

Sentencia C-403/07

RENTAS DE TRABAJO EXENTAS-Piloto, navegante o ingeniero de vuelo en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales/PRINCIPIO DE IGUALDAD EN RENTAS DE TRABAJO EXENTAS-No vulneración por no extensión a pilotos de aviación corporativa/RENTAS DE TRABAJO EXENTAS-No extensión a todos los reservistas de la Fuerza Aérea/EXENCION TRIBUTARIA-No existen derechos adquiridos

El beneficio fiscal otorgado por el legislador a determinados pilotos y no a todos los que realizan esa labor (pilotos de la aviación militar, corporativa, individual, deportiva, etc.), se enmarca dentro de su amplia potestad de configuración normativa en materia de exenciones tributarias, sin que esa diferenciación represente violación del derecho a la igualdad. En ese sentido, tampoco se evidencia la vulneración de los artículos 2º y 4º de la Constitución Política, que a juicio del demandante se daría como resultado del trato desigual recibido por los pilotos de la aviación corporativa. Además, las diversas normas citadas en la demanda en relación con las reservas de las fuerzas militares (Decretos 3230 de 1953, 1015 de 1956, 2270 de 1991 y 1790 de 2000) no determinan que la exención tributaria sea parte de los beneficios propios de los reservistas de la Fuerza Aérea y que en esa medida deba extenderse sin ninguna condición adicional a todos los que tienen esa condición, tal como reclama el demandante. De hecho, la reiterada alusión a los artículos 8 a 10 del Decreto 1015 de 1956, que autorizan la creación de la Caja de la Asociación Colombiana de Aviadores Civiles, resulta inadecuada, no sólo porque tales artículos no regulan la materia que ocupa este proceso, sino porque de acuerdo con la Sentencia C-191 de 2006, dichos artículos fueron sustituidos por normas posteriores y no se encuentran vigentes. Incluso, aún si la exención hubiera nacido originalmente con la finalidad exclusiva de amparar a todos los reservistas de segunda clase de la fuerza aérea colombiana -como sostiene el actor-, nada impedía que el legislador hubiera modificado esa circunstancia, porque como ha reiterado esta Corporación “nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”, de manera que las exenciones tributarias pueden ser modificadas y suprimidas, “pues su creación no conlleva para su titular un derecho adquirido a no ser obligado a tributar.”

AVIACION COMERCIAL Y AVIACION CORPORATIVA-Diferenciación

La aviación corporativa es una modalidad de la aviación privada, a través de la cual una empresa o entidad particular que tiene un objeto social distinto al aeronáutico, satisface para sí y por sus propios medios sus necesidades internas de movilización aérea. Por su parte la aviación comercial tiene por objeto la explotación con ánimo de lucro de la actividad aeronáutica y en esa medida participa de la prestación del servicio público de transporte, que según el artículo 3º de la Ley 105 de 1993 es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios, a cambio del pago de una contraprestación económica y bajo la regulación y supervisión del Estado.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS-Límites

Aunque amplio, el ámbito de configuración normativa del legislador en materia de exenciones tributarias está limitado por la imposibilidad de conceder beneficios sobre impuestos territoriales (art. 294 C.P) o que no han tenido iniciativa gubernamental (art. 154 C.P.), así como por los principios que informan el sistema tributario en su conjunto, esto es, equidad, eficiencia y progresividad.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS-Principio de igualdad como límite

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Concepto/PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

Referencia: expediente D-6651

Demanda de inconstitucionalidad contra la expresión “en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales” contenida en el numeral 9° del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Actor: Roberto Padilla Vergara

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., veintitrés (23) de mayo del año dos mil siete (2007)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Roberto Padilla Vergara presentó demanda contra la expresión “en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales” contenida en el numeral 9° del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Mediante auto del ocho (8) de febrero de 2007, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor; así mismo, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República y al Presidente del Congreso de la República y al Ministro de Hacienda y Crédito Público, así como a la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil -Aerocivil- y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- para que, de estimarlo oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

Así mismo, dispuso invitar a participar en este proceso al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, para que si lo considerase oportuno, interviniera en el proceso.

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

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, cuyo texto de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No. 38.756 del treinta (30) de marzo de 1989, es el siguiente (se subraya lo demandado).

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados

por la Dirección General de Impuestos Nacionales

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5 ° de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(....)

CAPITULO VII

Rentas Exentas

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 las siguientes:

(...)

9. Para los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, solamente constituye renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.

(...)”

I. LA DEMANDA

El demandante considera que la expresión acusada desconoce los artículos 2º (efectividad de los principios, derechos y deberes), 4º (primacía de la Constitución), 13 (derecho a la igualdad) y 363 (equidad tributaria) de la Constitución Política, así como la ratio decidendi de la Sentencia C-183 de 1998.

Señala que la autoridad ejecutiva DIAN considera que la exención tributaria prevista en el numeral 9º del Artículo 206 del Estatuto Tributario sólo es aplicable a los contribuyentes que ejercen su actividad de pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo en empresas de transporte público y de trabajos aéreos especiales, negándola a quienes la desarrollan en la “llamada aviación EJECUTIVA O CORPORATIVA”, lo cual evidencia un trato desigual para estos últimos que resulta contrario a la Constitución Política.

Indica que de acuerdo con el numeral 9º del Artículo 206 del Estatuto Tributario, los sujetos pasivos de la exención allí prevista son los ciudadanos colombianos que integran la Reserva de Oficiales de Primera o Segunda Clase de la Fuerza Aérea, de manera que no existe razón para que la autoridad tributaria niegue el beneficio a los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo de la aviación ejecutiva o corporativa, “COMO SI DICHA EXENCIÓN TRIBUTARIA FUESE PARA LAS EMPRESAS Y NO PARA LOS PILOTOS E INGENIEROS DE VUELO, QUE SON LOS DIRECTAMENTE BENEFICIADOS CON LA NORMA.” (mayúsculas originales)

Manifiesta que todos los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo, sin excepción, están obligados a cumplir los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia (RAC) en cuanto son titulares de una licencia de piloto comercial, de lo cual se deriva además la obligación de acatar el llamado de las fuerzas militares en caso de guerra o alteración del orden público, en su calidad de reservistas de la Fuerza Aérea.

Cita diversas normas que a su juicio deben ser observadas por todos los pilotos con independencia de que presten sus servicios en una empresa de transporte público o de trabajos aéreos especiales o que se desempeñen en la aviación corporativa o ejecutiva:

1. Artículos 3º, 6º y 7º del Decreto 1015 de 1956, relacionados con los requisitos para que los aviadores civiles puedan inscribirse como reservistas de 2ª Clase de la Fuerza Aérea, con las causales de pérdida de dicha calidad y con el ejercicio de autoridad pública por los pilotos colombianos que comandan naves nacionales.
2. Artículo 6º del Decreto 2270 de 1991, en virtud del cual los ciudadanos colombianos titulares de una licencia de tripulante expedida por la autoridad aeronáutica, se considerarán oficiales de la reserva de la segunda clase de la Fuerza Aérea y delegatarios de autoridad pública.
3. Artículos 117, 119, 136 y 137 del Decreto 1790 de 2000 que hacen referencia a la clasificación de la reserva de la fuerza aérea, a la posibilidad de que sus integrantes sean llamados para fines de entrenamiento o de control de la seguridad interior o exterior y a la obligatoriedad de dicho llamado, so pena de las sanciones previstas en la ley.
4. Fragmentos de los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia que según el actor acreditan

que todos los pilotos están sujetos a las mismas obligaciones.

A continuación se refiere al origen histórico de los conceptos de “empresa aérea nacional de transporte público y empresa de trabajos aéreos especiales”, por una parte, y de “aviación ejecutiva o corporativa”, para lo cual cita apartes de la Ley 89 de 1938 y del Decreto 1015 de 1956. Con base en estas normas concluye que hasta ese momento no se discriminaba entre clases de pilotos y tripulantes para ser sujetos de los beneficios establecidos en favor de la reserva de la fuerza aérea, constituida por los pilotos que laboran para cualquier tipo de aviación civil (comercial o corporativa).

Indica que en 1971 el artículo 1853 del Código de Comercio introduce la noción de “servicios aéreos comerciales” que comprende las “empresas de transporte público” y “las empresas de trabajos aéreos especiales”. Dice que por su parte la aviación ejecutiva o corporativa se encuentra definida en los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia (RAC) como aquella actividad “diferente de la Aviación Comercial”, desarrollada al servicio de personas jurídicas o entidades en apoyo de sus actividades agrícolas, industriales o comerciales, para el logro de los fines de dichas empresas.

Señala que con base en lo anterior los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia clasifican actualmente las actividades aéreas civiles en dos grandes grupos: (i) la Aviación civil comercial, que comprende a las empresas aéreas nacionales de transporte público y a las empresas de trabajos aéreos especiales, es decir, “los beneficiarios de la exención tributaria del artículo 206 numeral 9º del Estatuto Tributario”; y (ii) la Aviación Civil Privada, que incluye la aviación ejecutiva o corporativa, “excluid[a] supuestamente del beneficio tributario”.

Manifiesta que “lo anterior prueba que los beneficiarios de esa exoneración SON LOS PILOTOS NO LAS EMPRESAS, POR ELLO ES QUE INDEPENDIENTEMENTE DE SI TRABAJAN EN LA AVIACIÓN EJECUTIVA O CORPORATIVA O EN EMPRESAS DE TRANSPORTE PÚBLICO AÉREO O DE TRABAJOS AÉREOS ESPECIALES, TODOS NECESITAN UNA MISMA LICENCIA: LA DE PILOTO COMERCIAL. Los BENEFICIOS a favor de los pilotos civiles que establecen los Decretos No. 3220 de 1952 y 1015 de 1956 que clasifican la actividad aeronáutica según lo regulado por la Ley 89 de 1938 se encuentran VIGENTES, por lo mismo, LA VOLUNTAD DEL LEGISLADOR desde el punto de vista HISTÓRICO no ha sido nunca discriminar OFICIALES, pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo reservistas de la Fuerza Aérea Colombiana respecto a los beneficios concedidos a los mismos” (mayúsculas originales). Que, por ello, limitar el alcance de la exoneración tributaria consagrada en el numeral 9º del artículo 206 del Estatuto Tributario “sólo a las personas que cumplan todas las especificaciones en él consagradas pero para las que presten sus servicios como pilotos o ingenieros de vuelo en ‘empresa aérea nacional de transporte público y empresa de trabajos aéreos especiales’, apoyándose para ello en los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia (RAC), “llevaría al absurdo de discriminar de un beneficio a distintas personas -pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo de la aviación ejecutiva- que se encuentran en la misma situación formal que los directamente mencionados por el RAC y que comparten los mismos deberes según las leyes colombianas.”

Cita la Sentencia C-022 de 1996 sobre el Test de Razonabilidad en los juicios de igualdad (fin

legítimo, necesidad y proporcionalidad) y señala que el rechazo de la exención tributaria a quienes se desempeñan en la aviación ejecutiva o corporativa “vulnera el derecho fundamental a la igualdad”, pues resulta imposible encontrar un fin constitucionalmente válido en dicha negativa.

Se refiere luego a la Sentencia C-183 de 1998 y señala que en ella se estableció que una subvención, exoneración o beneficio fiscal se vuelve inconstitucional cuando se niega a quienes se encuentran en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable. Recuerda que en dicha providencia se condicionó la exequibilidad del numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario a que la exención concedida a los comisionistas de bolsa se extendiera a todas las demás sociedades que a pesar de no estar contempladas literalmente en dicha norma, se encontraran en los mismos supuestos de hecho previstos en ella.

Concluye que en el presente caso se podría adoptar la misma solución de esta última providencia.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público comparece al proceso a través de la Doctora Nidia Amparo Pabón, funcionaria de la Oficina Jurídica -División de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, quien solicita un fallo inhibitorio por ineptitud sustantiva de la demanda o, en su defecto, que la disposición acusada sea declarada exequible.

En primer lugar señala que el actor se limitó a enunciar los artículos constitucionales que consideraba violados, pero sin especificar cómo resultaban vulnerados por la disposición acusada, de manera que “los cargos no son específicos y no argumentan la presencia de una diferencia verificable, real y objetiva.”. Que, por ejemplo, no hay ninguna fundamentación en cuanto a la supuesta trasgresión de los artículos 2º y 4º superiores y que, además, sin restarle importancia a las sentencias de la Corte Constitucional, estas no son parámetro de constitucionalidad para declarar inexecutable una ley.

Señala además que las pretensiones del actor, dirigidas a que por vía de la declaratoria de inexecutable o de exequibilidad condicionada se incluya a un grupo de personas dentro de los beneficios tributarios de la ley, reflejan el ejercicio inadecuado de la acción pública de inconstitucionalidad, cuyo objetivo no es garantizar intereses de grupos particulares sino la guarda e integridad de la Constitución, lo que confirma que se debe proferir un fallo inhibitorio. Indica que en ese sentido se pronunció la Corte Constitucional en la Sentencia C-1052 de 2004, en la que se declaró inhibida para pronunciarse de fondo ante un caso similar al presente, cuando se pretendía lograr que las personas que laboraban en el Servicio de Salvamento y Extinción de Incendios de la Aeronáutica Civil, quedaran cubiertas por la definición de actividades de alto riesgo, para lo cual se solicitaba la declaratoria de inexecutable o exequibilidad condicionada del Decreto Ley 2090 de 2003, que sólo incluía a quienes laboraban en los “cuerpos de bomberos”.

En segundo lugar, la interviniente se refiere a las razones que fundamentan la constitucionalidad de la expresión acusada. Señala que la igualdad no siempre se puede analizar desde la misma perspectiva y que en el caso de derechos de contenido económico como el que se discute, no se puede hacer un enjuiciamiento “celoso, riguroso e intenso”, pues no se trata de “un derecho fundamental relacionado con la raza, la vida, la honra etc.” Que, en todo caso, cuando la diferencia se encuentra basada en fundamentos objetivos y razonables, no se viola el derecho a la igualdad. Cita la Sentencia C-445 de 1995, que se refiere a la aplicación de un juicio débil o poco estricto de igualdad, respetuoso del ámbito de configuración del legislador, cuando se trata de derechos de contenido económico.

Indica que la expresión acusada no infringe el derecho a la igualdad, porque su objetivo principal es conceder un estímulo que el legislador considera conveniente para la economía del país, que tiene además un contenido social, “cual es el reconocimiento de la labor que prestan algunos ciudadanos colombianos en calidad de pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales”. Señala que los servicios prestados por estas personas a través de las líneas comerciales, va dirigido a “la comunidad en general”, ya sea para el transporte de personas o de carga, sin discriminación alguna, de manera que más allá del ánimo de lucro de la empresa “se satisfacen necesidades de la colectividad, necesidad de transporte o movilización y que por tratarse de un servicio público, debería ser prestado por el Estado de acuerdo con el artículo 334 de la C.P.”

Expresa que no se trata de desconocer la labor de los pilotos, navegantes e ingenieros de vuelo de la aviación corporativa o ejecutiva, sólo que ésta sirve a grupos específicos, por lo que su actividad no va encaminada a satisfacer las necesidades de toda la colectividad. Concluye que a pesar de las similitudes que puedan tener pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo, tanto en sus obligaciones como derechos señalados en los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia para adquirir sus licencias, “tributariamente sí deben existir diferencias, ya que el interés de las empresas donde laboran no es el mismo, y la exención es por el servicio prestado por la empresa”, que en el caso del numeral 9º del artículo 206 del Estatuto Tributario “cubre más ampliamente servicios sociales colectivos de interés público” relacionados con el suministro del servicio de transporte público. Que, por tanto, no se trata de personas que estén en la misma situación, lo que valida el tratamiento diferente que se establece en la norma acusada.

Se refiere luego a la competencia de configuración normativa del legislador en materia tributaria y señala que la expresión acusada es el ejercicio de la autonomía legislativa para crear, modificar o eliminar impuestos, tasas y contribuciones (Sentencias C-342 de 1998 y C-1107 de 2004). Hace alusión a la Sentencia C-709 de 1999 y señala que “la norma acusada responde a una decisión política del legislador, adoptada al tenor de los artículos 334 y 338 de la Carta Superior”, que no vulnera tampoco el artículo 13 invocado, ya que crea un beneficio tributario basado en una finalidad social.

Concluye que no existe entonces similitud entre pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo que prestan sus servicios en empresas de transporte público y de trabajos aéreos especiales y quienes lo hacen para la aviación corporativa o ejecutiva, por la diferencia de fines que se cumplen en uno y otro caso, por lo que “no estamos frente a una vulneración del principio de

igualdad, pues las partes en comparación no están en la misma situación, condición necesaria para el análisis del citado principio.”

2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Esta intervención fue recibida en la Secretaría de la Corporación el 6 de marzo de 2007, cuando ya había vencido el plazo de diez (10) días fijado en el auto admisorio de la demanda¹ y se encontraba vencido el término de fijación en lista. Por tanto, resulta extemporánea.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación allega al proceso el concepto No. 4279 del 9 de abril de 2007, mediante el cual solicita que la expresión demandada sea declarada exequible.

(i) Las exenciones a la luz de los principios tributarios: Indica que el Estado tiene diversas herramientas de intervención en la Economía, entre ellas el poder tributario originario, que le permite imponer cargas públicas orientadas a obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Señala que dicha capacidad impositiva se rige por los principios de legalidad, generalidad, equidad, graduación, justicia, progresividad, eficiencia y certeza.

Considera que frente al punto concreto de la demanda, el régimen contributivo tiene una expresión positiva (fiscalidad y parafiscalidad) y otra negativa (exenciones) y que unas y otras son herramientas para racionalizar la economía y conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de las personas y la distribución equitativa de oportunidades.

Expresa que las exenciones son una liberación del deber general de tributar y “fungen como un instrumento de hacienda pública de estímulo fiscal” con diversas finalidades, tales como recuperar y desarrollar áreas geográficas deprimidas, fortalecer actividades de interés social, incrementar la inversión en sectores generadores de empleo, proteger determinados ingresos laborales en “función de la dignidad humana y familiar”, etc.

Indica que el margen de configuración normativa en materia de exenciones es amplio aunque limitado por los siguientes aspectos: los principios de derecho tributario, la iniciativa legislativa del ejecutivo, la autonomía territorial en materia fiscal, la protección y límite en relación con los tributos territoriales, la igualdad frente a las cargas públicas y la consonancia con los valores, principios y derechos fundamentales, políticos, económicos, fiscales, sociales y ambientales. Que, lo cierto es que las exenciones exigen el mismo trato entre iguales y “trato diferente para los diferentes”.

Concluye que desde la perspectiva anotada “la potestad de configuración legislativa es amplia en materia de política tributaria, por eso, la creación de exenciones y de beneficios tributarios solo es contraria al orden económico justo, si carece de justificación constitucional o si viola derechos fundamentales y, particularmente el derecho a la igualdad.”

(ii) Los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo que laboran en la aviación particular no están en la misma condición de quienes lo hacen en la aviación comercial y de trabajos aéreos especiales. Afirmo que la igualdad exige el mismo trato para las personas que se

encuentran en la misma condición y que, en esa medida, un trato diferente no resulta por sí mismo inconstitucional si no se verifica “que la persona o grupo de personas que se traen como referente se encuentran en la misma situación fáctica de quien alega la afectación del derecho”. Que si no se está ante la misma situación fáctica no se estructura la primera exigencia para la vulneración del derecho a la igualdad, pues se entiende que “el trato desigual en situaciones fácticas distintas no es violatorio del derecho a la igualdad”.

Indica que en el caso concreto no existe este primer elemento, ya que los pilotos, navegantes e ingenieros de vuelo que trabajan para la aviación privada o ejecutiva no se encuentran en la misma situación de quienes laboran para la aviación comercial o de trabajos aéreos especiales, pues estos últimos se encuentran vinculados a la prestación del servicio público de transporte aéreo, “lo que permite concluir que efectivamente los dos grupos de trabajadores en comento no se encuentran cobijados por la misma hipótesis”.

Señala que el servicio público de transporte aéreo tiene particularidades propias que no comparte el transporte aéreo corporativo “ya que aquél debe prestarse en forma permanente, regular y continua. Es decir, que además de tener una función económica comporta una función social relacionada con el bienestar de la comunidad e implica una especial atención y regulación estatal”.

Concluye que es improcedente “exigir el mismo tratamiento frente a supuestos de hecho diversos”, por lo que “ninguna irrazonabilidad ni desproporcionalidad cabe predicarse respecto de la expresión acusada, pues los supuestos planteados por el actor no resultan comparables”.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la disposición jurídica demandada forma parte de un decreto con fuerza de ley.

2. La materia sujeta a examen

El accionante demanda la inconstitucionalidad parcial del numeral 9° del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 porque a su juicio el establecimiento de de la exención tributaria allí prevista únicamente para los reservistas de segunda clase de la Fuerza Aérea que ejerzan sus actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, “en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales”, desconoce los derechos a la igualdad (art. 13 C.P.) y equidad tributaria (art. 363 C.P.) y consecuentemente la efectividad de los principios (art. 2° C.P.) y la prevalencia de las normas constitucionales (art. 4° C.P.) de quienes desempeñan la misma labor de piloto, navegante o ingeniero de vuelo pero en la aviación ejecutiva o corporativa.

El demandante sostiene que los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo de la aviación corporativa se encuentran en las mismas condiciones de hecho de quienes trabajan en

empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, en la medida que unos y otros son reservistas de segunda clase de la Fuerza Aérea, tienen la misma licencia comercial y se someten a los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia RAC, por lo que resulta inconstitucional darles un trato distinto frente a la exención tributaria.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita la inhibición de la Corte, porque considera que el actor se limita a enunciar los artículos constitucionales que considera violados sin especificar cómo resultan vulnerados por la disposición acusada, de manera que “los cargos no son específicos y no argumentan la presencia de una diferencia verificable, real y objetiva.” Que, además, las pretensiones del actor están dirigidas a que por vía de la declaratoria de inexecutable o de executable condicionada se incluya a un grupo de personas dentro de los beneficios tributarios de la ley, lo que refleja el ejercicio inadecuado de la acción pública de inconstitucionalidad y determina que se deba proferir un fallo inhibitorio, tal como lo hizo la Corte en la Sentencia C-1052 de 2004.2

El mismo Ministerio (en caso de que la inhibición no sea declarada) y el Procurador General de la Nación consideran que la norma es executable porque se encuentra dentro del margen de configuración normativa que tiene el legislador en materia de exenciones tributarias y porque contrario a lo que afirma el demandante, los pilotos, navegantes e ingenieros de vuelo de la aviación corporativa no se encuentran en la misma condición de quienes prestan sus servicios en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, pues estos últimos, a diferencia de los primeros, están vinculados a la prestación de un servicio público que se debe procurar de manera permanente, regular y continua y que se encuentra sujeto a una especial regulación del Estado.

De acuerdo con lo anterior, a la Corte le corresponde decidir de manera preliminar la solicitud de inhibición, para determinar si existen cargos específicos y suficientes que permitan revisar la constitucionalidad de la expresión acusada.

En caso de que la demanda supere dicho examen la Corte deberá establecer si la exención tributaria prevista en el numeral 9º del artículo 206 del Estatuto Tributario, al referirse solamente a los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo que trabajan en “empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales”, desconoce el derecho a la igualdad de quienes desarrollan esas labores en la aviación corporativa. Para ello, la Corte se referirá en su orden a:

i. La potestad de configuración legislativa en materia de exenciones tributarias.

i. El objeto y fines de la aviación comercial (empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales) y la privada (individual o corporativa).

Con fundamento en estos elementos, la Corte procederá a resolver los cargos planteados en la demanda.

Corresponde decidir a la Corte en primer lugar la solicitud de inhibición presentada por el

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien considera que “los cargos no son específicos y no argumentan la presencia de una diferencia verificable, real y objetiva”.

La solicitud de inhibición se encuentra basada entonces en la carencia de especificidad y suficiencia de los cargos de inconstitucionalidad, lo que lleva a la Corte a referirse brevemente a dichos requisitos y a la forma como deben ser interpretados por el juez constitucional.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, las demandas de constitucionalidad deben presentarse por escrito, indicar el porqué la Corte Constitucional es competente para conocer el asunto, señalar las disposiciones legales acusadas y las normas constitucionales violadas y, especialmente, presentar las razones en que se fundamenta la acción.

Sobre este último aspecto, la Corte ha señalado que para determinar si los cargos de inconstitucionalidad cumplen o no con una argumentación que permita a la Corte realizar un estudio de fondo de la norma acusada, los mismos deben tener unas condiciones mínimas de claridad, certeza, pertinencia, especificidad y suficiencia. Respecto de las condiciones de especificidad y suficiencia que echa de menos el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se ha establecido por esta Corporación que la primera se refiere a la existencia de una acusación concreta e identificable contra la disposición legal demandada y la segunda a la aportación de un mínimo de argumentación que sustente la demanda, de manera que “despierte por lo menos una sospecha o duda sobre la constitucionalidad del precepto impugnado”³.

Para el caso concreto, la Corte no encuentra dificultad en identificar una acusación concreta (especificidad), que el actor hace consistir sin ambigüedad en la exclusión de un grupo genérico de personas (los pilotos, navegantes e ingenieros de vuelo de la aviación corporativa) de un beneficio tributario establecido en la norma acusada, aspecto que a su juicio desconoce el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.

En ese mismo sentido, tampoco se observa que las razones invocadas sean insuficientes, porque existe una amplia argumentación dirigida a explicar el fundamento de los derechos a la igualdad y equidad tributaria y a demostrar la inexistencia de diferencias entre los grupos de personas que han recibido un trato desigual respecto de la exención tributaria demandada. El actor se apoya en normas constitucionales, citas jurisprudenciales y referencias legales con las que construye argumentos suficientes para que la Corte inicie el juicio de constitucionalidad de la expresión acusada.

Por lo demás, los cargos son claros (violación de los artículos 2º, 4º, 13 y 363 por la existencia de un trato discriminatorio), ciertos (se apoyan en el contenido normativo del numeral 9º del artículo 206 del Estatuto Tributario) y pertinentes (plantean un problema de tipo constitucional), de forma que la demanda cumple los requisitos formales previstos en el Decreto 2067 de 1991, en especial lo que exige el numeral 3º del artículo 2º en cuanto a que el accionante debe indicar “las razones por las cuales dichos textos [los constitucionales] se estiman violados”.

Es preciso tener en cuenta que al tratarse de una acción pública no sujeta a formas

especiales o a un conocimiento específico en materia jurídica, prima el principio pro actione, según el cual no se debe proceder con excesivo rigor en el examen de los requisitos adjetivos de la demanda y se debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria, que permita materializar los derechos de participación ciudadana y de acceso al recurso judicial efectivo ante esta Corte⁴. Por ello, esta Corporación ha advertido que el examen de los requisitos de la demanda no puede llevar al juzgador a caer en formalismos técnicos ni en rigorismos procesales que hagan inviable el ejercicio de la acción de inconstitucionalidad.⁵

Cabe señalar además que el presente caso difiere del revisado por la Corte en la Sentencia C-1052 de 2004, que invoca el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para solicitar la inhibición. Mientras que en esta oportunidad el actor presenta un juicio de igualdad entre dos grupos genéricos de ciudadanos (pilotos corporativos frente a pilotos comerciales), en esa otra ocasión el demandante pretendía que se declarara que los trabajadores del Servicio de Salvamento de la Aeronáutica Civil estaban cubiertos por la definición de actividades de alto riesgo, para lo cual solicitaba la declaratoria de inexecutable o executable condicionada del Decreto Ley 2090 de 2003. Ante una pretensión de ese tipo -diferente a la presente-, dirigida a que la Corte ordenara que unas personas de una entidad en particular se beneficiaran del ámbito de aplicación de una ley, la Corte se declaró inhibida y señaló que en la acción pública de inconstitucionalidad “debe predominar el interés público de defensa del ordenamiento jurídico y, por lo tanto, no puede aceptarse que sea utilizada con el interés principal de obtener beneficios particulares. Lo que la acción persigue, entonces, es la defensa del orden jurídico establecido en la Constitución y para eso le confiere a todos los ciudadanos el poder de demandar ante la Corte Constitucional las leyes que consideran vulneratorias de la voluntad expresada por el Poder Constituyente al dictar la Constitución.”⁶

Por tanto, en la medida que el actor ha cumplido con la carga de argumentación que exige el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, la Corte no accederá a la solicitud de inhibición y procederá a revisar la constitucionalidad de la expresión demandada, para lo cual se referirá previamente a (i) la potestad de configuración legislativa en materia de exenciones tributarias y (ii) el objeto y fines de la aviación comercial y la privada. Con base en ello resolverá los cargos de la demanda.

4. La potestad de configuración legislativa en materia de exenciones tributarias.

4.1 Con base en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política, la jurisprudencia de esta Corporación ha indicado que el legislador tienen un amplio margen de configuración normativa para establecer los tributos y para señalar los hechos y bases gravables, los sujetos activos, los sujetos pasivos y las tarifas de impuestos, tasas y contribuciones que se requieren para el sostenimiento del Estado y la realización de sus fines:

“3.1. Al tenor de lo dispuesto por el artículo 150, numeral 12 de la Carta Política, en concordancia con el 154 y 338 ibídem, 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.

Esa atribución genérica incluye, entonces, 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, las condiciones en que ello se llevará a cabo y los eventos en que no habrá lugar a dicho pago, para lo cual habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad⁷. Esos criterios utilizados por el legislador para establecer un tributo son flexibles, en tanto que se basan en razones de política fiscal, económica y social, y en el hecho de que en asuntos tributarios la legislación no puede ser estática ni irreformable, sino dinámica, atendiendo la realidad cambiante del país y las necesidades sociales del momento”⁸.

Esta atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, le permite 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.”⁹

4.2. El margen de configuración normativa en materia tributaria se extiende también al establecimiento de exenciones tributarias (art. 154 C.P.), mediante las cuales el legislador exime a determinados grupos o actividades de su deber general de tributar, bien para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameritan un tratamiento especial:

“3.2. En materia tributaria, la regla general es que todos tienen el deber de tributar de conformidad con los criterios establecidos en la Constitución. No obstante, el legislador también está facultado para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 CP), de acuerdo con la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de ciertos tributos, 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.¹⁰ Así, el legislador cuenta con la autonomía para fijar el grupo de contribuyentes favorecido con una exención y no vulnera la Constitución por el sólo hecho de definirlo, ya que, como se dijo, es la propia Carta la que de manera expresa prevé la posibilidad (arts. 154 y 294 CP.”¹¹

La Corte ha indicado que aún si no existiera la referencia expresa del artículo 154 de la Constitución Política, el legislador podría crear exenciones tributarias pues “quien tiene la capacidad constitucional para crear tributos, también tiene la de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos, y señalar los casos en que por razones de política fiscal algunos sujetos o bienes quedan eximidos de su pago y la proporción de la exención.”¹²

4.3 Aunque amplio, el ámbito de configuración normativa del legislador en materia de exenciones tributarias está limitado por la imposibilidad de conceder beneficios sobre impuestos territoriales (art. 294 C.P) o que no han tenido iniciativa gubernamental (art. 154 C.P.), así como por los principios que informan el sistema tributario en su conjunto, esto es, equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 C.P.):

“Esa atribución genérica incluye, entonces, 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, las condiciones en que ello se llevará a cabo y los eventos en que no habrá lugar a dicho pago, para lo cual habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad¹³. Esos criterios utilizados por el legislador para establecer un tributo son flexibles, en tanto que se basan en razones de política fiscal, económica y social, y en el hecho de que en asuntos tributarios la legislación no puede ser estática ni irreformable, sino dinámica, atendiendo la realidad cambiante del país y las necesidades sociales del momento.

3.2. Pero, no obstante, esa facultad debe ejercerse dentro de los límites consagrados en la Constitución, es decir, respetando los principios de equidad, eficiencia y progresividad y sin desconocer que en materia tributaria, las leyes no se aplicarán de manera retroactiva (art. 363 C.P.).¹⁴

En esa medida, el Legislador tiene la potestad de determinar “a quiénes se cobrará el tributo y a quiénes no, estableciendo las reglas y excepciones que considere pertinentes”, siempre y cuando unas y otras sean respetuosas de “los primados de equidad, eficiencia y progresividad en los que se debe fundar el sistema tributario (art. 363 C.P.).¹⁵ Por ello, el establecimiento de exenciones por parte del legislador debe respetar, entre otros, el principio constitucional de igualdad¹⁶.

4.4 No obstante lo anterior, la Corte ha sido enfática en señalar que la obligación del Estado de garantizar un orden económico justo (art.2º C.P.) no significa que el legislador deba conceder exenciones a todas las personas, pues ello implicaría invertir el deber general de tributar previsto en la Constitución Política.¹⁷

Al respecto, esta Corporación ha indicado que no existe un derecho a no tributar¹⁸, es decir a ser beneficiario inmediato de todas las exenciones tributarias establecidas por el legislador dentro de su margen de configuración normativa; por el contrario, la Constitución establece una obligación general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Art. 95-9 C.P.)¹⁹ que determina que no se pueda exigir por vía de la acción de inconstitucionalidad la extensión de beneficios tributarios a grupos o personas que el legislador no ha tenido en cuenta al regular una determinada materia.

Esta Corporación ha señalado entonces que se debe respetar el margen de configuración del Congreso al momento de crear, modificar o extinguir exenciones tributarias, pues de lo contrario se presentaría “una intervención indebida del juez constitucional en el ámbito de la potestad de configuración reconocida al legislador en materia tributaria”.²⁰

4.5 Además, la Corte ha indicado que si bien frente al deber general de tributar, el establecimiento de una exención constituye un trato diferenciado y excepcional, éste no representa por sí mismo una violación del artículo 13 de la Constitución Política²¹, en la medida que ese tipo de medidas fiscales tiene fundamento constitucional y que la igualdad no comporta un simple igualitarismo entre todas las personas:

“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. 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.

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.” 22

Así por ejemplo, en el caso de la exención prevista en el numeral 5º del artículo 206 del Estatuto Tributario, la Corte consideró que el legislador no estaba obligado a extender a los pensionados que se encuentran por fuera del sistema de seguridad social, el beneficio tributario previsto para los pensionados que sí están dentro del mismo²⁵.

Igualmente, al revisar la constitucionalidad del artículo 1º de la Ley 787 de 2002, por medio de la cual se modificaba el artículo 21 de la Ley 105 de 1993, que a juicio de los actores implicaba un trato discriminatorio entre las ambulancias de la Cruz Roja, la Defensa Civil y los Hospitales Oficiales, por una parte, y las pertenecientes a los Cuerpos de Bomberos Oficiales y Voluntarios, por otra, pues las últimas no quedaban excluidas del pago de peajes en las carreteras nacionales, la Corte señaló que si bien unos y otros vehículos desempeñaban una actividad similar en relación con el servicio de salud, no podía reclamarse el mismo beneficio, pues ello corresponde a la determinación propia y exclusiva del legislador, además de que “no existe en el ordenamiento constitucional una norma que señale el deber específico que se estaría incumpliendo” 26.

5. La aviación corporativa y la aviación comercial a cargo de las “empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales”.

De acuerdo con los artículos 1174 y 1175 del Código de Comercio existen aeronaves del Estado (utilizadas en servicios militares, de aduanas y de policía) y aeronaves civiles (todas las demás). Las actividades vinculadas a estas últimas se denominan genéricamente “aeronáutica civil” (art. 1774 ibídem)²⁷ y su regulación corresponde a la autoridad aeronáutica a través de los “reglamentos aeronáuticos” (artículos 1782 del Código de Comercio y 68 de la Ley 336 de 1996²⁸).

Dentro de la aeronáutica civil existen a su vez dos tipos distintos de aviación según su finalidad: la comercial, a cargo de “empresas aéreas de transporte público o de trabajos aéreos especiales” (art. 1853 C. Co.), cuyo denominador común es la explotación con ánimo de lucro de las actividades aéreas²⁹ (a éstas se refiere la expresión acusada); y la privada (art. 1871 ibídem), que solamente se rige por las normas del Código de Comercio en lo que “les sean aplicables” y que conforme a los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia corresponde a la aviación desarrollada por personas naturales o jurídicas sin fines comerciales y para la satisfacción de sus propias necesidades de movilización (numeral 1.2.1). Esta última (aviación privada) puede ser de dos tipos:

- Individual o particular: al servicio de personas naturales como medio de transporte privado, o con fines deportivos o recreativos, ya sea directamente o a través de aeroclubes.
- Corporativa o ejecutiva: actividad privada diferente de la aviación comercial, desarrollada al servicio de personas jurídicas o entidades, en apoyo sus actividades agropecuarias, industriales o comerciales, para el logro de los fines de dichas actividades.³⁰ Se trata de empresas que tienen fines comerciales, industriales o agropecuarios distintos a la aviación, pero que utilizan aeronaves privadas como complemento de sus actividades.

Como se observa, la aviación corporativa a la que alude el demandante es una modalidad de la aviación privada, a través de la cual una empresa o entidad particular que tiene un objeto social distinto al aeronáutico, satisface para sí y por sus propios medios sus necesidades internas de movilización aérea. Por su parte la aviación comercial tiene por objeto la explotación con ánimo de lucro de la actividad aeronáutica y en esa medida participa de la prestación del servicio público de transporte, que según el artículo 3º de la Ley 105 de 1993 es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios, a cambio del pago de una contraprestación económica y bajo la regulación y supervisión del Estado.

Esta diferenciación entre quienes prestan un servicio público de transporte para la satisfacción del interés general y quienes se valen de sus propios medios para atender un interés particular, se encuentra prevista también en la Ley 336 de 1996 o Estatuto General de Transporte³¹:

“ARTÍCULO 5o. El carácter de servicio público esencial bajo la regulación del Estado que la ley le otorga a la operación de las empresas de transporte público, implicará la prelación del interés general sobre el particular, especialmente en cuanto a la garantía de la prestación del servicio y a la protección de los usuarios, conforme a los derechos y obligaciones que señale el Reglamento para cada Modo.

El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente Estatuto.”

Sobre esta diferenciación entre el transporte público (especialmente regulado y supervisado por el Estado) y el meramente privado se pronunció la Corte en la Sentencia C-006 de 1993, en la que señaló:

“4- En términos muy esquemáticos, el transporte consiste en la movilización de personas o de cosas de un lugar a otro, por distintos medios o modos, como pueden ser el transporte aéreo, terrestre, fluvial, férreo, etc. Esa movilización puede ser directamente realizada por el interesado, o por el contrario éste puede recurrir a personas o entidades que están dedicadas a prestar esos servicios. A su vez, estas empresas especializadas pueden ofrecer ese servicio de manera puntual a un usuario específico, o por el contrario brindarlo en forma masiva a la

colectividad, por medio de sistemas de transporte público. El transporte es entonces una actividad material que a veces realizan las propias personas, como ocurre cuando un individuo desplaza directamente sus pertenencias de un lugar a otro. Pero no es sólo eso: el transporte es también un servicio comercial prestado por ciertas entidades especializadas y adquiere el carácter de servicio público en el caso de los transportes masivos. Es pues posible diferenciar, como lo señala la doctrina y lo establecen los artículos 4º y ss de la Ley 336 de 1996, entre la actividad transportadora como tal, el servicio privado de transporte, que satisface las necesidades de movilización de personas y de cosas, pero dentro del marco de las actividades exclusivas de los particulares, y, finalmente, el servicio público del transporte". (se subraya)

Respecto del transporte público el Artículo 3º de Ley 336 de 1996 señala expresamente que las autoridades competentes "exigirán y verificarán las condiciones de seguridad, comodidad y accesibilidad requeridas para garantizarle a los habitantes la eficiente prestación del servicio básico y de los demás niveles que se establezcan al interior de cada modo, dándole prioridad a la utilización de medios de transporte masivo." Por consiguiente, las empresas interesadas en prestar el servicio público de transporte terrestre aéreo, marítimo o fluvial "deberán solicitar y obtener habilitación para operar" (art. 11 ibídem). En este sentido, los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia señalan expresamente que corresponde a la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil "el otorgamiento del permiso de operación a las empresas que prestan servicios aéreos comerciales, así como la vigencia e inspección para la prestación adecuada de tales servicios."32

En este orden de ideas, la Corte ha señalado que el transporte público juega un papel fundamental en el desarrollo social y económico y en la realización de los derechos fundamentales por lo que "es claro que la actividad misma del transporte constituye un servicio público, que ha de prestarse en forma permanente, regular y continua, dada la función económica que con ella se cumple y, además, por cuanto resulta indispensable para el desarrollo de las demás actividades de los usuarios, tanto si se trata del desplazamiento de mercancías de un lugar a otro, como en el transporte de pasajeros. 33

De acuerdo con lo anterior, mientras que las empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales a las que se refiere la disposición acusada y que conforman la aviación comercial tienen por objeto la prestación de servicios de transporte y, en esa medida, como lo advierten el Ministerio Público y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, tienen una conexión directa con una actividad especialmente regulada y supervisada por el Estado³⁴, la aviación corporativa no comparte dicha naturaleza, pues en su caso se trata de aeronáutica privada que sin perjuicio de atender las exigencias establecidas por el Estado para la utilización del espacio aéreo, sólo satisface necesidades internas de movilización de empresas o entidades no dedicadas al transporte aéreo.

6. El examen de los cargos. Constitucionalidad de la expresión acusada.

De acuerdo con el Artículo 206 del Decreto 624 de 1989 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. El legislador ha excluido, de manera general, el 25% de los ingresos laborales recibidos por los trabajadores³⁵, sin perjuicio de otros

conceptos específicos tales como indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad, protección a la maternidad, o cesantías, entre otros. En este espectro se encuentra la generalidad de trabajadores, quienes por tanto gozan per se de una exención general sobre sus ingresos.

Ahora bien, el numeral 9º demandado establece una exención especial para “los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales” (se subraya), en cuyo caso solamente constituye renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.

Como se observa, esta disposición exige tres requisitos concurrentes para tener derecho a la exención: (i) que se trate de ciudadanos colombianos; (ii) que sean integrantes de la reserva de primera y segunda clase de la fuerza aérea; y (iii) que estén al servicio de empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, es decir, de la aviación comercial (art.1853 C.Co.). Por tanto, a la condición general de ciudadano colombiano, se suman dos calidades adicionales y distintas: pertenecer a la reserva de la Fuerza Aérea (en esa medida, estar sujeto al llamado de las Fuerzas Militares³⁶) y encontrarse vinculado a la aviación comercial (actividad regulada y supervisada por el Estado, con la que se satisfacen necesidades de transporte aéreo para la sociedad).

El accionante considera que el último requisito es inexecutable. Argumenta que los pilotos, navegantes e ingenieros de vuelo de la aviación corporativa (privada) se encuentran en las mismas condiciones de quienes desarrollan esa misma actividad en las “empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales” (aviación comercial), de manera que como los primeros no quedan incluidos explícitamente en la expresión acusada, son objeto de un trato desigual contrario a los artículos 13 (derecho a la igualdad) y 363 (equidad tributaria) de la Constitución Política.

No obstante de acuerdo con lo expuesto en esta providencia, entre la aviación comercial y la privada existen diferencias derivadas de la vinculación de la primera con una actividad de interés general (el transporte público aéreo) sujeta al otorgamiento de un permiso de operación y a la vigilancia e inspección del Estado “para la prestación adecuada de tales servicios” (art.1856 C.Co.).

Como ya se señaló, la Corte no puede interferir en las decisiones propias del legislador en materia tributaria y extender las exenciones a grupos de personas que la ley no ha considerado conveniente tener en cuenta al momento de establecer sus destinatarios.

De esta forma, el beneficio fiscal otorgado por el legislador a determinados pilotos y no a todos los que realizan esa labor (pilotos de la aviación militar, corporativa, individual, deportiva, etc.), se enmarca dentro de su amplia potestad de configuración normativa en materia de exenciones tributarias, sin que esa diferenciación represente violación del derecho a la igualdad. En ese sentido, tampoco se evidencia la vulneración de los artículos 2º y 4º de la Constitución Política, que a juicio del demandante se daría como resultado del trato desigual recibido por los pilotos de la aviación corporativa.

Además, las diversas normas citadas en la demanda en relación con las reservas de las fuerzas militares (Decretos 3230 de 195338, 1015 de 195639, 2270 de 199140 y 1790 de 200041) no determinan que la exención tributaria sea parte de los beneficios propios de los reservistas de la Fuerza Aérea y que en esa medida deba extenderse sin ninguna condición adicional a todos los que tienen esa condición, tal como reclama el demandante. De hecho, la reiterada alusión a los artículos 8 a 10 del Decreto 1015 de 1956, que autorizan la creación de la Caja de la Asociación Colombiana de Aviadores Civiles, resulta inadecuada, no sólo porque tales artículos no regulan la materia que ocupa este proceso, sino porque de acuerdo con la Sentencia C-191 de 2006, dichos artículos fueron sustituidos por normas posteriores y no se encuentran vigentes.⁴²

Incluso, aún si la exención hubiera nacido originalmente con la finalidad exclusiva de amparar a todos los reservistas de segunda clase de la fuerza aérea colombiana -como sostiene el actor-, nada impedía que el legislador hubiera modificado esa circunstancia, porque como ha reiterado esta Corporación “nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”⁴³, de manera que las exenciones tributarias pueden ser modificadas y suprimidas, “pues su creación no conlleva para su titular un derecho adquirido a no ser obligado a tributar.”⁴⁴

Todo lo anterior determina que en casos como el presente los cargos no puedan prosperar.

Es preciso señalar finalmente que como lo advierten los intervinientes, no se está frente a la misma situación analizada en la Sentencia C-183 de 1998 -que el actor invoca para pedir de manera subsidiaria una declaración de constitucionalidad condicionada de la expresión acusada (en el sentido que el beneficio fiscal se entienda aplicable a los pilotos de la aviación corporativa)-, por cuanto en esa otra oportunidad se verificó por la Corte que a diferencia del presente caso, existía un trato discriminatorio que hacía necesario hacer una declaratoria de exequibilidad condicionada, con lo que se mantenía la decisión legislativa, pero sin afectar el derecho a la igualdad del grupo de contribuyentes indebidamente excluido⁴⁵.

Conforme a lo anterior, la Corte declarará la exequibilidad de la expresión acusada.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E:

Declarar EXEQUIBLE la expresión “en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, que hace parte del numeral 9º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989.

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

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 De acuerdo con el auto admisorio de la demanda, el plazo para intervenir conforme a la ley era dentro de los diez (10) días siguientes al recibo de la respectiva invitación, la cual fue realizada mediante Oficio No.120 del 19 de febrero de 2006.

2 En el que se declaró inhabilitada para pronunciarse de fondo porque se pretendía que las personas del Servicio de Salvamento y Extinción de Incendios de la Aeronáutica Civil, quedaran cubiertas por la definición de actividades de alto riesgo, para lo cual se solicitaba la declaratoria de inexecutable o executable condicionada del Decreto Ley 2090 de 2003, que sólo se refería a quienes laboraban en los “cuerpos de bomberos”.

3 Sentencias C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-1031 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil; y C-048 de 2004, M.P. Alfredo Beltrán Sierra, entre otras.

4 Sentencia C-451 de 2005. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

5 *Ibidem*.

6 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

7 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).

8 Sentencia C-717 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño, aclaración de voto del Magistrado Jaime Araújo Rentería.

9 Sentencia C-222 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández. En otra oportunidad se señaló también: “[s]i el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). [En el mismo sentido] la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso”. (Sentencia C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández)

10 Al respecto ver, entre otras, las sentencias C-393 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz), C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández Galindo).

11 Sentencia C-1261 de 2005. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

12 Corte Constitucional, sentencia C-393 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz).

13 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).

14 Sentencia C-717 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño, aclaración de voto del Magistrado Jaime Araújo Rentería.

15 Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Salvamento parcial de voto y aclaración de voto del Magistrado Jaime Araújo Rentería.

16 Sentencia C-1261 de 2005. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. De acuerdo con este criterio, la Corte ha señalado que las normas tributarias que prevén exenciones, cuando no responden a un criterio objetivo de diferenciación, resultan violatorias del derecho a la igualdad: “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.” (Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Salvamento de voto del Magistrado José Gregorio Hernández Galindo)

17 Sentencia C-007 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

18 Sentencia C-508 de 2006, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

19 Sentencia C-508 de 2006, M.P. Álvaro Tafur Galvis: “Ahora bien, en lo que se refiere al tema de las exenciones la Corte ha puesto de presente que la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”

20 Ibídem.

21 Sentencia C-1261 de 2005. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

22 Sentencia C-717 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño, aclaración de voto del Magistrado Jaime Araújo Rentería.

24 Ibídem.

25 Sentencia C-1261 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

26 Sentencia C-508 de 2006, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

27 “Aeronave civil: Aeronave que no está destinada a servicios militares, de aduana ni de policía, es decir, que no pertenece a la aviación de Estado.” (Numeral 1.2.1 de los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia.)

28 El Decreto 260 de 2004 también señala: “Artículo 5°. Funciones de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil - AEROCIVIL. Son funciones generales de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil - Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil - AEROCIVIL, las siguientes: 10. Expedir, modificar y mantener los reglamentos aeronáuticos, conforme al desarrollo de la aviación civil.”

29 “Servicios aéreos comerciales. Actividad ejecutada mediante remuneración, por empresas de transporte público o de trabajos aéreos especiales, previo permiso de la autoridad aeronáutica.” (Numeral 1.2.1 de los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia)

30 El numeral 3.6.4.1. de la Parte Tercera de los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia nuevamente define la aviación privada de la siguiente manera: “Se entiende por aviación

civil privada la que se realiza por personas naturales o jurídicas con fines distintos a los comerciales, tales como los deportivos, recreativos, o como elemento complementario de otras actividades industriales o comerciales como la aviación ejecutiva.” A su vez el numeral 3.5.4. al referirse a los distintivos que debe utilizar las aeronaves señala: “3.5.4 MARCA DE UTILIZACIÓN. El uso o destino de las aeronaves está determinado por la letra que debe aparecer luego de las marcas de nacionalidad y matrícula, así: (...) e) «W» aeronaves de aviación ejecutiva y corporativa, es decir exclusivamente dedicadas a actividades diferentes de la aviación comercial, destinadas al servicio de personas jurídicas en apoyo de sus actividades agropecuarias, industriales o comerciales, para el logro de los fines de dichas actividades. Tales aeronaves en ningún caso podrán ser explotadas por empresas de servicios aéreos comerciales.” (se subraya)

31 Cuyo objeto es “unificar los principios y los criterios que servirán de fundamento para la regulación y reglamentación del Transporte Público Aéreo, Marítimo, Fluvial, Férreo, Masivo y Terrestre y su operación en el Territorio Nacional” (art.1º).

32 Parte tercera, numeral 3.6.3.2.1.

33 Sentencia C-066 de 1999. MM.PP. Fabio Morón Díaz y Alfredo Beltrán Sierra. También se indicó: De otro lado, es claro que el transporte juega un papel muy importante en el desarrollo social y económico y en la realización de los derechos fundamentales. Así, la libertad de movimiento y circulación (CP art. 24, Convención Interamericana art. 22, Pacto de Derechos Civiles y Políticos art. 12) presupone la existencia de formas y modos de transporte, pues mal podrían las personas transitar libremente por el territorio nacional, si la sociedad no les ofrece los medios para hacerlo. En segundo término, la realización de las actividades económicas y el intercambio de mercancías sólo son posibles si existen medios idóneos de transporte, que permitan que los sujetos económicos y los distintos bienes puedan desplazarse de un lugar a otro. La profundización de la división social del trabajo y el desarrollo de una libre competencia presuponen entonces el perfeccionamiento de los medios de transporte. Finalmente, en la sociedad moderna, la actividad transportadora implica en general riesgos importantes, por cuanto los adelantos técnicos permiten que éstos se realicen a velocidades importantes, por lo cual resulta indispensable no sólo potenciar la eficacia de los modos de transporte sino garantizar su seguridad.

34 Ley 336 de 1996. ARTÍCULO 68. El Modo de Transporte Aéreo, además de ser un servicio público esencial, continuará rigiéndose exclusivamente por las normas del Código de Comercio (Libro Quinto , Capitulo Preliminar y Segunda Parte, por el Manual de Reglamentos Aeronáuticos que dicte la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, y por los Tratados, Convenios, Acuerdos Prácticas Internacionales debidamente adoptados o aplicadas por Colombia.

35 Numeral 10º del artículo 206 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 17 de la Ley 782 de 2002.

36 Artículos 136 y 137 del Decreto 1790 de 2000.

37 Decreto 1790 de 2000. ARTÍCULO 122. RESERVA DE SEGUNDA CLASE. La reserva de segunda clase de oficiales de las Fuerzas Militares está constituida por los colombianos

mayores de dieciocho (18) años que se encuentren en condiciones físicas y técnicas para desempeñar cualquier cargo de categoría de oficial de la Institución Militar, siempre que no hayan sobrepasado la edad máxima establecida por Ley para los servidores públicos; (...)

ARTICULO 131. PROFESIONALES OFICIALES DE RESERVA. Son profesionales oficiales de reserva de las Fuerzas Militares, los profesionales con título de formación universitaria conforme a las normas de educación superior vigentes que en forma voluntaria, ad honorem, se vinculan a la institución a través de cursos especiales. El Comando General de las Fuerzas Militares presentará para aprobación del Ministro de Defensa Nacional el Reglamento para los Profesionales Oficiales de Reserva.

PARAGRAFO. También podrán pertenecer al Cuerpo de profesionales oficiales de reserva, los aviadores civiles con licencia vigente expedida por el Departamento Administrativo de la Aeronáutica Civil en la modalidad de piloto de transporte de línea (PTL) y/o piloto comercial de helicópteros (PCH)." (se subraya)

38 Por medio del cual se reorganiza la carrera de oficiales de las Fuerzas Militares.

39 Por el cual se fijan las jerarquías a las reservas de segunda clase de la Fuerza Aérea y se dictan otras disposiciones.

40 Por el cual se adoptan como legislación permanente unas disposiciones expedidas en ejercicio de las facultades del Estado de Sitio.

42 M.P. Jaime Córdoba Triviño. En esa sentencia la Corte resolvió: "PRIMERO.- Declararse INHIBIDA para conocer de la inconstitucionalidad de los artículos 8, 9 y 10 del Decreto 1015 de 1956 y los artículos 1º y 13 de la Ley 32 de 1961."

43 Sentencia C-393 de 1996, MP Carlos Gaviria Díaz.

44 Sentencia C-1261 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

45 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, salvamento de voto del Magistrado José Gregorio Hernández. En la parte resolutive se estableció: "Segundo.- Declarar EXEQUIBLE el numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley 223 de 1995, bajo el entendido de que la expresión "las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por concepto de la administración de fondos comunes", se interprete, en los términos de esta sentencia, en el sentido de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de (1) servicios de asesoría financiera; (2) servicios de administración de valores; y, (3) fiducia mercantil -sin utilización de fondos comunes- para estructurar procesos de titularización de activos."