

C-397-94

Sentencia No. C-397/94

#### PROPOSICION JURIDICA COMPLETA

En tanto lo que se demande tenga autonomía y suficiencia, en forma que permita que se produzca un pronunciamiento de fondo, la proposición jurídica se habrá integrado en debida forma.

#### CESANTIAS-Exención de Retención en la fuente

La norma acusada al referirse a la Nación como sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía, es discriminatoria, pues le da un tratamiento preferencial en relación con los demás sujetos encargados de la retención, y específicamente, con los demás entes territoriales. En virtud a ello, los pagos por concepto de cesantía no podrán ser sujetos de retención en la fuente, en ningún caso.

REF.: PROCESO D-552

Acción pública de inconstitucionalidad contra la expresión “por parte de la Nación” contenida en el parágrafo tercero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, “por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones”.

#### MATERIA:

Exención de retención en la fuente en razón de los pagos por concepto de cesantías que efectúe la Nación.

#### ACTOR:

JOSE ELIAS DEL HIERRO HOYOS.

#### MAGISTRADO PONENTE:

HERNANDO HERRERA VERGARA.

Aprobada por Acta No. 50 de Septiembre 8 de 1994.

Santa Fe de Bogotá, D.C., Septiembre ocho (8) de mil novecientos noventa y cuatro (1994).

## I. ANTECEDENTES

Procede la Sala Plena de la Corte Constitucional a resolver la demanda promovida por el ciudadano JOSE ELIAS DEL HIERRO HOYOS, en contra de la expresión “por parte de la Nación” contenida en el párrafo tercero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, “por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones”.

Al proveer sobre su admisión, el Magistrado Sustanciador ordenó que se oficiara al Presidente del Congreso de la República, al Ministro de Trabajo y Seguridad Social, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y al Ministro de Justicia y del Derecho, para que si lo estimaren oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Cumplidos como se encuentran los requisitos que para esta índole de asuntos contemplan la Constitución Política y el Decreto 2067 de 1991, entra la Corte a decidir.

## II. LA EXPRESION ACUSADA

El aparte impugnado es el que figura destacado en negrillas, en la transcripción del artículo a que pertenece, la cual se toma de la publicación oficial de la Ley 100 de 1993, que tuvo lugar en el Diario Oficial No. 41148 del jueves veintitrés (23) de diciembre de mil novecientos noventa y tres (1993).

LEY 100 DE 1993

(diciembre 23)

“por medio de la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

TITULO IV

## DISPOSICIONES COMUNES A LOS REGIMENES

### DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

#### CAPITULO IV

### DISPOSICIONES FINALES DEL SISTEMA

#### GENERAL DE PENSIONES

ARTICULO 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 1998 estarán gravadas solo en la parte que exceda de veinticinco (25) salarios mínimos.

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.

PARAGRAFO 1. Los aportes obligatorios y voluntarios que se efectúen al sistema general de pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta.

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

PARAGRAFO 3. En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente por parte de la nación.

...”

### III. LA DEMANDA.

El ciudadano JOSE ELIAS DEL HIERRO HOYOS considera que la expresión anteriormente transcrita viola los artículos 13 y 363 de la Constitución Política.

El demandante comienza por analizar el mecanismo de la retención en la fuente, por su finalidad (agilizar el pago del impuesto sobre la renta y complementarios); por las actividades que dan lugar a practicarla (ingresos laborales, dividendos y participaciones, honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos y rendimientos financieros) y por los sujetos que son agentes de retención.

El demandante explica que conforme a las normas tributarias, es la naturaleza de la actividad el hecho generador de la obligación de practicar la retención en la fuente. De ahí que, en su opinión, todos los agentes retenedores, sin excepción, estén obligados,

“a efectuar la retención en la fuente, siempre y cuando realicen algunas actividades, que por sus características son objeto de retención.”

Por tanto, la Nación como entidad de derecho público tiene la obligación de efectuar retención en la fuente, cuando el pago está sujeto a ella, sin excepción alguna. Así las cosas,

“... cuando la nación efectúa dentro de sus funciones alguna actividad que por ley está sujeta a retención en la fuente, deberá practicarse ésta sin discriminación alguna.”

Las premisas anteriores llevan al impugnante a concluir que al expedir el fragmento cuestionado del párrafo del artículo 135, el legislador transgredió la igualdad ante la ley pues concedió una prerrogativa injustificada a algunos de los trabajadores estatales con carácter nacional, con lo cual rompió el equilibrio entre estos y los trabajadores departamentales y municipales, tanto del sector público como del sector privado, al beneficiarlos con una excepción a la regla general.

“La inequidad de la norma se ve reflejada en el momento de hacer el pago del impuesto de renta y complementarios, por cuanto que para estos funcionarios beneficiados, el impuesto de renta sobre sus ingresos provenientes de pagos por concepto de cesantías se pagaría en el momento de presentar su declaración, siempre y cuando los trabajadores sean declarantes del impuesto de renta. En el evento de que el trabajador estatal a nivel nacional, no cumpla con las condiciones para ser declarante del impuesto de renta, estaría excluido de esta retención en la fuente”.

#### IV. INTERVENCIONES DE AUTORIDAD PUBLICA

1. Mediante poder debidamente otorgado por el Ministro del Trabajo y Seguridad Social, el doctor Juan Manuel Charry Urueña presentó dos memoriales cuyos aspectos más relevantes se esbozan a continuación.

En el primero, solicita a la Corte declarar la nulidad de lo actuado pues a su juicio, la demanda no cumple el requisito exigido por el artículo 2o. del numeral 1o. del Decreto 2067 de 1991, que consiste en señalar la disposición acusada, lo que no sucede en el presente asunto, ya que el fragmento impugnado, integrado por las palabras “por parte de la Nación”,

no constituye una norma. Asevera que la acción de inconstitucionalidad debe dirigirse contra una norma completa, y no contra una parte de ésta.

Este aserto lo explica así:

“...

En otras palabras, debe existir una unidad normativa mínima, que considerada independientemente genere efectos jurídicos, para que la Corte pueda entrar a conocer sobre su inconstitucionalidad, de otra forma se estarían juzgando expresiones o palabras que por sí mismas no vulneran la Constitución, y lo que es más grave estaría operando una forma de legislación por omisión, en extralimitación de precisas funciones constitucionales; por lo tanto, para nosotros es claro que el juzgador de constitucionalidad no puede abolir presupuestos, condiciones, sujetos o términos de una norma que no configuren una unidad lógica independiente, pues con ello no inaplica la norma por violación a la Carta, sino que modifica sus supuestos o términos y la hace regir en otras condiciones.

...”

En forma subsidiaria, el interviniente solicita a la Corte declararse inhibida por considerar que no es procedente que esta Corporación haga un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de expresiones.

En el segundo de sus escritos, el apoderado del Ministerio de Trabajo defiende la constitucionalidad de la expresión acusada.

Afirma que:

“El demandante equivocadamente entiende que el objeto de la norma son los pagos efectuados por la Nación, confundiendo la materia regulada por la ley (las cesantías) con la persona obligada a no realizar la conducta en ningún caso (la Nación).

“De su errónea interpretación, deduce violación a la Constitución, pretendiendo que se declare la inconstitucionalidad de uno de los elementos de la norma, el sujeto obligado. La norma no necesitaba expresamente mencionar a la persona obligada, porque solamente la Nación, mediante decisión del Gobierno puede decidir si establece o no la retención en la

fuelle. Sin embargo, así lo hizo, lo cual generó la confusión en el actor”.

Agrega que:

“Hecha correctamente la interpretación de la norma resulta innecesario referirse a los cargos de inconstitucionalidad. Pues, a nuestro juicio es claro que el parágrafo 3 (sic) de la Ley 100 de 1993 se ajusta a los principios constitucionales de la igualdad y de la equidad del sistema tributario.”

2. Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de apoderada, intervino para defender la constitucionalidad de la expresión acusada. Sostiene que con la norma demandada parcialmente, el legislador beneficia a los trabajadores del sector público nacional, dejando fuera de ello a los otros niveles oficiales y a los del sector privado.

La apoderada del Ministerio de Hacienda estima que no se puede hablar ni de desigualdad ni de inequidad, pues los sujetos laborales han sido y siguen siendo desiguales ante la ley. Observa que a través del tiempo, la legislación que ha regido las relaciones entre trabajadores y empleadores ha sido diferente según se trate del sector privado y del sector público, y dentro de este último, también se ha distinguido entre los regímenes de los empleados públicos y de los trabajadores oficiales, así como los que prestan sus servicios para los niveles nacional, departamental, municipal, etc.

A este respecto, manifiesta que:

“Un análisis, aún superficial de la Ley 100 de 1993, nos lleva a concluir que la diferenciación anteriormente señalada se encuentra presente en muchas disposiciones, no sólo para hacer alusión al distinto tratamiento legal del pasado, sino que en muchos casos estas diferencias persisten.

“Pero es más, a pesar de haber pretendido el Gobierno Nacional la creación de un sistema unificado en materia de pensiones de jubilación, invalidez y vejez de los sectores público, oficial, semioficial en todos los órdenes, del Instituto de Seguros Sociales y del sector privado en general, existen, por una parte excepciones dentro del campo de aplicación (Art.11), como son las consagradas en el artículo 279 ibídem, a saber:

Para los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.

Para el personal regido por el Decreto Ley 1214 de 1990.

Para los miembros no remunerados de las Corporaciones Públicas.

Para los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Ley 91 de 1989).

Para los empleados de empresas que al momento de entrar a regir la ley se encontraban en concordato preventivo obligatorio, y,

Por otra parte, continúa el trato diferencial que rige desde antes de entrar a regir la presente ley, toda vez que siguen vigentes todos los derechos, garantías, prerrogativas, servicios y beneficios adquiridos y establecidos conforme a disposiciones normativas anteriores, pactos o convenciones colectivas de trabajo, para quienes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, se encontraban frente a determinadas condiciones.

Inclusive, las situaciones jurídicas individuales definidas por disposiciones municipales o departamentales anteriores a la entrada en vigencia de esta Ley 100, en materia de jubilación extralegal en favor de empleados o servidores públicos o personas vinculadas laboralmente a las entidades territoriales o a sus organismos descentralizados, continuarán vigentes (artículo 146).

Diferencia muy importante es la consagrada en el artículo 18 de la Ley 100 de 1993, que consagra como base de cotización de los trabajadores dependientes del sector privado, la que resulte de aplicar lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo, al paso que la misma base para los trabajadores del sector público será la que se señale de conformidad con lo dispuesto en la Ley 4a. de 1992. Igualmente se indica en el artículo siguiente la base cotización de los trabajadores independientes la cual no es coincidente con alguna de las dos anteriores”.

La interviniente prosigue su argumento abundando en ejemplos con los cuales busca ilustrar que el tratamiento legal diferente para las relaciones laborales es la resultante de principios igualmente vitales que alteran la igualdad, como el que permite la negociación de las condiciones de trabajo así como de la dinámica misma del mercado de la fuerza de trabajo,



el cual explica una alta gama de variabilidad de asignaciones y prestaciones.

Asevera que la adaptabilidad a las circunstancias de trabajo se constituye en una variable intrínseca de las relaciones laborales, y que de ella emana la diversa normatividad que la reglamenta. Asegura que “en este ámbito, el legislador goza de cierto margen de constitucionalidad. Su límite está en el respeto de las prestaciones mínimas para garantizar unas condiciones dignas de prestación del servicio y en el respeto de los derechos adquiridos (artículos 25 y 53 de la CP.)”.

Resumiendo su argumentación, señala “que en materia laboral todo aquello que exceda el régimen general de tratamiento y que beneficie a un sector de la población resulta constitucional siempre y cuando no sea su razón discriminatoria”.

A propósito del cargo formulado, considera que:

“...No se han violado los principios de igualdad y equidad consagrados en los artículos 13 y 363 de la Constitución Política, como lo considera el actor, al estatuirse en la norma demandada la omisión para la Nación de efectuar retención en la fuente a sus trabajadores que reciban cesantías, pues no se está eximiendo de gravamen alguno, aunque bien hubiera podido determinarlo así la ley. Simplemente la disposición acusada, fija una forma de pago del impuesto correspondiente a las CESANTIAS GRAVADAS, diferente a la retención en la fuente. El trabajador que las reciba deberá pagar el impuesto de renta correspondiente a dichas cesantías, mediante otra figura de las tantas señaladas en el Estatuto Tributario para el efecto...”

Afirma que la concordancia entre las disposiciones que tratan de la no obligación de presentar declaración de renta para algunos asalariados (art. 593 del Estatuto Tributario) y las que determinan en qué casos las cesantías constituyen rentas exentas de acuerdo con ciertas cuantías (art. 206-4 ibídem), lleva a que coincidan las situaciones de no ser declarante con la procedencia de la exención, de manera que si se sobrepasan los valores señalados para cada año gravable de acuerdo con el índice de ajuste de inflación (art. 868 ibídem), necesariamente el asalariado declarante debe pagar impuesto sobre la renta por las cesantías recibidas cuyo promedio implique que están gravadas y no exentas.

Y añade:

“Lo anterior quiere decir en términos generales, que la ausencia de efectuar retención en la fuente por parte de la Nación cuando realice el pago de cesantías a sus trabajadores sólo va a implicar:

1) Si por su cuantía tales cancelaciones son gravadas, el impuesto se pagará por un mecanismo distinto de la propia declaración tributaria, como puede ser el pago en efectivo o mediante bonos autorizados para tal fin, anticipo, etc. (Artículos 800 y s.s. del Estatuto Tributario).

2) Si por su cuantía no son gravables, tal hecho automáticamente desconoce en forma análoga la retención en la fuente.

“Al contrario, los pagos de cesantías efectuados por agentes retenedores distintos de la Nación, llevan necesariamente a efectuar la retención en la fuente cuando su cuantía así lo amerite, sin dejar la posibilidad de realizar la cancelación del impuesto a la renta por mecanismo diferente.

Esto tiene su razón de ser en la novedad de acudir a maneras distintas de la propia retención en la fuente tratándose de pagos laborales sujetos a ella, por lo cual es comprensible que en un principio solo se considere con esta facultad a un grupo de trabajadores, entre otras cosas, por ejemplo, para probar la bondad de la norma.”

Para concluir, la apoderada del Ministerio de Hacienda plantea que de prosperar la demanda, se desconocería la voluntad del Congreso de limitar a los trabajadores de la Nación el beneficio de pagar con un mecanismo diferente de la retención en la fuente el impuesto que grave los pagos que percibieren por concepto de cesantías.

## V. INTERVENCION CIUDADANA.

Dentro del término de fijación en lista, intervino el ciudadano Jesús Vallejo Mejía en defensa de la constitucionalidad de la expresión demandada. Admite que el texto de la disposición se ha prestado a la interpretación que conduce al actor a demandarla en cuanto en esa lectura, “los únicos beneficiarios de la disposición serían probablemente algunos de los trabajadores estatales con carácter nacional, y que quedarían por fuera entonces los vinculados a entidades territoriales y los particulares.”

Empero, a su modo de ver esa interpretación es incorrecta y no puede sostenerse por las siguientes razones:

a) La disposición no dice que las retenciones que se prohíbe establecer al Gobierno Nacional sean exclusivamente las que versan sobre cesantías que aquel pague a sus trabajadores; su texto habla de cesantías en general, sin mencionar exclusión alguna.

b) El texto está de acuerdo con el sistema de retención en la fuente que regula el Estatuto Tributario. La regla general que sobre la materia consagra el artículo 365 del mismo, reza que el Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente... y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigente, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

A la luz de esta interpretación y del texto de la norma acusada queda claro entonces, sin lugar a otra interpretación, que el Gobierno, en adelante, no podrá establecer retenciones en la fuente sobre las cesantías, cualquiera sea el origen de éstas.”

En opinión del interviniente:

“... bastaría simplemente con acudir a principios elementales de justicia para no dar cabida a una interpretación como la que sirve de punto de partida de la demanda, que es francamente discriminatoria, pues no hay razón alguna que justifique que a los trabajadores de la Nación no se los sujete a retención sobre sus cesantías, y sí a los de las entidades territoriales o los privados...”

Finaliza indicando la conveniencia de que la Corte, al pronunciarse sobre la demanda, precise cuál es la interpretación correcta del texto acusado.

## VI. CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO.

El 17 de mayo de mil novecientos noventa y cuatro (1994), el Procurador General de la Nación, doctor Carlos Gustavo Arrieta Padilla, envió a esta Corte el concepto de rigor en relación con la demanda que se estudia.

Como consideración preliminar, el agente del Ministerio Público expone su criterio en torno al

punto de vista que el apoderado del Ministerio del Trabajo manifestó acerca de la inadecuada integración de la proposición jurídica demandada para solicitar la nulidad de lo actuado. Apartándose de ese parecer, advierte que el parágrafo 3o. del artículo 135, da lugar a dos interpretaciones distintas, cada una con su propia consecuencia jurídica.

En criterio del Procurador, los cargos parten de una equivocada apreciación sobre la naturaleza jurídica de la retención en la fuente. Enfatiza que no se trata de un impuesto sino de un mecanismo de recaudo anticipado de la obligación tributaria que surge en el momento en que se produce un pago o abono en cuenta por los conceptos gravados con el impuesto de renta de acuerdo a la ley.

Pone de presente que conforme al artículo 206-4 del Estatuto Tributario, las cesantías y los intereses sobre las mismas de aquellos trabajadores que devenguen este año una suma igual o superior a \$1'800.000.00, están gravados con el impuesto de renta y complementarios.

De las diferentes intervenciones que obran en el expediente, el Ministerio Público se detiene en la del Ministerio de Hacienda, para concluir, sobre la base que esta es la interpretación correcta, que el fragmento acusado es exequible, pues

“no existe en verdad infracción al principio de igualdad porque si bien la norma hace una distinción entre los trabajadores nacionales del sector público y los de otros niveles, comprendiendo a los trabajadores particulares, es una distinción con implicaciones para la Administración de Impuestos toda vez que al final todos los trabajadores con cesantías gravadas deben pagar el impuesto sobre la renta y complementarios: unos a través de la retención en la fuente y los otros a través del mecanismo señalado por el Ministerio de Hacienda”.

Por lo anterior, solicita a la Corte que declare exequible la expresión cuya constitucionalidad se cuestiona.

## VII CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Primera. La Competencia

En los términos del artículo 241 numeral 4o. de la Constitución Nacional, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente la demanda de

inconstitucionalidad que dio lugar al presente proceso.

Segunda. El requisito de la proposición jurídica completa.

El ciudadano JUAN MANUEL CHARRY URUEÑA afirma que la proposición demandada en el caso presente no se ha integrado en debida forma, lo que en su opinión daría lugar a decretar la nulidad de lo actuado.

Esto lleva a tener que examinar el problema de la proposición jurídica completa para determinar si efectivamente se da o no con respecto al fragmento impugnado.

Es bien sabido que uno de los requisitos para fallar de fondo en los procesos de constitucionalidad es que lo censurado como inconstitucional constituya de por sí una proposición jurídica completa. El alcance de esta noción fue elaborado a profundidad en su jurisprudencia por la Corte Suprema de Justicia<sup>1</sup>, cuando para entonces ejercía la guarda de la integridad de la Constitución.

“...

Ha sido doctrina reiterada de la Corte la de que uno de los requisitos para fallar de fondo en los procesos de constitucionalidad es que lo censurado como inconstitucional constituya de por sí una proposición jurídica completa....

Particularmente ilustrativa es la Sentencia No. 55 de abril 25 de 1991 (Proceso 2225, M.P. Dr. Pablo J. Cáceres) en la que a este propósito la Corporación expresó:

“La jurisprudencia constitucional colombiana se ha encargado de trazar el perfil definido de lo que proposición jurídica completa ha de entenderse en nuestro sistema, vale decir, como exigencia de técnica procesal en las acciones públicas de inconstitucionalidad, en un largo recorrido que va desde el laxo criterio de mera conexidad o similitud de normas mantenido en el pretérito, hasta los actuales lineamientos que la hacen operante sólo en los casos excepcionales y restringidísimos que hallaron su concreción principalmente a partir de la Sentencia No. 22 del 29 de marzo de 1984, Proceso 1115, M.P. Dr. Manuel Gaona Cruz. Según estos lineamientos la proposición es completa cuando su enunciado tiene per se sentido propio, cuando puede decirse que es una unidad normativa autónoma a lo que es lo mismo, susceptible de ser aprehendida intelectualmente con pleno significado inteligible por

sí sola y por lo tanto perfectamente separable del resto, el cual a su turno conserva también sentido lógico y adecuada aplicabilidad. En caso contrario, la proposición es incompleta y genera, como consecuencia inevitable, fallo inhibitorio.

También se admite hoy en día que hay proposición jurídica incompleta cuando el contenido normativo que se demanda está ligado inescindiblemente al de otra disposición no impugnada, pues entonces los efectos de una eventual sentencia de inconstitucionalidad del primero serían inocuos o inanes, dada la vigencia simultánea del segundo (cfr. Sentencia No. 55 de abril 25 de 1991, Proceso 2225, M.P. Dr. Pablo Cáceres Corrales y Sentencia de Mayo 9 de 1991, Proceso 2195, Ms. Ps. Drs. Rafael Méndez Arango y Jaime Sanín Greiffestein).

En todos estos casos, para usar la terminología que suele adoptar la Corte al ocuparse del tema, hay una unidad normativa inescindible, que por ende debe ser objeto de un ataque global, pero sin que quepan distinciones apriorísticas relativas a la mayor o menor extensión de lo acusado.

(....)".

La Corte reitera que en tanto lo que se demande tenga autonomía y suficiencia, en forma que permita que se produzca un pronunciamiento de fondo, la proposición jurídica se habrá integrado en debida forma.

Ahora bien, en el caso presente, la frase demandada integra una norma autónoma como quiera que se basta a sí misma para ser inteligible a más de tener sentido y significación jurídica propias. Trátase de un conjunto preceptivo que no depende de partes no acusadas para tener de por sí significado y aplicabilidad. Igual cosa ocurre con la proposición normativa no demandada, que por tener entidad propia, es capaz de producir efectos jurídicos. Además, ambas proposiciones normativas son perfectamente separables y constituyen entidades lógico-jurídicas independientes que a más de estar dotadas de plena significación, no están conectadas por un vínculo que las ligue inexorablemente.

Por todo ello, estima la Corte que se procedió con acierto al admitir la demanda, pues el actor formó debidamente la proposición jurídica que demanda. No prospera pues la petición del apoderado del Ministerio del Trabajo, por lo que la Corte entrará a efectuar el estudio de las acusaciones formuladas contra el artículo 135 (parcial) de la Ley 100 de 1993.

Tercera.- El examen de los cargos.

Corresponde a la Corte en esta oportunidad esclarecer si la exoneración de retención en la fuente que contempla la norma a que pertenece el aparte acusado se circunscribe, como lo afirma el actor, a los pagos por concepto de cesantías que efectúe la Nación y si, en dicho evento, ello comportaría respecto de los trabajadores de otros órdenes un trato discriminatorio injustificado. O, si como lo sostienen algunos de los intervinientes, la exoneración cubre todas las cesantías, en cuyo caso quedaría sin piso la acusación. Con ese fin, es del caso hacer unas consideraciones preliminares sobre el tratamiento tributario a las cesantías y sobre el mecanismo de la retención en la fuente, para luego examinar las acusaciones.

#### De la Retención en la Fuente.

En derecho colombiano, es el sistema de recaudo anticipado de la obligación tributaria que normalmente se consolida al finalizar el respectivo período gravable; es un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el contribuyente, es la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación.

Desde el punto de vista impositivo, la retención en la fuente se define como la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga en el mismo momento del origen del ingreso; doctrinariamente se conoce como “imposición en el origen”.

El principal objetivo de la retención en la fuente es el recaudo simultáneo del impuesto al obtener los ingresos.

Entendida como “imposición en el origen”, le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto a retención. Fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti-inflacionario y asegura al Estado su participación en el producto creciente de la economía.

En relación con el objeto y finalidad de la retención en la fuente, el artículo 367 del Estatuto Tributario, establece:

“La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause”.

De otra parte, en la retención en la fuente, la relación jurídico-tributaria se integra en primer lugar, entre los sujetos de la obligación a retener, que son: el Estado como sujeto activo y el retenedor como sujeto pasivo de dicha obligación unilateral; y en segundo lugar, entre los sujetos de la retención en la fuente, el retenido o sujeto pasivo, y el retenedor como sujeto activo.

#### \* Causación de la Retención:

La regla general para establecer el momento en que se debe practicar la retención en la fuente por parte del agente retenedor establecida en la legislación tributaria<sup>3</sup>, es la que señala que: “La retención en la fuente debe hacerse en el momento del pago o abono en cuenta”; y la doctrina ha dicho, “lo que ocurra primero en el tiempo”.

El tratamiento tributario a las cesantías.

En materia tributaria la regla general imperante al momento de entrar en vigor la Ley 100 de 1993, era la de que toda forma de ingreso proveniente de una relación laboral se encontraba sometida al gravámen total del impuesto de renta y complementarios, salvo excepción expresa en contrario.

El artículo 206 del Estatuto Tributario al establecer las rentas de trabajo, contemplaba en el numeral 4o. una exención parcial para las cesantías y los intereses sobre las mismas, que devengaren trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los últimos seis (6) meses de vinculación laboral no excediese de un millón ochocientos mil pesos (\$1'800'000.00) -valor año 1994-.

De acuerdo con las normas tributarias consignadas en el Estatuto Tributario, las disposiciones sobre retención en la fuente respetaban el carácter exento de estos ingresos laborales, y por ello el artículo 388 de esa normatividad, señalaba que en cualquiera de los procedimientos previstos para la retención en la fuente sobre ingresos laborales, siempre y cuando dentro de los últimos seis meses el trabajador hubiese recibido un ingreso mensual “que exceda el tope que anualmente se fija por el decreto de actualización de valores



absolutos en materia tributaria". En la norma reglamentaria de esa disposición se determinó la forma de exonerar porcentualmente de la retención la parte que se consideraba exenta.

Finalmente, la Ley 100 de 1993 consignó algunas previsiones normativas en relación con el tratamiento tributario de algunos ingresos provenientes de una relación laboral.

Así, el artículo 135 del cual forma parte el acusado párrafo tercero, estableció la exención de retención en la fuente por parte de la Nación a los pagos efectuados por concepto de cesantía.

La acusación.

La expresión "por parte de la Nación" en el texto que se revisa, es en verdad equívoca y da lugar a tesis encontradas, como bien lo evidencian las afirmaciones de las autoridades gubernamentales y de los ciudadanos intervinientes.

En criterio del demandante, el fragmento acusado al beneficiar a un grupo de trabajadores con una excepción a la regla general de que los pagos efectuados por concepto de cesantía no estarán sujetos a retención en la fuente, vulnera el principio y derecho fundamental a la igualdad ante la ley, pues concede una prerrogativa injustificada a algunos de los trabajadores estatales con carácter nacional, rompiendo así el equilibrio entre estos y los demás trabajadores del orden departamental, distrital y municipal, tanto del sector público como privado.

Por su parte, el apoderado del Ministerio de Hacienda, en relación con la disposición acusada, se limita a afirmar que "en el caso específico se confiere un tratamiento diferente a los trabajadores que prestan su servicio a la Nación. Si bien la discrecionalidad de la ley era constitucional ello no implica, que el sector de la población que se excluye de ella no se adecúe a los fines de la norma y a la proporcionalidad de los hechos que define".

"la diferencia de trato no conduce necesariamente a un juicio de discriminación. Para que esto no suceda, el órgano que introduce la distinción debe demostrar que su proceder se adecúa a un propósito establecido en la Constitución o en la ley."

En criterio de la Corte, la expresión acusada del párrafo tercero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, produce consecuencias discriminatorias en tanto la diferencia de trato no atiende una razón que la justifique.

Así pues, de su contenido se infiere que mientras que los pagos por concepto de cesantías, siempre que el retenedor sea la Nación, no estarían sujetos a retención en la fuente, los pagos por concepto de cesantías que efectuen otros agentes retenedores sí estarían sujetos a retención, con lo que se transgrede el artículo 13 superior.

Igualmente, la disposición acusada en relación con el régimen de retenciones para los trabajadores del sector público cuando el empleador es la Nación se habría variado. En cambio, el régimen para los trabajadores del sector público descentralizado territorialmente o por servicios, y del sector privado en materia de cesantías e intereses sobre las cesantías, se mantendría sin modificaciones, lo cual implicaría para estos últimos el tener que pagar retención en la fuente sobre sus cesantías e intereses en la parte que de acuerdo a la ley no estuviese exenta, con lo que se generaría un trato eminentemente discriminatorio.

Los artículos 365 y 366 del Estatuto Tributario le otorgan al Gobierno Nacional en forma amplia, la facultad de “establecer retenciones en la fuente, con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinar los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.” Y la de “... establecer retenciones en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta que hagan las personas jurídicas y las sociedades de hecho.”

La regla general que sobre la retención en la fuente consagra el artículo 365 del Estatuto Tributario dispone que el Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar y asegurar el recaudo del impuesto de renta y complementarios, lo cual no lo habilita para establecer exenciones que favorezcan un trato discriminatorio o desigual.

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 resolutive de esta sentencia la inexequibilidad de la expresión “por parte de la Nación”.

En conclusión, la norma acusada -artículo 135, párrafo tercero, parte final-, al referirse a la Nación como sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía, es discriminatoria, pues le da un tratamiento preferencial en relación con los demás sujetos encargados de la retención, y específicamente, con los demás entes territoriales. En virtud a ello, los pagos por concepto de cesantía no podrán ser sujetos de retención en la fuente, en ningún caso.

Por lo tanto, a juicio de la Corte Constitucional, es evidente su inexequibilidad.

## VII. DECISION.

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, obrando

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION NACIONAL,

R E S U E L V E:

DECLARAR INEXEQUIBLE la expresión “por parte de la Nación” contenida en el párrafo

tercero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

JORGE ARANGO MEJIA

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

## Secretaria General

1 Cfr. Corte Suprema de Justicia.- Sala Plena. Sentencias del 18 de abril de 1991, M.P. Dr. Jaime Sanín Greiffenstein. Sentencia del 25 de abril de 1991. M.P. Dr. Pablo Cáceres Corrales,. Sentencia del 9 de mayo de 1991. M.P. Dr. Rafael Méndez Arango. Sentencia del 27 de junio de 1991, M.P. Dr. Pedro Escobar Trujillo, entre otras.

2 Corte Suprema de Justicia.- Sala Plena. Sentencia No. 76 de mayo 30 de 1991. M.P. Dr. Pedro Augusto Escobar Trujillo.

3 Ley 38 de 1.969, reiterada por: Decreto 3803 de 1.982, Leyes 50 de 1.984, y 75 de 1.986.

4 Sala Tercera de Revisión. Sentencia T-230/94 M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.