Sentencia C-397/11

EXENCION TRIBUTARIA ESTABLECIDA PARA LAS PENSIONES EN LA PARTE DE LA MESADA QUE EXCEDA 1000 UVT-No vulnera el derecho a la igualdad

ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS Y ESPECIFICAMENTE EN DETERMINACION DE EXENCIONES-Libertad de configuración legislativa

LEGISLADOR-Es competente para establecer exenciones tributarias

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA IMPOSITIVA-Límites

El legislador cuenta con una amplia libertad de decisión en materia impositiva, la jurisprudencia ha considerado que esa facultad debe ejercerse dentro de los límites consagrados en la Constitución. En la Sentencia C-1060A de 2000, la Corte consideró que esos límites están concebidos de dos formas: (i) el deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad (art. 95.9 C.P.) y (ii) se limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación (art. 363 C.P.).

PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN DEBERES CONSTITUCIONALES-Contribución al financiamiento de gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad

SISTEMA TRIBUTARIO-Se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad/SISTEMA TRIBUTARIO EN SU CONJUNTO Y NO SOBRE IMPUESTOS PARTICULARES-Ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios

De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predican del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un

recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).

EXENCION TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional/EXENCION TRIBUTARIA-Competencia del legislador/EXENCION TRIBUTARIA-Facultad legislativa siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno/DETERMINACION DE EXENCION TRIBUTARIA REALIZADA POR EL LEGISLADOR-No es de por sí inconstitucional siempre que para ello exista una razón válida para el trato diferencial/LEGISLADOR-Puede conceder exenciones que estime convenientes siempre que no se desconozcan derechos fundamentales

PROTECCION ESPECIAL DE LAS PENSIONES COMO MANDATO DEL CONSTITUYENTE-Jurisprudencia constitucional/DERECHO A LA SEGURIDAD SOCIAL-Importancia/DERECHO A LA SEGURIDAD SOCIAL-Es un derecho fundamental que encuentra su sustento en el artículo 48 de la Constitución y en los tratados internacionales que hacen parte del bloque de constitucionalidad/PENSION DE VEJEZ-Definición

DERECHO A LA PENSION-Goza de especial protección por parte del Estado

PODER ADQUISITIVO DE LAS PENSIONES-Jurisprudencia constitucional

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Competencia para expedir normas en materia impositiva sobre exenciones de impuestos nacionales

TRABAJADORES Y PENSIONADOS-Si bien se encuentran dentro de los supuestos de hecho del estatuto tributario y deben declarar renta, ello no significa que su situación sea comparable

SALARIO Y PENSION-Tienen naturaleza jurídica diversa

SISTEMA GENERAL DE PENSIONES-Características

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-No es el único principio a tener en cuenta cuando se está en presencia de una exención

LEGISLADOR-Competencia para examinar la conveniencia, oportunidad y bondad de los tributos y apreciar los eventos en los cuales sea admisible su exoneración

Referencia.: expediente D- 8304

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5, del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Magistrado Ponente:

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Bogotá D. C., dieciocho (18) mayo de dos mil once (2011)

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

1. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Luis Carlos Sandoval Navas, demandó la constitucionalidad del numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, por se manifiestamente contrario a los artículos 13, 95 y 363 de la Constitución Política.

Mediante Auto del veintinueve (29) de octubre de dos mil diez (2010), fue admitida la demanda presentada por el ciudadano Luis Carlos Sandoval Navas por cumplir con los requisitos que exige el Decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia de esta Corporación.

El despacho consideró pertinente poner en conocimiento de la demanda al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Central Unitaria de Trabajadores – CUT – y a las Facultades de Derecho y Jurisprudencia de las Universidades del Rosario, Nacional de Colombia, Sergio Arboleda y Javeriana, para que, si lo consideraban pertinente, intervenieran en el debate constitucional.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

1. NORMAS DEMANDADAS

Del numeral 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario – Decreto 624 del 30 de marzo de 1989, modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995 y subrogado por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006, “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

El texto de los apartes demandados es el siguiente (se subraya lo acusado):

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

5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1º de enero de 1998 estarán gravadas solo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVTs." (subrayado y negrilla fuera del texto)

En criterio del ciudadano Luis Carlos Sandoval Navas, el aparte demandado contenido en el artículo 206 numeral 5 del Estatuto Tributario, desconoce en forma manifiesta los principios constitucionales a la igualdad frente a la leyes, a la justicia, a la equidad, a la prevalencia del interés general, y, a la obligación de contribuir con las cargas públicas que recae sobre todos los ciudadanos; así como los de proporcionalidad y progresividad que deben regir la tributación, contenidas en los artículos 13, 95 y 363 de la Constitución Política; por tanto, solicita la declaración de inexequibilidad por las siguientes razones:

1. En primer lugar, afirma el demandante que el artículo 206 produce una vulneración del derecho a la igualdad, en razón a que el legislador en el caso de los trabajadores activos gravó con el impuesto a la renta el pago del salario con un límite de 240 UVT, es decir, cinco millones ochocientos noventa y dos mil, ($5.892.000), para el año 2010, mientras que en el caso de las pensiones el tope de la exención es de 1000 UVT, es decir, veinticuatro millones seiscientos sesenta mil pesos ($24.660.000).

En su concepto ello se traduce en que las rentas derivadas de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales que reciban sus beneficiarios, hasta por un monto de 1.000 UVT (Unidades de Valor Tributario) mensuales, equivalentes para el año 2010 en $24.555.000 mensuales (aprox. 50 salarios mínimos mensuales), están exentas de impuesto, es decir, no contribuyen al fisco en grave detrimento de las finanzas públicas. Por el contrario, para los trabajadores activos, quienes financian parcialmente con sus aportes esas pensiones, dispuso una exención del 25% de sus ingresos, limitada a 240 UVTs mensuales. Es decir, frente a una misma clase de rentas (las dos se derivan de una relación laboral) existen dos tratamientos fiscales desiguales, y desproporcionados e injustificadamente inequitativos.

1. Agrega que Colombia es un Estado Social de Derecho con un gobierno democrático, fundado en el respeto por la dignidad humana, "… en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general." En la misma forma, el artículo 13 señala que todas las personas son iguales ante la ley y reciben la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos. Y, concluye la norma, "El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva…". Estos principios constitucionales se ven desconocidos por la norma acusada, en razón a que los pensionados con capacidad de pago no aportan para las expensas del Estado mientras que sí lo hacen los trabajadores en la misma posición económica.

1. Agrega que las pensiones se encuentran altamente subsidiadas con cargo al presupuesto público y por tanto, la exención de las personas a que se refiere el legislador, se constituye en un verdadero beneficio, que resulta injusto y profundiza la inequidad y regresividad, no sólo del sistema tributario, sino en el gasto público.

1. Sin embargo, advierte que la presente acción no tiene el propósito de que absolutamente todas las pensiones, incluyendo las mínimas, que son más del 85% de los pensionados, sean gravadas, y menos, en su totalidad. Manifiesta, que por el contrario "de reconocerse la inconstitucionalidad de la norma demandada, todos los pensionados, incluyendo aquellos que reciben pensiones altas, quedarían cobijados por la exención general del 25% previstas para las rentas laborales, que no pueden ser menor de $2.333.000.oo mensuales, así como la posibilidad de descontar de la base impositiva el valor del aporte obligatorio a salud, que es del 12%, con lo cual, el porcentaje exento de impuesto sería del 37%. Lo anterior implica, que siguen siendo exentas de impuestos las pensiones hasta $2.693.000.oo."

1. Argumenta que la exención de las pensiones no tiene relación de causalidad con la actividad que las genera, y es, además, absolutamente desproporcionada.

Fundamenta lo anterior en el entendido de que toda renta es un ingreso susceptible de producir un incremento patrimonial neto, lo que supone que se incurre normalmente en una serie de costos o gastos. Sin embargo, "puede suceder que se reciban rentas sin incurrir en costos ni gastos, y aún sin que medie actividad productiva alguna, como cuando se recibe una herencia o legado, o un premio de lotería, o como en el caso de los jubilados cuando se está cesante, es decir, no se desempeña o se deja de desempeñar la actividad laboral por cumplimiento de las condiciones previstas en la ley."

Manifiesta que en todos los demás casos, "lo normal es que en desarrollo de la actividad productora de renta, se incurra en costos o gastos, que, sin embargo, y para efectos de que se reconozcan fiscalmente, deben ser necesarios, normales y proporcionales a la actividad que la genera".

Sostiene que en el caso de los trabajadores activos, "su actividad supone incurrir necesaria y obligatoriamente en una serie de costos o gastos para cumplirla, sin los cuales no sería posible recibir la renta que se deriva de dicha prestación; es decir, como condición sine qua non para percibirla, como la de alimentarse, ropa, alojamiento, vivienda, condiciones óptimas de salud tanto físicas como mentales, etc.". En otras palabras, en todos los sistemas fiscales del mundo se encuentra prevista la deducción de parte de su ingreso, en la medida en que está destinada a sufragar los gastos mínimos vitales o de subsistencia de los trabajadores, razón por la cual no tiene la posibilidad de incrementar su patrimonio. Ese costo mínimo se conoce como "Mínimo Exento", "Mínimo Vital", o "De Subsistencia"; y el legislador lo estima como una suma fija de dinero que, en teoría, cubre tales gastos.

Sin embargo, manifiesta el demandante, en Colombia se optó por un sistema mixto, esto es, porcentual y nominal. Así, el "Costo Mínimo" o "Mínimo Exento" atribuible a la actividad

generadora de renta de los trabajadores colombianos se fijó, por disposición del legislador, entre un mínimo de $2.230.412.oo y un máximo de $5.892.000.oo mensuales, siendo un marcadísimo contraste, para los jubilados que devengan $24.555.000.oo mensuales, se dispuso una "exención" de 1.000 UVTs mensuales."

El demandante presenta como ejemplos los sistemas tributarios de Estados Unidos, en donde las pensiones está gravadas en igual forma que el salario y agrega que en Colombia, los pensionados ya son de hecho privilegiados y por tanto, exonerarlos de una pensión es "un nuevo privilegio que recae sobre sujetos que ya son objeto de varios beneficios, igualmente desproporcionados e inequitativos". Compara el sistema de prima media con las pirámides, aduciendo que el subsidio que les presta el Estado desvía el dinero que debería invertirse en otros gastos sociales, y pese a ello, ahora se quiere exonerarlos de la carga pública de tributar. Lo mismo puede considerarse frente al régimen de ahorro individual por cuanto "en ambos está exento del pago de impuestos, tanto el aparte obligatorio como el ahorro voluntario de hasta el 30% del ingreso del trabajador"

1. La norma acusada implica una clara violación del artículo 95 de la Constitución Política, es decir, el deber de contribuir a los gastos públicos, según el cual dice: "El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución Implica responsabilidades" y "deberes" entre otros el de "Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."

Sostiene que en un verdadero Estado de Derecho no pueden establecerse únicamente derechos, sin que, de otro lado, y correlativamente, deben establecerse las correspondientes partidas u obligaciones.

En este sentido señala que no se considera "justo ni equitativo, que los ciudadanos que reciben una renta subsidiada hasta el 80%, no paguen nada de impuestos, a pesar de que un porcentaje creciente de los mismos, debe destinarse al pago de sus mesadas."

Agrega que esa inequidad es producto de la actividad de legislativa, es decir, del mismo Estado que a través de la Constitución Política, obliga a "promover la prosperidad general" y "la prevalencia del interés general", y no el de unos pocos, así como "la vigencia de un orden justo."

1. Sostiene que viola el artículo 363 de la norma Superior al no responder a los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Lo anterior, al reiterar que "resulta absolutamente inequitativo que se haya dispuesto exencionar totalmente de impuestos a las pensiones de hasta cincuenta salarios mínimos legales mensuales, porque dichas rentas son subsidiadas, hasta casi el 80% con cargo al presupuesto público, es decir, de los impuestos pagados por los ciudadanos, en detrimento, especialmente de los más necesitados."

La medida también es ineficiente por cuanto "se destina un monto creciente de recursos públicos, al pago de aproximadamente 1.200.000 de pensionados, que equivale al total del

Gasto Público Social destinado a más de 23 millones de personas; éstas, se exoneran del pago de impuestos, con lo cual, de mantenerse esa exención en el monto fijado, terminará colapsando las finanzas públicas, en detrimento, no solo de los propios beneficiarios actuales y futuros del sistema, sino del grueso de la población, ubicada por debajo de la línea de pobreza." Por lo anterior, el régimen pensional resulta ser abiertamente regresiva y viola el principio de progresividad, tanto por el lado del gasto (presupuesto público), como del ingreso (impuestos).

Referente del gasto, manifiesta que "el Estado debe destinar una porción creciente de sus ingresos públicos, para beneficiar a un grupo pequeño de privilegiados, en detrimento de los más necesitados; y, por el lado del ingreso, por estar exentos de pago en un monto tan desproporcionadamente alto."

1. Solicita entonces que la Corte Constitucional disponga que las pensiones sean gravadas por el impuesto a la renta en los mismos términos que el salario o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral, legal y reglamentaria.

1. INTERVENCIONES

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Dentro del término concedido, el doctor Enrique Manosalva Afanador, en su calidad Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino en el proceso y solicitó a la Corporación declarar la EXEQUIBILIDAD de la disposición atacada, por las siguientes razones:

1.3.1.1 En primer lugar, el interviniente afirma que la situación del trabajador no es comparable con la del pensionado, aunque los ingresos de ambos tengan origen en el contrato de trabajo. El primero, lo obtiene de prestar un servicio, y, mientras lo hace, aporta un dinero destinado al pago de su futura pensión. El segundo, se encuentra laboralmente inactivo y la pensión que recibe, representa un reintegro de los aportes realizados en su vida laboral. Por lo anterior, se justifica el trato diferente respecto a que la exención laboral general del 25% sobre los ingresos del primero no sea la misma respecto del segundo.

1.3.1.2 Se pregunta el interviniente que si se aceptara que la pensión constituye un reintegro de lo ahorrado en el fondo y que se formó con aportes tomados de ingresos que no se computaron dentro de la base gravable del impuesto de la renta del beneficiario en los años en que estuvo activo, "¿qué parte gravar de ella, no exonerar del impuesto?"

Señala que una opción sería exonerarla en un todo, por provenir de un activo que el beneficiario formó. La otra "sería gravarla en la medida que sus aportes fueron deducibles de su renta durante los años en que prestó los servicios, o en proporción a lo que no constituya reintegro por no provenir toda la pensión de ahorros hechos para que se le pagara." Para

escoger la opción, “se tendrá que medir el efecto que el consiguiente gasto tributario tenga en los planes financieros estatales, por lo menos en el mediano plazo y en los presupuestos anuales de gastos que sean necesarios para su cumplimiento.”

1.3.1.3 Advierte que al retirársele del ordenamiento la norma especial en estudio, la exención para las pensiones no quedaría regida por la general del 25%, sino gravada según la regla del artículo 206.

Por último manifiesta que el monto de las pensiones exentas a la que se refiere la demanda, no puede resultar de compararlo con el de la exención establecida para las demás rentas laborales; y es, al legislador a quien corresponde señalarlo directamente.

1. Central Unitaria de Trabajadores de Colombia CUT.

El doctor Tarciso Mora Godoy, actuando en su calidad de Presidente de la Central Unitaria de Trabajadores de Colombia CUT, emite su concepto solicitando a la Corte Constitucional que se declare la INEXEQUIBILIDAD de la norma demandada. Los argumentos presentados se resumen en lo siguiente:

1.3.2.1 La situación para los trabajadores del país es cada vez más gravosa caracterizándose por altos índices de desempleo, la informalidad, la precariedad de los empleos con bajos ingresos y la falta de protección social en salud, riesgos profesionales y pensiones.

Desde los años 90 se han impulsado reformas legales bajo el argumento de generar empleos formales, las cuales no han conseguido su cometido y por el contrario, ha crecido la informalidad y el desempleo, los derechos a los trabajadores ha disminuido con graves implicaciones en materia de seguridad social. Para el año 2009, sólo el 44% de los trabajadores estaban afiliados al régimen contributivo, el 31% a un Fondo de Cesantías, el 29% a una Caja de Compensación y el 35% a un Fondo de Pensiones. En esta medida, los trabajadores colombianos se están empobreciendo, de cada 100 trabajadores el 42.8 tienen ingresos inferiores a un salario mínimo y el 6.8 apenas si alcanza el mínimo.

Esta precariedad se manifiesta también en el tema pensional. Así, en el año 2009 la población adulta mayor en Colombia era de 6.050.552 y solamente 956.154 mayores de 55 años, es decir el 15.8% recibían algún tipo de pensión. El resto de personas “están obligadas a seguir en el mercado laboral en condiciones precarias e inhumanas, mientras que otros se ven reducidos a la indigencia después de muchos años de trabajo porque no cotizaron lo suficiente”. Además, existe un “85.4% de pensionados que reciben mesadas inferiores a cuatro salarios mínimos, que en conjunto representan el 61.1% de este presupuesto”.

1.3.2.2 Estas cifras muestran que un porcentaje muy reducido de la población adulta mayor en Colombia recibe pensiones altas, y la mayoría de este reducido grupo son devengadas por los “altos funcionarios del Estado”. En esos términos señala que “la equidad debe ser el factor primordial en un sistema tributario de un Estado Social de Derecho y para ello, se requiere que los que ganan más, no estén privilegiados con exenciones, sino que

contribuyan a generar recursos para los servicios sociales." Sobre el particular considera que la diferencia en la tributación entre los pensionados y los asalariados es "extrema".

1.3.2.3. Pese a que coadyuva la petición del actor, advierte que ello no implica que se deba gravar a todos los pensionados. Por el contrario, de "reconocerse la inconstitucionalidad de la norma demandada, los pensionados quedarían cobijados por la "exención" general del 25% de sus rentas, así como sobre el aporte obligatorio a salud."

1. Intervención de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

En el término previsto, la doctora Sandra Patricia Moreno Serrano, como apoderada judicial de la Unidad Administrativa Especial de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, interviene dentro del proceso de la referencia para solicitar la EXEQUIBILIDAD de las normas acusadas con base en los siguientes argumentos:

1.3.3.1Inicialmente, resalta la incongruencia que presenta la demanda entre los argumentos y pretensiones de la misma, "toda vez que por una parte, solicita se declare la inconstitucionalidad de la norma y, por otra parte, solicita se modifique la norma en los términos por él sugeridos."

Refuta lo señalado por el demandante en el sentido que las pensiones son financiadas por el Estado. En efecto, "en la medida que los dineros que cubren los pagos pensionales no provienen directamente del erario público sino de las Administradoras de Pensiones en los términos que establece la Ley 100 de 1993."

Aduce que el actor pretende dar un igual tratamiento a situaciones diversas. En este sentido, sostiene que se trata de rentas de naturaleza no equiparable y, que precisamente, en prevalencia del interés general y en virtud de claros mandatos constitucionales se debe mantener un tratamiento especial a las pensiones. Lo anterior, con el fin de mantener su poder adquisitivo.

1.3.3.2Expone que la norma demandada no vulnera el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta Política, en tanto que todos los ciudadanos, en igualdad de condiciones, gozan del mismo derecho a la exención de impuestos en los términos de la ley. En este orden, considera que no se puede pretender igualdad entre asalariados y pensionados, habida cuenta que los pensionados deben asumir costos adicionales a los que no se encuentran obligados los asalariados de manera plena, como lo son los relacionados con los aportes a las E.P.S., y todos los gastos que su situación de vejez, enfermedad o calamidad generan.

1.3.3.3 Por otra parte, en relación con el deber de contribuir con las cargas públicas (Art. 95 CP), indica que la norma demandada impone una medida de carácter especial que se otorga en virtud de la especial protección estatal otorgada al pensionado en razón a sus condiciones de vulnerabilidad y en razón de la especial importancia que imprime la Constitución a las pensiones.

1. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador General de la Nación, Alejandro Ordóñez Maldonado, estando dentro del término legalmente previsto, emitió el concepto de su competencia, en el cual solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE el numeral 5, del artículo 206 del Estatuto Tributario. Esto, con base en las siguientes consideraciones:

1. En primer lugar, señala el Procurador que la norma acusada establece un límite máximo para lo cual las mesadas pensionales de igual valor o inferiores a ella, están exentan de impuesto a la renta, en tanto que las superiores, están sometidas al pago del tributo. De igual forma, están cobijadas las pensiones sustitutivas y la devolución de ahorros en materia pensional. En este sentido, para el Ministerio Público los pensionados y los trabajadores no se encuentran en una misma situación fáctica. Esto, por cuanto las bases gravables de los impuestos provienen de diferentes fuentes, una de la relación laboral y la otra del subsistema de pensiones, que hace parte del Sistema General de Seguridad Social.

1. El Ministerio Público recuerda que los artículos 48 y 53 de la Constitución Política garantizan que la seguridad social será equitativa y financieramente sostenible. De igual forma, sostiene que el Acto Legislativo 01 de 2005, modifica el artículo 48 de la Norma Superior, en el sentido de reforzar la sostenibilidad del sistema pensional, de reducir los regímenes especiales, como la de fijar topes de ingreso pensional y la de asegurar los derechos adquiridos.

1. Dice además que dentro de los mandatos constitucional están los de adoptar los mecanismos necesarios para mantener el poder adquisitivo de los ingresos a pensiones, así como el deber del Estado de garantizar la provisión y adecuada inversión de dichos recursos. Así, la protección especial a las pensiones es prioritaria y se erige en un pilar del Estado Social y Democrático de Derecho, ya que el subsistema está organizado para proteger a un grupo especialmente vulnerable como es el de los pensionados, que por sus condiciones especiales, no están en la misma situación de los trabajadores.

1. El Ministerio Público considera que, por ejemplo, la diferencia entre las pensiones y el salario, “es que las mesadas pensionales están sometidas a un límite máximo de 25 salarios mínimos mensuales a partir del 31 de julio de 2005, más no así sucede con los salarios de los trabajadores.”

1. Respecto a que si los pensionados contribuyen al sostenimiento del Estado, al ser sujetos de cargas públicas, el artículo demandado es claro al determinar que las pensiones que superen las mil unidades de valor tributario tienen el deber de tributar. De igual forma, la norma establece que los trabajadores que devengan hasta un determinado salario o tengan un patrimonio de valor límite, están obligados a declarar renta. Ello no quiere decir que en ambos casos, los que devenguen menos de esos montos, no contribuyan a sostener el Estado.

1. Afirma el Procurador que este deber de contribución al Estado no es absoluto. Al respecto agrega que "Para imponer las cargas tributarias o establecer excepciones o exenciones a ellas, la capacidad de pago no es, ni puede ser, el único factor a tener en cuenta. En el caso de los pensionados, su mesada debe ser proporcional a los aportes que, con mengua de su patrimonio, hicieron durante toda su vida laboral."

1. Igualmente sostiene que el numeral demandado tampoco vulnera los principios del sistema tributario, sino que lo preserva, en razón a que ordena que pensiones de determinado monto se encuentran obligadas a pagar el impuesto.

1. Por último, manifiesta que la pretensión del actor de reducir la exención para todas las mesadas pensionales al 25% sin importar su cuantía, no corresponde a un debate judicial sino al político porque la acción de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40-6 y 242-1 Superiores, tienen como propósito de impugnar la validez de las normas de rango constitucional y jerarquía de ley, más no su conveniencia.

1. Esto por cuanto, en el evento de declararse inexequible la norma demandada, "no se sigue per se que los ingresos pensionales queden incluidos dentro de lo previsto por el numeral 10 del artículo 206, como se pretende en la demanda; y porque aplicar a las pensiones el mismo régimen impositivo de los ingresos laborales derivados de las rentas de trabajo, vulneraría el derecho a la igualdad, al equiparar dos situaciones que no son equiparables."

1. Concluye que es al Congreso, a quien le compete en el ejercicio del principio de libre configuración de la ley, establecer los tributos, sus bases y sus exenciones, dentro de los límites establecidos en la Carta, en especial en los artículos 150.12 y 363 Superiores.

1. CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

Conforme al artículo 241 ordinal 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de las expresiones acusadas contenidas en el numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de textos normativos que hacen parte de una ley.

1. PROBLEMA JURÍDICO

Corresponde determinar a la Sala si el legislador, al establecer como renta exenta la mesada de los pensionados, cuando sea igual o inferior a mil unidades de valor tributario, y las indemnizaciones sustitutivas de pensiones o las devoluciones de ahorro pensional, vulnera el derecho a la igualdad, la obligación de contribuir con los gastos del Estado y los principios del sistema tributario. Específicamente, considera el actor que el tratamiento dado por el legislador es radicalmente distinto al dado a la renta asalariada, razón por la cual solicita que la Corte ordene que las pensiones sean gravadas de la misma forma que los trabajadores.

El Ministerio Público, el Instituto de Derecho Tributario y la DIAN solicitan a la Corte se declare la constitucionalidad de la norma. Lo anterior, en razón a que los pensionados y los trabajadores se encuentran en situaciones diversas, y por tanto, resulta válido que el legislador les brinde diferente tratamiento tributario. Agregan que la exención tiene un fin constitucional y es dar un especial tratamiento a las pensiones y por tanto, proteger a un grupo vulnerable, teniendo en cuenta, además, que el monto de la pensión depende de los ahorros hechos por el pensionado a la largo de su vida laboral.

La Central Unitaria de Trabajadores- CUT- solicita a la Corte la declaratoria de inexequibilidad de la disposición, aduciendo que muy pocos pensionados reciben pensiones altas, y por tanto, este pequeño grupo debe contribuir en forma equitativa con los gastos del Estado.

2.3 Libertad de configuración del legislador en el establecimiento de tributos y específicamente en la determinación de las exenciones

2.3.1 El artículo 150, numeral 12 de la Constitución Política, en concordancia con el 154 y 338, señala que el Congreso tiene una amplia competencia para establecer impuestos, para determinar quienes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables. Sobre el particular la disposición señala “Art. 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (…) 12) Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales.”

2.3.2 Por su parte, la jurisprudencia ha señalado que esta facultad es lo bastante amplia y discrecional “como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.”1

La Corte también ha considerado que esta atribución implica el ejercicio de todas las competencias inherentes a ella, tales como determinar la clase de tributo a imponer, los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo y las condiciones en que ello se llevará a cabo. Sobre el particular ha afirmado la Corporación:

"Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

(…)

"Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe preservarse en el orden tributario el de que quien crea los gravámenes es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)." 2

2.3.3 Como consecuencia de lo anterior, el legislador es también el competente para establecer exenciones tributarias. En efecto, si el legislador tiene la facultad para crear tributos, también está autorizado para modificarlos, suprimirlos, aumentarlos o para señalar los casos en que, por razones de política fiscal o económica, algunos sujetos o bienes queden eximidos de su pago o de la proporción de la exención3

2.3.4 No obstante, el legislador cuenta con una amplia libertad de decisión en materia impositiva, la jurisprudencia ha considerado que esa facultad debe ejercerse dentro de los límites consagrados en la Constitución. En la Sentencia C-1060A de 20004, la Corte consideró que esos límites están concebidos de dos formas: (i) el deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad (art. 95.9 C.P.) y (ii) se limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación (art. 363 C.P.).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 95-9 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en la misma Carta Política y lograr los fines del Estado, es deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Este deber ciudadano tiene como fundamento "el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre éstos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho, siempre dentro de los

conceptos de justicia y equidad5.

2.3.5 De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento.

2.3.6 Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios "constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predican del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular6".

El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual7.

El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). Sobre la relación existente entre los principios de equidad y progresividad ha considerado la Corporación que:

"Existe concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás"8.

En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que "resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).9"

2.3.7 En materia de exenciones, la Corporación ha señalado que el Congreso puede decretar las exenciones que considere convenientes bajo la condición de que la iniciativa provenga del Gobierno (art. 154 C.P.) y no podrá concederlas en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (art. 294 C.P.). Por otro lado, ha señalado la Corporación que la exclusión que el legislador haga respecto de la carga tributaria, no es de

por sí inconstitucional siempre que para ello exista una razón válida para el trato diferencial. La Corporación ha dicho:

"… en relación con los tributos nacionales establecidos, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de los 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:

"Quien está autorizado por la Constitución para establecer un impuesto goza necesariamente de la competencia para disponer quiénes habrán de pagarlo y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables". (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-587 del 7 de diciembre de 1995).

"Desde luego, las exenciones implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos de los gravámenes en cuestión.

"Sin embargo, la norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política si, al ejercer su atribución, el Congreso desconoce alguno de los postulados del orden jurídico básico del Estado, uno de los principios que informan el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad, según la enunciación del artículo 363 C.P.), o uno de los derechos o de las garantías fundamentales.

"Podría ser demostrado, entonces, que en el caso específico de una exención tributaria se vulnerase el derecho a la igualdad (art. 13 C.P.), aquí invocado por el actor, y ello comportaría la ruptura de la equidad y de la justicia (arts. 95-9 y 363 C.P.), y la consiguiente inexequibilidad del precepto que la hubiese configurado.

"Pero tal vulneración no podría deducirse de la sola diferencia de trato entre los contribuyentes, ya que toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexequibilidad, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es exequible en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales".10 (Resaltado fuera de texto)

Esta misma postura fue sostenida en la Sentencia C-925 de 200011 en donde se consideró que cuando una norma tributaria impone una carga y excluye de ella a un sujeto o sector

determinado no puede tachársele de inconstitucional por ese sólo hecho, sino que debe analizarse si existe una razón constitucionalmente admisible que la justifique. En efecto, “las exenciones son medidas fiscales que por sí mismas constituyen una excepción al principio de igualdad, pero que forzosamente no implican su desconocimiento. Para su validez es necesario que se encuentren fundadas en razones objetivas, y el juez constitucional debe analizar en cada caso si la diferencia es razonable pues la igualdad “no significa la ausencia de distinciones ni es sinónimo de ciego igualitarismo, sino que responde a la necesidad de otorgar el mismo trato a quienes se encuentran en semejantes o iguales condiciones y de adoptar medidas distintas para quienes se hallan en hipótesis diversas, mediante la razonable búsqueda, por parte de la autoridad, del equilibrio y la ponderación” (Subrayado fuera del texto)12.

De igual manera, en sentencia C- 261 de 200213, la Corte se refirió a los límites que debe respetar el Congreso de la República en materia de otorgamiento de beneficios tributarios, en los siguientes términos:

“Por lo anterior, se puede concluir que la previsión de un determinado beneficio tributario por parte del legislador en favor de cierto sector de contribuyentes es constitucional siempre y cuando no implique el desconocimiento o negación de los principios constitucionales y en especial los que conciernen a la materia tributaria, pues al legislador es a quien corresponde evaluar las circunstancias socio-económicas que ameritan de manera justificada el establecimiento de dicha medida.” (Resaltado fuera del texto).

Posteriormente la Corte, en sentencia C-250 de 200314, estimó que “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”.

2.3.8. Por otro lado en materia tributaria y en virtud de las amplias facultades otorgadas al legislador, no se requiere una justificación especial para el ejercicio de la facultad impositiva, sino tan sólo la existencia de una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional o de la absoluta ausencia de un motivo válido. En estos eventos, la vulneración del derecho a la igualdad no puede tan sólo basarse en la diferencia de trato entre los contribuyentes, por cuanto la exención supone distinguir entre los distintos sujetos pasivos del tributo, ya sea por las condiciones en que cada uno se encuentra, por la necesidad de redistribuir los ingresos o en aras de hacer efectivo el principio de equidad, de manera que si sobre alguno o algunos pesa con anterioridad una carga tributaria de la cual el otro está excluido, se justifica por ese sólo motivo el trato divergente. Al respecto la Corte ha manifestado:

“…toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexequibilidad, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la

exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es exequible en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales" (Resaltado fuera del texto)15.

Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo. Según esta Corporación, "[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria"16.

2.3.9En la Sentencia C-397 de 199417, la Corte declaró inconstitucional el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, parágrafo tercero, parte final–, que establecía a la Nación como único sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía. Para la Corporación ello implicaba un trato discriminatorio frente a las entidades territoriales y no se adecuaba a ningún propósito constitucional o legal.

"No obstante la existencia de estas disposiciones tributarias que facultan al Gobierno Nacional para establecer retenciones en la fuente, ello no le permite consagrar un tratamiento desigual para unos agentes retenedores frente a otros. No entiende la Corte cómo la disposición acusada pueda permitir un trato más favorable y benéfico en favor de la Nación frente a otros entes territoriales. Por ello, al excluir los pagos efectuados por concepto de cesantía de retención en la fuente por parte de la Nación, vulnera el artículo 13 constitucional, cuyo objetivo primordial es lograr garantizar una igualdad real y efectiva, de manera que se eviten tratamientos discriminatorios por parte de la ley en favor de determinadas personas, sectores, etc. Diferencia de trato, que en el caso que ocupa la atención de la Corte, no se adecúa a ningún propósito constitucional o legal

No hay pues razón jurídicamente atendible que demuestre la razonabilidad del argumento conforme al cual la variación en el régimen de retenciones únicamente tiene lugar en el sector público y en éste, cuando la Nación como empleador sea quien pague las cesantías. Diferencia que a juicio de la Corte es discriminatoria, por lo que se declarará en la parte resolutiva de esta sentencia la inexequibilidad de la expresión "por parte de la Nación".

En los mismos términos, en la Sentencia C-349 de 199518 la Corte encontró que "la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución".

La Corte Constitucional ha controlado exenciones tributarias que no incluyeron recursos que al ser gravados, conllevaban consecuencias, prima facie, inequitativas. En la Sentencia C-828 de 200119, la Corte estudió la constitucionalidad de la disposición contemplada en el literal 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, según la cual se encuentran exentos del GMF "[l]as operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administración del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso" (Resaltado fuera del texto). La Corporación decidió que la norma era contraria a la equidad al no incluir dentro de la exención los pagos realizados por las Empresas Prestadoras de Salud, las Administradoras de Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Salud, pues estos son recursos del sistema de seguridad social, con destinación específica, que no pueden ser gravados, en especial, cuando comprometen la viabilidad financiera de las EPS y las IPS.20

La Corporación también ha declarado inexequibles exenciones de impuestos propios de las entidades territoriales. Así, en la Sentencia C-333 de 201021, la Corporación analizó el artículo 77 (parcial) de la Ley 1328 de 2009, "Por la cual se dictan normas en materia financiera, de seguros, del mercado de valores y otras disposiciones Ley de Reforma Financiera", que establecía condiciones especiales de pago en relación con ciertos impuestos territoriales. Al respecto señaló:

"La Corte encuentra también que, en lo que atañe a su contenido, las disposiciones demandadas son inconstitucionales, por cuanto la decisión legislativa de ofrecer a "los contribuyentes y responsables de los impuestos territoriales" la posibilidad de "conciliar" las controversias sobre tales impuestos que se encuentren pendientes de resolución judicial, lesiona el principio de autonomía territorial, e infringe el contenido de los artículos 1°, 287 y 294 de la Constitución Política, pues permiten a los sujetos pasivos de los tributos territoriales lograr una reducción del valor total a pagar por concepto de impuestos y de las

sanciones e intereses derivados de ellos, con sólo expresar su voluntad de desistir del proceso contencioso administrativo previamente iniciado, y sin que la entidad territorial acreedora tenga manera de impedirlo, amén de que no obstante la claridad con que la jurisprudencia ha resaltado que la autonomía territorial se enmarca dentro de un Estado de forma unitaria, no puede soslayarse que la carta política estableció ciertas salvaguardas mínimas de tal autonomía, que en cuanto tales, no podrán ser franqueadas por el legislador, y una de ellas es precisamente la contenida en el artículo 294, que proscribió toda medida de carácter legal a través de la cual la Nación pueda disponer o decidir sobre el destino de recursos pertenecientes a las entidades territoriales, mediante el otorgamiento de exenciones o tratamientos preferenciales, restricción que sólo es aplicable frente a la disposición de recursos propios de las entidades territoriales, que la jurisprudencia ha considerado como fuentes endógenas, y no lo es para recursos cedidos o trasladados desde la Nación, los que en la misma línea se han denominado fuentes exógenas. En el presente caso, la posibilidad de relevarse del pago de una parte de las sumas discutidas por concepto de impuestos territoriales, sanciones e intereses, configura un tratamiento preferencial para ciertos contribuyentes, que perjudica el patrimonio de las entidades territoriales y limita el derecho que ellas tienen para administrar sus recursos propios."

2.3.10 Ahora bien, cuando sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, la jurisprudencia constitucional ha sido respetuosa del margen de configuración del legislador para crear exenciones tributarias como crea conveniente. Así, en la sentencia C-188 de 199822 la Corte consideró que no es contraria a la Constitución una norma del Estatuto Tributario que establece una exención al impuesto a la renta, únicamente para las empresas de servicios públicos domiciliarios que tienen capital estatal y no para las privadas que cumplen la misma actividad, cuando existen razones que constitucionalmente lo justifican.23 En este caso, la Corte consideró que el criterio de distinción –tener capital estatal– era razonable, por cuanto era un medio que permitía alcanzar el fin constitucional propuesto –brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y ampliar su cobertura en atención al interés público–.24"

De igual forma, la Corte ha considerado constitucionales las exenciones que promueven un trato diferente a un sector específico de la economía, por ejemplo, cuando tal medida tiene por fin la defensa de un derecho constitucional. Así, en la Sentencia C-108 de 200025, se declaró constitucional la exención del impuesto a las ventas a la conexión o acceso al satélite para los concesionarios del servicio de televisión, en razón a que se justificaba en la defensa del televidente.

"El legislador en desarrollo de los principios que orientan el sistema tributario y en desarrollo del principio de legalidad que consagra el artículo 338 de la Constitución, plasmó como exención del impuesto a las ventas la conexión o acceso al satélite para los concesionarios del servicio de televisión independientemente de la modalidad utilizada, cosa distinta de la prestación del servicio de televisión como tal, entendida de conformidad como lo define la ley, como la emisión, transmisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y video en forma simultánea, que sí genera el impuesto a las ventas. De no ser así se encontrarían gravados con el impuesto a las ventas los prestadores del servicio de televisión, tanto por la conexión al satélite, como por la prestación del servicio propiamente dicho, lo

cual haría indudablemente más oneroso el servicio de televisión para el usuario final.

En la Sentencia C-717 de 2003, también se consideró constitucional la exención a favor de las máquinas “tragamonedas”, en los juegos de suerte y azar. Sobre la particular dijo que dada la especial naturaleza de esta clase de juegos, el legislador debía dar un tratamiento diferenciado. Señaló entonces que “el legislador tributario está obligado a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta. El Congreso dispone de una amplia gama de posibilidades para definir la política tributaria, establecer sus fines y los medios para alcanzarlos. Por ello la disposición legal acusada lo que hace es darle cabal realización a dicho principio en cuanto parte de supuestos que exigen trato especial y diferente.”

2.3.11. De todo el recuento anterior, puede concluirse que la jurisprudencia ha admitido que el legislador puede conceder las exenciones que estime convenientes siempre que no se desconozcan derechos fundamentales, su finalidad no se encuentre prohibida por la Constitución y sin que pueda inferirse que la sola diferencia de trato que ella contemple la haga inconstitucional31. Por lo tanto, cuando existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, debe respetarse el margen de configuración del legislador.

1. La protección especial de las pensiones como un mandato del Constituyente

2.4.1 Abundante jurisprudencia de esta Corporación se ha ocupado de establecer el alcance de la seguridad social como bien jurídico objeto de protección en nuestro ordenamiento32, en razón a que es una herramienta para hacer efectiva la igualdad material. En este sentido, no sólo se trata de un derecho judicialmente exigible, sino de un mandato social que el constituyente de 1991 atribuye al Estado Social de Derecho.

El artículo 48 de la Constitución Política establece la seguridad social como un servicio público que se presta a todos los habitantes del país, “bajo la dirección, coordinación y control del Estado”, que debe responder a los “principios de eficiencia, universalidad y solidaridad”, que además se prestará “en los términos que establezca la ley”, que su ampliación progresiva se hará “en la forma que determine la ley”, que las entidades que lo puedan prestar lo harán “de conformidad con la ley”, y que “la ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.”

De igual manera, en el artículo 53 de la Carta, se establece la pensión como un derecho adquirido, cuando señala que “el Estado garantiza el derecho al pago oportuno y al reajuste periódico de las pensiones legales” y en el artículo 46 se garantiza la protección y asistencia a personas de la tercera edad. Por su parte, el artículo 2° Superior señala entre los fines del Estado, el de “garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución.”33

Además, el diseño y funcionamiento del Sistema general de seguridad social no sólo encuentra sustento en los artículos 48 y 53 del texto constitucional, sino adicionalmente en el artículo 13 de la Carta, en la medida en que su implementación sigue el ineludible

compromiso asumido por la organización estatal consistente en la erradicación de todas las formas de marginación social y discriminación que se opongan a la realización plena de la dignidad humana34.

En nuestro ordenamiento constitucional la seguridad social tiene una doble connotación. De una parte es un derecho irrenunciable de todas las personas, y de otra, es un servicio público, de carácter obligatorio. En estos términos, del inciso segundo del artículo 48 de la Carta surge la faceta complementaria del diseño ideado por el constituyente sobre el tema. Dicho segmento normativo establece que la seguridad social, además de ser esencialmente un servicio público, asume la forma de derecho constitucional. Textualmente, el inciso 2° consagra el mencionado derecho en los siguientes términos: "Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social".

2.4.2 La seguridad social cumple un papel de trascendental importancia en el marco de un Estado Social de Derecho, y por tanto, el legislador, no sólo puede sino que debe tomar todas las medidas tendientes a su protección. En la sentencia T-468 de 200735, esta Corporación se pronunció sobre el notable papel que desempeña el derecho a la seguridad social dentro de la compleja red de garantías fundamentales consagradas en la Constitución Nacional:

"En el panorama propio de nuestro ordenamiento jurídico la seguridad social adquiere señalada importancia en la medida en que, como lo ha demostrado la historia reciente del constitucionalismo, su máxima realización posible es una condición ineludible de la posibilidad real de goce del resto de libertades inscritas en el texto constitucional. En tal sentido, la seguridad social es consecuencia necesaria de la consagración del Estado colombiano como Estado Social de Derecho, en la medida en que la adopción de tal modelo supone para la organización estatal el deber de promover el florecimiento de condiciones en las cuales se materialice el principio de la dignidad humana y la primacía de los derechos fundamentales. Tal deber, como ya había sido anunciado, resulta especialmente relevante en aquellos eventos en los cuales la salud o la capacidad económica de sus beneficiarios ha sufrido mella en la medida en que estas contingencias constituyen barreras reales que se oponen a la realización plena de la sociedad y del individuo.

Así las cosas, el derecho a la seguridad social, en la medida en que es de importancia fundamental para garantizar a todas las personas su dignidad humana, es un verdadero derecho fundamental que encuentra su sustento en el artículo 48 Superior y en los tratados internacionales que hacen parte del bloque de constitucionalidad-

2.4.3 En efecto, el artículo 9° del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) prescribe lo siguiente: "Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social".

De la misma manera, el artículo 16 de la Declaración Americana de los Derechos de la Persona afirma que:

"Artículo XVI. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que le proteja contra las consecuencias de la desocupación, de la vejez y de la incapacidad que, proveniente de cualquier otra causa ajena a su voluntad, la imposibilite física o mentalmente para obtener

los medios de subsistencia”.

Sobre el particular, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CDESC) -órgano encargado de supervisar la aplicación del Pacto- emitió la observación general número 19, sobre “El derecho a la seguridad social (artículo 9)”.

De manera puntual, el Comité destacó la enorme importancia que ostenta dicha garantía en el contexto de plena satisfacción de los derechos humanos36. En efecto, el derecho a la seguridad social “adquiere el estatuto de condición ineludible de tal posibilidad de goce dentro de los esfuerzos que han de llevar a cabo los Estados para superar las condiciones materiales de pobreza y miseria que se oponen al disfrute de las libertades individuales”. A renglón seguido, el Comité llama la atención sobre el carácter “redistributivo” que caracteriza a este derecho; en virtud de la cual se siguen las significativas consecuencias de disminución de la pobreza y promoción de la inclusión social que este derecho trae consigo.

De acuerdo a la observación bajo estudio, el párrafo 10 del artículo 2° del PIDESC, señala que corresponde a los Estados signatarios -dentro del máximo de recursos de los que dispongan-“ adoptar medidas encaminadas a brindar protección adecuada al derecho a la seguridad social. Dichas medidas habrán de ser diseñadas y ejecutadas de manera tal que no permitan restricciones irrazonables o desproporcionadas de acceso y “en todo caso deben garantizar a toda persona un disfrute mínimo de este derecho humano”.

De manera precisa, en cuanto al contenido del derecho bajo examen, el Comité señaló lo siguiente: “El derecho a la seguridad social incluye el derecho a obtener y mantener prestaciones sociales, ya sea en efectivo o en especie, sin discriminación, con el fin de obtener protección, en particular contra: a) la falta de ingresos procedentes del trabajo debido a enfermedad, invalidez, maternidad, accidente laboral, vejez o muerte de un familiar, b) gastos excesivos de atención de salud; c) apoyo familiar insuficiente, en particular para los hijos y los familiares a cargo”.

El Código Iberoamericano de la Seguridad Social, aprobado mediante la Ley 516 de 1999, señala que los Estado Parte, deben adoptar “medidas de protección que garanticen a los habitantes de sus respectivos países unos mínimos de seguridad social, con el fin de mejorar su calidad de vida mediante el pleno acceso a los servicios de salud y los demás beneficios que de ella se derivan”.

Igualmente, se insta a los Estados a “adoptar medidas destinadas a proteger las contribuciones y demás recursos de la seguridad social y tener en cuenta que el objetivo prioritario dentro de las modalidades contributivas, es el de hacer efectivos los principios de sustitución de rentas y de garantizar el poder adquisitivo, de manera que las prestaciones económicas guarden relación con el esfuerzo contributivo realizado.” (Resaltado fuera del texto)

2.4.4. En desarrollo de este mandato constitucional, el Legislador expidió la Ley 100 de 1993, con los subsistemas de salud, pensiones y riesgos profesionales, bajo el principio de la universalidad en el cubrimiento para todos los colombianos y la solidaridad como principio de sostenimiento y financiación.

2.4.5 En lo que tiene que ver con el derecho a las pensiones, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la mesada pensional es un mecanismo que garantiza el derecho al mínimo vital de las personas de la tercera edad o de aquellas que por invalidez u calamidad dependen de dicha prestación. Por lo tanto, su protección es una medida concreta a favor de los pensionados, por regla general adultos mayores o personas de la tercera edad, discapacitados o niños y por lo tanto sujetos de especial protección constitucional.

En este sentido, "el derecho a las pensiones protegen a las personas que están en imposibilidad física o mental para obtener los medios de subsistencia que le permitan llevar una vida digna a causa de la vejez, del desempleo o de una enfermedad o incapacidad laboral. El derecho a la pensión de vejez es uno de los mecanismos que, en virtud del derecho a la seguridad social, protege a las personas cuando su vejez produce una esperable disminución de la producción laboral lo que les dificulta o impide obtener los recursos para disfrutar de una vida digna"37.

2.4.6 La Corte Constitucional ha entendido que el derecho a la pensión de vejez reviste un carácter de constitucional como quiera que se deriva directa e inmediatamente de los derechos a la seguridad social y al trabajo pues "nace y se consolida ligado a una relación laboral".

En la Sentencia C-177 de 199838, reiterada por numerosos pronunciamientos posteriores39, se ha definido la Pensión de vejez como "…un "salario diferido del trabajador, fruto de su ahorro forzoso durante toda una vida de trabajo". Por lo tanto, "el pago de una pensión no es una dádiva súbita de la Nación, sino el simple reintegro que del ahorro constante durante largos años, es debido al trabajador" (Resaltado fuera del texto)40.

Así mismo, la Corte Suprema de Justicia ha indicado que la pensión es aquella prestación social que se obtiene por "la prestación del servicio durante un número determinado de años, con la concurrencia del factor edad"41, requisitos estos que "no son meramente condiciones de exigibilidad del pago de la mesada pensional, sino elementos configurativos del derecho a disfrutarla, sin los cuales el trabajador no puede reclamarla válidamente"42

Lo anterior, reafirma el carácter constitucional que comporta el derecho a la pensión, que surge de la acumulación de cotizaciones y de tiempos de trabajo efectuados por el trabajador, cuyos requisitos de afiliación – obligatoria para los asalariados -, cotización y reconocimiento se encuentran regulados en los artículos 33 a 37 de la Ley 100 de 199343, como condiciones mínimas para la consolidación de la pensión de vejez.

De la misma manera, la jurisprudencia ha señalado que "El reconocimiento y pago de la pensión de vejez, encuentra sustento constitucional en la protección especial que debe brindar el Estado al trabajo humano en todas sus modalidades (art. 25), pues se impone que el fruto del trabajo continuado durante largos años sea la base para disfrutar el descanso, en condiciones dignas, cuando la disminución de la producción laboral es evidente. Así mismo, la pensión de vejez goza de amparo superior en los artículos 48 y 53 de la Constitución, los cuales establecen que el pago de la pensión debe realizarse de manera oportuna dentro de los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, propios de la seguridad social en Colombia."(Resaltado fuera del texto)44

En la Sentencia T-284 de 200745, la Corte concluyó, que el derecho a la pensión goza de una especial protección por parte del Estado:

“Existe entonces un contenido constitucionalmente protegido al derecho a la pensión, que puede ser caracterizado así: en la medida en que un asalariado ha realizado las cotizaciones determinadas por la ley, o ha laborado los tiempos legalmente previstos en aquellos casos en que el patrono asume la integralidad de la cotización, entonces se entiende que el trabajador tiene derecho al reconocimiento y pago oportuno de la pensión legalmente establecida, la cual goza de protección y garantía efectiva por parte del Estado, todo lo cual, a su vez, deriva de una obligación legal y constitucional de afiliarse a la seguridad social, derecho que es irrenunciable (C.P. art. 48). Por ello esta Corporación ya había señalado que “quien ha satisfecho los requisitos de edad y tiempo de servicio o número de semanas cotizadas, exigidas por la ley para acceder a una pensión de jubilación o de vejez, tiene un derecho adquirido a gozar de la misma”46.

2.4.7 La jurisprudencia constitucional se ha referido de manera reiterada tanto en sede de tutela como de constitucionalidad sobre el derecho a mantener el poder adquisitivo de las pensiones, y ha sostenido de manera reiterada que es un derecho de rango constitucional, que encuentra fundamento en los distintos preceptos constitucionales.47

Esto en razón a que existen tres disposiciones constitucionales que lo sustentan: la primera contenida en el artículo 48, a saber: “la ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante”, las dos restantes contenidas en el artículo 53, la primera: “la ley correspondiente tendrá en cuenta por lo menos los siguientes principios mínimos fundamentales… …la remuneración mínima vital y móvil…” y la segunda, que establece que “el Estado garantiza el derecho al pago oportuno y al reajuste periódico de las pensiones legales”. Sobre el particular ha dicho:

“No olvida la Corte que en la definición de la naturaleza y particularidades del derecho a mantener el poder adquisitivo de las pensiones, otras disposiciones constitucionales juegan también un papel definitivo. Es el caso de las contenidas en el preámbulo de la Carta, al mencionarse como propósito de la Constitución la de garantizar “un orden político, económico y social justo”, o la del artículo 1, que señala que la República esta fundada en “la solidaridad de las personas que la integran” o las del artículo 13 que incorpora la obligación para el Estado de promover “las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva” o incluso los propios principios con sujeción a los cuales se prestará el servicio público de seguridad social, definidos en el artículo 48: “eficiencia, universalidad y solidaridad”.”48

En este punto cobra especial importancia la labor del legislador, el cual tiene la obligación constitucional de brindar las condiciones necesarias para asegurar el goce del derecho irrenunciable a la seguridad social49.

11. Los artículos 48 y 49 de la Carta Política establecen la seguridad social como un servicio público a cargo del Estado que debe garantizarse a todas las personas. El hecho de que su materialización sea progresiva no significa que las autoridades del Estado, por medio de actos u omisiones, puedan incurrir en medidas contrarias a este mandato. Se considera que existe una violación a las obligaciones del Estado de crear y mantener el servicio público de

la seguridad social cuando se constata que no destina los recursos, no financia las instituciones, utiliza en indebida forma o destina para otros fines los recursos que han sido asignados específicamente para el desarrollo del sistema de salud, por ello, el artículo 48 prescribe “que no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”.

De conformidad con lo expuesto, resulta ilustrativo el precedente jurisprudencial de la Sentencia C-1165 de 2000, en la que se declaró inexequible el artículo 34 de la Ley 344 de 1996, que preveía una disminución progresiva de los recursos que debían invertirse en seguridad social50.

12. La consagración constitucional del derecho a la seguridad social bajo los principios de optimización, universalidad y solidaridad constituyen el marco jurídico dentro del cual el legislador debe diseñar el sistema que garantice en mejor forma lo prescrito. Este sistema debe responder a la prescripción constitucional de destinación y uso de los recursos, mandato que pretende que los recursos de la Seguridad Social no se dediquen a fines diferentes que a los descritos. (Resaltado fuera del texto)

2.4.8. De lo anterior se concluye que: (i) existe un mandado emanado de la Carta y del bloque de constitucionalidad de dar especial protección a la seguridad social, (ii) las pensiones, como subsistema de la seguridad social, cumplen un papel fundamental en la vigencia del Estado Social de Derecho en razón a que ampara el mínimo vital de las personas de la tercera edad, discapacitados, menores de edad, viudas, todas ellas sujetos de especial protección constitucional, (iii) las pensiones se constituyen en un ahorro hecho por el trabajador a la largo de su vida laboral, por tanto, deben corresponden a la efectivamente devengado durante ella y (ii) el Constituyente de 1991 ordena al Legislador tomar las medidas para mantener el poder adquisitivo de las pensiones, y por tanto, toda medida encaminada a su cumplimiento se reputa constitucional.

2.5 CASO CONCRETO

2.5.1La norma acusada fija un límite máximo de mil unidades de valor tributario, respecto del cual las mesadas pensionales iguales o inferiores están exentas de impuesto de renta, mientras que las superiores, en cuanto excedan ese límite están sometidas al tributo. Esta misma exención se contempla para las indemnizaciones sustitutivas y para la devolución de ahorros en materia pensional. Para el actor, la disposición desconoce los principios constitucionales a la igualdad frente a la leyes, a la justicia, a la equidad, a la prevalencia del interés general, y, a la obligación de contribuir con las cargas públicas que recae sobre todos los ciudadanos; así como los de proporcionalidad y progresividad que deben regir la tributación, contenidas en los artículos 13, 95 y 363 de la Constitución Política.

En lo relacionado con el desconocimiento del derecho a la igualdad, sostiene que el legislador, en el caso de los trabajadores activos, gravó con el impuesto a la renta el pago del salario con un límite de 240 UVT para el año 2010, mientras que en el caso de las pensiones el tope de la exención es de 1000 UVT. Para el actor, existe una gran diferencia entre el régimen del impuesto de renta entre estos dos sectores sin que exista una razón constitucional que lo justifique.

Agrega, además, que la exención del pago del impuesto de renta, aún en pensiones muy altas, desconoce el deber constitucional en cabeza de las personas de mayores ingresos de contribuir con las cargas públicas, así como los principios que informan los tributos- art. 363 Constitucional-.

2.5.2En primer término, resalta la Corte la competencia que tiene el Congreso para expedir normas en materia impositiva sobre exenciones de los impuestos nacionales y el de renta lo es. Por otro lado, tal y como se desarrolló en la parte motiva de esta providencia, la sola diferencia de trato entre los contribuyentes y específicamente el establecimiento de una exención no implica la vulneración del derecho a la igualdad. Por el contrario, "La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexequibilidad, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política."

Además, la Corte ha explicado que el legislador puede introducir tratos legales desiguales si con ello logra conseguir un objetivo constitucionalmente relevante.53

La Sala encuentra que si bien los trabajadores y los pensionados se encuentran dentro de los supuestos de hecho del estatuto tributario, y por tanto, deben declarar renta, ello no significa que su situación sea comparable. En efecto, la equiparación no es posible porque la base gravable del impuesto, y por tanto, de las exenciones, provienen de diversa fuente, en el caso de los trabajadores de la relación laboral, y en el caso de los pensionados, del subsistema de pensiones.

De la misma manera, los trabajadores y los pensionados no se encuentran en la misma situación fáctica, pues estos últimos, a lo largo de su vida laboral realizaron los aportes requeridos para su pensión, además la prestación es adquirida por Ministerio de la Ley, debido a la ocurrencia de fenómenos como la vejez, la invalidez, la viudez, la orfandad o el riesgo profesional.

En efecto, el salario y las pensiones tienen una naturaleza jurídica diversa. El artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo define el salario como "todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones." Por su parte, en virtud del artículo 10 de la Ley 100 de 1993, el sistema general de pensiones "tiene por objeto garantizar a la población, el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que se determinan en la presente Ley, así como propender por la ampliación progresiva de cobertura a los segmentos de población no cubiertos con un sistema de pensiones."

Además, el artículo 13 consagra como características del sistema que: "a) La afiliación es obligatoria salvo lo previsto para los trabajadores independientes; b) La selección de uno cualquiera de los regímenes previstos por el artículo anterior es libre y voluntaria por parte del afiliado, quien para tal efecto manifestará por escrito su elección al momento de la

vinculación o del traslado. El empleador o cualquier persona natural o jurídica que desconozca este derecho en cualquier forma, se hará acreedor a las sanciones de que trata el inciso 1o. del artículo 271 de la presente Ley; c) Los afiliados tendrán derecho al reconocimiento y pago de las prestaciones y de las pensiones de invalidez, de vejez y de sobrevivientes, conforme a lo dispuesto en la presente Ley; d) La afiliación implica la obligación de efectuar los aportes que se establecen en esta Ley; e) Los afiliados al Sistema General de Pensiones podrán escoger el régimen de pensiones que prefieran. Una vez efectuada la selección inicial, éstos sólo podrán trasladarse de régimen por una sola vez cada 3 años, contados a partir de la selección inicial, en la forma que señale el gobierno nacional; f) Para el reconocimiento de las pensiones y prestaciones contempladas en los dos regímenes, se tendrá en cuenta la suma de las semanas cotizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, al Instituto de Seguros Sociales o a cualquier caja, fondo o entidad del sector público o privado, o el tiempo de servicio como servidores públicos, cualquiera sea el número de semanas cotizadas o el tiempo de servicio; g) Para el reconocimiento de las pensiones y prestaciones contempladas en los dos regímenes se tendrá en cuenta la suma de las semanas cotizadas a cualquiera de ellos; h) En desarrollo del principio de solidaridad, los dos regímenes previstos por el artículo 12 de la presente Ley garantizan a sus afiliados el reconocimiento y pago de una pensión mínima en los términos de la presente Ley; i) Existirá un Fondo de Solidaridad Pensional destinado a ampliar la cobertura mediante el subsidio a los grupos de población que, por sus características y condiciones socioeconómicas, no tienen acceso a los sistemas de seguridad social, tales como campesinos, indígenas, trabajadores independientes, artistas, deportistas y madres comunitarias; j) Ningún afiliado podrá recibir simultáneamente pensiones de invalidez y de vejez; k) Las entidades administradoras de cada uno de los regímenes del Sistema General de Pensiones estarán sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria."

2.5.3Pese a que la situación en que se encuentran los pensionados y los trabajadores no es comparable, la Corte también encuentra que existe un motivo válido, objetivo y razonable que justifica la exención a favor de los pensionados cuya mesada sea igual o menor a 1000 UVT.

Es así como la Carta Política, en su artículo 48, ordena al Estado brindar especial protección a la seguridad social y señala que ésta se constituye en un servicio público, de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado. Por su parte, esta misma disposición constitucional dispone que "La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.", lo que guarda consonancia con el artículo 53 Superior, conforme al cual el Estado debe garantizar el derecho al pago oportuno y al reajuste periódico de las de las pensiones legales. De la misma manera, el inciso adicionado por el artículo 1 del A.L. 1 de 2005 señala que "Sin perjuicio de los descuentos, deducciones y embargos a pensiones ordenados de acuerdo con la ley, por ningún motivo podrá dejarse de pagar, congelarse o reducirse el valor de la mesada de las pensiones reconocidas conforme a derecho."

Dentro de las referidas medidas, el legislador puede establecer tratamientos tributarios más beneficiosos, teniendo en cuenta, además, que las pensiones favorecen a sujetos especialmente protegidos por el Constituyente como lo son las personas de la tercera edad, discapacitados, menores de edad.

En desarrollo de los preceptos constitucionales, se expide la Ley 100 de 1993, que con el fin de preservar la especial protección a las pensiones, incluye en su artículo 135 que las rentas provenientes de las mismas deben estar exentas de todo tipo de tributos.

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

Estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. El Instituto de Seguros Sociales.

2. La Caja Nacional de Previsión y las demás cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, mientras subsistan.

3. Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos.

4. Las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.

5. Las pensiones estarán exentas del impuesto sobre la renta. A partir del 1o. de Enero de 1.998 estarán gravadas solo en la parte que exceda de 1.000 UVT.

Estarán exentos del impuesto a las ventas:

1. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de Prima Media con Prestación Definida.

2. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros, para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad.

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

En concordancia con lo anterior, se expide el numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, que al contrario de lo expresado por el demandante, busca establecer un tope exento precisamente para evitar que las pensiones altas queden cobijadas por el tratamiento beneficioso.

Concretamente, la razonabilidad de la exclusión de las pensiones menores a 1000 UVT, se encuentra ampliamente justificada por la el artículo 48 Superior y en los mandados constitucionales de protección a la vejez. Por el contrario, dar un tratamiento exacto entre los ingresos generados por el salario y los generados por pensiones podría implicar el desconocimiento del mandato de protección especial. Mantener una adecuada y especial

protección al subsistema de pensiones, es un asunto de trascendental importancia dentro de un Estado Social de Derecho.

2.5.4.En relación con el supuesto desconocimiento del artículo 95 de la Constitución- referido a la obligación de contribuir con las cargas públicas- es claro que tampoco se configura vulneración alguna con la norma demandada. Lo anterior en tanto se trata de una medida de carácter especial, que otorga tratamiento preferente al pensionado en razón de su vulnerabilidad y quien ha destinado una porción de su salario a cotizar para en su vejez, invalidez o calamidad, cuente con una pensión acorde a los aportes realizados.

Por otro lado, la jurisprudencia ha señalado que la capacidad contributiva no es el único principio a tener en cuenta cuando estamos en presencia de una exención, por cuanto el legislador, a través de ellas, puede hacer efectivas las garantías constitucionales. En el caso de los pensionados, su mesada debe ser proporcional a los aportes que, con mengua de su patrimonio, hicieron durante toda su vida laboral. La pensión no es un privilegio, tal y como lo pretende deducir el demandante, sino una contraprestación periódica por los ahorros acumulados durante un largo periodo de tiempo. El deber de contribuir al Estado no es absoluto, en la medida en que no puede desconocer las circusntancias de los sujetos o grupos de especial protección constitucional, como el de los pensionados, quienes por su condición de edad, enfermedad o calamidad, son personas más vulnerables que el resto de la población. Sobre el particular, la Sentencia C-1060A de 2001 adujo:

“Los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.”

2.5.5 El numeral demandando tampoco desconoce los principios del sistema tributario. En primer lugar, porque ello no se predica de cado una de los impuestos sino de su conjunto, pero además el principio de equidad se concreta en los umbrales para determinar la base gravable de los tributos, pues se exoneran a las personas cuyas mesadas son inferiores o iguales a 1000 UVT. El principio de progresividad se plasma en que los pensionados con mayores ingresos deben tributar sobre lo que excede el límite y finalmente no se vislumbra vulneración del derecho a la igualdad en el tratamiento tributario en razón a que el trato diferenciado está plenamente justificado.

2.5.6Por otro lado, considera la Corte que la pretensión del actor de extender las condiciones establecidas por el legislador para el impuesto de renta del trabajo asalariado, a los pensionados, escapa por completo de la órbita de la competencia de la Corte Constitucional. En efecto, en virtud del principio de la legalidad del tributo es el Congreso, el que en ejercicio de la libre configuración del legislador, establecer los tributos dentro de los límites

establecidos por la Constitución.

Para la Corte es claro que, al definir quiénes pagan y quiénes no un determinado tributo, el Congreso, mientras se ajuste a los principios, valores y mandatos de la Constitución, adopta una decisión que sólo a él corresponde en el Estado Social de Derecho, con base en criterios que corresponden al ámbito de la política tributaria que le compete, previa evaluación de elementos de juicio diversos así como de las conveniencias y circunstancias en las cuales el gravamen ha de ser aplicable. En estos términos, el Congreso ejerce una representación política y por tanto, es el legitimado para examinar la conveniencia, oportunidad y bondad de los tributos, y ha de apreciar los eventos en los cuales sea admisible la exoneración de ellos.

1. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE el numeral 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario, por los cargos estudiados en la presente providencia.

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

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

Impedimento aceptado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

Impedimento aceptado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Sentencia C-222 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

2 Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-335 del 21 de julio de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-222 del 18 de mayo de 1995 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) y C-393 del 22 de agosto de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

3 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-393 de 1996.

4 Conjuez Lucy Cruz de Quiñones

5 Ver sentencias, C-741 de 1999 M.P. Fabio Morón Díaz y C-261 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández, entre otras.

6 Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predican del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

7 Sentencia C-426 de 2005. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

8 Sentencia C-989 de 2004 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

9 Sentencia C-419 de 1995 M.P. Antonio Barrera Carbonell y C-261 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

10 Sentencia C-188 de 1998. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

11 M.P. José Gregorio Hernández Galindo

12 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-925 del 19 de julio de 2000 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

13 M.P. Clara Inés Vargas Hernández

14 M.P. Rodrigo Escobar Gil

15 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-188 del 6 de mayo de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

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

17 MP Hernando Herrera Vergara

18 M.P. Carlos Gaviria Díaz

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

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

21 M.P. Nilson Pinilla Pinilla

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

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

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

25 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto

26 Sentencia C-1107 de 2001 MP: Jaime Araujo Rentería.

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

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

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

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

31 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-1297 del 6 de diciembre de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

32 Sentencias C-514 de 1992, C-735 de 2000, C-623 de 2004, C-111 de 2006, T-596 de 2006, C-125 de 2000, C-835 de 2003, C-516 de 2004, SU480 de 1997, entre otras

33 A ese respecto en la sentencia T-470/02 M.P. Alfredo Beltran Sierra se dijo “para lograr el cabal cumplimiento de los fines perseguidos por el Estado, se impone que las autoridades encargadas del reconocimiento de los derechos de las personas lo hagan en efecto, sin buscar esguinces, sin poner trabas que dificulten o hagan menos posible el goce efectivo de los derechos de las personas”.

34 Al respecto, consultar la sentencia SU-225 de 1998

36 De manera textual el Comité señaló lo siguiente: “El derecho a la seguridad social es de importancia fundamental para garantizar a todas las personas su dignidad humana cuando hacen frente a circunstancias que les privan de su capacidad para ejercer plenamente los derechos reconocidos en el Pacto”

37 Sentencia T-284-07 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

38 M.P. Alejandro Martínez Caballero

39 Ver entre otras las sentencias T-970 de 2005, T-911 de 2005, T-596 de 2005, T-411 de 2005, T-230 de 2005, T-1283 de 2005, T-025 de 2005, T-625 de 2004, T-452 de 2004, T-160 de 2004, T-1195 de 2004, T-294 de 2003, T-1067 de 2003, T-059 de 2003, T-682 de 2002, T-631 de 2002, T-529 de 2002, T-470 de 2002, T-235 de 2002, T-684 de 2001, T-655 de 2001, T-491 de 2001, T-322 de 2001, T-1044 de 2001, T-1752 de 2000, T-1016 de 2000, SU-1354 de 2000, T-982 de 1999, T-360 de 1998, T-241 de 1998, T-177 de 1998, C-179 de 1997, T-323 de 1996, T-287 de 1995, T-184 de 1994, T-516 de 1993, T-181 de 1993, T-526 de 1992, T-491 de 1992 y T-453 de 1992.

40 Sentencia C-546 de 1992. M.P. Ciro Angarita Barón y Alejandro Martínez Caballero.

41 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Sentencia de abril 28 de 1958.

42 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Sentencia de abril 20 de 1968.

43 Los artículos 33 y 34 de la ley 100, fueron modificados por los artículos 9° y 10° de la Ley 797 de 2003.

44 T-284 de 2007 M.P. Manuel José Cepeda

45 M.P. Manuel José Cepeda

46 Sentencia C-168 de 1995. MP Carlos Gaviria Díaz.

47 C-862 de 2006 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, pueden consultarse, entre otras: SU-120 de 2003, T-663 de 2003, T-805 de 2004, T-815 de 2004, T-098 de 2005, T-45 de 2007 y T-447 de 2009.

48 C-862 de 2006 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto

49 Sentencia C-623 de 2004 M.P. Rodrigo Escobar Gil

50 Dijo la Sentencia: Sin lugar a dudas, esa disminución de los recursos para el régimen subsidiado de salud, de ninguna manera realiza el postulado constitucional de la ampliación progresiva de la cobertura de la Seguridad Social que ordena el artículo 48 de la Carta, pues salta a la vista que a menores recursos y a mayores necesidades insatisfechas en salud, dadas las circunstancias económico sociales que vive el país, en lugar de aumentar la cobertura de la seguridad social, así como la calidad del servicio, se verán necesariamente afectados en forma negativa, en desmedro del bienestar de quienes más requieren de la

solidaridad de los asociados y de la actividad política del Estado por encontrarse en situación de debilidad por sus escasos o ningunos recursos económicos, aun estando en capacidad de trabajar, pero azotados por el desempleo y otros flagelos sociales.

51 Ver, entre muchas otras, las sentencia T-422 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-112 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-1047 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y C-227 de 2004 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

52 C-957 de 2007 M.P. Jaime Córdoba Triviño

53 Sentencia C-1052 de 2001. M.P Manuel José Cepeda Espinosa.