

Sentencia C-128/06

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA Y EXENCION TRIBUTARIA EN MATERIA DE PENSIONES-No desconocimiento

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

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Configuración

Referencia: expediente D-5969

Demanda de inconstitucionalidad contra las expresiones “de acuerdo con la Ley 100 de 1993” contenidas en el párrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado y adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995

Actor: Francisco Yezid Triana Mejía

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil seis (2006).

La Sala Plena 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

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

SENTENCIA

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Francisco Yezid Triana Mejía presentó demanda contra las expresiones “de acuerdo con la Ley 100 de 1993” contenidas en el parágrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado y adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995.

Mediante auto del veintidós (22) de septiembre de 2005, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda contra las expresiones “de acuerdo con la Ley 100 de 1993” contenidas en el parágrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado y adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995, y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, y al Presidente del Congreso de la República, así como también a los Ministros del Interior y de Justicia y de Hacienda y Crédito Público, para que, de estimarlo oportuno, conceptúen sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Igualmente ordenó invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia con el mismo fin.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

## II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto del artículo 96 de la Ley 223 de 1995 que modificó y adicionó el parágrafo 3° del artículo 206 del Decreto 624 de 1989.1 Se subraya el aparte demandado.

“LEY 223 DE 1995”

(diciembre 20)

Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria

y se dictan otras disposiciones

Artículo 96. Rentas de Trabajo Exentas. Modifícanse el numeral 5° y el parágrafo del artículo 206 del Estatuto Tributario, y adiciónase el mismo artículo con el numeral 10 y los párrafos 2° y 3°, cuyos textos son los siguientes:

(...)

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

El mismo tratamiento tendrán las Indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda.

10. El treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores, sumas que se consideran exentas.

Parágrafo 1°. La exención prevista en los numerales 1°, 2°, 3°, 4° y 6° de este artículo, opera únicamente sobre los valores que correspondan al mínimo legal de que tratan las normas laborales; el excedente no está exento del impuesto de renta y complementarios.

Parágrafo 2°. La exención prevista en el numeral 10 no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestaciones a que se refiere el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.

Parágrafo 3°. Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5° de este artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.”

(...)

## I. LA DEMANDA

El demandante afirma que las expresiones acusadas vulneran los artículos 13, 48, 53, 95-9 y 363 de la Constitución Política.

Afirma el actor que de acuerdo a lo previsto en la norma contentiva de las expresiones acusadas para tener derecho a la exención allí prevista, el contribuyente debe cumplir con los requisitos necesarios para la pensión de acuerdo con la Ley 100 de 1993, y en ese entendido, el Legislador sin justificación objetiva y razonable excluye del ámbito de aplicación de la exención tributaria a las personas que obtienen su pensión cumpliendo requisitos distintos a los previstos en la Ley 100 de 1993 como son los establecidos en acuerdos conciliatorios, pensiones voluntarias o anticipadas, entre otros en los términos de lo dispuesto en los artículos 53 y 55 de la Constitución Política.

Advierte que: "...el Legislador viola el principio de igualdad y el de equidad tributaria cuando crea una exención y, sin justificación admisible, excluye de su ámbito de aplicación un grupo de sujetos que en términos de capacidad contributiva se encuentran en la misma situación fáctica que los destinatarios del beneficio fiscal...".

De otra parte, considera que: "...la exención prevista en el artículo 206-5 del E.T. es infra-inclusiva pues en virtud de lo dispuesto en el segmento del párrafo 3º, cobija a menos personas de las que deberían estar exentas de pagar el impuesto de renta, a la luz del principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 13 de la Constitución y del principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95.9 y 363 superiores...", de forma tal que el ámbito de aplicación de la exención solo lo conforman las pensiones adquiridas con arreglo a los requisitos de la Ley 100 de 1993, quedando excluidas del beneficio tributario las pensiones obtenidas con base en exigencias distintas a las señaladas en dicho ordenamiento legal.

Así mismo, recuerda que de acuerdo con lo previsto en el artículo 135-5 de la Ley 100 de 1993 la exención tributaria en materia de pensiones inicialmente cobijó a todas las pensiones sin distinción de ninguna naturaleza, sin embargo, el Legislador a través de la norma contentiva de las expresiones acusadas restringió el campo de aplicación del beneficio tributario como ya se dijo sólo a las pensiones obtenidas con base en los requisitos de edad, tiempo de servicio y semanas de cotización previstos en la Ley 100 de 1993 introduciendo en esa forma un trato discriminatorio respecto de otro tipo de pensiones, desconociendo por tanto que se está frente a un hecho notorio indiscutible: "...en virtud del cual quienes se pensionan bajo los términos estipulados en acuerdos y conciliaciones están en la misma situación fáctica que las personas que adquirieron su derecho a la pensión con fundamento en las condiciones de la Ley 100 de 1993, por cuanto al igual que estos últimos, quedaron cesante del servicio oficial o privado a cambio del pago de una suma periódica (mesada) que constituye en adelante su único ingreso para su propio sustento y el de sus familias...".

En ese entendido, hace énfasis en que la situación prevista en las expresiones acusadas tiene enormes implicaciones en el campo tributario puesto que la pensión como ingreso, debe denotar igual capacidad contributiva con independencia del régimen al cual pertenezca el pensionado, por tanto: "... desde el punto de vista impositivo todos los pensionados se encuentran en pie de igualdad (equidad tributaria horizontal), de modo que si el Legislador deja de gravar con un impuesto un hecho indicativo de riqueza actual o potencial (la pensión obtenida con arreglo a la Ley 100 de 1993) no puede dejar de extender el mismo beneficio a situaciones semejantes o equiparables (las pensiones voluntarias), salvo que militen razones poderosas vinculadas con la protección de bienes amparados por la Constitución o de metas

ordenadas por ella, que en el presente caso no se advierten, por cuanto el objetivo del beneficio tributario en cuestión se ve desdibujado cuando se prevé un trato discriminatorio respecto a personas que por su vulnerabilidad se encuentran en una misma situación de hecho...”.

Considera entonces que el medio empleado por el Legislador para alcanzar el objetivo propuesto, esto es, proteger el ingreso de los pensionados no es el adecuado, pues éste como ya se dijo implica una discriminación respecto de las personas que se han jubilado con el cumplimiento de requisitos distintos a los previstos en la Ley 100 de 1993, y que por esa razón ven reducida su mesada pensional, al no recibir el pago total de ésta sino de una suma inferior, toda vez que les es deducido un porcentaje por concepto del impuesto sobre la renta, impidiéndoles destinar la totalidad de ese ingreso para el sustento propio y el de sus familias como sí lo pueden hacer quienes se pensionaron conforme a los requisitos establecidos en el Sistema General de Seguridad Social.

Igualmente, explica que la norma contentiva de las expresiones acusadas al excluir las pensiones voluntarias del beneficio tributario establecido en el artículo 206-5 del E.T., desconoce los efectos jurídicos vinculantes que tiene tanto la facultad de transigir como el mecanismo de la conciliación judicial, que de conformidad con lo previsto en los artículos 53, 55 y 116 de la Constitución Política son propios de la resolución de conflictos laborales, además de omitir lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 797 de 2003 y el artículo 1º del Acto Legislativo No. 1 de 2005.

Concluye entonces, que a la luz del test de igualdad el trato fiscal diferente que otorgó el Legislador a las pensiones voluntarias respecto de las que se obtienen de conformidad con lo previsto en la Ley 100 de 1993, carece de una justificación objetiva y razonable, puesto que los beneficiarios de tales pensiones voluntarias también ostentan el status jurídico de pensionados y quedan cesantes por haber obtenido su derecho a la pensión mediante un mecanismo particular constitucionalmente autorizado, de forma tal que se encuentran en la misma situación de hecho y perciben un ingreso de la misma naturaleza siendo merecedores del mismo tratamiento fiscal, especialmente si se considera que tal mesada pensional constituirá su único ingreso económico para el sustento personal y familiar.

#### IV. INTERVENCIONES

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

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales actuando a través de una funcionaria de la Oficina Jurídica de División de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN, interviene en el presente proceso y solicita la declaratoria de exequibilidad de las expresiones demandadas, con base en las razones que a continuación se sintetizan.

La interviniente precisa que: "...la medida tributaria demandada goza de plena justificación y no existe el tratamiento preferencial a que alude el demandante, toda vez que ésta se ciñe a los postulados del sistema general de pensiones contemplado en la Ley 100 de 1993 en desarrollo del artículo 48 de la Carta Política, el cual cobija sin excepción a la totalidad de los ciudadanos colombianos que han llegado a la edad del retiro laboral, los cuales merecen una protección especial por tratarse de una de las poblaciones más vulnerables de la sociedad.

En esa medida, la norma demandada en armonía con la Ley general de pensiones, otorga un tratamiento preferencial a aquellas personas que al alcanzar la edad de retiro forzoso y las semanas de cotización exigidas por la ley, podrían encontrarse en alguna medida desprotegidas con relación a la población laboralmente activa que tiene mayor posibilidad de crecimiento económico, que aquellos que ya han cumplido su ciclo laboral...".

En esos términos, explica que las pretensiones del demandante no encuentran justificación alguna puesto que no se pueden asimilar las situaciones laborales preferenciales en las que la empresa y el trabajador de común acuerdo pactan el reconocimiento de una remuneración mensual al título de retiro anticipado, sin haber cumplido aún ni la edad ni el tiempo de cotización, porque ello implicaría un rompimiento del principio de igualdad si se cobijara dentro del tratamiento exceptivo las situaciones altamente beneficiosas que puede disfrutar únicamente un reducido sector de la sociedad y a las que no tienen acceso la totalidad de los ciudadanos.

De otra parte, considera que la afirmación hecha por el demandante según la cual las expresiones acusadas desconocen sistemáticamente los acuerdos y convenciones laborales que se llevan a cabo en acuerdos de reestructuración entre empresas y trabajadores, no tiene asidero jurídico puesto que la norma exceptiva se ciñe a lo establecido en el régimen general de pensiones que incluye los acuerdos laborales siempre y cuando éstos cumplan los requisitos de edad y cotizaciones requeridos, ello indica que no es que se excluyan dichas convenciones o pactos colectivos sino que éstos tienen derecho al tratamiento exceptivo hasta cuando se reúnan los requisitos de ley para la pensión, momento en el cual se adquirirá el status de pensionado o beneficiario de las compensaciones o devoluciones del ahorro constituido con fines pensionales.

En ese orden de ideas, señala que: "...el criterio diferenciador a que hace alusión el

demandante para establecer los beneficios de las exenciones, no es otro que el legalmente establecido en la normatividad colombiana aplicable a la totalidad de los ciudadanos no siendo viable acoger los acuerdos interpartes que sobrepasen los límites de la ley para adquirir un doble beneficio porque ello iría en contravía de la equidad e igualdad que debe existir en materia tributación, y en contra de los principios orientadores del sistema tributario, dentro de los cuales se encuentra el establecido en el artículo 553 del Estatuto Tributario que impide categóricamente la primacía de los acuerdos de voluntades de carácter particular que en materia de impuestos efectúen los particulares por no ser éstos oponibles al fisco en ningún momento...”, especialmente si se considera que la normatividad tributaria establece que la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, se encuentran gravados con impuesto sobre la renta y complementarios, salvo la rentas previstas de manera expresa en dicho ordenamiento para efectos del tributo.

Hace énfasis en que sólo cuando se cumplen las condiciones de Ley puede hablarse de pensión conforme a la Ley general que regula el sistema general de pensiones en Colombia, cuyo campo de aplicación conforme al artículo 11 de la Ley 100 modificado por la Ley 797 de 2003 se aplica a todos los habitantes del territorio nacional salvo las excepciones que establece el artículo 279 de la Ley en cita, debiendo reconocer a los cotizantes exclusivamente las prestaciones de Ley tal como lo prevé el artículo 283 del mismo régimen, adicionalmente, a las pensiones reconocidas expresamente por la Ley 100 de 1993 salvo lo previsto en convenciones, pactos o laudos arbitrales válidamente celebrados los cuales forman parte del sistema cuando cumplan los requisitos previstos por la misma Ley, dando así aplicación al principio de universalidad que impide pactar pensiones de jubilación por fuera del sistema general de pensiones.

Explica que la pensión o jubilación anticipada, esto es, la que es legalmente reconocida por el sistema general de pensiones, los regímenes exceptuados y los pactos, convenciones o laudos autorizados en la misma, son consideradas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios hasta el tope establecido en la Ley, en consideración a que la aplicación de los tratamientos exceptivos en materia tributaria que son restrictivos y que los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco, de forma tal que cualquier pago que se realice por fuera de los parámetros previstos en la Ley 100 de 1993, sus regímenes exceptuados y los pactos, convenciones o laudos arbitrales, independientemente de la denominación que se le dé se encuentran sujetos al impuesto a la renta y en consecuencia a la retención en la fuente como ingresos de origen laboral tal como lo establece el Estatuto Tributario.

En ese sentido, aclara que la norma contentiva de las expresiones acusadas condiciona la exención a que tienen derecho las pensiones de jubilación o vejez, invalidez, de sobrevivientes de riesgos profesionales, al igual que las indemnizaciones sustitutivas de pensiones y las devoluciones de saldos de ahorro pensional al cumplimiento de los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993, limitación que

busca otorgar una protección especial a uno de los sectores más vulnerables de la población como son los pensionados, de forma tal que: "...tiene razón de ser la exención establecida en el artículo 206 del Estatuto Tributario en la medida que con ella se pretende proteger a la población de la tercera edad, que además de haber cumplido con su ciclo vital de vida laboral, han contribuido plenamente al desarrollo económico de la sociedad a la que pertenecen, es por ello que uno de los requisitos esenciales para acceder al régimen de pensiones conforme a la Ley 100 de 1993 se encuentra articulado sobre la edad de retiro del trabajador...".

Destaca entonces que las pretensiones del demandante están mal enfocadas en la medida en que se orientan a otorgar un tratamiento especial en materia de exenciones tributarias para personas que disfrutan de una remuneración convencional sin poseer las condiciones mínimas para ello con el privilegio del tratamiento como renta exenta, lo cual llevaría a extremos de inequidad al otorgar el tratamiento de exentos en los ingresos obtenidos por personas que se encuentran en plena capacidad productiva, desconociendo en consecuencia que los tratamientos exceptivos previstos en las normas tributarias son beneficios de origen legal y por tanto su interpretación y aplicación es de carácter restrictivo, es decir, a los casos expresamente previstos en la ley.

Sobre el particular cita un aparte de la sentencia C-188 de 1998.

Concluye entonces que la exención de carácter exceptivo prevista en las expresiones acusadas cobija sólo a aquellos pensionados que cumplen con las reglas generales establecidas en la ley marco de seguridad social en materia de pensiones que de manera expresa se encuentren señalados en la Ley, no siendo posible por vía de interpretación analógica o extensiva de la norma, atribuir tal carácter a las demás circunstancias laborales en las que los trabajadores deciden pensionarse de manera anticipada las cuales no gozan de expresa disposición legal en ese sentido, de suerte que no se puede asimilar la situación prevista en la norma acusada con la de los trabajadores que reciben de manera anticipada sus pensiones, pues éstos además de percibir una mesada que usualmente aventaja a los demás pensionados tienen todavía una oportunidad de ejercer otro tipo de actividades laborales y en ese sentido no dependen de la pensión mínima para su subsistencia.

Como fundamento de sus aseveraciones cita un aparte de la sentencia C-155 de 1997.

## 2. Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Secretaría General de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto que preparó el académico Juan Rafael Bravo Arteaga, solicitando que se declaren inexecutable las expresiones demandadas.

El interviniente señala que conforme a la norma contentiva de las expresiones acusadas, la exención tributaria para la pensión es aplicable solamente cuando el beneficiario haya cumplido los requisitos para acceder a ella, de conformidad con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 100 de 1993 que establece dos regímenes de pensión que son excluyentes pero coexistentes a saber i) el solidario de prima media con prestación definida, y ii) el de ahorro individual con solidaridad, cuyos requisitos para acceder a la pensión se encuentran previstos en los artículos 33 y 64 respectivamente de la Ley referida.

De otra parte, advierte que existe un gran número de casos en los que no tendría aplicación la exención del impuesto de renta para pensiones prevista en las expresiones acusadas, a saber i) los expresamente excluidos en el artículo 279 de la Ley 100 de 1993 como son las pensiones de las fuerzas militares, las del Magisterio y las de los trabajadores de empresas en concordato preventivo y obligatorio, y ii) las que corresponden a pensiones que se originan en fuentes diferentes de la Ley 100 de 1993 como las reconocidas antes de la vigencia de dicha Ley, las establecidas en convenciones o pactos colectivos, las provenientes de sentencias, laudos arbitrales o conciliaciones judiciales y las originadas en acuerdos privados entre empleadores y trabajadores.

Así mismo, explica que de conformidad con el artículo 10 de la Ley 100 de 1993 el régimen pensional tiene por objeto amparar a los particulares de las contingencias derivadas de la vejez, invalidez o la muerte del pensionado, de forma tal que descendiendo a cada tipo de pensión se puede determinar la razón de ser de la exención del impuesto de renta para las pensiones.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

En esos términos, señala que: "...en el caso de los ancianos es justificada la exención respecto de la pensión que reciben, porque con la edad disminuyen o se extinguen las posibilidades de generar recursos por el trabajo, a tiempo que aumentan las necesidades de cuidados personales, de consultas médicas y de consumo de medicamentos, que no siempre son suministrados por la seguridad social...", criterios que son igualmente aplicables en los casos de la pensión de invalidez y de sobrevivientes.

Concluye entonces que: "...no se encuentra una justificación razonable para limitar la exención de que se trata solamente a los contribuyentes que cumplen las condiciones para acceder a la prestación, de conformidad con la Ley 100 de 1993, pues los demás pensionados excluidos de la exención (...) generalmente están en las mismas condiciones de

los pensionados conforme a la Ley 100 de 1993...”, de forma tal que se genera una desigualdad en el tratamiento tributario entre los pensionados conforme a la Ley 100 de 1993 y los otros pensionados, que vulnera el principio constitucional previsto en el artículo 13 superior.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación, allegó el concepto número 3986, recibido el once (11) de noviembre de 2005, en el que solicita a la Corte la declaratoria de inexecutable de las expresiones acusadas, de conformidad con las siguientes consideraciones.

La Vista Fiscal recuerda que la Ley 100 de 1993 en el artículo 135 estableció para las pensiones un régimen de exenciones en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios y un régimen de transición, y por otra parte, la Ley 223 de 1995 en el artículo 96 que modificó y adicionó el artículo 206 del Estatuto Tributario determinó las rentas de trabajo exentas.

En esos términos precisa que: “...(i) el Legislador modificó a través de la Ley 223 de 1995 el régimen de exenciones al Sistema de Seguridad Social en Pensiones, (ii) el criterio a adoptar las exenciones consagradas en dicha normativa se tornó restrictivo, toda vez que se circunscribió a los regímenes pensionales consagrados en la Ley 100 de 1993 y, previó el lleno de los requisitos exigidos en la misma norma y (iii) que como consecuencia, debe entenderse derogado por la Ley 223 de 1995, que modifica y adiciona el Estatuto Tributario, el régimen de exenciones a las pensiones consagrado en la Ley 100 de 1993...”.

De otra parte, aclara que de conformidad con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 100 de 1993, el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones está integrado por dos regímenes excluyentes el solidario de prima media con prestación definida y el de ahorro individual con solidaridad, adicionalmente, existen muchos regímenes especiales de pensión que constituyen una excepción a la aplicación de la Ley 100 de 1993 de conformidad con lo previsto en los artículos 11 y 279 de la misma norma, entre otros, el de los miembros de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional, el de los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, el de los servidores públicos de Ecopetrol y el de los miembros de las Corporaciones Públicas de elección popular.

En ese orden de ideas, señala que en el caso de la norma contentiva de las expresiones acusadas es claro que: “...en virtud de la existencia de algunos regímenes de pensiones de

carácter especial que no se subordinan a la estructura normativa de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios, sino que, por el contrario, se rigen por un régimen normativo también de carácter especial, bien puede el Congreso cuando actúa como Legislador tributario hacer exenciones para los regímenes pensionales que caen bajo la óptica del sistema normativo de carácter general, sin que ello implique la vulneración del derecho de igualdad, ello, por cuanto se está en presencia de supuestos diferentes para la obtención del derecho a la pensión, a las indemnizaciones sustitutivas de la pensión o de las devoluciones del ahorro constituido con fines pensionales...”.

Como fundamento de sus aseveraciones cita un aparte de la sentencia C-1289 de 2001.

Por otra parte, precisa que de conformidad con lo previsto en el artículo 363 de la Constitución Política el sistema tributario se basa en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, presupuesto constitucional que se basa en la necesidad de hacer que las personas contribuyan al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en proporción a sus ingresos, dentro del concepto de justicia contributiva (art. 95-9 C.P.), considerando que una distribución de las cargas públicas en tales condiciones constituye un desarrollo del principio de solidaridad que es uno de los pilares fundamentales del Estado Social de Derecho.

Aduce además que si bien la existencia de distintos regímenes pensionales justifica el tratamiento diferenciado en materia de exenciones, el estatus de pensionado o de beneficiario de las compensaciones o devoluciones del ahorro constituido con fines pensionales no se erige en criterio diferenciador para establecer los beneficiarios de tales exenciones, puesto que: “...tales categorías legales (pensionado o beneficiario de compensaciones o devoluciones de ahorros con fines pensionales) se adquieren independientemente del régimen pensional aplicable, ya sea el de la Ley 100 o el de los regímenes especiales exceptuados de su aplicación como lo prevé el artículo 279 de la Ley 100 de 1003, e incluso los regímenes que, por vía jurisprudencial se entienden sustraídos a la aplicación de dicho sistema normativo...”.

En ese entendido, es claro que por vía de los distintos regímenes se adquiere el estatus de pensionado o de beneficiario de forma tal que la carga impositiva con que cada uno de ellos debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe consultar el principio de equidad tributaria, por esa razón el Legislador no puede hacer exenciones respecto de quienes adquieren el estatus o la condición por vía de una Ley, privando a otras personas, esto es, las cobijadas por regímenes especiales de dicho beneficio.

Sobre el particular, cita un aparte de la sentencia C-331 de 2000.

Finalmente, aduce que el cargo formulado por el actor según el cual las expresiones acusadas desconocen el derecho de los trabajadores a transar o conciliar con sus empleadores los derechos inciertos y discutibles, no es aceptable, toda vez que el parágrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 solamente establece una posibilidad limitada para que proceda la exención tributaria a las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales, por tanto tal norma de exención opera frente a los extrabajadores que ya han adquirido el derecho pensional y por tanto ostentan la calidad de pensionados, en consecuencia si los trabajadores pueden transar y conciliar sus derechos pensionales, y de esa manera obtener el estatus de pensionado o la indemnización correspondiente no es lógico que una norma contentiva de un beneficio aplicable a un derecho cuya adquisición es previa pueda impedir la utilización de los mecanismos referidos.

Concluye entonces que la norma contentiva de las expresiones acusadas vulnera los principios de equidad y justicia que gobiernan la contribución de los ciudadanos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado contenido en el artículo 95-9 superior, así como el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 363 constitucional, conforme al cual las personas con igual capacidad económica deben soportar la misma carga impositiva.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5º de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, dado que la norma de rango legal contentiva de las expresiones acusadas fue expedida en ejercicio de facultades extraordinarias concedidas al Gobierno Nacional en el marco de la Constitución Política anterior.

2. Existencia de cosa juzgada constitucional absoluta en relación con las expresiones “de acuerdo con la Ley 100 de 1993” contenidas en el parágrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995, frente a lo decidido en la Sentencia C-1261 de 2005 que declaró la exequibilidad del parágrafo aludido

En el caso sometido a revisión encuentra la Corte que para la fecha en que fue admitida la demanda -mediante auto del veintidós (22) de septiembre de 2005-se encontraba en curso el proceso D-5786, en el que se demandó la totalidad del párrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, tal como fue modificado y adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995 por cargos similares a los que en el presente proceso se formulan contra las expresiones acusadas, norma que finalmente fue declarada exequible en la sentencia C-1261 del cinco (5) de diciembre de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

En la sentencia C-1261 de 2005 la Corte decidió en efecto: “Declarar exequible el párrafo 3º del artículo 206 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995), por los cargos analizados”.

La Corte sustentó su decisión entre otras, en las siguientes consideraciones:

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

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

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

Se trataría pues, según el demandante, de una clasificación que desconocería el principio de

igualdad en materia tributaria por ser infra-inclusiva, puesto que sin una justificación objetiva y razonable, excluye del beneficio tributario a pensionados en situación similar a los sí contemplados por la exención.

4.2. No obstante, muchos de estos otros grupos de pensionados, supuestamente excluidos, sí se encuentran contemplados por la exención consagrada en el párrafo 3° del artículo 206 del Estatuto Tributario pues ésta cubre a todos los pensionados que pertenecen al Sistema de Seguridad Social Integral, es decir a todos aquellos que cumplen los requisitos establecidos en la Ley 100 de 1993 para acceder, por ejemplo, a las i) pensiones legales: pensión de vejez; pensión de sobrevivientes; pensión de invalidez; ii) regímenes especiales; iii) pensiones de naturaleza extralegal: pactos; acuerdos; convenciones colectivas de acuerdo a la Ley 100 de 1993; iv) las pensiones establecidas en la ley 100 de 1993 como anticipadas o de retiro anticipado<sup>2</sup>; v) pensiones de actividades de alto riesgo reconocidas por las administradoras del régimen de prima media de acuerdo a la Ley 100 de 1993.

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

En la ponencia para segundo debate en la Cámara de Representantes se indicó sobre el artículo:

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

El proyecto nivela el tratamiento para todos los trabajadores, unificando la exención general del 30% y manteniendo el tratamiento especial vigente para las cesantías. Además, se incrementa del 10 al 20% la fracción de ingresos que el trabajador puede aportar voluntariamente a los fondos de pensiones, descontables para la determinación de sus impuestos y de la retención en la fuente. Otro beneficio que contiene el proyecto en relación con este mismo sector, es la exclusión del impuesto, de las llamadas primas de localización y vivienda, a propuesta presentada por el Gobierno Nacional a través de su Ministro de Hacienda.<sup>3</sup>

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

El artículo establece una exención del 30% sobre el valor total de los pagos recibidos por los trabajadores independientemente de que se sujeten o no al régimen de salario integral. En la actualidad, los trabajadores que no están cobijados por el régimen de salario integral no gozan de esta exención. La propuesta conduce entonces a dar un tratamiento equitativo a todo tipo de rentas de trabajo. De otra parte, se mantiene el régimen vigente para las cesantías, lo que implica que los trabajadores que actualmente gozan de su exención, podrán continuar con tal beneficio.<sup>4</sup>

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

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

4.2.3. El artículo 11 de la Ley 100 de 1993 establece el campo de aplicación del Sistema general de pensiones. Señala que éste se '(...) aplicará a todos los habitantes del territorio nacional, conservando adicionalmente todos los derechos, garantías, prerrogativas, servicios y beneficios adquiridos y establecidos conforme a disposiciones normativas anteriores para quienes a la fecha de vigencia de esta ley hayan cumplido los requisitos para acceder a una pensión o se encuentren pensionados por jubilación, vejez, invalidez, sustitución o sobrevivientes de los sectores público, oficial, semioficial, en todos sus órdenes, del Instituto de Seguros Sociales y del sector privado en general.' La norma advierte además que, para efectos de la misma, '(...) se respetarán y por tanto mantendrán su vigencia los derechos adquiridos conforme a disposiciones normativas anteriores, pacto o convención colectiva de trabajo' y que lo anterior será '(...) sin perjuicio del derecho de denuncia que le asiste a las partes y que el tribunal de arbitramento dirima las diferencias entre las partes.'<sup>5</sup>

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

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

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

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

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

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

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

4.2.6. Sin embargo, el párrafo 1° del artículo 279 de la Ley 100 de 1993 establece que ‘[l]a empresa y los servidores de que trata el inciso anterior, quedan obligados a efectuar los aportes de solidaridad previstos en esta ley’. El párrafo 2° señala que la ‘pensión gracia

para los educadores de que tratan las leyes 114 de 1913, 116 de 1928 y 37 de 1933, continuará a cargo de la Caja Nacional de Previsión y del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, cuando éste sustituya a la caja en el pago de su obligaciones pensionales'. Por último, según el parágrafo 3°, las pensiones de que tratan las leyes 126 de 1985 adicionada por la Ley 71 de 1988, continuarán vigentes en los términos y condiciones en ellas contemplados.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5. Conclusión

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

En consecuencia, frente a la acusación planteada contra las expresiones acusadas en el presente proceso, dado que ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional esta Corporación, habrá de estarse a lo resuelto en la citada sentencia C-1261 de 2005 que declaró la exequibilidad del parágrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 modificado y adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995, y así lo señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

## VII. DECISION

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

## RESUELVE:

ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-1261 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, que declaró exequible el parágrafo 3º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", modificado y adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995.

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

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 El Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", fue publicado en el Diario Oficial No. 38.756 del 30 de marzo de 1989.

2 Ley 100 de 1993. Artículo 62.

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

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

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

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