

Sentencia C-250/03

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN BENEFICIO TRIBUTARIO PARA MIEMBROS DE FUERZAS MILITARES O POLICIA-Calidad de tomador/CONTRATO DE SEGURO-Tratamiento desigual para beneficiarios

RENTAS DE TRABAJO EXENTAS-Procedencia laboral o legal y reglamentaria

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud de cargo

PRECEDENTE CONSTITUCIONAL-Fuerza vinculante

UNIDAD NORMATIVA-Finalidad de la integración

COSA JUZGADA MATERIAL-Contenido normativo idéntico

EXENCION TRIBUTARIA-Potestad de configuración legislativa

EXENCION TRIBUTARIA-Contenido

EXENCION TRIBUTARIA-Características fundamentales

PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Componentes

EXENCION TRIBUTARIA-Condición y exigencia de generalidad

La condición de generalidad, que resulta aplicable a las exenciones, sin embargo, no desconoce el hecho de que, por definición, toda exención implica un trato diferenciado en beneficio de determinados sujetos, que en ausencia de la previsión legal que establece la exoneración, se encontrarían sometidos al tributo. La exigencia de generalidad comporta entonces que la exención comprenda a todos aquellos que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas. O, dicho de otra manera, que toda exención tributaria, en cuanto que comporta un tratamiento diferenciado frente al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, debe estar suficientemente justificada.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

PRINCIPIO DE EQUIDAD EN EXENCION TRIBUTARIA-Expresión horizontal y vertical

BENEFICIO TRIBUTARIO-Criterios de razonabilidad y proporcionalidad

EXENCION TRIBUTARIA-Validez constitucional

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Base de los sistemas tributarios

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Recae sobre los ingresos generadores por los sujetos destinatarios del mismo

IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN INGRESO LABORAL-Configuración sobre ingresos constitutivos de renta

En el ámbito laboral existen conceptos cuya clasificación como ingreso laboral no puede hacerse, exclusivamente, en función de la percepción de una suma de dinero por el trabajador. De manera tradicional, aquellos ingresos que el trabajador recibe, no para su propio beneficio, sino en razón de las funciones que debe desarrollar y para el mejor cumplimiento de éstas, no se consideran como renta gravable.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN INGRESO LABORAL-Exención gastos de representación

GASTOS DE REPRESENTACION-Concepto

GASTOS DE REPRESENTACION-Concepto para el sector público

GASTOS DE REPRESENTACION-Factor salarial en el sector público

RENTA LABORAL GRAVABLE-Definición para efectos tributarios

El legislador, para efectos tributarios, optó por definir la renta laboral gravable no ya a partir de la finalidad que empleador y empleado, o, tratándose de empleados públicos, la propia ley, dispusiesen para determinados ingresos, sino a su calidad retributiva de la labor y a su capacidad de generar un incremento patrimonial para el empleado. Y, en todo caso, a prescindir de la desgravación de los ingresos del trabajador imputables a gastos de representación, sin perjuicio de las actividades de representación que resulten admisibles como costos deducibles para la empresa o entidad.

GASTOS DE REPRESENTACION-Remuneración empleados del sector público

LEGISLADOR-Exoneración de impuesto de renta total o parcial de los gastos de representación no contraría la Constitución

FUNCION JUDICIAL-Retribución económica

LEGISLADOR-Tratamiento tributario especial para jueces y magistrados atiende a una consideración objetiva

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Gastos de representación de altos funcionarios

GASTOS DE REPRESENTACION-Concepto en el sector público y en sector privado

POTESTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA-Debe establecer la proporción de los gastos de representación

GASTOS DE REPRESENTACION-Juicio de igualdad que se propone entre jueces y magistrados parte de realidades diversas

GASTOS DE REPRESENTACION-Exención del impuesto de renta no contraría la Constitución

Referencia: expedientes D-4119 y 4120

Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 6° y 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Demandantes:

Yaneth Andrea Gómez Moreno

Antonio José Castaño Páramo

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de marzo de dos mil tres (2003).

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

Los ciudadanos Yaneth Andrea Gómez Moreno y José Antonio Castaño Páramo, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, presentaron demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 206 numeral 6° (parcial) numeral 7° (parcial) del Estatuto Tributario.

La Corte, mediante Auto de julio nueve de 2002, proferido por el Despacho del Magistrado Jaime Córdoba Triviño, admitió la demanda, ordenó las comunicaciones constitucionales y legales correspondientes, dispuso fijar en lista el negocio en la Secretaría General de la Corte Constitucional para efectos de la intervención ciudadana y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para lo de su competencia.

La Sala Plena de la Corporación, en sesión de 22 de octubre de 2002, aceptó el impedimento manifestado por el Magistrado Jaime Córdoba Triviño, quien, en tal virtud, se separó del conocimiento de este proceso.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

### II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación, se transcriben los textos de las disposiciones acusadas:

Art. 206. Rentas exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal o reglamentaria, con excepción de las siguientes:

(...)

6. El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las fuerzas

militares y de la Policía Nacional.

7. En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50 %) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

### III. LA DEMANDA

#### 1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Consideran los demandantes que las disposiciones acusadas vulneran el artículo 13 de la Constitución Política.

#### 2. Fundamentos de la demanda

La demandante Yaneth Andrea Gómez Moreno considera que el numeral 6° del artículo 206 del Estatuto Tributario, en cuanto establece una exención que se aplica a los beneficiarios de los seguros de vida de los miembros de las fuerzas militares y de la Policía Nacional, da lugar a una diferencia de trato injustificada frente a los beneficiarios de asegurados que no ostentan la calidad de miembros de la Fuerza Pública. Pone de presente que el beneficio no se aplica directamente a los miembros de la fuerza pública, caso en el cual resultaría explicable un tratamiento diferente, sino a sus beneficiarios, quienes no tienen calidad distinta de la del resto de beneficiarios de los contratos de seguro.

Por su parte el ciudadano José Antonio Castaño Páramo, señala que al consagrarse en el numeral 7° del artículo mencionado, los gastos de representación como rentas de trabajo exentas del impuesto de la renta y complementarios, en un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario de Magistrados de Tribunales y sus Fiscales (representantes del Ministerio Público ante los tribunales), y un veinticinco por ciento (25%) para los Jueces de la República, se viola el derecho a la igualdad en cuanto que Magistrados y jueces son genéricamente trabajadores de la misma rama del poder público y por tanto no deben ser objeto de discriminación. Dado que la exención se predica de personas que tienen la condición de funcionarios judiciales, no se justifica que en un caso ella sea del 50% y en otro sólo del 25%. Solicita a la Corte precisar que tanto Magistrados como Jueces de la

República, tienen derecho a un porcentaje exento del veinticinco por ciento (25%) .

#### IV. INTERVENCIONES

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

La ciudadana Myriam Jeanet Romero Cruz presentó escrito de intervención representando a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el cual solicita que las disposiciones acusadas se declaren exequibles, con base en las siguientes consideraciones:

- El precepto legal pretende que aquellas sumas de dinero percibidas por los beneficiarios de los seguros por muerte de los miembros de la fuerzas Militares y de la Policía Nacional, tengan un tratamiento tributario preferencial en razón de las funciones que realizan en nombre del Estado Colombiano, los tomadores de dichos seguros.

En el caso en estudio se trata de una exención en el impuesto sobre la renta y complementarios de gran importancia para el Estado, considerando la calidad de los miembros de la fuerza pública, la cual hace que los beneficiarios de sus seguros por muerte no se puedan equiparar a cualquier otro beneficiario del mismo tipo de seguro.

Advierte que hay que tener en cuenta la amplia facultad legislativa existente en materia de exenciones.

Señala que la demandante argumenta que el tomador de una póliza de seguro por muerte puede ser un miembro de la fuerza pública y los cuerpos que la conforman pero el beneficiario de tal póliza no adquiere la categoría de miembro de las fuerzas militares por ese hecho. Al respecto señala que en ningún momento la ley pretende extender la calidad de miembro de las fuerzas militares a los beneficiarios de los seguros por muerte de los que dichos miembros sean tomadores.

Dice que la ley no puede excluir de los beneficios de la exención a los beneficiarios de los miembros de la Fuerza Pública, pues aunque no ostentan la misma condición, tiene una relación estrecha con ellos. Independientemente de que el beneficiario ostente o no esa calidad, si es designado como tal por el tomador del seguro, evidentemente es porque en el

evento de cumplirse el riesgo “muerte del tomador”, es el beneficiario elegido el que sufriría en mayor grado la pérdida o ausencia del que fallece.

Afirma que la exención del impuesto sobre la renta sobre los pagos de seguros por muerte, y las compensaciones por muerte se limita a los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional en consideración de la importancia que para el país tiene las funciones por ellos desempeñadas.

Dice que no existe violación al principio de igualdad, pues no obstante que la exención, por definición, supone una diferencia de trato entre contribuyentes que, en principio, estarían en similares condiciones, para que se presente una violación de ese principio constitucional habría que acreditar que no existe justificación válida para la exención, lo que no ocurre en el presente caso.

Considera que la exención sometida a examen, se justifica plenamente en razón a la innegable trascendencia que para el país tienen las funciones atribuidas por la Constitución Política a la Fuerza Pública, dentro de las cuales se destacan en el caso de las Fuerzas Militares, la defensa de la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional y en el caso de la Policía Nacional, el mantenimiento de las condiciones necesarias para el ejercicio de los derechos y libertades públicas, y para asegurar que los habitantes del Colombia convivan en paz.

Concluye este aparte, señalando que las anteriores son razones suficientes para que la Fuerza Pública, integrada por las Fuerzas Militares y la Policía Nacional merezcan especial protección y continúen gozando del beneficio consagrado en el numeral 6° del artículo 206 del Estatuto Tributario, más aún cuando el parágrafo 1° de la referida norma consagra una limitación, según la cual la exención prevista en el numeral 6°, opera únicamente sobre valores que correspondan al mínimo legal de que tratan las normas laborales, y el excedente, en consecuencia, no está exento del impuesto de renta y complementarios.

En relación con el numeral 7° señala, por una parte, que la demanda se dirige contra una norma que ya desapareció del mundo jurídico en razón de pronunciamiento de la Corte Constitucional que tiene fuerza de cosa juzgada constitucional, y por otra, que la demanda es inepta, porque al haberse declarado la inexecutable de la disposición que establecía la exención para los magistrados de tribunal, ya no puede llevarse a cabo la comparación que

propone el demandante.

Para sustentar lo anterior, el interviniente precisa que la Corte, en la Sentencia C-1060A de 2001, declaró la inexecutable del primer inciso del numeral 7º del Artículo 206 del Estatuto Tributario, que establecía la exención para “los magistrados de la rama judicial” y que al precisar el alcance de su pronunciamiento, expresó que el mismo no comprendía a los jueces de la República y a los profesores cuya situación se regulaba en los incisos 3º y 4º del mismo numeral, respecto de los cuales cabía un análisis de constitucionalidad separado. De esta manera, sostiene, los únicos funcionarios de la Rama judicial para los cuales está prevista la exención, en porcentaje del 25%, son los jueces de la República.

## 2. Ministerio de Defensa Nacional

La ciudadana Sandra Marcela Parada Aceros, actuando en representación del Ministerio de Defensa Nacional y dentro de la oportunidad procesal prevista, presentó escrito de intervención, solicitando a la Corte que declare la exequibilidad de las normas demandadas.

Señala que las exenciones tributarias aplicables a los seguros por muerte y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y a los gastos de representación de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales establecidas en el Decreto 624 de 1989, en las condiciones previstas en las normas demandadas, no implican violación del derecho a la igualdad por cuanto este designa un concepto relacional y no una cualidad.

Indica que los numerales 6 y 7 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989, vigentes, reafirman el mandato constitucional de garantizar la existencia de un régimen especial para unos servidores públicos que en razón de la especial misión que cumplen deben tener condiciones especiales como garantía de sus derechos.

Advierte que los miembros de las Fuerzas Militares, los Magistrados y los Fiscales a que hace referencia las normas demandadas no se encuentran en la misma situación de hecho y el trato disímil que se les otorga no viola el principio de igualdad por cuanto dicha diferenciación está plenamente justificada por la naturaleza de las funciones que

desempeñan y la especialidad de sus labores.

Afirma que en el caso de la fuerza pública se tiene que ésta no sólo goza de un régimen especial en todo campo, sino igualmente de exenciones por la naturaleza de la función que desarrolla. Señala que no se puede calificar bajo la misma especialidad y naturaleza de la fuerza pública a los ciudadanos del común y ni siquiera a otros servidores también públicos. Señala aspectos del régimen especial de carrera y prestacional en el que éstos se encuentran incursos.

### 3. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El experticio técnico solicita que se declare la exequibilidad del numeral 6° y la inexecutable del numeral 7° del artículo 206 del Estatuto Tributario con base en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, señala que en relación con el numeral 6°, a diferencia de la perspectiva planteada por la demandante, allí no se privilegia el contrato voluntario de seguro por muerte o las compensaciones por el mismo acontecimiento, a favor de un determinado grupo social, sino su atadura esencial respecto de los miembros de las fuerzas militares y de policía. De conformidad con la formulación textual de la norma, su acento sustancial se predica respecto de tales individuos cuya misión y significado se confunden con los valores fundamentales de la organización colectiva y del Estado de Derecho, y que arranca con la declaración contenida en el artículo segundo de la Constitución, pasando entre muchas normas, por el artículo 123 y llegando a las disposiciones contenidas en el Capítulo 7 del título VII.

- Afirma que el seguro y las compensaciones por muerte a que tienen derecho los miembros de la fuerza pública, responden a consideraciones de orden laboral, y por razón específica de la naturaleza y categoría de sus respectivas tareas, en las cuales ponen al servicio de la patria, de la seguridad y protección de todos los ciudadanos, nada más ni nada menos que sus propias vidas. Luego, sostiene, no es cierto que la tutela jurídica se predique, sin más, respecto de los beneficiarios de los seguros y compensaciones por muerte, sino de proteger o, mejor favorecer, con esta medida de carácter tributario, una prestación laboral básica, que se apoya en elementales y sustanciales consideraciones de solidaridad para lograr la vigencia efectiva del Estado y de un orden justo.

Anota el concepto técnico que a este respecto es necesario tener en cuenta, por un lado, que de manera general, en el artículo 223 del Estatuto Tributario se otorga a las indemnizaciones por concepto del seguro de vida la categoría de renta exenta del impuesto de renta y ganancias ocasionales, y por otro, que la propia Corte Constitucional, en la Sentencia C-1060A de 2001 destacó el carácter de prestaciones sociales que corresponden al mínimo legal de que tratan las disposiciones laborales.

Respecto del numeral 7° del artículo 206, señala que debe tenerse en cuenta que el primer inciso de este numeral, declarado inexecutable por la Corte, era el que establecía la exención para los gastos de representación de ciertos funcionarios del Estado, y que los incisos siguientes, ahora demandados, simplemente se limitaban a fijar, de manera arbitraria, el porcentaje aplicable en cada caso, razón por la cual si bien fueron excluidos del pronunciamiento de la Corte, en relación con ellos caven las mismas consideraciones que llevaron a la declaratoria de inexequibilidad del primer inciso.

Agrega que, desde el punto de vista material, para el caso de los jueces y docentes oficiales, la exención es sólo un mecanismo oblicuo a través del cual se establecen ventajas económicas al salario de tales servidores públicos y que la propia norma al determinar como gastos de representación una parte del salario, de manera implícita reconoció que tales gastos de representación tenían una naturaleza retributiva del servicio y que, por lo tanto, se dirigirían a subvenir sus propias necesidades, con libertad plena de disposición de tales dineros, sin que fuere menester aplicarlos al cumplimiento del servicio. Así, al formar parte del ingreso privado de cada funcionario y tener naturaleza retributiva, debe considerarse demostrativo de capacidad contributiva y, por ende, gravable.

Afirma, que no se le escapa al Instituto que todos los jueces de la República y los docentes oficiales merecen justos reconocimientos salariales y prestacionales, y que el aparato judicial en particular sufre una deplorable y vergonzosa penuria económica. Pero concluye que el mecanismo para asegurarles una justa remuneración no es ni debe serlo el previsto en el numeral 7°, al amparo de argucias y ficciones como la de los gastos de representación exentos.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

En ejercicio de sus funciones constitucionales, el señor Procurador General de la Nación emitió el concepto de su competencia y solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del numeral 6º del artículo 206 del Estatuto Tributario y la exequibilidad condicionada del numeral 7º del mismo artículo.

Señala, en primer lugar, el Jefe del Ministerio Público, en relación con el numeral 6º, que aunque aparentemente se parte de la existencia de una igualdad jurídica entre los sujetos beneficiarios de los seguros de vida, debe tenerse en cuenta que el origen del beneficio es muy diferente en cuanto a la causa de deceso de los asegurados, la que resulta potencialmente “profesional” y con alto grado de probabilidad de ocurrencia en relación con los miembros de la fuerza pública, frente a los demás tipos de sujetos asegurados, por lo que resulta razonable y proporcionado el reconocimiento por parte del legislador de la exención acusada, precisamente como un mínimo beneficio para aquellos sujetos que tienen una profesión con una enorme carga personal frente a la labor desempeñada, cual es exponer su vida para bien y tranquilidad de la República, dejando desamparados a sus seres queridos, por cuyo futuro tienen que responder, aspecto que explica ese trato diferenciado. Es decir, se está ante una profesión cuyos riesgos pueden desbordar toda carga pública, por lo cual el constituyente de 1991 les reconoció un régimen especial, aún con prerrogativas (artículo 216 Superior), lo que justifica la consagración legal de exenciones tributarias, razón por la cual el Ministerio Público solicita se declare la exequibilidad de la disposición que consagra la exención para los beneficiarios del seguro de los miembros de la Fuerza Pública.

Respecto del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, indica, en primer lugar, que para hacer el análisis de la norma desde la perspectiva de la igualdad, es necesario tener en cuenta el régimen salarial de los funcionarios de la Rama Judicial, y que en lo correspondiente a la asignación mensual, de acuerdo con el artículo 2º del Decreto 673 de 2002, sin tener en cuenta los demás ingresos, la remuneración básica de Magistrados de Tribunal y Consejo Seccional es de \$ 5.499.208.00; para Juez Penal del Circuito especializado \$ 3.983.291.00 y para Juez Municipal \$ 2.757.989.00

Afirma que visto lo anterior, se observa que los magistrados de tribunal y los jueces se encuentran en un grado razonable de remuneración según la cantidad, calidad y responsabilidad pública de su trabajo (art. 53 C.P.), y que lo exonerado obra en la asignación básica de tales funcionarios y no para el total de los ingresos, lo cual, agrega el Jefe del

Ministerio Público, armoniza con los principios de generalidad tributaria, reconocimiento laboral y de dignidad humana. Por tanto, señala, contrario a la situación de renta propia de los altos funcionarios, la exención consagrada para los jueces y magistrados de tribunal tiene un asidero objetivo y razonable frente a los mandatos constitucionales que inspiran las exenciones.

Enseguida señala y analiza cuatro hipótesis de porcentajes de exoneración, posibles:

- La exoneración vigente contempla un 50 % del salario de los magistrados de tribunal frente a un 25% del salario devengado por los jueces. Si se compara la capacidad contributiva de los primeros (\$5.499.208.00), frente a la de los segundos (\$3.983.291.00 para juez de circuito, y \$2.757.989.00 para juez municipal), necesariamente se observa que los principios del sistema tributario no se ajustan a tal realidad, y en ese sentido, dice puede afirmarse que el legislador violó el orden constitucional frente a los que devengan menos, lo cual, a su juicio, no resulta objetivo ni razonable.

- En aras de aplicar el principio de igualdad, indica el Jefe del Ministerio Público, podría pensarse en la posibilidad de igualar al 50% la exoneración para magistrados de tribunal y jueces, lo cual, sin embargo tampoco resulta, en su concepto, aceptable frente al deber de tributación puesto que sería una solución encaminada a mantener un privilegio tributario de los primeros, contrario a la capacidad contributiva de éstos en relación con los ingresos de los jueces.

- Señala que también podría pensarse en la posibilidad de igualar al 25% la referida exoneración sobre sueldos de magistrados y jueces, lo cual dice, sería una solución aproximada al deber de generalidad tributaria, pero en términos no equitativos en relación con las capacidades contributivas en juego.

- Finalmente, propone que el porcentaje de exoneración sea del 25% sobre la remuneración básica mensual de los magistrados de tribunal, y del 50% para los jueces de la República. Esta solución, dice, atiende en términos de equidad tributaria lo concerniente a las capacidades contributivas de los sujetos pasivos, lo cual hace justicia tributaria desde el punto de vista social en lo referente a una redistribución de riqueza y el reconocimiento de la dignidad humana.

## 1. Competencia.

Por dirigirse la demanda contra una disposición que forma parte una Ley de la República, la Corte Constitucional es competente para decidir sobre su constitucionalidad, tal y como lo prescribe el artículo 241-4 de la Constitución Política.

## 2. El problema jurídico

A partir de las demandas presentadas contra los numerales 6º y 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, encuentra la Corte que es necesario resolver los siguientes aspectos:

2.1. Debe establecerse si el numeral 6º del artículo 206 del Estatuto Tributario, en cuanto establece una exención tributaria para el seguro por muerte y las compensaciones por muerte de los miembros de las fuerzas militares y de la policía nacional, contiene una diferencia de trato frente al régimen de los beneficiarios de los contratos de seguro de vida cuyos tomadores no hagan parte de las fuerzas militares o de la Policía Nacional.

2.2. Debe la Corte determinar si la disposición del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, conforme a la cual se considera como gastos de representación exentos del impuesto de renta el 50% del salario de los magistrados de los tribunales y sus fiscales, es contraria al principio de igualdad, en la medida en que establece una diferencia de trato frente a los jueces de la República, para quienes el porcentaje del salario que se considera como gastos de representación y está exento del impuesto es de solo 25%.

En ejercicio del control integral de constitucionalidad y de manera previa, debe la Corte pronunciarse sobre la exención contenida en el numeral demandado, para establecer si ella, en si misma considerada, se ajusta a la Constitución, o, por el contrario, resulta contraria a los artículos 13, 95, numeral 9º y 363 de la Carta.

## 3. Consideraciones previas

### 3.1. Ineptitud sustantiva de la demanda en el expediente D-4119

La demanda contra la frase final del numeral 6º del artículo 206 del Estatuto Tributario tiene como punto de partida una equivocada apreciación de la actora sobre el alcance de la norma acusada.

En efecto, la demandante estructura su acusación a partir de la consideración de que resulta contrario al principio de igualdad que se establezca una diferencia de tratamiento tributario para los beneficiarios de los contratos de seguro, sólo a partir de la calidad de miembro de las fuerzas militares o de policía que en algunos casos tenga el tomador.

Sin embargo, la disposición acusada no regula los contratos de seguro de vida, sino que, tal como se expresa en el título y el primer inciso del artículo 206 del Estatuto Tributario, se trata de establecer cuales son las rentas de trabajo exentas, esto es los pagos o abonos en cuenta provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria que por virtud de la ley se excluyen del impuesto sobre la renta y complementarios.

Es claro que los contratos de seguro de vida que de manera autónoma suscriba un miembro de las fuerzas militares o de la Policía Nacional con una compañía de seguros, no son el objeto de regulación de la norma acusada, la cual se refiere a los beneficios de origen laboral que se generen en razón de la muerte de un integrante de las fuerzas militares o de la policía nacional, de acuerdo con su particular régimen legal y reglamentario.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que el propio Estatuto Tributario, en su artículo 223, dispone que las indemnizaciones por concepto de seguros de vida estarán exentas del impuesto de renta y ganancias ocasionales, con lo cual resulta que, a partir de una apreciación integral del ordenamiento jurídico, es posible concluir que no existe la desigualdad señalada por la actora.

El ordenamiento jurídico debe ser considerado en su conjunto para determinar si del mismo se desprende el contenido normativo que se reputa inconstitucional, particularmente cuando se trata de un cargo por violación de la igualdad. Es necesario determinar, como presupuesto para la procedencia de la demanda, que el ordenamiento jurídico efectivamente establece una diferencia de trato para situaciones iguales. Cuando ello no es así, cuando la diferencia de trato a partir de la cual se presenta la acusación, obedece a un error de apreciación o a la falta de información del demandante, el juez constitucional se encuentra ante la necesidad de efectuar una mera corroboración de hecho, esto es, constatar que la norma no establece un trato diferenciado, lo cual excluye la posibilidad de un juicio de inconstitucionalidad, por ineptitud del cargo, y el fallo habrá de ser inhibitorio.

A la anterior constatación arriba la Corte, en este caso, por dos vías: Por un lado, porque la

norma acusada no regula lo relativo a los contratos de seguro de vida y por consiguiente de ella no puede derivarse una diferencia de trato entre distintos beneficiarios de los mismos; y por otro, porque la exención de las rentas provenientes del contrato de seguro de vida está prevista, de manera general, en el artículo 223 del Estatuto Tributario, norma que no fue demandada y que, por lo demás, no contiene diferenciación alguna en atención a la calidad de los tomadores.<sup>1</sup>

Por consiguiente, se tiene que la demandante le da a la disposición acusada un sentido y un alcance que no tiene, de manera tal que el contenido de regulación que le atribuye, esto es, el establecimiento de un régimen privilegiado para los beneficiarios de los seguros de vida que hayan sido contratados por los miembros de las fuerzas militares y de la Policía Nacional, no está presente en la disposición acusada. En consecuencia, la demanda es inepta y la Corte se inhibirá para fallar de fondo en relación con el aparte acusado del numeral 6º del artículo 206 del Estatuto Tributario.

### 3.2. Análisis de cosa juzgada constitucional

Quien interviene en este proceso en representación de la DIAN expresa que en relación con la disposición que establece una exención tributaria para los gastos de representación de los Magistrados de Tribunal ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, dado que dicho contenido normativo fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1060A de 2001. Agrega el interviniente que como consecuencia de lo anterior, la demanda, que se basa en la comparación del porcentaje que se había previsto para los gastos de representación exentos de los Magistrados de Tribunal, con el que según la ley corresponde a los jueces de la República, es inepta, porque tiene como punto de partida una norma que ya fue declarada inexecutable.

Por su parte, el señor Procurador General de la Nación considera que sobre el particular no existe cosa juzgada material como consecuencia de la Sentencia C-1060A de 2001, puesto que los supuestos normativos son diversos. Expresa la vista fiscal que en esa sentencia se declaró la inexecutable de la exención del 50% del salario, que se considera como gastos de representación, para los altos funcionarios del Estado del sector central y descentralizado y los magistrados de las altas corporaciones nacionales, pero que no obstante la similitud de los contenidos normativos, las consideraciones que entonces realizara la Corte, no resultan

exactamente aplicables a la exención prevista para magistrados de tribunal y jueces de la República.

Procede, en consecuencia, la Corte a establecer si en relación con la exención prevista para magistrados de Tribunal existe cosa juzgada constitucional.

La Corte Constitucional mediante Sentencia C-1060A de 2001 decidió:

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

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

En este caso se considera gastos de representación el cincuenta por ciento de sus salarios.”

Sostiene quien interviene en representación de la DIAN que la Corte Constitucional, al decidir la acción de inconstitucionalidad instaurada contra los dos primeros incisos del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, declaró la inexequibilidad de la exención aplicable a los gastos de representación que reciban los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, y que, al aclarar el texto de la norma que sería objeto de consideración, precisó que se excluían de la misma las disposiciones referentes a los jueces y los profesores contenidas en los incisos no demandados del numeral 7º. De lo anterior, sostiene, se concluye que la norma que establecía la exención para los magistrados de

tribunal fue declarada inexecutable.

La anterior interpretación ha sido sostenida por la DIAN en diversos conceptos, los cuales de acuerdo con el artículo 933 del Estatuto Tributario tienen fuerza vinculante para los funcionarios de la administración pública. En efecto, ha dicho la DIAN que a partir de la notificación de la Sentencia C-1060A de 2001,

“ (...) sólo continúan gozando de la exención del impuesto sobre la renta y complementarios los gastos de representación que perciban los Jueces de la República y los profesores de universidades oficiales considerados éstos como un porcentaje fijado como exento en los incisos finales del numeral 7, del artículo 206 del Estatuto Tributario, cuyo texto es el siguiente:

“Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

En el caso de los profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta (50%) de su salario.”

Es preciso señalar, que en el caso de los profesores de universidades oficiales, si bien el fallo que decreta la inexecutable del inciso primero del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario incluye los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades oficiales por encontrarse allí mencionados, también lo es que, como el último inciso del mismo numeral se refiere de manera expresa a la exención de los gastos de representación de los profesores de universidades oficiales hasta por un máximo del 50% del salario estos deben considerarse exentos en virtud del criterio de interpretación señalado en la parte motiva de la Sentencia.

Lo anterior atendiendo además a que las sentencias de la Honorable Corte Constitucional de acuerdo con lo previsto por el artículo 48 de la Ley 270 de 1996, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive. La parte motiva constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad hace tiene carácter obligatorio general.

Resumiendo, los gastos de representación de funcionarios diferentes de los jueces de la

República y profesores de universidades oficiales, por efectos de la sentencia, a partir del 27 de noviembre de 2001 quedaron gravados y en consecuencia a partir de esa fecha se toman como base para aplicar la retención en la fuente.”<sup>2</sup>

Sin embargo, encuentra la Corte que la anterior argumentación es abiertamente contraria al texto de la norma tal como se lee después de retirarle los contenidos declarados inexequibles por esta Corporación en la Sentencia C-1060A de 2001. Dice así, en lo pertinente, el actual artículo 206 del Estatuto Tributario:

Art. 206. Rentas exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal o reglamentaria, con excepción de las siguientes:

(...)

7. En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50 %) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario

(...)

(Se han subrayado los apartes que en concepto de la DIAN están comprendidos por la declaratoria de inexequibilidad del inciso primero que se hizo en la Sentencia C-1060A de 2001)

Resulta, por decir lo menos, curioso, que la DIAN, en su concepto, después de precisar que sólo la parte resolutive de las sentencias de constitucionalidad tiene fuerza vinculante<sup>3</sup>, decida excluir del texto del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, un contenido normativo que no fue declarado inexequible por la Corte. Así, en el concepto de la DIAN, no obstante que en su parte resolutive la Sentencia C-1060A de 2001, solo declaró la

inexequibilidad de los dos primeros incisos del numeral 7º, decide acudir a la parte motiva de la Sentencia, para incluir también en el pronunciamiento de inexequibilidad, por vía de interpretación de los alcances del fallo, una parte sustancial del inciso tercero, que de manera expresa había sido excluido de la decisión de la Corte. Y, a partir de esa misma valoración sobre el alcance de la parte motiva, concluye la DIAN, de manera contradictoria, que los profesores, no obstante que habían sido mencionados en el inciso primero declarado inexequible, tienen un régimen de exención autónomo, dado que también aparecen mencionados en el inciso cuarto.

Encuentra esta Corporación que no es de recibo la anterior interpretación, por cuanto de manera expresa la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001 excluyó de su pronunciamiento los incisos 3º y 4º del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, cuyos dos primeros incisos habían sido demandados en aquellas ocasiones, y resulta erróneo que, contra el expreso tenor literal de la parte resolutive del fallo, la DIAN decida leer el actual numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario como si la expresión “[e]n el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50 %) de su salario.”, hubiese sido declarada inexequible.

Y ello es así porque, (1) en su pronunciamiento, de manera expresa, la Corte señaló que los incisos 3º y 4º tenían contenido autónomo, (2) la lectura separada de los mismos tiene un claro sentido normativo a partir de su tenor literal, particularmente tratándose del anterior inciso tercero, que es el objeto del presente proceso, y (3) porque de haber querido la Corte que su pronunciamiento comprendiese a los magistrados de tribunal y a sus fiscales, y si consideraba, como en efecto lo hizo, que el inciso tercero que se refería a ellos, tenía un contenido regulatorio autónomo y no había sido demandado, debía haber integrado la unidad normativa para evitar un fallo inocuo. En tal caso en la parte resolutive, de manera expresa habría declarado inexequible el contenido normativo que, en consonancia con el inciso primero, se refería a los magistrados de tribunal y a sus fiscales. Pero no lo hizo así. Luego, a partir del hecho de que cuando la Corte se refirió al contenido de los incisos de la disposición demandada que no serían objeto de su pronunciamiento, hubiese mencionado únicamente a los jueces de la República y a los profesores de las universidades oficiales, no puede concluirse que la decisión de inexequibilidad se predica también de un contenido normativo autónomo y que no fue integrado a la decisión adoptada en la parte resolutive del fallo -

pese a que había clara conciencia sobre su existencia- sino que, por el contrario, fue excluido de la misma.

Tampoco resulta de recibo el criterio del ICDT conforme al cual el primer inciso del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, declarado inexecutable por la Corte, contenía la exención y que tanto el segundo, también declarado inexecutable, como el tercero y el cuarto, que no fueron objeto de consideración por la Corte, se limitaban a fijar, de manera arbitraria, los porcentajes del salario que en cada caso se consideraban gastos de representación. Aunque la génesis de la norma pudiese llevar a esa conclusión, lo cierto es que, leídos por separado los incisos que no fueron declarados inexecutables, los mismos tienen un contenido regulatorio autónomo, y así lo manifestó la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001.

Aún si se aceptase que el contenido normativo del inciso tercero, en cuanto se refiere a los magistrados de tribunal, estaba incorporado también en el inciso primero, que fue declarado inexecutable, no resulta admisible la interpretación que hace la DIAN, por cuanto la técnica del control de constitucionalidad hacía imperativo que se integrase la unidad normativa. La consecuencia de no hacerlo así no es la de que el intérprete pueda extender el fallo de inexecutableidad a normas cuya inconstitucionalidad no fue declarada por la Corte, sino la de que el fallo resultaría inocuo, por cuanto el contenido normativo declarado inexecutable se mantendría vigente en razón de estar reproducido en otras normas que no fueron consideradas por la Corte. Esa es, precisamente, una de las razones que justifican que la Corte deba, en ocasiones, integrar a su pronunciamiento disposiciones que no han sido demandadas. La jurisprudencia ha sostenido que una de las justificaciones de la unidad normativa que se realiza en ciertos fallos de inconstitucionalidad es, precisamente, la de evitar los fallos inocuos.

En este caso se tiene que no se trata de una omisión de la Corte, que por inadvertencia habría dejado de incorporar a su decisión un contenido normativo idéntico al que declaró inexecutable, sino que tal contenido normativo fue explícitamente considerado, y de manera expresa se señaló que las normas en las que el mismo se expresa "... no fueron objeto de la demanda parcial del numeral 7º del artículo 206, ni integran una unidad lógica con la que aquí se examina."

Dijo la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001:

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

Destaca ahora la Corporación que en ese fallo:

1. La Corte restringió su pronunciamiento a las disposiciones acusadas y transcritas, que correspondían a los para entonces incisos primero y segundo del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario.
2. Que no obstante que en la parte motiva la Corte omitió relacionar a los magistrados de tribunal y sus fiscales entre los sujetos cuya situación se regulaba en los incisos no demandados, lo cierto es que en la parte resolutive transcribió los incisos que se declaraban inexecutable, sin incluir, ni total ni parcialmente, el inciso 3º, que expresamente se refiere a esos funcionarios.

A este efecto debe tenerse en cuenta que la Corte, para referirse a los funcionarios de la Rama Judicial que quedarían cobijados por su pronunciamiento, lo hace a las cabezas de la Rama Jurisdiccional, y en otro aparte del fallo, a los magistrados de las altas cortes, únicas corporaciones que conforme a la Constitución, tienen las calidad de cabezas de la Rama Judicial en sus respectivas jurisdicciones.

3. Que en relación con los incisos no demandados puntualizó la Corte que los mismos “podrían tener un telos diferente y merecerían un análisis de constitucionalidad específico, que no es del caso abordar aquí, ya que esas normas no fueron objeto de la demanda parcial del numeral 7º del artículo 206, ni integran una unidad lógica con la que aquí se examina.”

Por las anteriores consideraciones no es posible afirmar que la primera frase del inciso 3º del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario haya sido declarada inexecutable por la Corte y, en consecuencia, sobre ella no existe cosa juzgada formal.

No cabe, finalmente, tampoco, predicar la existencia, en este caso, de cosa juzgada material. Cuando la Corte, de manera expresa, ha señalado que las consideraciones que la conducen a declarar la inexecutable de determinados contenidos normativos no se predicán de otros, que serían susceptibles de un nuevo examen de constitucionalidad desde una perspectiva diferente, no es posible sostener que respecto de tales contenidos ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material. La cosa juzgada material se presenta cuando no obstante la diferencia en el tenor literal de las disposiciones respecto de las cuales se predica la ocurrencia de ese fenómeno, existe identidad en sus contenidos normativos. Pero ha sido clara la Corte en señalar que cuando no hay tal identidad normativa, no obstante eventuales similitudes en los contenidos, no existe cosa juzgada.

Y en el presente caso la propia Corte fue explícita en señalar que entre los contenidos normativos de los incisos 1º y 2º y los contenidos de los incisos 3º y 4º no existía identidad, sino que, por el contrario, estos últimos eran, en relación con los primeros, norma autónomas que "... podrían tener un telos diferente y merecerían un análisis de constitucionalidad específico ...".

No cabe predicar la existencia de cosa juzgada material frente a contenidos normativos que de manera expresa fueron excluidos del fallo de la Corte, respecto de los cuales la misma Corporación conceptuó que no conforman unidad lógica con las normas objeto del fallo de inconstitucionalidad y en relación con los cuales se afirma la posibilidad de adelantar un diferente análisis en torno a su constitucionalidad.

Concluye la Corte que en relación con el numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario no existe cosa juzgada constitucional, que el inciso demandado, en cuanto hace referencia a los magistrados de tribunal y sus fiscales, no ha sido declarado inexecutable, y que no se presenta la ineptitud de la demanda que plantea quien interviene a nombre de la DIAN, en la medida en que la comparación que a la luz del principio de igualdad propone el demandante se realiza a partir de dos contenidos normativos que se encuentran vigentes.

Considera esta Corporación del caso señalar, finalmente, que la existencia de cosa juzgada

material sólo puede ser constatada y declarada por la propia Corte, sin que quepa que los operadores jurídicos decidan por vía interpretativa hacer extensivo el alcance de las decisiones inexequibilidad a disposiciones que no fueron expresamente declaradas inexequibles por la Corte, pero que en criterio del intérprete tienen el mismo contenido normativo que otras que sí lo fueron.

#### 4. Análisis de los problemas planteados

Para abordar los problemas de constitucionalidad que se han planteado, la Corte se referirá, en primer lugar, de manera general, a las exenciones tributarias y a las condiciones dentro de las cuales las mismas resultan constitucionalmente admisibles; luego tratará lo relativo al impuesto a la renta aplicable a los ingresos laborales, y, en ese contexto, a los gastos de representación y la manera como ellos han evolucionado en el sector público colombiano, y, finalmente, dentro de ese marco conceptual, la Corte analizará si la exención prevista en el numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario se aviene a la Constitución, en particular a los principios contenidos en sus artículos 13, 95, numeral 9º, y 363.

##### 4.1. Las exenciones tributarias

De manera reiterada esta Corporación se ha pronunciado en relación con el amplio margen de configuración que tiene el legislador en materia tributaria y, en particular, para crear, modificar o suprimir exenciones tributarias.

Sobre la atribución del Congreso para legislar con amplitud de criterio en materia tributaria, y específicamente sobre exenciones, la Corte ha señalado:

“Si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.)” 4

En la misma providencia, la Corte puso de presente que así como le corresponde al legislador consagrar una exención, la decisión de restringirla o eliminarla “... equivale a la decisión de

gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso.”<sup>5</sup>

A través de las exenciones tributarias el legislador, por consideraciones de política fiscal, entre las cuales se encuentran, por ejemplo, las medidas de fomento, o por imperativos de equidad, impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma. En tales eventos, ha dicho la Corte en relación con el impuesto de renta, si bien, en principio, la actividad que realiza el contribuyente se encuentra comprendida en el ámbito del hecho generador del tributo, tal como éste ha sido definido en la ley, los ingresos provenientes de ella se excluyen parcial o totalmente en el momento de determinar el valor de la renta gravable.<sup>6</sup>

La Corte, por otra parte, ha señalado que como elementos de la exención están, por un lado, la exclusión que de manera anticipada hace el legislador, de un conjunto de sujetos del ámbito del hecho generador del impuesto, y, por otro, la generalidad que debe predicarse de dicha exclusión. Sobre este último aspecto en la sentencia C-1060A de 2001 se dijo: “Así como la universalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, la generalidad y homogeneidad en la configuración de las exenciones y beneficios garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros.”

El principio de la generalidad en los tributos implica que “... el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo).”<sup>7</sup><sup>8</sup>

Esa condición de generalidad, que resulta aplicable a las exenciones, sin embargo, no desconoce el hecho de que, por definición, toda exención implica un trato diferenciado en beneficio de determinados sujetos, que en ausencia de la previsión legal que establece la exoneración, se encontrarían sometidos al tributo. La exigencia de generalidad comporta entonces que la exención comprenda a todos aquellos que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas. O, dicho de otra manera, que toda exención tributaria, en cuanto que comporta un tratamiento diferenciado frente al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, debe estar suficientemente

justificada.

Sobre este particular la Corte ha precisado que el tratamiento de las exenciones tributarias, no obstante el amplio margen de configuración que existe sobre la materia, no queda librado a la mera opción política del legislador, sino que "... lleva implícita una valoración específica del principio de justicia tributaria ...", conforme al cual las mismas deben legitimarse y que las hace susceptibles del control de constitucionalidad.<sup>9</sup>

En ese contexto, la capacidad del legislador para establecer exenciones no es ilimitada, sino que debe consultar en todo momento los parámetros que se desprenden del deber general de contribuir previsto en el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución, de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se predicen del sistema tributario conforme al artículo 363 Superior, y del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta.

De este modo, cuando el legislador, por consideraciones de diversa índole, decide consagrar un beneficio tributario, debe consultar siempre los criterios de equidad tributaria, que de acuerdo con la doctrina tienen expresión tanto horizontal como vertical. Así, conforme a la equidad horizontal, aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica deben contribuir de manera equivalente, al paso la equidad vertical exige que quienes tienen mayor capacidad económica soporten en mayor medida la carga que se deriva del deber de contribuir.

Para valorar la constitucionalidad de un beneficio tributario establecido por el legislador, entonces, es necesario acudir a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en función de los principios constitucionales que se han enunciado.

A este respecto la Corte ha señalado que corresponde al legislador, a iniciativa del gobierno "... evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención."<sup>10</sup>

La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional. En ocasiones, tales beneficios obedecen a imperativos constitucionales, por razones de equidad,

como sería el caso, por ejemplo, de las exenciones previstas en los primeros numerales del artículo 206 del Estatuto Tributario, a las cuales, en cuanto que se refieren al mínimo laboral, resulta aplicable el criterio expuesto por la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001 según el cual “... el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar ... constituye la frontera a la presión fiscal individual...” , que responde a la necesidad de proteger valores constitucionales tales como los que se desprenden de los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos.

En otros casos, las exenciones tributarias pueden obedecer a consideraciones de fomento o a opciones de política fiscal o laboral. En esos eventos, si bien el beneficio especial no responde a un imperativo por razones de equidad, es posible justificarlo en un ejercicio de ponderación entre los principios de orden tributario que se sacrifican con su establecimiento y la razonabilidad y proporcionalidad de la medida en función de sus fines. Así, por ejemplo, cuando el legislador decide establecer un beneficio tributario por razones de fomento, la contribución de los destinatarios del mismo a los fines del Estado debe apreciarse no solo desde la perspectiva de su esfuerzo fiscal, sino también de la contribución que realizan al vincularse a actividades que, no obstante su importancia para el Estado, presumiblemente no se llevarían a cabo en ausencia del beneficio tributario, el cual se justifica, entonces, en el interés superior que alienta la actividad que se promueve, bien sea por su carácter estratégico, por su capacidad para generar empleo en áreas deprimidas, por su potencial sobre los niveles de actividad económica, etc.

Y en otra hipótesis distinta, el beneficio tributario puede concederse para incentivar una actividad que comporte niveles de riesgo económico o personal superiores a los ordinarios. Y en todos esos casos sería necesario adelantar ese ejercicio de ponderación en orden a establecer si esos beneficios resultan compatibles con la Constitución.

Como se ha dicho, dentro de los parámetros que determinan su validez constitucional, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración para diseñar la política tributaria estableciendo gravámenes y exenciones. Y en ejercicio de su competencia puede, en un momento dado, optar por reducir o eliminar determinados beneficios tributarios, cuando concluya que el balance entre su efectividad para conseguir los fines que perseguía su establecimiento y las distorsiones y complejidades que ellos pueden introducir al sistema

tributario es negativo. Y en esa evaluación cabe, también, la consideración de instrumentos alternativos que en un momento dado pueden mostrar mayor aptitud para la obtención de los mismos fines. Así, por ejemplo, para la materia objeto de este proceso, al mismo resultado sobre el ingreso real de un servidor público se puede llegar a través del incremento de su salario nominal, o mediante el pago de una bonificación, o el establecimiento de una exención.

Lo importante a efectos del análisis de constitucionalidad es establecer si un determinado beneficio tributario, no obstante que puede alterar, en principio el equilibrio que el sistema tributario, tal como ha sido constitucionalizado, exige entre la obligación de contribuir y la capacidad económica de cada cual, puede considerarse justificado a la luz de otros valores constitucionales o desde la perspectiva del interés general y los fines del Estado.

#### 4.2. Los ingresos laborales desde la perspectiva tributaria. Los gastos de representación.

El impuesto sobre la renta ha estado siempre en la base de los sistemas tributarios, por consideraciones de equidad y de eficiencia económica. Tiene alta capacidad para generar recursos para el Estado, con significativo impacto sobre la redistribución del ingreso, dada la posibilidad de imprimirle una estructura progresiva, al paso que mantiene su neutralidad, porque, en términos generales, produce las menores distorsiones en la asignación de los recursos.<sup>11</sup>

En principio, este impuesto se causa sobre los ingresos generados por los sujetos destinatarios del mismo, entre los cuales se cuentan los ingresos laborales.

Tal como se puso de presente por la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001, “[l]as rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos.” Así, por consideraciones de equidad, como ya se señaló, el legislador ha excluido del ámbito del tributo, de manera general, el 25% de los ingresos laborales recibidos por los trabajadores<sup>12</sup>, así como otros conceptos específicos, que corresponden a los mínimos previstos en la ley en materias tales como indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad, protección a la maternidad, o cesantías.

En la configuración del impuesto de renta sobre los ingresos laborales, es necesario determinar, en primer lugar, cuales son los ingresos constitutivos de renta. En razón del principio de generalidad de los tributos, inicialmente, todo pago proveniente de la relación laboral y susceptible de producir un incremento patrimonial para su destinatario, se consideraba renta para efectos tributarios. Sin embargo, en el ámbito laboral existen conceptos cuya clasificación como ingreso laboral no puede hacerse, exclusivamente, en función de la percepción de una suma de dinero por el trabajador. Así, por ejemplo, los gastos de viaje, los gastos de vestido, o los gastos de representación, en determinado contexto, no obstante que comportan un ingreso para el empleado que debe efectuarlos, no se traducen en un incremento de su propio patrimonio.

De manera tradicional, aquellos ingresos que el trabajador recibe, no para su propio beneficio, sino en razón de las funciones que debe desarrollar y para el mejor cumplimiento de éstas, no se consideran como renta gravable. Así, por ejemplo, no se consideran como ingresos del trabajador a efectos del impuesto de renta, los gastos de transporte fuera de su sede por requerimiento del empleador, ni los gastos de hospedaje o alimentación en ese contexto.

Entre nosotros, los gastos de representación, como componente del ingreso laboral, se han definido por la ley, precisamente, como aquellos que, junto con otros, como los de transporte, o el suministro de herramientas, corresponden a lo que el empleado "... recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones..." (artículo 128 CST).

A partir de esa definición de la ley laboral, y del efecto que el concepto tenía en materia tributaria, en la práctica, en Colombia, tanto en el sector público como en el sector privado, se presentó en años pasados una transformación sobre el significado y el alcance de los gastos de representación.

Originalmente, el concepto de gastos de representación se aplicaba a aquellas expensas en las que incurren las empresas o entidades dentro del giro ordinario de sus actividades y con el propósito de realizar de mejor manera su objeto. Tales se consideran, por ejemplo, las necesarias para la atención de clientes actuales o potenciales, para establecer nuevos contactos o conservar los existentes, para mantener y promocionar la imagen pública de la

entidad, concepto este último afín con el de relaciones públicas y dentro del cual caben gastos en conferencias, recepciones, atenciones varias o elementos promocionales.

Todos esos gastos pueden realizarse directamente por las empresas o las entidades, y, dentro de los parámetros que fije la ley, pueden ser deducibles de la renta bruta. Sin embargo, con frecuencia, para la realización de tales gastos se asignan partidas a determinados empleados que tienen entre sus funciones la de llevarlos a cabo. Tales esquemas pueden operar por reembolso de gastos, cargo a cuentas especiales, o entrega anticipada de un estimativo de gastos. En todos los casos, los gastos deben estar justificados según los parámetros que al efecto haya establecido la respectiva entidad, y debidamente soportados documentalmente.

Aunque tanto desde su perspectiva laboral, en cuanto a que si constituyen o no salario, como desde el lado tributario -si estan exentos o son deducibles- han sido frecuentes los conflictos que se suscitan a partir de los gastos de representación, lo cierto es que la mayor fuente de ambigüedad al respecto se introdujo en Colombia por la vía de la última modalidad que se ha reseñado. Esto es, cuando por concepto de gastos de representación se entrega a determinados empleados una cierta suma de dinero, no como retribución por su trabajo, sino para que la utilice, con un criterio de buena fe, en expensas propias del objeto de la empresa o entidad.

Se acudió, así, particularmente en el sector público, a una modalidad según la cual un determinado porcentaje del salario se consideraba como gastos de representación, pero con la característica especial de que se trataba de un ingreso de libre disposición del empleado, que se presumía afectado a las necesidades de representación de la empresa o la entidad. Desapareció por consiguiente la necesidad de justificar los gastos de representación, y el concepto en si mismo cambió en su significación.

En ese nuevo contexto las sumas que se entregan a ciertos empleados por concepto de gastos de representación se convierten en un componente de la retribución del trabajador, que tendría como propósito permitirle mantener un status social adecuado con la naturaleza del cargo y la proyección pública de la empresa o entidad.

Particularmente para el sector publico se ha señalado que los gastos de representación son "... emolumentos que se reconocen por el desempeño de excepcionales empleos, cuyo

ejercicio puede exigir un género de vida que implique mayores gastos en relación con los que demanda el ejercicio común de los cargos oficiales.” 13

El Consejo de Estado señaló, ya en 1975 y con antecedentes que van hasta 1967, que en el sector público, a diferencia de lo que ocurre en el sector privado, los gastos de representación constituyen factor salarial, porque “... fueron creados por la ley, con carácter permanente, para beneficio personal del empleado, en gracia de la posición que ocupa, de la jerarquía del empleo, de la dignidad que implica y de las responsabilidades señaladas al cargo mismo...”14

Tal criterio resultaría igualmente aplicable en el ámbito privado, en el contexto que se viene comentando, por cuanto no obstante que puede existir un interés del empleador en preservar la imagen institucional o corporativa, mateniendo un determinado status para sus funcionarios representativos, en tal esquema ya no resulta fácil separar lo que el trabajador percibe como retribución de lo que recibe para beneficio exclusivo de la empresa.

Ese cambio en la concepción de los gastos de representación condujo a que se presentasen notorias distorsiones en el sistema tributario, pues dado que los ingresos por concepto de los mismos no se encontraban gravados, trabajadores con mayores ingresos terminaban pagando menos impuestos que aquellos con menores niveles de retribución. Ello llevó a que el legislador, para efectos tributarios, optase por definir la renta laboral gravable no ya a partir de la finalidad que empleador y empleado, o, tratandose de empleados públicos, la propia ley, dispusiesen para determinados ingresos, sino a su calidad retributiva de la labor y a su capacidad de generar un incremento patrimonial para el empleado. Y, en todo caso, a prescindir de la desgravación de los ingresos del trabajador imputables a gastos de representación, sin perjuicio de las actividades de representación que resulten admisibles como costos deducibles para la empresa o entidad.

Así, en 1986, como producto de la reforma tributaria que el gobierno de entonces impulsó, entre otros objetivos, con el de corregir las distorsiones que de distintas maneras se habían introducido en el impuesto a la renta, se decidió suprimir un conjunto de exenciones tributarias, y en cuanto hace a las rentas de origen laboral gravadas, redefinirlas para abarcar en ellas la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria que no estén expresamente exceptuados.15

Destacó, entonces, el gobierno que entre las distorsiones que afectaban el impuesto de renta se encontraban el alto nivel de tarifas, que incidía de manera particular sobre los niveles medios de ingreso, lo cual, a su vez, habían conducido a que, como medida compensatoria, proliferasen los beneficios y las exclusiones tributarias. Señalaba que por esa vía, si bien se le restaba el impacto real a las tarifas en el sector beneficiado, se le imprimía regresividad al impuesto sobre la renta, "... cuya justificación teórica radica, precisamente, en su carácter progresivo ..."16

Expresó el gobierno que por consideraciones de equidad vertical se proponía, entre otras medidas, la eliminación de los gastos de representación exentos. Sin embargo, dada la particular connotación que los gastos de representación habían adquirido en el sector público como factor retributivo de ciertos empleados, se propuso que se facultara al gobierno para que aumentase los salarios de los servidores públicos que se viesan afectados en su ingreso real por la supresión de las rentas exentas. De esta manera en el numeral 3º del artículo 90 de la Ley 75 de 1986 se confirieron facultades extraordinarias al gobierno para: "Aumentar los salarios de los empleados públicos que se vean afectados en su ingreso real por la eliminación de rentas exentas."

Durante su trámite en el Congreso de la República, la propuesta del gobierno se modificó, para agregar a las exenciones sobre los ingresos laborales, las previstas, con las modificaciones posteriores, en el artículo 206 numeral 7º del actual estatuto tributario. La razón de esta exención se basó en la consideración de que los gastos de representación "... se justifican para personas vinculadas a las más altas posiciones de las distintas ramas del poder público, que, por lo demás, reciben remuneraciones inferiores a las de sus similares del sector descentralizado gubernamental o del sector privado." 17

La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-1060A de 2001, declaró la inexecutable de las disposiciones que consagraban esa exención para los más altos funcionarios del Estado en las ramas legislativa, ejecutiva y judicial, en razón a que resultaba desproporcionado que los funcionarios de más altos ingresos tuviesen una exención sobre el 50% de sus salarios que se consideraba como gastos de representación. En esa medida, en criterio de la Corte, la exención se convertía en un privilegio, para personas que por su notoriedad pública debían, por el contrario, ser un ejemplo en relación con la obligación que cobija a todos de contribuir con los gastos del Estado en la medida de su capacidad económica.

Sin embargo, como se ha anotado, la propia Corte precisó que los criterios que resultaban aplicables a los altos funcionarios previstos en el inciso primero del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario, eventualmente no resultarían aplicables a los funcionarios a los que se refieren los incisos 3º y 4º, disposiciones que, en cuanto que pueden tener un telos diferente, merecerían un análisis de constitucionalidad específico.

Debe entonces, ahora, examinar la Corte la disposición contenida en el inciso tercero del numeral 7º del artículo 206 del Estatuto Tributario para establecer si la exención allí prevista en relación con los magistrados de tribunal y los jueces de la República se ajusta a la Constitución o no.

#### 4.3. Análisis de la disposición acusada

Para abordar los problemas de constitucionalidad que se han planteado, es necesario tener en cuenta que, tal como se ha dejado sentado, los gastos de representación en el sector público, de manera explícita, se han previsto como una parte de la remuneración de los empleados que los perciben, y que, la calidad de exentos que en algunos casos tienen por virtud de la ley, ha sido un factor relevante para determinar el nivel de ingreso real que se considera adecuado para el respectivo cargo.

Durante mucho tiempo, de manera generalizada, para ciertos rangos de empleos públicos, en Colombia, para fijar el nivel de ingreso real de los servidores del Estado, se había acudido tanto a la vía directa, que comprende sueldos, primas bonificaciones y conceptos similares, como a la vía indirecta, denominada oblicua por la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001, mediante el establecimiento de beneficios tributarios.

Se encuentra dentro del ámbito de configuración legislativa en materia tributaria, determinar la manera como serán gravados los ingresos laborales. Así, al legislador le corresponde definir los ingresos que constituyen la renta gravable, fijar las tarifas de los impuestos que les resulten aplicables y establecer beneficios y exenciones.

En particular, no resulta per se, contrario a la Constitución que el legislador decida exonerar del impuesto de renta, total o parcialmente, los gastos de representación, aún cuando

revistan la modalidad de retribución para el empleado que los recibe a la que se ha hecho alusión en esta providencia. En ese caso, sería necesario establecer si tal exención puede justificarse a la luz de la Constitución, con criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

De manera general, encuentra la Corte que no es violatorio de la Carta que determinado componente de la retribución de ciertos funcionarios públicos se establezca en atención a la consideración de la particular condición del empleo en cuanto a la dignidad del cargo, las responsabilidades que comporta y la autoridad que le corresponde.

En particular, tratándose de la función judicial, ha habido un esfuerzo constante en los últimos tiempos en Colombia, orientado a lograr mayores niveles de reconocimiento para los servidores públicos vinculados a la administración de justicia, y concretamente, para jueces y magistrados. Desde esa perspectiva, la retribución económica de quien se vincula a la función judicial, no solamente se establece en razón de las consideraciones objetivas y subjetivas derivadas del cargo, tales como funciones, responsabilidades, requisitos de formación y experiencia, etc., sino que, además, responde a la necesidad de asegurar para el funcionario judicial una posición en la sociedad acorde con su autoridad y la dignidad que ostenta. Ese componente adicional, infortunadamente, en nuestro país, también obedece a la consideración del riesgo especial que comporta el ejercicio de la función judicial.

Cuando el legislador establece un tratamiento tributario especial para ese componente de la retribución de jueces y magistrados, atiende a una consideración objetiva susceptible de ser valorada en función de los principios de igualdad y equidad.

Cuando en 1986 el legislador decidió mantener el carácter exento de los gastos de representación de ciertos funcionarios del Estado, lo hizo a partir de determinados criterios, que permiten ahora evaluar la constitucionalidad de esa opción:

En primer lugar, consideró que el reconocimiento de gastos de representación debía limitarse a ciertos funcionarios del Estado, en particular para aquellos que se ubican en los más altos niveles de la función pública. Y, en segundo lugar, que ese reconocimiento debía dar lugar a un beneficio tributario, entre otras razones, para corregir la inadecuación que se percibía en los niveles de retribución de esos funcionarios en comparación con otros de similares características en el campo privado o en el sector público descentralizado.

De este modo, el legislador consideró que a ese mayor nivel de reconocimiento propio de ciertos cargos, podía llegarse, tanto mediante la fijación de un componente de retribución que, por la vía de los denominados gastos de representación, consultase las particulares condiciones del cargo, como a través de un beneficio tributario complementario.

Ello implicaba, y ese fue el propósito manifiesto en el trámite legislativo de la Ley 75 de 1986, que todos aquellos funcionarios que percibían ingresos por concepto de gastos de representación, distintos de los expresamente señalados en la ley, no podrían acceder a un beneficio tributario en razón de los mismos. Dado que hasta ese momento, 1986, la retribución de tales funcionarios se había fijado teniendo en cuenta esa exención, para evitar que la reforma tuviese un efecto contrario a la equidad, se facultó al gobierno para ajustar el salario de los empleados públicos afectados por la eliminación de las rentas exentas.

Así, encuentra la Corte que existe una justificación suficiente para que la ley atribuya una parte de la retribución de jueces y magistrados a gastos de representación, y que ni de ese hecho, ni del beneficio tributario que se otorga a tales ingresos, se deriva una diferencia de trato frente a empleados públicos que percibían ingresos exentos por concepto de gastos de representación, porque pertenece a la potestad de configuración del legislador determinar qué funcionarios tienen gastos de representación, y porque la propia ley que estableció la exención previó un aumento compensatorio para los ingresos de los empleados públicos que se hubiesen visto afectados por la eliminación de las rentas exentas.

Observa la Corte que frente al sector privado la situación es distinta. En este caso, como efecto de la Ley 75 de 1986, se eliminó la posibilidad de que los pagos que se hacen a los empleados por concepto de gastos de representación se considerasen como ingresos exentos, lo cual exigía adecuar las estructuras de las empresas, tanto para canalizar adecuadamente las expensas que se producen en beneficio exclusivo de la empresa, como para ajustar los niveles de remuneración en orden a mantener los niveles de ingreso real de aquellos trabajadores que se habían beneficiado de la exención sobre ingresos que no obstante estar calificados como gastos de representación, constituían verdadera renta en la perspectiva tributaria. Tampoco cabe en este caso un juicio de igualdad, por cuanto el

concepto de gastos de representación es distinto en uno y en otro caso. En el sector público los mismos se han considerado factor salarial y benefician al empleado, al paso que en el sector privado, esos gastos son expensas que se hacen en beneficio de la empresa, y no pueden, desde la perspectiva tributaria, emplearse como instrumento para mejorar el ingreso real de los empleados, porque tal mejoría se haría para trabajadores privados, pero con cargo a las finanzas públicas, por la reducción en el producido del impuesto.

Desde la perspectiva de la razonabilidad y la proporcionalidad de la disposición acusada, es necesario indagar si el porcentaje que se ha fijado para los gastos de representación resulta adecuado.

Nuevamente se tiene que la materia corresponde al ámbito de la potestad de configuración legislativa, puesto que no existe imperativo constitucional que permita establecer, salvo la exclusión de hipótesis extremas, cual debe ser la proporción de la retribución que en ciertos empleos se atribuya a gastos de representación.

La aproximación al problema puede hacerse desde dos perspectivas, por un lado, a partir de la consideración sobre la proporción que resulta razonable atribuir, dentro del complejo de factores que integran la remuneración, a los gastos de representación en el sector público, y por otro, teniendo en cuenta el impacto que sobre el ingreso real tienen esos gastos de representación por virtud de la exención tributaria que les confiere la ley.

En el primer caso, existe un amplio margen de apreciación del legislador al respecto, tanto más amplio en cuanto que, en sí mismos considerados, tales ingresos por gastos de representación, no tengan particulares efectos jurídicos. Se trata de establecer cual es el peso que para fijar la remuneración de ciertos empleos deba otorgarse a diversos factores, entre ellos los que integran el concepto de gastos de representación en el sector público.

La ley ha fijado esa proporción en 25% para los jueces de la República y 50% para los magistrados de tribunal y sus fiscales. No obstante la dificultad del juicio de proporcionalidad o racionalidad, dada la amplitud que por definición tiene la opción que se abre al legislador, es necesario tener en cuenta que, en todo caso, ese porcentaje se aplica sobre el valor que de acuerdo con la Ley 4ª de 1992 estos funcionarios reciban por concepto de salario, y no sobre la totalidad de sus ingresos laborales.

Por otra parte, no obstante que de los gastos de representación se deriva según la ley un beneficio tributario, para hacer una comparación desde la perspectiva de la igualdad entre lo previsto para los magistrados de tribunal y los jueces de la República, debe tenerse en cuenta que en principio, la proporción que corresponde a los gastos de representación, se fija a partir de los niveles de autoridad, responsabilidad y dignidad que comporta el empleo y que en atención a esa consideración, los mismos se reservan para los más altos funcionarios del Estado, en una escala creciente a medida en que se ascienda en la jerarquía de la función pública. Así el juicio de igualdad que se propone entre jueces y magistrados parte de realidades diversas, porque no obstante que ambas clases de funcionarios ostentan la dignidad que se deriva de la función judicial, no puede negarse la muy distinta situación en que se encuentran jueces y magistrados en relación con los factores que se han mencionado.

En cuanto hace a la exención, el problema no puede examinarse exclusivamente desde la perspectiva tributaria, por cuanto, como se ha visto, para los empleados públicos ese beneficio tributario se ha utilizado expresamente como criterio para establecer el nivel de ingreso real que se considera adecuado para determinados cargos, en función de factores objetivos y subjetivos del empleo y de su comparación con actividades similares en la sociedad. En tal caso una consideración de la equidad exclusivamente desde la perspectiva de la capacidad contributiva, desconocería que, en muchos casos, y por virtud del esquema de retribución diseñado por el legislador, ciertos funcionarios tienen ingresos nominales inferiores a los que se considerarían adecuados para la función teniendo en cuenta todos esos factores.

Así, los ingresos por concepto de gastos de representación de ciertos funcionarios del Estado, y el beneficio tributario que les confiere la ley, hacen parte de la estructura de remuneración de tales empleados, que en ocasiones, como ocurre con ciertos funcionarios judiciales, comporta no pocas complejidades que se han ido definiendo a lo largo del tiempo, como las primas y bonificaciones que, a partir de distintas consideraciones, se adicionan a lo que se toma como salario básico.<sup>18</sup> En ese contexto hacer la valoración de constitucionalidad exclusivamente desde la perspectiva de la capacidad contributiva derivada de los ingresos nominales, dejaría de lado las consideraciones de equidad, vinculadas a la intangibilidad del salario y los criterios conforme a los cuales ciertos niveles de remuneración, son una exigencia desde la perspectiva de la dignidad del cargo, de su proyección en la sociedad y de

la afirmación de la autoridad que les corresponde en la colectividad.

Al incorporar esa dimensión al análisis, encuentra la Corte que la exención del impuesto de renta que se aplica a los ingresos que por concepto de gastos de representación perciben los magistrados de tribunal y sus fiscales y los jueces de la República se justifica la luz de la Constitución.

De esta manera la disposición acusada, (i) no resulta contraria al principio de igualdad, (ii) ni establece un beneficio desproporcionado para sus destinatarios y (iii) puede justificarse en función de sus fines, razones por las cuales habrá de declararse la exequibilidad de la misma.

## VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional actuando en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### R E S U E L V E :

Primero. INHIBIRSE para emitir un pronunciamiento de fondo en relación con el numeral 6º del artículo 206 del Estatuto Tributario.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor JAIME CORDOBA TRIVIÑO, no firma la presente sentencia por cuanto en la fecha le fue aceptado impedimento para intervenir en la presente decisión.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 El artículo 223 del E.T. dispone: “Indemnizaciones por seguros de vida. Las indemnizaciones por concepto de seguros de vida percibidos durante el año o período gravable, estarán exentas del impuesto de renta y ganancias ocasionales.”

2 Concepto No. 27619 de mayo 7 de 2002

3 Sobre el particular la Corte en la Sentencia C-037 de 1996 precisó que: “... sólo será de obligatorio cumplimiento, esto es, únicamente hace tránsito a cosa juzgada constitucional, la parte resolutive de las sentencias de la Corte Constitucional. En cuanto a la parte motiva, como lo establece la norma, ésta constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general; sólo tendrían fuerza vinculante los conceptos consignados en esta parte que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive; en otras palabras, aquella parte de la argumentación que se considere absolutamente básica, necesaria e indispensable para servir de soporte directo a la parte resolutive de las sentencias y que incida directamente en ella.”

4 Sentencia C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo

6 Sentencia C-804 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil

7 Sentencia C-183 de 1998 M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz

8 Sentencia C-804 de 2001

9 Sentencia C-1060A de 2001

10 Sentencia C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

11 En este sentido, ver la ponencia del proyecto de reforma tributaria presentado por el Gobierno al Congreso en 1986 y que fue la base para la Ley 75 de 1986. Historia de las leyes, Segunda Epoca, Tomo V, Congreso de la República, 1986.

12 Ese porcentaje de exención del 25% se fijó en la Ley 782 de 2002. Para la fecha en que se dictó la Sentencia C-1060A de 2001, tal porcentaje era del 30%.

13 Diego Younes Moreno. Derecho Administrativo Laboral 3ª ed. Ed. Temis, Bogotá, 1985

14 Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, febrero 10 de 1975. Consejero Ponente Jaime Betancur.

15 Artículo 31 de la Ley 75 de 1986. Actual artículo 206 del Estatuto Tributario.

16 Exposición de motivos, proyecto de ley de reforma tributaria 1986

17 Ponencia para primer debate proyecto de Ley No. 98 de 1986 Senado.

18 Así, los Decretos 673 y 682 de 2002, por medio de los cuales, en desarrollo de las normas generales señaladas en la Ley 4ª de 1992 se dictan normas sobre el régimen salarial y prestacional para los servidores públicos de la Rama Judicial y de la Justicia Penal Militar, contemplan de manera expresa los porcentajes de gastos de representación exentos, como un factor para fijar el nivel de remuneración de estos servidores públicos. De este modo, el artículo 5º del Decreto 673 de 2002 dispone: “Los empleos de la Rama Judicial y de la Justicia Penal Militar conservarán el porcentaje de la remuneración mensual que tiene el carácter de gastos de representación fijados en las normas vigentes que regulan la materia, únicamente para efectos fiscales. Dicho porcentaje se aplicará a la remuneración mensual excluyendo las primas establecidas en los artículos siguientes.” Y en el Decreto 682 de 2002, se señalan las

asignaciones básicas mensuales de los distintos funcionarios y los porcentajes que para efectos fiscales se consideran gastos de representación.