omitió es esencial e indispensable para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta

RECURSOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL NO PUEDEN SER DESTINADOS A UN OBJETO DIFERENTE DENTRO DEL SISTEMA-Línea jurisprudencial/RECURSOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL-En términos tributarios no son materia imponible

CONMUTACION DEL PASIVO PENSIONAL-Definición

La conmutación del pasivo pensional es un mecanismo jurídico y contable, a través del cual una entidad empleadora, para lograr la normalización de su pasivo pensional, transfiere a un tercero, mediante el pago de una suma establecida, la responsabilidad jurídica del pago de pensiones a su cargo. La conmutación puede ser total y definitiva cuando el empleador se

libera integralmente de toda responsabilidad del pago de los pasivos pensionales, o parcial, cuando el empleador conserva responsabilidad por el pasivo transferido. La normalización es el género y la conmutación es la especie.

NORMALIZACION DE PASIVO PENSIONAL-Mecanismos de conmutación parcial o total o la constitución de patrimonios autónomos

CORTE CONSTITUCIONAL-Incompetencia para aclarar dudas a los ciudadanos sobre aplicación de las normas, así estas sean de carácter constitucional

Referencia: expediente D-8180

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

Actor: Felipe Ospina Acosta

Magistrado Ponente:

Bogotá D.C. Diez y seis (16) de febrero de dos mil once (2011).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los magistrados Juan Carlos Henao Pérez, -quien la preside-, María Victoria Calle Correa, Mauricio González Cuervo Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Jorge Iván Palacio Palacio, Nilson Pinilla Pinilla, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, Humberto Antonio Sierra Porto y Luís Ernesto Vargas Silva, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente sentencia con fundamento en los siguientes,

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Felipe Ospina Acosta demandó el artículo 135 de la Ley 100 del 23 de diciembre de 1993 “por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones”, por ser contrario al artículo 48 de la Constitución Política, que prohíbe destinar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines distintos a ella.

### 1. NORMA DEMANDADA

Se demanda el inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 del 23 de diciembre de 1993 por una supuesta omisión legislativa. A continuación se transcribe el texto del artículo 135 y se resalta el aparte acusado.

“LEY 100 DE 1993

(Diciembre 23)

Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 135. TRATAMIENTO TRIBUTARIO. Los recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad, los recursos de los fondos de reparto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, los recursos de los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales y los recursos del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional.

Estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. El Instituto de Seguros Sociales.
2. La Caja Nacional de Previsión y las demás cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, mientras subsistan.
3. Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos.
4. Las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.
5. <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. Aparte subrayado modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las pensiones estarán exentas del impuesto sobre la renta. A partir del 1o. de Enero de 1.998 estarán gravadas solo en la parte que exceda de 1.000 UVT.

Estarán exentos del impuesto a las ventas:

1. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de Prima Media con Prestación Definida.
2. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros, para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad.

Estarán exentos del impuesto de timbre los actos o documentos relacionados con la administración del Sistema General de Pensiones.

PARÁGRAFO 1o. Los aportes obligatorios y voluntarios que se efectúen al sistema general de

pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta.

PARÁGRAFO 2o. Las disposiciones a que se refieren el presente artículo y el artículo anterior, serán aplicables, en lo pertinente, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y a los seguros privados de pensiones.

PARÁGRAFO 3o. En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente. ”

## 1. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA

El accionante considera que el inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, vulnera el artículo 48 de la Carta Política, que prohíbe destinar los recursos de la seguridad social a fines diferentes a dicha actividad. En consecuencia, el ciudadano Ospina Acosta construye dos cargos contra el inciso acusado por omisión legislativa relativa que, en su concepto, generan un desconocimiento de la mencionada prohibición constitucional.

1.2.1. El primer cargo se funda en la supuesta omisión legislativa relativa en que incurrió el legislador cuando estableció que todos los recursos de los fondos señalados en el inciso 1 del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, circunscribiéndola a las del orden nacional. Esa omisión es una autorización a los entes territoriales para que graven estos recursos, a pesar de la expresa prohibición del artículo 48 constitucional.

1.2.2. El segundo cargo por omisión legislativa relativa, en términos del demandante, consiste en que el legislador no hizo “referencia expresa al tratamiento tributario que corresponde a los recursos destinados por las empresas y entidades en los procesos de conmutación o normalización pensional, con lo cual se dejan desprotegidas aquellas sumas que, dentro del sistema pensional colombiano y conforme los procedimientos de ley, destinan los empleadores para la financiación y el traslado de las obligaciones pensionales a entidades administradoras o compañías de seguros.”

En otros términos, el legislador no tuvo en cuenta en el precepto acusado una serie de recursos que también están destinados a la seguridad social y que como tal no pueden ser gravados en atención a la prohibición expresa del artículo 48 constitucional.

En ese sentido, el ciudadano Ospina Acosta señala expresamente que es una necesidad que la Corte Constitucional “aclare que todos los recursos, fondos y movimientos que tengan por el fin el pago de obligaciones pensionales, incluyendo las operaciones de conmutación normalización y administración de patrimonios autónomos en materia de pensiones” están cobijados por la prohibición constitucional del artículo 48 de la Constitución.

## 1. INTERVENCIONES CIUDADANAS

1.3.1. Universidad del Rosario.

El Decano de la Facultad de Jurisprudencia, Dr. Alejandro Venegas Franco, remitió el concepto emitido por el Dr. Luis Adolfo Díaz-Granados Quimbaya, Coordinador del Área de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social de la Facultad de Jurisprudencia, en el que manifiesta que el aparte demandado debe ser declarado exequible, teniendo en cuenta que:

“(…) el concepto de desigualdad negativa que se aduce de la lectura del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, se traspola a una indebida interpretación de la norma, en cuanto a que no se puede concluir que al no poderse gravar los recursos de los fondos de la seguridad social con impuestos del orden nacional, analógicamente lo hará el orden territorial, situación que resulta anacrónica, si se tiene en cuenta que es el Estado en virtud de mantener el orden económico y social, el encargado de establecer las facultades tributarias para las precitadas entidades, en virtud de que nos encontramos en una república unitaria, lo que resalta aun más lo argüido por el demandante en cuanto a que a pesar de haber ‘una libertad de configuración del derecho tributario legislado no puede llegar hasta el extremo de desconocer los principios superiores que informan a la Constitución, como lo es el de intangibilidad de los recursos de la seguridad social’. (Folio 156).

(…) Dicho así se sostiene que la demanda se encuentra alejada de la proporcionalidad teniendo en cuenta que lo pretendido es la exención de las rentas al orden territorial, sin tener esto más fundamento que el ya mencionado; sobra recordar que dicha medida atentaría contra la razonabilidad de la medida en cuanto en tanto las entidades territoriales tienen su autonomía tributaria, facultad otorgada por la Carta Magna”. (Folio 157).

### 1.3.2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).

Con ponencia del Dr. Carlos Mario Lafaurie Escorce, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) considera que el inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 debe interpretarse en concordancia con la restricción general establecida en la Constitución y, en esa medida la norma acusada no puede entenderse contraria a ella.

Manifiesta que el artículo 9 de la Ley 100 de 1993 coincide con el inciso del artículo 48 Superior, en el sentido en que el primero establece que “No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”, y que en el caso concreto no se cumplen varios de los requisitos que ha señalado la jurisprudencia constitucional para que se configure una omisión legislativa relativa. Al respecto se afirma:

“Es indispensable que la disposición cuestionada excluya de sus consecuencias jurídicas situaciones que, por ser asimilables, debieron quedar contenidos en ella. El hecho de que el inciso impugnado no mencione los recursos destinados a cubrir la conmutación pensional, no significa que los mismos, u otros equivalentes, estén excluidos de la exoneración tributaria, ya que el artículo 9 de la Ley 100, de manera general, les concede dicho tratamiento, al proscribir que los recursos de las instituciones de seguridad social se destinen a una finalidad diferente a ésta”. (Folio 162)

La disposición demandada no puede interpretarse de manera aislada a lo que contemplan los artículos 9 de la Ley 100 de 1993 y 48 de la Constitución Política, por ello puede considerarse que el inciso primero del artículo 135 sólo hizo referencia a los recursos destinados a

pensiones administradas por los cuatro tipos de fondos, ya que fueron esos fondos los únicos regulados dentro del sistema pensional de la Ley 100 de 1993.

En relación con el régimen tributario de los dineros destinados a los procesos de conmutación o normalización pensional se dice:

“Lo previsto en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, en cuanto a que los recursos administrados por los cuatro fondos allí mencionados, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional, no puede interpretarse en el sentido de que otros recursos destinados a pensiones, como los relacionados con la conmutación pensional, o en general los que se deban emplear en la seguridad social, puedan ser gravados con tributos nacionales, departamentales o municipales”.(Folio 163).

### 1.3.3. Asociación Colombiana de Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantías (ASOFONDOS).

En su calidad de representante legal de ASOFONDOS, la doctora Adriana Huertas Bonilla, solicitó la declaración de exequibilidad condicionada del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, a que la exención que ella contempla, también cobija los tributos del orden territorial y que la prohibición de gravamen incluye desde los aportes hasta la financiación de la pensión, ello significa que los aportes voluntarios que el afiliado decida utilizar para financiar su pensión dentro del sistema general de pensiones y los mecanismos de normalización y conmutación pensional deben estar cubiertos por la prohibición del artículo 48 constitucional.

Manifiesta ASOFONDOS que los recursos de la seguridad social y el sistema general de pensiones deben destinarse exclusivamente a los propósitos de la seguridad social y de forma independiente en cada uno de sus subsistemas, por ello, en aplicación del artículo 48 Superior, no pueden afectarse para fines distintos ni a la seguridad social ni al propio subsistema. Señala que:

“(…) existen recursos de la seguridad social en pensiones a los que debería aplicarse el tratamiento tributario del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 y no está contemplado, en el caso del régimen de ahorro individual los aportes voluntarios que el afiliado decide incorporar al capital que financiará su pensión.”(Folio 150).

### 1.3.4. Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Academia Colombiana de Jurisprudencia, por conducto del académico Juan Rafael Bravo Arteaga, consideró que la norma acusada es exequible, y que su interpretación se condicione a que la prohibición de gravar los recursos de la seguridad social con impuestos, tasas o contribuciones del orden nacional también se extiende al orden territorial, bien sea que tales recursos se hallen en los fondos mencionados en la norma legal demandada o que hayan sido transferidos a otras entidades legalmente encargadas de cumplir con el pago de pensiones.

Se señala que de acuerdo con la teoría general de los tributos, el inciso del artículo 48 de la Carta no establece una exención tributaria para los bienes destinados a la seguridad social,

sino la prohibición de gravar dichos recursos con cualquier tributo:

“Cuando existe una prohibición de orden superior de establecer un gravamen, dicha prohibición no se puede acatar estableciendo una exención tributaria, pues la ‘prohibición’ implica que no puede nacer la obligación tributaria, al tiempo que la ‘exención’ involucra la idea de que la obligación tributaria, que ha nacido como consecuencia del acaecimiento del hecho gravado, no puede ser cumplida por existir una exención que exonera de ella. De esta forma se logra una interpretación armónica del inciso 5º del artículo 48 y del artículo 294 de la Constitución, según la cual la ley que desarrolla la primera norma constitucional citada no debe consagrar exenciones tributarias, pues ello violaría la segunda disposición, sino que debe prohibir el gravamen. Por consiguiente, el legislador al referirse a los recursos de los fondos de pensiones no ha debido decir que ‘gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones’, pues lo que ha debido decir es que ‘tales recursos no pueden ser gravados con impuestos, tasas o contribuciones’”. (Folio 128).

Considera que el demandante tiene razón en cuanto a la omisión de la norma acusada, pues al excluir de los recursos destinados al pago de pensiones, aquellos que no hacen parte de los fondos allí enumerados, se desconoce la prohibición constitucional ya que ésta se refiere a todos los recursos de la seguridad social.

#### 1.4. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).

La doctora Flori Elena Fierro Manzano, actuando en nombre de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público en virtud del poder otorgado por la delegada del señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, solicitó que se declare la exequibilidad del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, con base en las siguientes consideraciones:

1. Los recursos que no hacen parte del Sistema de Seguridad Social no pueden ser objeto de la exención establecida en la norma demandada, tal como acontece con aquellos administrados por los empleadores, pues hacen parte de una esfera privada; sin embargo, una vez que ingresan al Sistema de Seguridad Social, se tornan en recursos parafiscales y están protegidos por disposiciones superiores.

1.4.2. El fin de la norma constitucional es proteger los recursos que entran al sistema y no los que están por fuera de él y como tal no se puede pretender ampliar la prohibición a recursos que no entran en el sistema.

#### 1.5. MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

El doctor Eleazar Falla López, actuando con el poder especial otorgado por la Jefe de la Oficina Asesora Jurídica y de Apoyo Legislativo del Ministerio de la Protección Social, justifica la constitucionalidad del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, en los siguientes términos:

1.5.1. El inciso 1 del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 se refiere al tratamiento tributario de unos específicos recursos en materia pensional, mientras que el inciso 4 del artículo 48 de la Constitución Política se refiere al uso y destino de los recursos en general de las entidades de la seguridad social, que conceptualmente son instituciones diferentes y que cuentan con su propio marco jurídico, así que no se evidencia el vínculo de donde pueda inferirse la violación de la norma constitucional.

1.5.2. “El artículo 135 de la Ley 100 de 1993 comprendió a la totalidad de las instituciones del Sistema General de Pensiones que podrían verse afectados ante la imposición de gravámenes del orden nacional, sin que so pena de desconocer el principio de unidad normativa, pudiera extender los beneficios contemplados en la misma, a favor de instituciones que no forman parte del Sistema General de Pensiones, como sería el caso de los empleadores que tienen a su cargo el pago directo de pensiones. Tampoco podría predicarse omisión legislativa al no prever exenciones respecto de los tributos del orden departamental o municipal, pues el artículo 294 de la Constitución Política expresamente prohíbe que por ley se establezcan ese tipo de exenciones, no configurándose los supuestos previstos por la Corte Constitucional para que se presente la llamada omisión legislativa relativa en el presente caso.” (Folio 107).

## 1.6. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

El doctor Gustavo Adolfo Osorio García, como apoderado de la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitó declarar la exequibilidad de la norma acusada, argumentando que:

1.6.1. El Congreso de la República no tiene competencia para crear exenciones tributarias respecto de los impuestos del orden territorial, dado que la Constitución restringe su competencia a los tributos del orden nacional. En consecuencia, no podía el legislador, atendiendo a sus competencias constitucionales, establecer una exención a nivel territorial como el demandante lo plantea, por tanto, no se configura una omisión legislativa relativa, pues el legislador actuó dentro del marco de su competencia y no se cumple con el requisito establecido por la jurisprudencia constitucional, según el cual la exclusión debe carecer de un principio de razón suficiente; y la razón de la no regulación de la exención a nivel territorial deviene de la falta de competencia del Congreso para regular dicha materia.

1.6.2. En segundo lugar “(...) no existe omisión legislativa relativa en el evento de la conmutación o normalización pensional, toda vez que los eventos de destinación de recursos a estos mecanismos se encuentran cubiertos por la norma.

En ese sentido, el legislador tiene potestad impositiva cuando el dinero se encuentra en el patrimonio del empleador, y de los beneficiarios de la prestación pensional, pero encuentra límites cuando los recursos son transferidos a las entidades administradoras para la conmutación pensional, recursos sobre los cuales existe la protección del artículo 48 de la Constitución”. (Folio 76).

## 1. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.

En concepto N° 5016 del 08 de septiembre de 2010, el Procurador General de la Nación, Dr. Alejandro Ordóñez Maldonado, solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, por las siguientes razones:

1.7.1. El Congreso de la República no tiene competencia para establecer exenciones o tratamientos preferenciales con respecto a tributos del orden territorial, ya que la Constitución Política lo prohíbe en su artículo 294. Prohibición que encuentra su fundamento en el principio de autonomía de las entidades territoriales, encaminado a garantizar que el patrimonio de las mismas no se vea afectado por las decisiones que se adopten en el orden nacional. Es errado considerar que el legislador ha incurrido en una omisión legislativa relativa al no excluir los recursos aludidos de toda clase de tributo de orden departamental y municipal, porque su actuación se ajustó a la Constitución.

1.7.2. La norma demandada establece que los recursos de los fondos gozan de exención, “pero de manera alguna prohíbe que esa exención también cubra otros recursos del sistema general de pensiones de la Ley 100 de 1993, tales como los recursos de los patrimonios autónomos pensionales regulados por el Decreto 941 de 2002, de los fondos privados voluntarios de pensiones y las reservas matemáticas de seguros de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivientes, así como de sus rendimientos.”

Concluye la Procuraduría General de la Nación, que la inconstitucionalidad planteada por el demandante no proviene de la norma demandada sino de una interpretación errada de la misma.

## I. CONSIDERACIONES

### 1. Competencia.

De conformidad con el artículo 241, numeral 4º de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

### 1. Problema Jurídico.

Le corresponde a la Corte determinar si el legislador al redactar el inciso 1 del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 incurrió en dos omisiones legislativas de carácter relativo que pueden ser contrarias al artículo 48 constitucional.

La primera omisión legislativa relativa, al no señalar expresamente que los recursos de los fondos a los que se refieren el precepto acusado quedaban exentos de todo tributo de carácter territorial. La norma sólo se refiere a los del orden nacional, lo que en términos del demandante permite inferir que éstos pueden ser gravados por los entes territoriales.

La segunda omisión legislativa relativa, por no contemplar otros recursos que, en términos del actor, también hacen parte del sistema de seguridad social, específicamente los relacionados con la conmutación o normalización pensional.

### 2.3. La omisión legislativa

La omisión legislativa en los términos de la jurisprudencia reiterada de esta Corporación puede ser de dos clases: relativa y absoluta<sup>1</sup>.

La primera se configura cuando en ejercicio de su función legislativa el legislador al expedir una normatividad prescinde de uno o varios elementos o ingredientes que, por no existir, hacen la norma contraria a la Constitución, bien porque se desconoce el principio de igualdad, el debido proceso o una regla constitucional. En otros términos, la omisión relativa se configura cuando existe un desarrollo legal pero éste presenta unas insuficiencias o carencias que resultan contrariando el texto constitucional.

La acción pública de constitucionalidad por omisión relativa se dirige entonces, contra lo que no dice el precepto pero que ha debido decir para no generar, entre otras, desigualdades, violaciones al debido proceso o el desconocimiento de un mandato expreso de la Constitución.

En este sentido, para que se estructure una omisión legislativa relativa, la jurisprudencia constitucional ha indicado que deben reunirse los siguientes requisitos<sup>2</sup>: Primero, la existencia de una norma respecto de la cual se predique el cargo. Segundo, la exclusión de sus consecuencias jurídicas de casos asimilables a los previstos en ella, o la no inclusión de un ingrediente o condición indispensable para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de la Carta. Tercero, la ausencia de una razón suficiente para tal exclusión. Cuarto, la generación de una situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos o la vulneración de otros de sus derechos fundamentales; y quinto, la existencia de un mandato constitucional específico que obligue al legislador a contemplar los grupos o ingredientes excluidos.

La omisión legislativa relativa se predica entonces de disposiciones que si bien en principio por sí mismas no son inconstitucionales, resultan ser contrarias a la Constitución, bien porque la regulación incompleta genera discriminaciones, bien porque las consecuencias jurídicas de ella no se extienden a supuestos de hecho iguales o análogos a los que contempla la norma acusada, o por no comprender ingredientes o condiciones indispensables para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de de la Carta.

En ese orden, la Corte ha aceptado que las disposiciones acusadas se pueden ajustar a la Constitución, mediante la adopción de una sentencia que extienda sus consecuencias a los supuestos excluidos o no regulados de manera injustificada,<sup>3</sup> es decir, se debe dictar una sentencia integradora, que condicione la exequibilidad del precepto acusado a que se entienda que él consagra el supuesto o los eventos excluidos y que lo hacen contrario al texto constitucional. En estos casos, la Corte ha señalado que se debe ser muy cuidadoso del principio democrático, es decir, que es necesario analizar el grado de la omisión, toda vez que el juez constitucional no puede, so pretexto de pronunciarse sobre una omisión legislativa relativa, arrogarse el papel del legislador y dictar normativas que no son de su

resorte4.

La segunda, la omisión absoluta, se configura cuando el legislador pese a tener la obligación de expedir una normativa no lo hace. En este caso, la jurisprudencia constitucional ha señalado que un pronunciamiento de la Corte representaría una intervención indebida en las competencias del legislador, es decir, el quebrantamiento del principio democrático, razón por la que el juez constitucional debe abstenerse de pronunciarse sobre el particular.

En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha señalado expresamente que la acción pública de constitucionalidad sólo es procedente cuando el legislador ha expedido una regulación insuficiente y no cuando éste ha omitido su expedición, pese a estar obligado a ello por el texto constitucional. Es decir, la acción pública de constitucionalidad sólo procede por omisiones legislativas relativas y no absolutas. Por tanto, el reproche se debe dirigir contra la actuación deficiente o insuficiente del legislador y no contra su inactividad<sup>5</sup>.

Así las cosas, se analizarán los dos cargos por omisión legislativa relativa en torno a los cuales gira la demanda de la referencia.

3. Análisis del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 por supuestas omisiones legislativas relativas.

3.1. Los recursos del sistema de seguridad social son recursos de carácter parafiscal que no pueden ser objeto de gravámenes por disposición del artículo 48 constitucional, es decir, no son materia imponible.

3.1.1. El primer cargo contra el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, se estructura en una omisión legislativa relativa por desconocimiento de una prohibición constitucional: la contenida en el artículo 48 constitucional que establece que “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”.

Según el actor, el hecho de que el legislador no estableciera expresamente que las entidades territoriales no podían gravar los recursos de los fondos a los que alude ese precepto, como sí lo hizo en relación con los tributos del orden nacional, desconoce esa prohibición porque su silencio permite a los entes territoriales gravarlos

Los distintos intervinientes y el Ministerio Público coinciden en afirmar que el legislador no podía incluir la exención dirigida a los entes territoriales porque ello implicaría un desconocimiento expreso del artículo 294 de la Constitución, según el cual “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales...”

En otros términos, consideran que el legislador no podía pronunciarse sobre el aspecto que el demandante echa de menos en el artículo 135 acusado, porque ello sería desconocer la prohibición constitucional contenida en el artículo 294 transcrito. En ese orden, los intervinientes plantean que en este caso no se puede configurar una omisión legislativa de carácter relativo, toda vez que el legislador no podía pronunciarse sobre el aspecto que se dice omitido.

La Sala no comparte el anterior planteamiento porque no tiene en cuenta ni la naturaleza

jurídica de los recursos que manejan los cuatro fondos a que se refiere el inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 ni las implicaciones de la prohibición del artículo 48 constitucional, por las razones que se analizarán a continuación.

3.1.2. No es necesario ahondar en esta providencia sobre el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social que, como tal, no hacen parte del presupuesto nacional<sup>6</sup>. Basta señalar que son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico que no es otro que beneficiar al grupo de trabajadores para quienes después del cumplimiento de unos requisitos fijados por el legislador, pueden obtener una pensión. La administración de esos recursos le corresponde a las instituciones a que se refiere el artículo 135 acusado.

Ese carácter parafiscal en los términos de la jurisprudencia constitucional implica que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al empleador<sup>7</sup>.

A su vez, el mandato expreso del artículo 48 constitucional que prohíbe destinar o utilizar los recursos de las instituciones de seguridad social para fines diferentes a ella, ha llevado a esta Corporación a elaborar toda una línea jurisprudencial en la que ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos, gravámenes, tasas o contribuciones sobre tales recursos<sup>8</sup>. En términos tributarios, los recursos del sistema de seguridad social no son materia imponible, razón por la que no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, obviamente, los entes territoriales.

3.1.3. En ese sentido, es claro que el legislador estaba facultado para señalar en el inciso primero que los recursos de los cuatro fondos no podían ser objeto de gravámenes tanto del orden nacional como territorial, sin desconocer el artículo 294 constitucional por varias razones.

La primera, porque tales recursos, en razón de su carácter parafiscal, no le pertenecen ni a la Nación ni a los entes territoriales y como tal estos últimos no tienen facultad impositiva sobre ellos. La segunda, porque al no ser materia imponible por disposición del artículo 48 constitucional, no se pueden establecer frente a ellos exenciones como erradamente lo hizo el legislador en el artículo 135 acusado.

Las exenciones son un beneficio que presupone la existencia de unos sujetos u objetos que son susceptibles de materia impositiva y frente a los cuales, pese a existir la obligación tributaria, se les exonera de ella. Así entendida la exención, es evidente que los recursos del sistema de seguridad social no pueden ser objeto de ella, porque por disposición del Constituyente, artículo 48 constitucional, no son materia imponible.

En consecuencia, se puede concluir que el legislador uso antitécnicamente el término exención en el inciso primero del artículo 135 acusado y como tal podía validamente hacer referencia con fundamento en el artículo 48 constitucional a la prohibición de gravar los recursos de esos fondos de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier

origen.

3.1.4. Las anteriores consideraciones le permiten a la Corte concluir que el legislador no incurrió en una omisión legislativa de carácter relativo como lo señala el ciudadano Ospina Acosta al no incluir en el texto del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, la referencia al orden territorial, por cuanto sin esa mención, en aplicación del artículo 48 constitucional, ninguna entidad territorial puede gravar los recursos de la seguridad social que entran en dichos fondos.

Para que se configure la omisión legislativa no basta con que el legislador profiera una regulación incompleta o insuficiente, se requiere demostrar que esa regulación parcial o fragmentada resulta contraria a la Constitución, es decir, que el ingrediente, condición normativa o consecuencia jurídica que se omitió es esencial e indispensable para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta<sup>9</sup>.

En el caso en estudio es indiscutible que el hecho de que el legislador no fijara expresamente que los entes territoriales no podían gravar los recursos que manejan los fondos a los que hace referencia el artículo 135 acusado, resulte esencial o indispensable para entender que dichos fondos no pueden ser objeto de gravámenes por parte de los entes territoriales, toda vez que esos dineros no son de su propiedad ni pueden dar origen a una obligación tributaria.

En consecuencia, al no existir una omisión legislativa relativa, la Corte declarará la exequibilidad del inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

3.2. La normalización conmutación o del pasivo pensional: No existe omisión relativa por su ausencia de regulación en la Ley 100 de 1993.

3.2.1. El segundo cargo contra el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, hace referencia al hecho que el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa al no señalar entre los recursos que son objeto de gravamen, los destinados a la conmutación o normalización del pasivo pensional o que los empleadores manejan para el pago de la seguridad social. En términos del actor, ese hecho implica un trato discriminatorio entre los recursos que hacen parte del sistema de seguridad social.

Para resolver este cargo se requiere definir qué es la normalización o conmutación pensional.

3.2.2. La conmutación del pasivo pensional es un mecanismo jurídico y contable, a través del cual una entidad empleadora, para lograr la normalización de su pasivo pensional, transfiere a un tercero, mediante el pago de una suma establecida, la responsabilidad jurídica del pago de pensiones a su cargo. La conmutación puede ser total y definitiva cuando el empleador se libera integralmente de toda responsabilidad del pago de los pasivos pensionales, o parcial, cuando el empleador conserva responsabilidad por el pasivo transferido. La normalización es el género y la conmutación es la especie.

Esta figura tiene como antecedentes los Decretos 2677 de 1971 y 1572 de 1973, que

permitieron al Instituto de Seguridad Social, como un mecanismo excepcional, sustituir a una empresa en el pago de las pensiones legales y convencionales. Como mecanismo excepcional sólo era procedente cuando una empresa nacional o extranjera con pensiones de jubilación pendientes, entrara en proceso de cierre o liquidación, o en notable estado de descapitalización, disminución de actividades o desmantelamiento que pueda hacer nugatorio el derecho de jubilación de los trabajadores, artículo 2 del Decreto 2677 de 1971.

En otros términos, fue un mecanismo diseñado para lograr la protección del derecho a la pensión de los trabajadores por eventos en la empresa que podían generar riesgos para el goce efectivo de este derecho.

Posteriormente, la Ley 550 de 1999, que se dictó con el objeto, entre otros, de establecer un régimen para promover y facilitar la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas, contempló nuevamente esta figura en su artículo 41, al señalar que las empresas para lograr la normalización de su pasivo pensional podía acudir a mecanismos como el de la conmutación total o parcial o la constitución de patrimonios autónomos.

La mencionada figura por expresa disposición del precepto en comento, podía aplicarse en todos los casos en que se requiriera la normalización del pasivo pensional, sin importar si la empresa estaba en un acuerdo de reestructuración. Significa lo anterior que dicha figura, pese a estar inserta en una ley con un objetivo específico, podía ser empleada por cualquier empleador que requiriera la normalización de su pasivo pensional.

El párrafo 2 de dicha norma, señala expresamente que la conmutación “ podrá realizarse con el Instituto de Seguros Sociales, y las compañías de seguros de vida; la conmutación pensional podrá también realizarse total o parcialmente a través de los fondos de pensiones y los patrimonios autónomos pensionales administrados por sociedades fiduciarias o administradoras de fondos de pensiones. El Gobierno reglamentará el alcance de la conmutación, total o parcial, los casos, condiciones, formas de pago y garantías que deban aplicarse en cada caso para el efecto, de tal manera que se proteja adecuadamente a los pensionados”

En ejercicio de la facultad reglamentaria, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1260 de 2000 que en su artículo 4 estableció las distintas formas en que se podía hacer la conmutación pensional total y señaló que ésta se podría hacer con el Instituto de Seguros Sociales; con una compañía de seguros a través de una renta vitalicia; como un retiro programado administrado por una administradora de fondos de pensiones y por los demás mecanismos que señale el Gobierno Nacional de acuerdo con la ley. Este decreto ni la Ley 550 se refirieron al aspecto tributario de esta figura.

Por otra parte, el Decreto 941 de 2002 reguló la conmutación parcial y señaló que ésta se podría realizar a través de la constitución de patrimonios autónomos pensionales. Este decreto se refirió expresamente a los aspectos tributarios de esta figura al señalar que “los patrimonios autónomos pensionales y los patrimonios autónomos de garantía tienen el carácter de fondos para efectos del artículo 135”

Un aspecto que vale la pena tener en cuenta es que la Ley 550 de 1999 rigió hasta el 1o. de julio de 2007, pero se sigue aplicando a las entidades territoriales, las descentralizadas del mismo orden y las universidades estatales del orden nacional o territorial de que trata la Ley 922 de 2004, por expresa disposición del artículo 126 de la Ley 1116 de 2006.

3.2.3. El anterior recuento normativo le permite a la Corte Constitucional señalar que no le asiste razón al demandante cuando acusa de omisión legislativa relativa el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 por no haber contemplado el tratamiento tributario de la figura de la conmutación pensional por las siguientes razones:

3.2.3.1 El objeto de la mencionada ley era la creación del sistema de seguridad social integral en cumplimiento del artículo 48 constitucional, sistema de seguridad social integral definido por la misma ley como el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos, conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios definidos en la ley. En ese sentido el sistema es uno y dentro de él los régimen de salud, pensiones y servicios complementarios.

En consecuencia, el legislador no estaba obligado a contemplar en la Ley 100 de 1993 la figura de la normalización pensional ni mucho menos su tratamiento tributario, dado que estaba diseñando el nuevo sistema sin que necesariamente estuviera obligado a regular un aspecto excepcional como lo es la figura que el actor echa de menos.

Es cierto que la conmutación hace parte de lo que los doctrinantes denominan la movilidad de los recursos financieros en el sistema de pensiones<sup>10</sup> que, como ya se explicó, permite la transferencia de recursos del patrimonio del empleador a una entidad dentro del sistema de seguridad social para trasladar la responsabilidad en el pago de la pensión, pero ello no implica que su consagración en la Ley 100 fuera estrictamente necesaria para la configuración del nuevo sistema de seguridad social que se implantaría en el país.

3.2.3.2. Dentro de esa lógica, el artículo 135 referido al tratamiento tributario de los fondos que manejarían los recursos para el nuevo sistema, no tenía porqué referirse al mecanismo de la conmutación pensional que, como se reseñó, se introdujo por el Decreto 2677 de 1971 y posteriormente se volvió a regular en la Ley 550 de 1999.

En ese orden, no es posible sostener válidamente que la norma acusada esté excluyendo un ingrediente, una condición normativa o una consecuencia jurídica que permita concluir que su consagración normativa era esencial e indispensable para armonizar el texto legal con los mandatos de la Constitución, tal como lo exige la jurisprudencia constitucional<sup>11</sup>, porque la figura de la normalización pensional no era propia de la regulación de la Ley 100 de 1993, ni mucho menos de los fondos a los que se refiere el artículo 135 acusado. Tampoco es admisible concluir que esa ausencia de regulación implique el incumplimiento del legislador de un deber constitucional <sup>12</sup> como parece pretenderlo el demandante.

3.2.4 La pretensión real del ciudadano Ospina Acosta no es otra que la que él expresamente consagra en su escrito de demanda, que consiste en que la Corte Constitucional le “aclare que todos los recursos, fondos y movimientos que tengan por el fin el pago de obligaciones pensionales, incluyendo las operaciones de conmutación normalización y administración de

patrimonios autónomos en materia de pensiones” están cobijados con la prohibición constitucional del inciso del artículo 48 de la Constitución y para ello intentó construir un cargo por omisión legislativa relativa.

La función de la Corte Constitucional no es la de aclarar dudas a los ciudadanos sobre la aplicación de las normas, así éstas sean de carácter constitucional. En el caso concreto, se considera que el actor pretendió su objetivo haciendo uso de la acción pública de constitucionalidad para provocar un pronunciamiento de la Corte a partir de una interpretación de una figura que no fue regulada en la norma acusada y que por el objeto de la ley en la que ella se ubica, no tenía porque ser consagrada.

En ese orden, si lo que el actor quería demandar era la interpretación que se viene haciendo del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, así ha debido indicarlo y cumplir los requisitos que ha exigido la jurisprudencia para conocer de demandas de inconstitucionalidad por interpretación.

Las anteriores razones llevan a la Sala a concluir que el cargo por omisión legislativa no está llamado a prosperar, por cuanto el debate que plantea el ciudadano Ospina Acosta puede estar girando en torno a la “aplicación o interpretación de la ley”<sup>13</sup> y no a una supuesta omisión legislativa relativa.

Sobre el particular, es necesario recordar que esta Corporación<sup>14</sup> ha señalado que no se puede confundir la omisión legislativa relativa con el hecho de que el legislador no tenga que hacer la regulación que se echa de menos en la norma acusada sino en otra diferente, no objeto de acusación. En consecuencia, para la Sala no existe la omisión legislativa relativa que alega el actor y, por tanto, se declarará la exequibilidad del inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

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

**RESUELVE:**

Declarar la EXEQUIBILIDAD del inciso primero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, por los cargos analizados en la parte motiva de esta providencia.

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

**JUAN CARLOS HENAO PEREZ**

Presidente

Magistrada

**MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO**

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

Ausente con permiso

NILSON ELIAS PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

## MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Cfr. Sentencias C-543 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-427 de 2000 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, C-1549 de 2000 M.P. Martha Victoria Sáchica Méndez, C-185 de 2002 M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-311 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett, entre otras.

2 Cfr. sentencia C-1011 de 2008. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

3 Ver las sentencias C-555 del 6 de diciembre de 1994, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; C-864 del 3 de septiembre de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; y C-449 del 8 de julio de 2009, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, entre otras.

4 Cfr. sentencia C-449 del 8 de julio de 2009, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, entre otras.

5 Cfr. sentencia C-543 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz, fue el primer fallo que desarrolló este tema. Consultar también la sentencia C-780 de 2003.

6 Cfr. Sentencias C-577 de 1997; C-1379 de 2000; C-155 de 2004; C-1002 de 2004; C-132 de 2009; C-663 de 2009 SU-508 de 2001.

4.La Ley 797 de 2003, en su artículo 2 expresamente señala que “los recursos del Sistema General de Pensiones están destinados exclusivamente a dicho sistema y no pertenecen ni a la Nación ni a las entidades que los administran

8 Cfr. sentencias C-045 de 1996; C-363 de 2001; C-828 de 2001; C-1247 de 2001; C-655 de 2003 y C-1040 de 2003, entre otras.

9 Cfr. sentencia C-1011 de 2008.

10 Cfr. López Villegas Eduardo. La formación y traslado de recursos para el sistema pensional. Bogotá 2004, pág 43 y Arenas Monasalve Gerardo. El derecho colombiano a la Seguridad social. Editorial Legis, pág 371.

11 Cfr. sentencia C-1011 de 2008.

12. Cfr. Sentencia C-427 de 2000, reiterado en la Sentencia C-402 de 2003 M.P. Jaime Araujo Rentería 13. Cfr. sentencias C-1436 de 2000; C-1052 de 2001 y C-426 de 2002, entre otras.

14 Cfr. sentencia C-371 de 2004. M.P. doctor Jaime Córdoba Treviño, reiterada en la C-800

de 2005.M.P. Alfredo Beltrán Sierra.