

C-709-99

Sentencia C-709/99

EXENCION TRIBUTARIA A INDEMNIZACION O BONIFICACION EN PROGRAMA DE RETIRO DE ENTIDADES PUBLICAS-Constitucionalidad

En la medida en que el Congreso respete las disposiciones y postulados constitucionales, goza de autonomía para preferir determinadas opciones político económicas, y, en tal virtud, no puede entenderse de suyo contraria a la Constitución una norma legal que excluye a determinado género de contribuyentes o a ciertas actividades del pago de un impuesto, ni tampoco la que tiene en cuenta el origen de los recursos que una persona obtiene, para determinar si en virtud de él se causa o no la obligación de tributar. El precepto bajo estudio no supone una discriminación frente a los empleados del sector privado. Para que se pueda hablar de violación del derecho a la igualdad ante la ley, es necesario que los individuos o grupos que son objeto de comparación se encuentren en idénticas circunstancias y que además no exista razón alguna para otorgar trato preferente a unos frente a los otros, lo que no ocurre en el presente caso, pues el fin perseguido por la norma está íntimamente atado a los problemas que aquejan al sector público, entre ellos el déficit fiscal. En consecuencia, no se desconocen los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, ni se quebrantan otros mandatos de la Constitución.

Referencia: Expediente D-2337

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 27 de la Ley 488 de 1998

Actor: Manuel Armando Gonzalez Cañon

Magistrado Ponente:

Dr. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Aprobada en Santa Fe de Bogotá, D.C., a los veintidós (22) días del mes de septiembre de mil novecientos noventa y nueve (1999).

La Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, en ejercicio de sus

atribuciones constitucionales y legales, y habiendo cumplido los requisitos y trámites previstos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

dentro del proceso iniciado a partir de la demanda incoada por el ciudadano MANUEL ARMANDO GONZALEZ CAÑON contra el artículo 27 de la Ley 488 de 1998.

I. TEXTO

A continuación se transcribe el texto de la disposición objeto de proceso:

(diciembre 24)

por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

Artículo 27.- Exención para bonificaciones y/o indemnizaciones en programas de retiro de entidades públicas. Estarán exentas del impuesto sobre la renta las bonificaciones y/o indemnizaciones que reciban los servidores públicos en virtud de programas de retiro de personal de las entidades públicas nacionales, departamentales, distritales y municipales”.

II. LA DEMANDA

Considera el impugnante que la disposición acusada vulnera los artículos 13 y 363 de la Constitución Política.

Señala que, con anterioridad a la expedición de la norma acusada, las indemnizaciones por terminación del contrato así como las bonificaciones por retiro definitivo estaban sometidas a retención en la fuente, según lo preceptuaba el artículo 9 del Decreto 400 de 1987, régimen aplicado tanto para trabajadores públicos como privados, y que dicho concepto

-indemnizaciones y bonificaciones- debía ser registrado como ingreso gravable en los denuncios rentísticos de los trabajadores declarantes, ya que no eran ingresos calificados como exentos del impuesto de renta.

A juicio del actor, en virtud del artículo demandado las reglas establecidas en los artículos 9 del Decreto 400 de 1987 y 207 del Estatuto Tributario resultan modificadas, toda vez que las indemnizaciones y bonificaciones por retiro definitivo serán consideradas ingreso gravable y se encontrarán sometidas a retención en la fuente, salvo que se trate de aquellas que reciban los servidores públicos del orden nacional, departamental, distrital y municipal.

Manifiesta que, por esta causa, se presenta violación al principio de igualdad, toda vez que si se trata de una indemnización o bonificación por retiro definitivo reconocida a un empleado vinculado al sector privado, se deberá gravar con el impuesto a la renta, pero si es reconocida a un servidor público de cualquier orden territorial, quedará exenta de tal cobro.

Considera el demandante que esta discriminación contraría la política de la Ley 488 de 1998, que consiste en la generación de empleo y ahorro, por cuanto desestimula a los empleados del sector privado para finalizar su vínculo laboral, con el fin de obtener una bonificación o indemnización. Esta resulta sustancialmente reducida por el cobro del impuesto a la renta.

Solicita el impugnante que el fallo atienda sentencias relativas al tema del equilibrio fiscal respecto de los empleados públicos y privados, entre ellas la C-397 de 1994 y la C-183 de 1998.

En cuanto al artículo 363 de la Carta Política, manifiesta que ha sido el legislador, en ejercicio del poder tributario del Estado, quien ha establecido tratamientos discriminatorios entre contribuyentes que se encuentran en una esfera de condiciones y características similares.

Por tal razón -afirma el demandante-, el artículo 27, objeto de la demanda, viola el principio de equidad, pilar del sistema tributario en el ordenamiento constitucional colombiano, ya que establece un beneficio fiscal preferencial respecto de los servidores públicos, sin que se observe ningún motivo o justificación razonable.

Finalmente considera que “cuando un empleado público opta por acogerse a una indemnización o a una bonificación por planes de retiro que ofrece el empleador a sus

empleados, busca precisamente obtener un beneficio económico, el cual se verá afectado dependiendo de la naturaleza jurídica del empleador, hecho que rompe con los principios de justicia y equidad, ya que terminarán tributando por este concepto únicamente los empleados privados”.

III. INTERVENCIONES

La ciudadana NOHORA INES MATIZ SANTOS, en su calidad de funcionaria de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, manifiesta que la exención consagrada en la disposición acusada pretende equilibrar el manejo económico de los dineros públicos, toda vez que una de las formas más eficientes de recortar el gasto público es la supresión de cargos en este sector.

Para la interviniente, “no es contradictorio el tratamiento de beneficios tributarios previsto en la norma demandada frente a las finalidades que persigue la política de recorte del gasto público, puesto que el valor de esas exenciones tributarias es poco representativo para el fisco en comparación con el beneficio que redunda a la postre en la racionalización del gasto público. Hace que se obtenga un ahorro apreciable de ingresos públicos por el recorte de la nómina oficial, especialmente en situaciones de profunda crisis económica, como la actual”.

Descarta de esta manera la violación del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria, pues, a su juicio, la exención del impuesto sobre la renta para los empleados públicos obedece a razones válidas, tales como la prevalencia del bien común con ocasión de la racionalización del gasto público.

Manifiesta la interviniente que “el estímulo de la exención tributaria para los trabajadores públicos sujetos a planes de retiro puede hacer prevalecer la opción de la indemnización sobre la opción de la incorporación en otra entidad pública”.

Señala que la finalidad de la Ley 488 de 1998 es la de evitar la quiebra del Estado y reducir la diferencia entre los ingresos y gastos públicos, logrando de este modo un manejo eficiente de los ingresos públicos a través de un efectivo control de los impuestos recaudados.

Recuerda que el carácter de esta ley es fiscal y no laboral, razón por la cual no se incluyó en

la exención a los empleados del sector privado, toda vez que resultaría extraño frente a los objetivos ya enunciados.

Por último, en lo relativo al cargo sobre violación del principio de equidad tributaria, manifiesta la interviniente que “toda exoneración o beneficio fiscal puede, en principio, afectar la igualdad y la equidad, puesto que dentro de una generalidad sujeta a tributo, se consagra una excepción que desgrava determinados conceptos o personas”.

“La afectación de la igualdad -agrega- traspasa el umbral de la normalidad cuando dicho beneficio o exoneración se niega a un contribuyente que se encuentre en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable, situación que no se presenta en el caso de la norma demandada”.

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte que declare constitucional el artículo 27 de la Ley 448 de 1998.

En primer término señala que la potestad legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones, así como para liberar a los sujetos pasivos de su cumplimiento por razones de política fiscal, es del Congreso de la República, con arreglo a los principios de equidad, eficiencia y progresividad, orientadores de nuestro sistema tributario.

Considera el Procurador que el Estado, de acuerdo con la función constitucional de dirigir la economía, puede intervenir en el proceso productivo, y que una de esas manifestaciones son las exenciones tributarias, siempre y cuando razones tales como la estabilidad de las finanzas públicas o el equilibrio del sistema económico lo aconsejen.

Manifiesta que existen diversas razones para imponer exenciones tributarias, las cuales no están prohibidas por la Carta Política sino que, como excepción al principio de igualdad en materia tributaria, están contempladas para lograr finalidades razonables como la estimulación de los sectores deficitarios de la economía, o para atemperar las variables que distorsionan el equilibrio de precios o el nivel de ahorro del sistema productivo, entre otras.

A juicio del Jefe del Ministerio Público, el tratamiento tributario previsto en la disposición demandada no viola ninguno de los preceptos señalados por el actor, ya que obedece a criterios y justificaciones razonables con los cuales se pretende facilitar programas de retiro

en las entidades de la administración pública, como estrategia enderezada por el Gobierno en su política fiscal, relativa al aumento en la austeridad del gasto público.

Sostiene que “el tratamiento legal diferenciado que regula la norma demandada no comporta una discriminación para los trabajadores particulares, porque sus empleados no le generan gasto alguno al erario, como sí lo hacen los estatales en los niveles nacional, territorial y distrital, cuyos cargos pueden ser suprimidos con el objeto de ejecutar la política gubernamental de racionalización del gasto público”.

Finalmente advierte el Procurador que el mecanismo consagrado en el artículo demandado no puede desconocer la libre opción que tienen los trabajadores escalafonados en la carrera administrativa, según lo dispuesto por la Ley 443 de 1998, para ser incorporados a otros empleos o cargos equivalentes en la administración pública, e incluso recibir el pago de indemnizaciones en los términos y condiciones que fije el Gobierno Nacional.

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y FUNDAMENTOS DE LA DECISION

1. Competencia

Esta Corte es competente para decidir en definitiva sobre la constitucionalidad de la disposición acusada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política.

2. Autonomía del legislador para establecer exenciones tributarias. Límites a su discrecionalidad. Las exenciones tributarias frente al principio de igualdad

La norma demandada establece una exención tributaria a favor de los empleados del sector público que se acojan a planes de retiro, en virtud de la cual lo que aquéllos reciban por concepto de bonificaciones e indemnizaciones no será objeto del impuesto a la renta.

Con independencia de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de tales planes, cuya normatividad deberá ser confrontada en cada caso a la luz de los postulados y preceptos fundamentales, ceñirá la Corte el presente examen a la verificación de la validez que, frente a la Carta, tiene la exención consagrada.

El Congreso, según lo ha entendido la jurisprudencia, goza de atribución constitucional

propia, no solo para establecer impuestos (art.150 C.P.), sino para modificarlos, reducirlos, aumentarlos y derogarlos, y también para crear exenciones (art. 154 ibídem), en desarrollo de una potestad legislativa que la Constitución le atribuye como órgano representativo y que ejerce previa evaluación de las situaciones y circunstancias sociales y económicas en medio de las cuales habrá de tener vigencia el tributo.

El legislador dispone, en ese contexto, de una amplia libertad de configuración que únicamente tiene por límite las disposiciones constitucionales y que ha de ser cumplida, al tenor de ellas, dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad.

Ello significa que, en la medida en que el Congreso respete las disposiciones y postulados constitucionales, goza de autonomía para preferir determinadas opciones político económicas, y, en tal virtud, no puede entenderse de suyo contraria a la Constitución una norma legal que excluye a determinado género de contribuyentes o a ciertas actividades del pago de un impuesto, ni tampoco la que tiene en cuenta el origen de los recursos que una persona obtiene, para determinar si en virtud de él se causa o no la obligación de tributar.

Sobre la naturaleza de las exenciones esta Corte ha dicho:

“La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria – definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica –, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-511 del 8 de octubre de 1996, M.P.: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Y en relación con el principio de autonomía del legislador para establecer tributos y exenciones, la Sala Plena ha sostenido lo siguiente:

“...la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos

básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-222 del 18 de mayo de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo)

Para los efectos de la tarea encomendada a esta Corte (art. 241 C.P.), lo realmente importante, desde el punto de vista estrictamente jurídico, consiste en que los objetivos que persigan las normas que implementan la política tributaria por la que ha optado el Congreso de la República no choquen con los valores, principios y reglas superiores del Ordenamiento Supremo.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, a partir de su misma definición, toda exención de impuestos comporta que alguien sea excluido de antemano y por vía general del deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado” (artículo 95 C.P.), en cuanto concierne a determinado tributo, y, por tanto, resulta evidente que, por naturaleza, la exención representa un trato legislativo diferente, en cuanto personas que en principio estarían llamadas a contribuir se sustraen de la masa de obligados por el tributo, por razones que el legislador ha estimado válidas.

Por supuesto, el juez de constitucionalidad debe verificar si tal exclusión de la carga impositiva encuentra adecuada justificación, ya que, de lo contrario, afectaría el principio constitucional de la igualdad. Y también ha de establecer si se consagran distinciones proporcionadas y equitativas, y si, considerado el sistema tributario en su conjunto, responde al imperativo constitucional de la progresividad, toda vez que, de no hallar sustento en tales directrices superiores, la norma exceptiva debe ser declarada inexecutable.

En el caso objeto de estudio, la glosa que formula el demandante contra el artículo 27 de la Ley 448 de 1998 consiste en una posible vulneración al principio de igualdad, en cuanto exime de impuesto las indemnizaciones que perciban los servidores públicos a partir de

planes de retiro compensado, sin extender el beneficio a los trabajadores del sector privado en circunstancias similares.

La Corte reitera una vez más que la inconstitucionalidad de una norma se establece siempre sobre la base del análisis de lo que esa norma contempla, mirado su contenido, y no por referencia a disposiciones que pudiese haber consagrado y no consagró.

En otros términos, el juicio de constitucionalidad recae sobre el precepto acusado, objetado o revisado, no sobre las muy diversas hipótesis que habrían podido incorporarse a su literalidad pero que, ya dictada la norma, no hacen parte de su estructura y, por lo tanto, mal pueden ser objeto de comparación.

Así lo ha entendido la jurisprudencia:

“No resulta posible resolver sobre cada uno de los casos particulares hipotéticamente cobijados por un precepto legal, introduciendo comparaciones con otros casos igualmente particulares no previstos en él.

Para llegar a la declaración de inexecutable total o parcial de una disposición de la ley es menester definir si existe una oposición objetiva y verificable entre lo que dispone el precepto acusado y lo que manda la Constitución”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-504 del 9 de noviembre de 1995).

En lo que respecta al artículo que en esta oportunidad se examina, no puede la Corte derivar su inconstitucionalidad -como lo quiere el demandante- del hecho de no haber incluido dentro de la excepción en él plasmada a los trabajadores del sector privado cuando se los indemniza en las diferentes modalidades de su retiro.

De una parte, son hipótesis distintas que no necesariamente deben ser consideradas todas bajo la misma perspectiva, por lo cual, para abarcarlas dentro del estudio de constitucionalidad, sería necesario que se considerase dentro del proceso la normatividad tributaria aplicable a los pagos que reciben los trabajadores al servicio de patronos privados - las cuales no han sido demandadas- y, de otro lado, la exención sobre los impuestos que normalmente causaría un pago a trabajadores del sector público no pierde validez constitucional, dentro del ámbito de atribuciones del Congreso, por el hecho de que se

circunscriban los elementos normativos a un específico sector y a cierto origen de los fondos que ellos reciben.

Lo que en realidad estatuye el precepto es que esos ingresos, por responder a una retribución del derecho que normalmente tenía el servidor público a permanecer en el cargo, merecen el estímulo del Estado, que voluntariamente renuncia a gravarlos en consideración a su causa. Y con tal decisión legislativa no se rompe la igualdad respecto de los trabajadores privados, pues no se proscribe que ellos también puedan ser cobijados con similares mecanismos de estímulo tributario, sino que simplemente el legislador deja que el tema siga sujeto a otras regulaciones legales, actuales o futuras, ajenas a la norma en sí misma, que mal puede tildarse de inconstitucional por aquello que no contempla.

Para esta Corporación, la exención consagrada en el artículo 27 de la Ley 488 de 1998 cumple el requisito de la razonabilidad, en tanto que el fin de dicha norma consiste en lograr la reducción del déficit fiscal y la racionalización del gasto público -objetivos que no contrarían ninguna disposición constitucional-, y la exención en cuestión puede llegar a ser un mecanismo que, junto con la protección de los dineros que los trabajadores retirados perciban, facilite la ejecución de los planes de retiro voluntario, lo cual resulta legítimo. Y, a la vez, la exención favorece los ingresos del trabajador cesante, objetivo que se ajusta a los principios del Estado Social de Derecho.

Ahora bien, estima la Corte que el precepto bajo estudio no supone una discriminación frente a los empleados del sector privado. Para que se pueda hablar de violación del derecho a la igualdad ante la ley, es necesario que los individuos o grupos que son objeto de comparación se encuentren en idénticas circunstancias y que además no exista razón alguna para otorgar trato preferente a unos frente a los otros, lo que no ocurre en el presente caso, pues el fin perseguido por la norma está íntimamente atado a los problemas que aquejan al sector público, entre ellos el déficit fiscal. En consecuencia, no se desconocen los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, ni se quebrantan otros mandatos de la Constitución.

Se declarará la exequibilidad del artículo acusado.

VI. DECISION

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

RESUELVE:

Declárase EXEQUIBLE el artículo 27 de la Ley 488 de 1998.

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

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

Magistrado