Sentencia C-748-09

Referencia: expediente D-7365

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 206 (parcial) del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989).

Demandante:

Jairo José Saade Cotes

Conjuez Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá D.C., veinte (20) de octubre de dos mil nueve (2009)

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

I. ANTECEDENTES

El 2 de julio de 2008, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jairo José Saade Cotes presentó demanda contra el artículo 206 (parcial) del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989).

Mediante Auto del 30 de julio de 2008, el Magistrado Humberto Antonio Sierra Porto resolvió admitir la demanda radicada bajo el número D-7365, fijar en lista el proceso por el término de diez días para efectos de permitir la intervención ciudadana, y correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto a su cargo. En el Auto también se ordenó comunicar la demanda a la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales – DIAN, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Dirección Nacional de la Rama Judicial, al Presidente del Congreso, al Presidente de la República, al Ministerio del Interior y de Justicia, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Instituto de Derecho Procesal, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a las Facultades de Derecho de las Universidades Andes, de Antioquia, de Cartagena, del Valle, Externado, Javeriana, Libre, Nacional y Rosario, para que intervinieran dentro del proceso con el

propósito de impugnar o defender la disposición acusada.

Adelantados los trámites de rigor se manifestaron y aceptaron en Sala Plena los impedimentos de los Magistrados María Victoria Calle Correa, Mauricio González Cuervo, Juan Carlos Henao Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Jorge Iván Palacio Palacio, Nilson Pinilla Pinilla, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, Humberto Antonio Sierra Porto y Luis Ernesto Vargas Silva.

En su reemplazo fueron elegidos los correspondientes Conjueces y luego de aceptar los impedimentos que por distintas causas legales invocaron algunos de ellos, se constituyó en forma definitiva la Sala Plena de Conjueces conformada por los doctores Álvaro Tafur Galvis, quien fue designado como Presidente, Rodrigo Escobar Gil, quien fue designado como ponente, Eduardo Cifuentes Muñoz, Ligia Galvis Ortiz, Delio Gómez Leiva, José Roberto Herrera Vergara, Susana Montes De Echeverri, María Inés Ortiz Barbosa y Manuel Urueta Ayola.

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

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 38.756 del 30 de marzo de 1989, destacando en negrilla y subraya el aparte acusado.

“DECRETO 624 DE 1989

Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989

‘Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales’

ARTICULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

(…)

7. <Inciso 1 y 2 INEXEQUIBLES>

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

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

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El demandante considera que la disposición acusada trasgrede los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política que, respectivamente, informan el derecho de igualdad, establecen los principios de justicia y equidad a los que se somete la contribución de los ciudadanos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y señalan que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Por una parte, el accionante señala que la parte del inciso demandado vulnera de forma directa los principios constitucionales de igualdad general y de equidad tributaria, al crear un trato discriminatorio entre funcionarios que se encuentran en las mismas condiciones fácticas y jurídicas. En efecto, aduce que la expresión acusada contempla una exención tributaria a favor de los magistrados de Tribunales, sin incluir expresamente a funcionarios judiciales que cumplen funciones de naturaleza similar, como son los magistrados que integran la Sala Jurisdiccional Disciplinaria y Administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura y los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes, con lo que se concreta un trato diferenciado injustificado constitucionalmente.

El demandante refiere, a la luz de la jurisprudencia constitucional, que la exención tributaria consagrada en la norma censurada se encuentra plenamente justificada a la luz del principio de equidad vertical, de manera que la discriminación que se hace respecto de algunos funcionarios de la rama judicial que gozan del mismo fuero de los magistrados de Tribunal, constituye una trasgresión del principio de equidad horizontal en

materia tributaria.

De igual forma, precisa que los Magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, de acuerdo con el artículo 84 de la Ley 270 de 1996, tienen los mismos requisitos de acceso al cargo que los magistrados de los tribunales, gozan de su mismo régimen salarial y prestacional y de idénticas prerrogativas, responsabilidades e inhabilidades, de manera que se encuentran en su misma condición jurídica y resulta inconstitucional su exclusión del ámbito de regulación de la norma demandada.

Por otro lado, establece que la trasgresión de los principios de justicia y equidad a los que se somete la contribución de los ciudadanos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, se concreta en el trato discriminatorio e inequitativo que la disposición legal censurada está dando a los magistrados que no pertenecen a los tribunales pero cuyos cargos gozan de la misma naturaleza.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentó ante la Corte Constitucional sus consideraciones de oposición a la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

Preliminarmente, el Ministerio adujo que la Corte Constitucional ya se pronunció sobre la constitucionalidad del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario en la Sentencia C-250 de 2003, con relación a los mismos cargos formulados en la presente demanda, relacionados con la trasgresión de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, por lo que es forzoso concluir que se ha configurado el fenómeno de la cosa juzgada formal y la Corte debe proferir un fallo inhibitorio.

No obstante lo anterior, el Ministerio señaló que la norma demandada es constitucional por cuanto la exención en ella establecida, atiende al ejercicio de la amplia potestad de configuración normativa de que goza el legislador, sin que ello signifique tratamiento desigual o discriminatorio frente a los demás sectores de la economía que no se encuentran cubiertos con el beneficio tributario establecido.

De otra parte, el interviniente expuso que la norma demandada no trasgrede los principios

de igualdad y equidad tributaria, por cuanto si bien establece un tratamiento diferenciado entre contribuyentes, ella se encuentra plenamente justificada, en atención a la innegable diferencia de la situación en que se encuentran los Magistrados de Tribunales y los Magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, por cuanto los primeros están sometidos a los más altos niveles de responsabilidad e incluso riesgo que deben soportar al proferir fallos judiciales que en la mayoría de los casos tienen una importante trascendencia económica y social, mientras que los segundos tienen funciones eminentemente administrativas que no comportan tan alto grado de responsabilidad y riesgo.

Por lo tanto, indistintamente de las similitudes que puedan tener los Magistrados de Tribunales y los Magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, en cuanto a requisitos para acceder a sus cargos, al régimen salarial y prestacional, es evidente que no se encuentran en la misma situación en relación con las funciones que desempeñan, por lo que el trato tributario diferenciado no resulta violatorio del principio de igualdad.

De igual forma, el Ministerio aduce que los beneficios fiscales son de aplicación taxativa y obedecen al principio de potestad de configuración legislativa, sin que sea posible hacerlos extensivos por analogía a situaciones o sujetos no comprendidos de manera expresa.

En efecto, expone que la doctrina constitucional ha sido uniforme en señalar que las exenciones se identifican por su carácter taxativo, personal e intransferible, de tal suerte que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que subsuman en las hipótesis previstas en la ley. Por lo tanto, no es de recibo la pretensión del demandante en el sentido de ampliar la cobertura de una exención tributaria a unos beneficiarios no identificados en la ley, mediante ejercicios de interpretación extensiva.

Finalmente, el Ministerio señala que del artículo 84 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia no puede derivarse la extensión del beneficio tributario que pretende el demandante, por cuanto a la luz del principio de unidad de materia, no es posible que una norma de justicia se encargara de establecer exenciones tributarias.

2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales intervino en el proceso de la referencia para oponerse a la demanda de constitucionalidad formulada contra el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, con argumentos idénticos en aspectos formales y sustanciales, a los presentados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público e, incluso, suscritos por la misma funcionaria que actuó en calidad de apoderada de estas entidades públicas.

3. Dirección Ejecutiva de Administración Judicial

La Directora Administrativa de la División de Procesos de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial rindió concepto, a nombre de la entidad, sobre el proceso de la referencia, en el sentido de solicitar a la Corte Constitucional que declarara la exequibilidad condicionada de la norma acusada, entendiéndose que cuando ella se refiere a magistrados de tribunales debe también incluirse a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura y a los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes.

En primer lugar, la interviniente propugna por la aplicación del principio de conservación del derecho y por salvaguardar la eficacia jurídica de la norma acusada, en atención a que se trata de una exención del impuesto de renta y complementarios de gran importancia para el Estado, merced a la calidad y responsabilidad pública del trabajo de los magistrados que gozan de ella y dado que pertenece al marco de política laboral en materia salarial para los funcionarios de la administración de justicia.

De otra parte, señala que la exención en estudio se halla suficientemente justificada y consulta el principio de equidad tributaria no obstante lo cual, para que se perfeccione cabalmente la equidad horizontal debe entenderse que dentro del ámbito de aplicación de la norma censurada se encuentran los magistrados que integran las salas jurisdiccional disciplinaria y administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura y los magistrados auxiliares de las altas cortes.

Para sustentar su afirmación en el sentido de que la exención se encuentra plenamente justificada, la interviniente cita ampliamente la Sentencia C-250 de 2003 de la Corte Constitucional. Por otro lado, para desarrollar el aserto respecto de la necesidad de

extender el beneficio tributario a los funcionarios señalados precedentemente, señala que para el momento de la expedición del Estatuto Tributario no existía el cargo de magistrado del Consejo Seccional de la Judicatura, circunstancia que, aunada al hecho de que estos últimos funcionarios tienen el mismo régimen que los magistrados de tribunales, explica la falta de inclusión expresa de tales funcionarios como beneficiarios de la exención.

En relación con los magistrados auxiliares de altas cortes, la interviniente resalta que de acuerdo con su norma de expedición, esto es, la Ley 2 de 1984, tales funcionarios deben reunir los mismos requisitos que la ley exige para el cargo de los magistrados de Tribunal Superior de Distrito Judicial y devengan la misma remuneración.

4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Con ponencia del doctor Carlos Mario Lafaurie Escorce, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario presentó concepto en el proceso de la referencia en el que consideró que en relación con el inciso 3, numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ha operado la cosa juzgada constitucional respecto de los cargos formulados en la demanda, por lo que la Corte Constitucional debe decidir estarse a lo resuelto en las sentencias C-1060A de 2001, C-250 de 2003 y C-461 de 2004.

En efecto, el interviniente señala que en la Sentencia C-250 de 2003, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad "en lo acusado, del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en relación con los cargos analizados en esta providencia". En dicha oportunidad, los demandantes consideraban que la norma acusada violaba el principio de igualdad por establecer exenciones diferentes para magistrados y jueces, desconociendo que ambos eran funcionarios judiciales que no podían ser objeto de discriminación.

De otra parte, señala que en la Sentencia C-461 de 2004, la Corte Constitucional precisó que el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario podría ser nuevamente examinado por dicha Corporación solo en los casos en que se formulen cargos diferentes a los analizados en la Sentencia C-250 de 2003, por lo que se abstuvo de analizar los cargos de inconstitucionalidad frente a los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política.

Conforme a lo anterior, el Instituto señala que en el presente caso existe cosa juzgada constitucional por cuanto (i) en la Sentencia C-250 de 2003 se realizó un análisis profundo de la norma actualmente acusada concluyéndose que ésta no quebrantaba los artículos constitucionales citados en la presente demanda; y (ii) la Corte Constitucional encontró justificada la exención en el hecho de que los beneficiarios de ésta no serían objeto de incremento salarial, de manera que tal exención sólo podía aplicarse a los beneficiarios mencionados en la norma acusada, quienes, no obstante no recibir incremento salarial, no verían disminuido su salario real por cuenta del beneficio fiscal.

De otra parte, el Instituto pone de presente que si la Corte declarara inexequible la expresión "de los tribunales", iría en contra de lo resuelto en la Sentencia C-1060A de 2001, por cuanto dicha declaratoria implicaría que todos los magistrados, incluyendo aquéllos respecto de los cuales se declaró la inconstitucionalidad en la sentencia referida, podrían invocar la disposición para acceder a la exención del 50%, con lo que se violentaría el principio de cosa juzgada.

El Instituto concluye que en el presente caso existe cosa juzgada relativa, lo cual impide a la Corte volver a estudiar la norma demandada a la luz de los mismos principios constitucionales contenidos en los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta.

Igualmente, el interviniente señala que la declaratoria de inexequibilidad, en los términos solicitados en la demanda, implicaría una ampliación de la exención no sólo a todos los magistrados sino también a todos los fiscales delegados.

5. Academia Colombiana de Jurisprudencia

El Primer Vicepresidente Académico de la Academia Colombiana de Jurisprudencia intervino en el proceso de la referencia y solicitó a la Corte Constitucional que se esté a lo resuelto en la Sentencia C-1060 A de 2001.

Preliminarmente, el interviniente realiza una presentación de los cargos analizados por la Corte en las sentencias C-1060 A de 2001 y C-250 de 2003 y concluye que no existe cosa juzgada en relación con esta última providencia, porque si bien la norma acusada es la misma, esto es, el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, la orientación de la argumentación en una y otra demanda es radicalmente opuesta.

Sin embargo, frente a la Sentencia C-1060 A de 2001, el interviniente considera que sí existe cosa juzgada material pues, a pesar de que la norma acusada entonces era formalmente diferente a la impugnada en la demanda que se estudia, existe una identidad de contenido entre la disposición declarada inexequible y la que quedaría en el ordenamiento jurídico de prosperar la demanda del presente juicio.

En efecto, como quiera que en la Sentencia C-1060 A de 2001 la Corte Constitucional declaró inexequible la exención del impuesto de renta sobre los gastos de representación, estimado en el 50% de los respectivos salarios obtenidos por los Magistrados de la Rama Jurisdiccional del Poder Público, en caso de que prosperara la actual demanda, la exención del impuesto de renta se aplicaría al 50% de los salarios de todos los magistrados.

6. Universidad del Rosario

Preliminarmente, la interviniente señaló que respecto de la norma demandada había operado el fenómeno de la cosa juzgada relativa explícita que no impide el conocimiento de fondo de la presente demanda, como quiera que en la Sentencia C-250 de 2003 se declaró la exequibilidad, en lo acusado del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en relación con los cargos analizados en dicha providencia que, si bien guardaban relación con los principios de igualdad y equidad tributaria consagrados en los artículos 13, 95-9 y 363 invocados en la presente demanda, diferían de los que corresponde abordar actualmente a la Corte, con lo que es procedente el estudio de fondo de los cargos planteados en la demanda.

La interviniente precisó, a la luz de la jurisprudencia constitucional, que toda exención tributaria, en la medida en que comporta un tratamiento diferenciado frente al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, debe estar suficientemente justificada, de manera que la capacidad del legislador para establecer exenciones no es ilimitada sino que debe atender a los principios constitucionales que rigen la materia, particularmente al de equidad tributaria.

Observa la interviniente que la exención fue establecida por el legislador atendiendo a la composición salarial de los funcionarios públicos en el año 1986, por lo que no es posible asimilar los beneficios salariales concedidos en esa ocasión a aquéllos cargos creados con

posterioridad cuya remuneración no se fijó atendiendo a la situación laboral presentada en 1986.

En relación con los magistrados auxiliares señala que la Ley 72 de 1984 que creó los cargos exigió los mismos requisitos de los magistrados de Tribunal del Distrito Judicial y advirtió que devengarían la misma remuneración y tendrían los mismos derechos. De esta forma al entrar a regir la exención debe entenderse que resultaba aplicable a unos y otros.

Sin embargo, el mismo beneficio fiscal no aplica para Magistrados que integran la Sala Jurisdiccional Disciplinaria y Administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura, toda vez que su creación se efectuó con posterioridad y en situaciones fiscales diferentes a las registradas en el año de creación legal del beneficio fiscal discutido.

7. Universidad Nacional de Colombia

La Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia intervino en el presente proceso y realizó las siguientes consideraciones.

Preliminarmente presenta el contenido esencial de las demandas de inconstitucionalidad formuladas previamente contra el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario y de las sentencias C-1060A de 2001 y C-250 de 2003 que se profirieron conforme a dichas acciones.

El interviniente apela al test de igualdad desarrollado ampliamente por la Corte Constitucional para verificar si la discriminación introducida por la norma demandada es objetiva y razonable. En este sentido, establece que como quiera que el legislador tiene amplia potestad de configuración en materia tributaria, el juicio de igualdad a desplegar es débil y debe dirigirse a determinar la existencia de un objetivo perseguido a través del establecimiento del trato desigual, la validez de ese objetivo a la luz de la Constitución y la razonabilidad del trato desigual, es decir, la relación de proporcionalidad entre ese trato y el fin perseguido.

Así, señaló que el propósito de la diferenciación, como lo ha definido la Corte Constitucional, es la retribución económica adecuada para quienes se vinculan a la

función judicial en razón a las condiciones objetivas y subjetivas del cargo y asegurarles una posición en la sociedad acorde con su dignidad y autoridad y a los riesgos especiales que comporta el ejercicio de la actividad judicial en el país.

Ahora, en lo que guarda relación con la razonabilidad de la discriminación, para el interviniente tanto los Magistrados de Tribunales como los de Consejos Seccionales de la Judicatura y los auxiliares de altas cortes, cumplen funciones similares, soportan riesgos parecidos y debe asegurárseles condiciones de dignidad y autoridad en la sociedad, por lo que la discriminación resulta injustificada.

Por lo tanto señala que en la Sentencia debe precisarse que la exención se extiende tanto a los magistrados de tribunal como a sus similares según la ley.

8. Universidad Externado de Colombia

El Centro de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia intervino en el proceso de la referencia y señaló que, en su criterio, la expresión demandada "de los tribunales" contenida en el artículo 206 del Decreto 624 de 1989, es inconstitucional puesto que vulnera el principio de igualdad en materia tributaria y excede la facultad de configuración del legislador en materia tributaria.

Tras ilustrar brevemente el tránsito histórico hacia el principio de reserva de ley tributaria, el interviniente señala que la facultad del Congreso en dicha materia no puede entenderse como absoluta sino que, por el contrario, se encuentra sujeta a una serie de límites impuestos por la Constitución, como es la sujeción a los principios de equidad, progresividad, igualdad y eficiencia, así como el respeto de los derechos fundamentales.

En este punto, el interviniente se detiene en la ilustración del alcance del principio de equidad tributaria, en sus dimensiones horizontal y vertical y en la necesidad de que los beneficios tributarios que establezca el legislador atiendan a factores objetivos, razonables y justos.

En relación con el caso concreto, señala que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, no cabría la realización del test de igualdad por cuanto no se presentan

los supuestos identificados para tal efecto. Más discutible le parece, en cambio, el hecho de que la Constitución impone en este caso un tratamiento igualitario en relación con el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Sin embargo precisa que aún admitiendo que el caso sometido a estudio de la Corte, se enmarca en este último supuesto, faltaría determinar si la limitación diferencial del derecho de propiedad afecta de manera importante otro derecho de raigambre fundamental, que, en su criterio, no se concreta más allá de la violación aparentemente irrazonable de la igualdad en sí misma.

El interviniente señala que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el caso bajo examen constituiría un supuesto librado a la potestad del legislador, en ausencia de razones constitucionales que aconsejen siquiera realizar el test de igualdad.

No obstante lo anterior, plantea la necesidad de replantear el rigor con que la Corte Constitucional examina las posibles violaciones a la igualdad tributaria y atender al hecho de que la norma censurada excluye a ciertos sujetos que están en idéntica situación fáctica y jurídica (aquéllos con igual régimen y requisitos) que la de los contribuyentes beneficiados.

Siendo que el criterio último que debe inspirar la asignación de las cargas tributarias es la capacidad económica de los contribuyentes, en el presente caso, la distinción aparece como irrazonable y no atiende a la capacidad económica de los sujetos puestos en comparación.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

En Concepto No. 4655 del 14 de noviembre de 2008, el Procurador General de la Nación solicitó a la Corte Constitucional que declarara estarse a lo resuelto en la Sentencia C-250 de 2003 que declaró la exequibilidad, en lo acusado, del artículo 206, numeral 7º del Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Administración General de Impuestos Nacionales”.

El Ministerio Público destacó algunos apartes de las Sentencias C-1060 A de 2001, en la que la Corte Constitucional se pronunció sobre la exequibilidad del artículo 206-7 del

Estatuto Tributario y C-250 de 2003, en la que esta Corporación analizó la constitucionalidad del inciso en el cual se encuentra la expresión actualmente demandada, en relación con las mismas normas superiores que se invocan como vulneradas.

Respecto de esta última providencia el Procurador destacó que cuando la Corte limitó, en la parte resolutiva de su decisión, los efectos del fallo a los cargos estudiados en el mismo, no se estaba refiriendo a ellos en los términos en que fueron formulados por los actores, sino en el sentido amplio e integral en que los abordó en su análisis jurídico, en la parte motiva.

Según la Vista Fiscal, así fue entendido por la propia Corte Constitucional en la Sentencia C-461 de 2004 en la que se señaló que el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 demandado, sólo podía ser nuevamente examinado por esta Corporación "pero por cargos diferentes a los analizados en tal providencia", atinentes a la violación de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta Política.

Conforme a lo anterior, el Procurador concluye que existe cosa juzgada relativa del inciso al que pertenece la expresión demandada, en relación con las acusaciones que se formulen en su contra por la violación de los artículos de la Constitución Política referidos precedentemente, por cuanto la Corte Constitucional ya ha declarado su total compatibilidad con dichos mandatos superiores.

Finalmente, señala que la definición de las exenciones tributarias se inscribe dentro del amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador. Así, no obstante la diferenciación que es inherente a estos beneficios tributarios, en el caso concreto de la norma impugnada, aquélla resulta válida por apoyarse en los principios superiores de capacidad contributiva, progresividad y eficiencia, así como en los fines constitucionales de equidad y justicia social.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda de

inconstitucionalidad, por estar dirigida contra un decreto ley dictado por el Gobierno en ejercicio de facultades extraordinarias.

2. Problema jurídico

El demandante considera que la expresión "de los Tribunales" contenida en el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, predicada de los magistrados, trasgrede los principios constitucionales de igualdad, equidad, eficiencia y progresividad, como quiera que otorga un beneficio equivalente a la exención del impuesto de renta del 50% del salario de los magistrados de los tribunales, que se considera como gastos de representación, con exclusión de los magistrados que integran la Sala Jurisdiccional Disciplinaria y Administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura y de los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes, quienes deben acreditar los mismos requisitos para el ejercicio de sus respectivos cargos, gozan de idéntico régimen salarial y prestacional y se sujetan a las mismas prerrogativas, responsabilidades e inhabilidades que los beneficiarios directos de la norma, con lo que se concreta un trato discriminatorio injustificado.

En relación con los cargos planteados, algunos intervinientes y el Procurador General de la Nación consideran que sobre la norma demandada operó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, de una parte, porque ésta fue declarada exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-250 de 2003, en relación con los mismos cargos de violación de los principios de igualdad y equidad tributaria y, de otra, porque de atender a la pretensión de la demanda se desconocería el precedente fijado en la Sentencia C-1060A de 2001, en la que la Corte declaró inexequible la exención tributaria para los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público.

Otros consideran que, si bien sobre la disposición acusada no opera el fenómeno de cosa juzgada, ésta debe ser declarada exequible por cuanto (i) el establecimiento de exenciones tributarias se inscribe dentro de la amplia potestad de configuración normativa del legislador y éstas deben aplicarse de forma taxativa sin que sea dado realizar interpretaciones extensivas; (ii) los magistrados de tribunales y los de la sala jurisdiccional disciplinaria y administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura no se encuentran en igualdad de condiciones, toda vez que estos últimos ejercen funciones

eminentemente administrativas, de suerte que los criterios para establecer la exención tributaria, en función de la responsabilidad y el riesgo que asumen, no les son aplicables; y (iii) de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico se colige que los magistrados auxiliares de las altas cortes son beneficiarios de la exención tributaria consagrada en la norma censurada y, si bien los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura no gozan de dicho beneficio, no es posible extenderlo por cuanto la creación de este cargo sucedió en situaciones fiscales diferentes a las del establecimiento de la exención.

Finalmente, un grupo de intervinientes considera que no existe cosa juzgada constitucional en relación con la norma censurada y estima que la exclusión de los magistrados auxiliares de las altas cortes y de los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura constituye un trato discriminatorio que, sin embargo, a la luz del principio de conservación del derecho, no debe conducir a un fallo de inexequibilidad sino a una decisión de exequibilidad condicionada o a una sentencia aditiva, de suerte que se materialice el principio de equidad horizontal.

3. Inexistencia de cosa juzgada constitucional en relación con el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Esta Corporación ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario en las Sentencias C-1060A de 2001, C-250 de 2003 y C-461 de 2004, de manera que resulta pertinente revisar brevemente los cargos estudiados en dichas providencias y la decisión adoptada, con el fin de definir si respecto de la norma censurada ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

3.1. Sentencia C-1060A de 2001

3.1.1. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte Constitucional conoció de una demanda formulada contra los incisos 1 y 2 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, por la trasgresión de los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria.

Previo al estudio de los cargos, esta Corporación puso de presente que el examen

de constitucionalidad se restringía a los incisos 1 y 2 de la norma acusada, sin que se extendiera a los incisos siguientes, por cuanto la acusación se dirigía expresamente contra aquellos incisos, en cuanto se refiere a los altos dignatarios del Estado, y en atención a que los incisos siguientes conservaban autonomía normativa, por lo que merecían un análisis de constitucionalidad específico.

En dicha oportunidad, la Corte Constitucional declaró inexequible los incisos demandados por considerar que no existía suficiente fundamentación objetiva y razonable para que los gastos de representación de los altos funcionarios del Estado, equivalentes al 50% de sus salarios, se desgravaran totalmente.

La Corte consideró que la exención tributaria trasgredía el principio de igualdad en relación con otros funcionarios públicos e incluso con trabajadores del sector privado que recibían gastos de representación. Al tiempo, puso de presente que el hecho de ostentar una dignidad superior en la comunidad exige una mayor responsabilidad social.

3.1.2. Resulta claro, entonces, que la Sentencia C-1060A de 2001 no se pronunció sobre el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, de suerte que no es posible predicar la configuración del fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

Ahora bien, en relación con la presunta existencia de cosa juzgada material, alegada por algunos intervinientes, bajo el entendido de que la eventual inexequibilidad de la norma acusada reviviría la exención del 50% del salario de los magistrados declarada inconstitucional en la Sentencia C-1060A de 2001, debe aclararse que el problema presentado no atañe a la existencia de cosa juzgada, en la medida en que la disposición acusada no fue objeto de control en dicha providencia, sino que guarda relación con el carácter vinculante del precedente constitucional fijado en ella, en el sentido de que el beneficio tributario establecido a favor de los altos funcionarios del Estado viola los principios de igualdad y equidad tributaria, circunstancia que impide que en providencias posteriores sea revivido.

3.2. Sentencia C-250 de 2003

3.2.1. En la Sentencia C-250 de 2003, la Corte Constitucional estudió una demanda

formulada contra los numerales 6 y 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario. Este último numeral fue demandado por la presunta trasgresión del principio de igualdad, como quiera que consagraba los gastos de representación como salarios exentos del impuesto de renta, en un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario de Magistrados de Tribunales y sus Fiscales, y un veinticinco por ciento (25%) para los Jueces de la República, desconociendo que unos y otros son trabajadores de la rama jurisdiccional del poder público y por tanto no pueden ser objeto de discriminación.

Preliminarmente, la Corte refirió el esfuerzo que ha habido en Colombia, orientado a lograr mayores niveles de reconocimiento para los servidores públicos vinculados a la administración de justicia, no solo en razón de las responsabilidades, requisitos de formación, experiencia y demás consideraciones derivadas del cargo, sino en atención a la necesidad de asegurarle al funcionario judicial una posición en la sociedad acorde con su autoridad y la dignidad que ostenta, aunado a la consideración del riesgo especial que comporta el ejercicio de la función judicial en nuestro país.

Justificada de esa forma la exención tributaria a favor de los magistrados de tribunales y sus fiscales, así como para los jueces de la República, la Corte señaló que el juicio de igualdad que se proponía en la demanda entre jueces y magistrados partía de realidades diversas, toda vez que estos funcionarios se encuentran en situaciones disímiles respecto de los niveles de autoridad, responsabilidad y dignidad que comporta el empleo, alrededor de las cuales se fija el beneficio tributario, el cual debe atender a una escala creciente a medida que se ascienda en la jerarquía de la función pública.

Conforme a lo anterior, la Corte Constitucional concluyó que la disposición acusada no resultaba contraria al principio de igualdad, ni establecía un beneficio desproporcionado para sus destinatarios, razones por las cuales decidió "declarar la exequibilidad, en lo acusado, del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en relación con los cargos analizados en esta providencia".

3.2.2. Algunos intervinientes consideran, con base en la Sentencia C-250 de 2003, que respecto de la norma actualmente acusada, operó el fenómeno de la cosa juzgada, toda vez que ya fue examinada por la Corte Constitucional a la luz de los principios de igualdad y equidad tributaria, lo que, en su criterio, excluye nuevos pronunciamientos en relación

con los mismos principios.

Respecto de esta posición jurídica, debe precisarse que si bien en la Sentencia C-250 de 2003 esta Corporación se pronunció sobre la exequibilidad del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, frente a los cargos imputados por violación del principio de igualdad, la decisión sólo configura cosa juzgada relativa, por lo que no impide que en la presente oportunidad se realice el examen de fondo de la misma norma a la luz del mismo principio constitucional, en atención a que el supuesto de hecho por el cual se estima vulnerado difiere sustancialmente de aquél presentado en la demanda que conoció la Corte en la Sentencia C-250 de 2003.

En efecto, esta Corporación ha precisado que existe cosa juzgada relativa explícita cuando "el juez constitucional limita en forma expresa los efectos de la decisión, dejando abierta la posibilidad para que en un futuro 'se formulen nuevos cargos de inconstitucionalidad contra la norma que ha sido objeto de examen, distintos a los que la Corte ya ha analizado'1"2.

De esta forma, si bien la regla general es que las providencias de la Corte Constitucional hacen tránsito a cosa juzgada absoluta, como quiera que es a esta Corporación a quien corresponde definir los efectos de sus propias decisiones, es posible que implícita o explícitamente se limiten los alcances de la misma, como en efecto ocurrió en la Sentencia C-250 de 2003, en la que se declaró la exequibilidad de la norma acusada "en relación con los cargos analizados en esta providencia".

Particularmente, en relación con los cargos que se esgrimen contra una misma disposición por la presunta trasgresión del principio de igualdad, la Corte Constitucional ha destacado que si los términos de comparación en uno y otro caso son sustancialmente diferentes, la decisión que se adopte no tiene el alcance de agotar en su totalidad el principio de igualdad.

Lo anterior, en atención a que la igualdad es un derecho relacional que comporta diferentes manifestaciones jurídicas, de suerte que el análisis que se realice en cada juicio de constitucionalidad se hace desde cierta perspectiva. De esta forma, si la Corte declara la exequibilidad de una norma pero limita la decisión a un determinado cargo de igualdad, es decir, le reconoce a la sentencia el alcance de una cosa juzgada relativa,

esa primera decisión no impide volver a estudiar la constitucionalidad de la misma norma, cuando se formulen otros cargos de igualdad distintos al estudiado3.

Dicho criterio fue expuesto por la Corte en la Sentencia C-1146 de 2004, afirmando lo siguiente:

"Sin embargo, el hecho que la Corte declare exequible una disposición por no haber violado la igualdad en determinado aspecto, no excluye que esa misma norma pueda desconocer la igualdad en relación con otro aspecto, por cuanto los análisis de igualdad se hacen siempre desde cierta perspectiva, debido al carácter relacional de este derecho. Y es que "las desigualdades o igualdades entre las personas o las situaciones no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista", y por ello "para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio o tertium comparationis a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales"4. Todo análisis de igualdad juzga entonces la relevancia de ese criterio de comparación, por lo cual una norma podría no ser discriminatoria por un aspecto pero serlo por otro; por ejemplo, un artículo podría no desconocer la igualdad por razones de género, pero ser discriminatorio por razones de raza. Por consiguiente, si una sentencia declara exequible una disposición, pero limita la cosa juzgada a un determinado cargo de igualdad, es claro que esa decisión no impide analizar otros cargos de igualdad distintos formulados contra esa misma disposición. Otra cosa sería si la sentencia C-910 de 2004 hubiera declarado exequible ese artículo por no violar el principio de igualdad o no por no desconocer el artículo 13 superior, pues una decisión de esa naturaleza excluiría el examen ulterior de cualquier acusación por razones de igualdad". (Negrillas y subrayas fuera de texto)

En relación con el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada relativa explícita, en atención a que en la decisión adoptada en la Sentencia C-250 de 2003 se limitaron expresamente los alcances del fallo a los cargos estudiados en dicha providencia, que difieren sustancialmente de los formulados en la presente oportunidad, de suerte que, en atención al carácter

relacional del derecho a la igualdad, es posible adelantar el estudio de fondo de la disposición acusada.

En efecto, en la Sentencia C-250 de 2003 se abordó el cargo formulado contra el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario por la presunta trasgresión del derecho a la igualdad, en la medida en que dicha disposición contemplaba una exención tributaria diferenciada para los magistrados de tribunal y los jueces de la República lo que, en criterio del demandante, constituía una discriminación injustificada. Para desarrollar el problema jurídico planteado en la demanda, la Corte analizó la constitucionalidad de las exenciones tributarias y el impacto salarial de los tributos, conforme a lo cual concluyó que no resulta per se, contrario a la Constitución que el legislador decidiera exonerar, a ciertos servidores públicos, del impuesto de renta, total o parcialmente, los gastos de representación, sino que resultaba necesario establecer si tal exención podía justificarse a la luz de la Constitución, con criterios de razonabilidad y proporcionalidad. En este sentido, esta Corporación encontró que, para el caso de los funcionarios de la rama judicial, existen suficientes razones que justifican el beneficio tributario sin que pueda afirmarse que su adopción legal comporte trasgresión del principio de igualdad.

Por el contrario, en el presente proceso se demanda la misma disposición por la presunta trasgresión del derecho a la igualdad, pero esta vez, con base en el hecho de que el beneficio tributario en ella consagrado sólo cobija a los magistrados de tribunal, con exclusión de los magistrados auxiliares de las altas cortes y de los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, quienes, en criterio del demandante, se encuentran en la misma condición fáctica y jurídica que los beneficiarios de la norma, con lo que se trasgrede el principio de equidad horizontal en materia tributaria. De esta forma, resulta evidente que el término de comparación es diferente y que respecto del mismo no ha habido pronunciamiento por parte de esta Corporación, por lo que no opera el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

3.3. Sentencia C-461 de 2004

En dicha providencia se consideró que, en relación con los incisos primero y segundo, había operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional en forma absoluta, por

cuanto se había declarado su inexequibilidad en la Sentencia C-1060A de 2001 y que, respecto del inciso tercero, había operado el fenómeno de cosa juzgada relativa, solamente en relación con los cargos analizados en dicha providencia que, como quiera que coincidían con los planteados en la demanda que se estudiaba, impedían un nuevo pronunciamiento de la Corporación, por lo que se ordenó estarse a lo resuelto en la Sentencia C-250 de 2003.

En la medida en que en la Sentencia C-461 de 2004 no se abordaron nuevos cargos contra el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, es evidente que, en relación con esta disposición, no se configuró el fenómeno de la cosa juzgada absoluta.

3.4. Verificado, como quedó, que en ninguna de las tres providencias en que la Corte Constitucional ha estudiado el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, se abordaron los cargos formulados en la presente demanda de inconstitucionalidad, es necesario concluir que no ha operado el fenómeno de cosa juzgada constitucional, por lo que es procedente un pronunciamiento de fondo, para lo cual se estudiará brevemente la jurisprudencia constitucional en relación con los principios de igualdad y equidad tributaria y aquélla relativa a las exenciones tributarias, para finalmente, abordar los cargos específicos formulados contra la disposición censurada.

4. La Igualdad

4.1. La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reconocido la compleja naturaleza jurídica de la igualdad, en la medida en que se trata simultáneamente de un principio y de un derecho fundamental. Este múltiple carácter se deriva de su consagración en preceptos de diferente densidad normativa que cumplen distintas funciones en el ordenamiento constitucional; así, por ejemplo, el preámbulo de la Carta Política establece, dentro de los principios que pretende asegurar el nuevo orden constitucional, el de la igualdad. Por otro lado, el artículo 13 de la Constitución Política ha sido considerado como la fuente del principio constitucional de igualdad y del derecho fundamental a la igualdad5.

Esta Corporación, en reiterada jurisprudencia, ha señalado que el derecho a la

igualdad constituye el fundamento insustituible del ordenamiento jurídico que emana de la dignidad humana, pues se deriva del hecho de reconocer que todas las personas, en cuanto lo son, tienen derecho a exigir de las autoridades públicas un mismo trato y por lo tanto merecen la misma consideración con independencia de la diversidad que exista entre ellas6.

El artículo 13 de la Carta Política establece que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación. De igual forma prescribe que al Estado le corresponde promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptar medidas a favor de grupos discriminados o marginados. Finalmente, señala que el Estado protegerá especialmente a aquéllas personas que se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta, por su condición económica, física o mental.

De esta forma, dicho precepto constitucional establece distintas dimensiones del derecho a la igualdad, tales como (i) igualdad ante la ley, en virtud de la cual la ley debe ser aplicada de la misma forma a todas las personas7; (ii) igualdad de trato, que excluye la posibilidad de que la ley regule de forma diferente la situación de personas que deberían ser tratadas igual; e (iii) igualdad de protección, que asegura efectivamente gozar de los mismos derechos, libertades y oportunidades8.

Particularmente, la Corte Constitucional ha destacado que el derecho constitucional fundamental a la igualdad comporta un mandato de trato igual frente a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no existan razones suficientes para otorgarles un trato diferente, y un mandato de tratamiento desigual que obliga a diferenciar entre situaciones diferentes y a otorgar un trato disímil, siempre que éste resulte razonable y conforme con los valores y principios constitucionales9.

En este sentido, la jurisprudencia ha señalado que la igualdad es un concepto relacional por lo que no puede aplicarse en forma mecánica o automática, pues no sólo exige tratar igual a quienes se encuentren en situaciones similares, sino también de forma desigual a los sujetos que se hallen en situaciones disímiles10. De igual forma, de su carácter relacional, esta Corporación ha derivado la posibilidad de que su protección

sea invocada respecto de cualquier trato diferenciado injustificado, al tiempo que ha señalado que el contenido esencial de la igualdad no guarda relación con el derecho a ser igual, sino que se refiere al derecho a ser tratado igual en situaciones similares11.

4.2. Ahora bien, según ha precisado esta Corporación, el control judicial del respeto al derecho fundamental a la igualdad de trato es una operación compleja, en atención a que no existen en sí mismas situaciones o personas que sean totalmente iguales o totalmente diferentes, de suerte que las desigualdades o igualdades entre las personas o las situaciones no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, similitudes o diferencias, desde cierto punto de vista12.

Por lo tanto, la Corte Constitucional ha establecido que para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas trasgrede el derecho a la igualdad es necesario establecer un criterio de comparación, o tertium comparationis, a partir del cual se pueda determinar si aquéllas son iguales o no, criterio que no puede resultar arbitrario, sino que debe ser relevante, en atención a la finalidad que persigue el trato normativo que se analiza13.

Conforme a lo anterior, es dado precisar un poco más el alcance de la igualdad, en el sentido de que dicho principio exige que deben ser tratadas de la misma forma dos situaciones que resulten altamente similares, desde un punto de vista concreto o tertium comparationis, que sea relevante, de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma analizada14.

Con el fin de analizar si una norma trasgrede el principio de igualdad, la Corte Constitucional ha diseñado un test o juicio de igualdad, cuya importancia radica en que otorga objetividad y transparencia a los exámenes de igualdad que realizan los jueces sobre las normas.

La estructura analítica básica del juicio de igualdad puede reseñarse de la siguiente forma: (i) Lo primero que debe advertir el juez constitucional es si, en relación con un criterio de comparación, o tertium comparationis, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas, no procede el test de igualdad; (ii) Si resulta procedente el juicio de igualdad, deberá

analizarse la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando los fines perseguidos por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlos y la relación entre medios y fines15.

Adicionalmente, la Corte Constitucional ha modulado la intensidad del juicio de igualdad, en atención al grado de potestad de configuración normativa, de que goza el legislador. La determinación del grado de amplitud de la potestad de configuración del Legislador depende (i) de la materia regulada; (ii) de los principios constitucionales afectados por la forma en que dicha materia fue regulada; y (iii) de los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente.

Conforme a lo anterior, el juicio de igualdad será más estricto a medida que el margen de configuración del legislador sea menor y, contrario sensu, será menos estricto en los casos en que el legislador goce de amplia potestad de configuración normativa16.

4.3. En lo que concierne a la materia objeto de control de constitucionalidad en la presente demanda, cabe resaltar que, según importante jurisprudencia de esta Corporación17, las disposiciones tributarias, cuando son acusadas por trasgredir el principio de igualdad, deben ser valoradas con base en el test leve de igualdad, en atención a la amplia potestad de configuración normativa de que goza el legislador en dicha materia y a su estrecha relación con la política económica y presupuestal del Estado, cuyo escrutinio debe realizarse con el mayor cuidado, con el fin de preservar sus principios esenciales y su coherencia macroeconómica.

Sin embargo, como se precisará en acápite posterior, la potestad de configuración normativa que en materia tributaria tiene el legislador no es absoluta sino que encuentra límites en los principios constitucionales, dentro de los que se destacan los de igualdad y equidad tributaria, de manera que la creación, modificación o supresión de tributos, así como de exenciones tributarias, debe atender al respeto de los principios señalados y, en general, de los derechos constitucionales fundamentales.

4.4. Finalmente, en relación con el derecho a la igualdad, es pertinente señalar que esta Corporación ha precisado que constitucionalmente nada impide al legislador

expedir uno o varios ordenamientos de índole laboral, de suerte que es posible que en dicha materia coexistan diferentes regímenes jurídicos que regulen diversos aspectos de la relación laboral sin que por ello pueda considerarse que por esa sola circunstancia se viole el principio de igualdad18.

Frente a esta situación la Corte ha precisado que la comparación entre diferentes regímenes respecto de prestaciones concretas, con el fin de establecer violaciones al principio de igualdad, no resulta conducente por partirse de supuestos de hecho que no son idénticos. En el mismo sentido, esta Corporación ha destacado que si cada régimen jurídico es mirado como un sistema particular de reconocimientos salariales y prestacionales, los beneficios particulares contemplados en él, no pueden ser examinados aisladamente, para enfrentarlos con otros regímenes jurídicos19.

En síntesis, según la jurisprudencia de esta Corporación, la existencia de regímenes prestacionales diferentes no vulnera el derecho a la igualdad, salvo cuando se demuestra que sin razón justificada las diferencias surgidas en la aplicación de los regímenes especiales, generan un trato inequitativo y desfavorable para sus destinatarios20.

5. Principio de Equidad Tributaria

5.1. En los artículos 95 y 363 de la Carta Política se consagra el principio de equidad como pilar sobre el cual se erigen, de un lado, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y, de otro, el sistema tributario.

El principio de equidad tributaria, establecido en las normas constitucionales referidas, comporta la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia, de suerte que proscribe toda formulación legal que implique tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual21.

Dicho principio, adicionalmente, sirve de guía para ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes, para lo cual resulta relevante la

valoración de su capacidad económica y de la naturaleza y fines del impuesto pertinente, para evitar que se impongan gravámenes excesivos o beneficios exagerados22.

Sin embargo, la jurisprudencia constitucional ha precisado que la capacidad económica no es el único criterio relevante en materia de equidad tributaria, como quiera que en el proceso de diseño de la política fiscal es necesario proteger otros valores superiores que, como los derechos al trabajo, a la familia y a la libertad personal, implican el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual23.

5.2. De otra parte, la Corte ha establecido que el principio de equidad se erige en límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el legislador en materia tributaria24, de manera que no le es dado imponer, por ejemplo, cargos o beneficios manifiestamente inequitativos.

En efecto, conforme al principio de equidad tributaria, los gravámenes deben ser aplicados a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, con lo que se garantiza el sostenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas. Este planteamiento, ha sido recogido a través de la construcción del principio de generalidad que implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas25.

Lo anterior no impide, sin embargo, que en consideración de circunstancias particulares de orden fiscal o extrafiscal, el legislador establezca algunos beneficios, siempre que ellos se encuentren debidamente justificados26.

En relación con el condicionamiento del ejercicio de la potestad legislativa utilizada para establecer tratos diferenciados a determinados grupos de contribuyentes, ha dicho esta Corporación que el legislador no puede establecer un trato diferente a dos grupos determinados, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal27. Ahora bien, en los casos en que la medida diferencial sí resulte razonable a la luz de los fines del Estado Social de Derecho, la jurisprudencia constitucional, ha sido respetuosa del margen de configuración

normativa del legislador28.

En el mismo sentido, la Corte Constitucional ha destacado que todo beneficio tributario, en la medida en que sólo comprende a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales, en cierta medida afecta el principio de igualdad, que representa el más importante límite del poder tributario del Estado. Sin embargo, la afectación de la igualdad traspasa el umbral de la normalidad cuando tal beneficio se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma fiscal favorable29.

5.3. Por otro lado, esta Corporación ha sostenido que, en términos generales, los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución se refieren al sistema tributario en su conjunto y no a un impuesto específico30, lo cual, si bien en principio puede implicar algún grado de sacrificio en términos de equidad tributaria concreta, puede ajustarse a la Carta Política en la medida en que no resulte irrazonable y se justifique en atención a la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes.

5.4. Finalmente, resulta pertinente señalar que esta Corporación ha reconocido la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal y la equidad vertical, criterios que resultan relevantes para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos31.

La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica.

Según ha recordado la jurisprudencia constitucional, estos criterios deben ser aplicados cuando el legislador va a otorgar un beneficio fiscal, con miras a mantener intacto el principio de equidad.

6. Exenciones Tributarias

6.1. Esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha establecido que así como el

legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, es natural que, de la misma forma, goce del poder suficiente para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal32.

Concretamente, a través de las exenciones tributarias, el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma, por consideraciones de política fiscal. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de forma anticipada de la obligación tributaria, por disposición legal33, mediante una técnica de desgravación que le permite al legislador ajustar la carga tributaria, de manera que consulte los atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae la obligación tributaria, siempre con sujeción a criterios razonables y de equidad fiscal34.

6.2. Todo beneficio fiscal que introduzca el legislador debe atender a los principios de generalidad y homogeneidad, puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros35. De igual forma, esta Corporación ha señalado que las exenciones tributarias se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de manera que sólo operan a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley36.

El principio de generalidad que se exige de toda exención no desconoce el hecho de que, por definición, tal beneficio comporta un trato diferenciado a favor de determinados sujetos que, en ausencia de la exención tributaria establecida legalmente, se encontrarían sometidos al tributo. Sin embargo, el principio de generalidad implica que la exención fiscal cobija a todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas37.

En este sentido, la jurisprudencia ha reconocido la amplia potestad que, de acuerdo con la Carta Política, ostenta el Congreso para fijar exenciones tributarias, la cual sólo encuentra límites en las disposiciones constitucionales, por lo que ha de ser ejercida al tenor de ellas, dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad39. Así, la soberanía fiscal que ejerce el legislador, no por

amplia puede reputarse absoluta, sino que por el contrario se encuentra sujeta a los límites y condicionamientos que emanan directamente de la Constitución Política.

Sobre el particular, la Corte ha destacado que al legislador le corresponde, a iniciativa del gobierno, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertas personas o actividades del pago de un tributo determinado, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten el otorgamiento del beneficio fiscal.40

En relación con los propósitos que persigue el Estado al implementar beneficios de naturaleza fiscal, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la exención tributaria no es un fin para el Estado ni para el sujeto pasivo de la obligación fiscal, sino que se trata de un instrumento de estímulo tributario que puede estar orientado hacia diferentes propósitos tales como (i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global41.

6.4. La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional, de suerte que lo relevante, a efectos del análisis constitucional es establecer si un determinado beneficio tributario, no obstante que puede alterar, en principio el equilibrio que el sistema tributario, tal como ha sido constitucionalizado, exige entre la obligación de contribuir y la capacidad económica de cada cual, puede considerarse justificado a la luz de otros valores constitucionales o desde la perspectiva del interés general y los fines del Estado42.

7. Examen de constitucionalidad de la disposición acusada

Conforme a lo señalado precedentemente, a la Corte Constitucional le corresponde analizar si el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, al otorgar una exención del impuesto de renta del 50% del salario de los magistrados de los tribunales, con exclusión de los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y de los magistrados

de los Consejos Seccionales de la Judicatura, trasgrede los principios constitucionales de igualdad y de equidad tributaria.

Para tal efecto, es pertinente seguir la metodología de análisis que esta Corporación ha desarrollado bajo la denominación de test de igualdad, para lo cual, lo primero que debe realizarse es definir si, en relación con un criterio de comparación determinado, las situaciones objeto de revisión son similares.

7.1. Régimen salarial y prestacional como criterio de comparación o tertium comparationis

7.1.1. Antes de definir el criterio de comparación entre las situaciones objeto de análisis, es necesario recordar que la Corte Constitucional ha establecido que, en principio, no resulta procedente la comparación de prestaciones entre regímenes jurídicos diferentes por lo que, en el caso de que los sujetos objeto de comparación se encuentren sometidos a regímenes jurídicos disímiles, no sería posible adelantar el juicio de igualdad, en atención a que la coexistencia de estatutos jurídicos que regulen diversos aspectos de la relación laboral no puede considerarse, por la sola circunstancia de su naturaleza disímil, violatoria del principio de igualdad.

En este sentido, lo primero que observa la Sala es que los magistrados de tribunal, los magistrados auxiliares de las altas cortes y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura se encuentran sometidos a estatutos jurídicos de naturaleza diversa.

En efecto, de acuerdo con el artículo 125 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, “tienen la calidad de funcionarios los Magistrados de las Corporaciones Judiciales, los Jueces de la República y los Fiscales. Son empleados las demás personas que ocupen cargos en las Corporaciones y Despachos Judiciales y en los órganos y entidades administrativas de la Rama Judicial”.

De esta forma, tanto los magistrados de tribunal como los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura son funcionarios judiciales, mientras que los magistrados auxiliares de las Altas Cortes son empleados judiciales.

De otra parte, de acuerdo con el artículo 158 del mismo cuerpo normativo, “son de carrera

los cargos de Magistrados de los Tribunales y de las Salas de los Consejos Seccionales de la Judicatura, jueces y empleados que por disposición expresa de la ley no sean de libre nombramiento y remoción", mientras que, según el artículo 130 ejusdem el cargo de magistrado auxiliar de las Altas Cortes es de libre nombramiento y remoción.

Conforme a lo anterior, resulta evidente que los funcionarios públicos mencionados se encuentran sometidos a regímenes jurídicos diferentes, por lo que, preliminarmente, no es posible adelantar un juicio de igualdad.

Sin embargo, como se analizará en detalle más adelante, el ordenamiento jurídico nacional ha determinado que los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura comparten el mismo régimen salarial y prestacional de que son titulares los magistrados de tribunal, de suerte que en tales materias se encuentran sometidos a un mismo estatuto jurídico, con lo que gozan de elementos comunes que los ubican en una situación similar desde el punto de vista del régimen salarial y prestacional, que para efectos del presente control de constitucionalidad se erige en criterio de comparación o tertium comparationis.

7.1.2. Si bien podría argüirse que para abordar el problema jurídico que se deriva de la demanda formulada contra el inciso tercero del numeral séptimo del artículo 206 del Estatuto Tributario, el régimen salarial y prestacional no resulta relevante como criterio de comparación, en atención a que la norma acusada por la presunta trasgresión del principio de igualdad es de naturaleza tributaria, lo cierto es que la Corte Constitucional ha establecido que la exención tributaria que dicha disposición consagra se incorpora al régimen salarial de sus beneficiarios.

En efecto, en la Sentencia C-250 de 200343, esta Corporación señaló lo siguiente en relación con el beneficio tributario consagrado en la norma demandada:

"En cuanto hace a la exención, el problema no puede examinarse exclusivamente desde la perspectiva tributaria, por cuanto, como se ha visto, para los empleados públicos ese beneficio tributario se ha utilizado expresamente como criterio para establecer el nivel de ingreso real que se considera adecuado para determinados cargos, en función de factores objetivos y subjetivos del empleo y de su comparación con

actividades similares en la sociedad.

(…)

Así, los ingresos por concepto de gastos de representación de ciertos funcionarios del Estado, y el beneficio tributario que les confiere la ley, hacen parte de la estructura de remuneración de tales empleados, que en ocasiones, como ocurre con ciertos funcionarios judiciales, comporta no pocas complejidades que se han ido definiendo a lo largo del tiempo, como las primas y bonificaciones que, a partir de distintas consideraciones, se adicionan a lo que se toma como salario básico"44. (Subraya fuera de texto)

De esta forma, como quiera que la jurisprudencia constitucional ha reconocido que la exención tributaria consagrada en la norma acusada hace parte del régimen salarial de sus beneficiarios, es dado concluir que dicho régimen es un criterio de comparación relevante con base en el cual puede adelantarse el juicio de igualdad.

7.2. Análisis de la norma censurada en relación con la presunta violación del derecho constitucional a la igualdad en sus dimensiones vertical y horizontal.

Habiendo determinado la procedencia del juicio de igualdad, de acuerdo con la metodología desarrollada por la Corte Constitucional, compete ahora desplegar el análisis de la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando los fines perseguidos por el mismo.

Dicho análisis se realizará en dos niveles, uno vertical y otro horizontal. El primero atenderá a lo dispuesto previamente por esta Corporación en la Sentencia C-250 de 2003. El segundo, comprenderá la revisión de la situación de hecho en que se encuentra cada uno de los funcionarios judiciales respecto de los cuales se invoca el principio de igualdad; en el caso en que se determine que tales sujetos se hallan en una situación similar se verificará si existe alguna justificación del trato diferenciado, a la luz de los principios constitucionales; en caso contrario se declarará la trasgresión del principio de constitucionalidad y se fijarán los efectos de esta providencia.

7.2.1. Constitucionalidad de la norma censurada por atender al principio de igualdad

vertical.

La Corte Constitucional señaló que, de manera general, no resulta violatorio de la Carta que determinado componente de la retribución de ciertos funcionarios públicos se establezca en atención a la condición del empleo en cuanto a la dignidad del cargo, las responsabilidades que comporta y la autoridad que le corresponde.

Particularmente, esta Corporación señaló que en relación con la función judicial ha habido un esfuerzo constante orientado a lograr mayores niveles de remuneración para los servidores públicos vinculados a la administración de justicia, que no solo atiende a las consideraciones subjetivas y objetivas del cargo, tales como funciones, responsabilidades, requisitos y experiencia, entre otros, sino que además responde a la necesidad de asegurar para el funcionario judicial una posición en la sociedad acorde con su autoridad y con la dignidad que ostenta, además de considerar el riesgo especial que comporta el ejercicio de la función judicial en nuestro país.

De otra parte, la Corte realizó una revisión de los antecedentes legislativos de la norma censurada, a la luz de la cual concluyó que existía una justificación suficiente para que la ley demandada atribuyera una parte de la retribución de jueces y magistrados a gastos de representación, y que ni de ese hecho, ni del beneficio tributario que se otorga a tales ingresos, se derivaba una diferencia de trato frente a empleados del sector público o privado.

En este sentido, la Corte encontró que la exención tributaria consagrada en la norma demandada resultaba razonable y proporcionada, e incluso señaló que la diferencia que establecía entre magistrados de tribunal y jueces de la República respetaba los principios constitucionales en atención a que la proporción que corresponde a los gastos de representación, se fija a partir de los niveles de autoridad, responsabilidad y dignidad que comporta el empleo y que en atención a esa consideración, los mismos se reservan para los más altos funcionarios del Estado, en una escala creciente a medida en que se ascienda en la jerarquía de la función pública.

7.2.2. Inconstitucionalidad de la norma acusada por desconocer el principio de igualdad horizontal.

Como fue señalado en acápite precedente, el establecimiento de exenciones tributarias, en la medida en que sólo comprenden a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales, de cierta forma afecta el principio de igualdad. Sin embargo, la afectación de la igualdad supera el umbral de la normalidad cuando el beneficio fiscal se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma que consagra la exención tributaria.

Lo anterior atiende al principio de generalidad que se exige de todo beneficio tributario, en la medida que éstos deben cobijar a todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas.

Así las cosas, si bien el otorgamiento de beneficios tributarios es de recibo en el ordenamiento jurídico nacional, mientras se orienten a la consecución de propósitos directamente relacionados con los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución Política, lo que no resulta admisible es que su aplicación se realice con exclusión de sujetos que se encuentren en una misma situación fáctica que los destinatarios de la norma que los consagra.

De esta forma, procede la Corte a analizar si los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura se hallan en la misma situación que los magistrados de los tribunales, usando como criterio de comparación el régimen salarial y prestacional que les resulta aplicable.

7.2.2.1. Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes

El cargo de magistrado auxiliar de las Altas Cortes fue introducido en la rama judicial del poder público por el artículo 72 de la Ley 2 de 1984, que dispuso la creación, para cada magistrado de la Corte Suprema de Justicia y cada Consejero de Estado, de un auxiliar de libre nombramiento y remoción, quien debía reunir “los mismos requisitos que la ley exige para el cargo de Magistrado de Tribunal de Distrito Judicial, devengarán la misma remuneración y tendrán los mismos derechos”. (Subraya fuera de texto)

Posteriormente, en desarrollo de las facultades extraordinarias que la Ley 30 de 1987 le concedió al Presidente de la República para crear, suprimir o fusionar juzgados y plazas de magistrados y fiscales en las distintas áreas y niveles de la administración de justicia, se

expidió el Decreto Ley 2280 de 1989, cuyo artículo segundo dispuso que "tanto los Magistrados auxiliares como los abogados auxiliares serán de libre nombramiento y remoción y para su designación deberán acreditar las mismas calidades y requisitos que se exigen para los magistrados de los Tribunales Superiores de Distrito Judicial y Administrativos, respectivamente, y tendrán las mismas prerrogativas de éstos". (Subraya fuera de texto)

Con la expedición de la Constitución de 1991, se crearon la Corte Constitucional y el Consejo Superior de la Judicatura. A esta última corporación, el artículo 257 superior le asignó, entre otras, las funciones de crear, suprimir, fusionar y trasladar cargos en la administración de justicia, y de dictar los reglamentos necesarios para el eficaz funcionamiento de la administración de justicia y los relacionados con la organización y funciones internas asignadas a los distintos cargos.

Por su parte, el artículo transitorio 5º de la Carta Política revistió al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias para "tomar las medidas administrativas necesarias para el funcionamiento de la Corte Constitucional y el Consejo Superior de la Judicatura". Con fundamento en esta facultad fueron expedidos el Decreto 2275 de 1991, que establece la planta de personal de la Corte Constitucional y otras disposiciones, y el Decreto 2652 de 1991, por el cual se adoptan medidas administrativas para el funcionamiento del Consejo Superior de la Judicatura, que posteriormente sería derogado por la Ley Estatutaria de Administración de Justicia.

Los artículos 6 y 9 del Decreto 2275 de 1991, "por el cual se establece la planta de personal de la Corte Constitucional y se dictan otras disposiciones", fijaron la remuneración de los magistrados auxiliares y señalaron que a éstos empleados judiciales les serían aplicables las disposiciones legales en materia de régimen prestacional y demás derechos y prerrogativas laborales establecidas para los funcionarios y empleados de la Rama Judicial.

El artículo 18 del Decreto 2652 de 1991, "por el cual se adoptan medidas administrativas para el funcionamiento del Consejo Superior de la Judicatura" señaló que la planta de personal del Consejo Superior de la Judicatura sería definida por la misma corporación, que la asignación salarial sería la señalada por su grado de

acuerdo con la escala de remuneración establecida para los funcionarios y empleados de la Rama Judicial y que a éstos les serían aplicables las disposiciones legales vigentes en materia de régimen prestacional y demás derechos y prerrogativas laborales.

De esta forma, a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura se les fijó el mismo régimen salarial y prestacional que el de los magistrados auxiliares de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado, que según se refirió precedentemente es equivalente al de Magistrado de Tribunal Superior de Distrito Judicial.

Posteriormente, la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, en su artículo 85 desarrolló las funciones asignadas por la Constitución Política al Consejo Superior de la Judicatura y precisó la facultad para "determinar la estructura y las plantas de personal de las Corporaciones y Juzgados. Para tal efecto podrá crear, suprimir, fusionar y trasladar cargos en la Rama Judicial, determinar sus funciones y señalar los requisitos para su desempeño que no hayan sido fijados por la ley".

En los artículos 2 del Decreto 76 de 1997 y 5 del Decreto 246 de 1997, expedidos con base en la Ley 4 de 1992 en materia de salarios, se estableció expresamente que el Consejo Superior de la Judicatura establecerá las equivalencias del cargo de Magistrado Auxiliar.

"Artículo Primero. Los cargos de Abogado Asistente y Profesional Asistente del Consejo Superior de la Judicatura, de Abogado Asistente de la Corte Suprema de Justicia, de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, así como los de Abogado Auxiliar del Consejo de Estado, son equivalentes para todos los efectos legales, incluido el régimen salarial y prestacional, a los de Magistrado Auxiliar de la Corte Suprema de Justicia y de la Corte Constitucional"

Posteriormente, el Acuerdo 2868 de 2005, expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, señaló lo siguiente:

"Artículo 4º. A efectos de ocupar los cargos de Magistrado Auxiliar de las Altas Cortes, es decir, de la Corte Suprema de justicia, del Consejo de Estado, de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura, se deben acreditar los mismos requisitos que la ley exige para magistrado del Tribunal Superior del Distrito Judicial, salvo

para quienes estén ocupando actualmente estos cargos. Así mismo, son equivalentes los anteriores cargos a Magistrado del Tribunal Superior de Distrito Judicial, para todos los efectos legales". (Subraya fuera de texto)

Conforme a las normas referidas, puede afirmarse que, en relación con los magistrados auxiliares de las Altas Cortes, existe una tradición normativa que los equipara a los magistrados de tribunal superior, en cuanto a calidades y derechos para todos los efectos legales, lo cual incluye el régimen salarial y prestacional, por lo que unos y otros se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica en relación con el criterio de comparación planteado en el presente análisis de constitucionalidad, de manera que, en principio, deben ser beneficiarios de la exención tributaria, sin ningún tipo de discriminación.

7.2.2.2. Magistrados de los consejos seccionales de la judicatura

En lo que atañe a los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, el artículo 5º del Decreto Ley 2652 de 1991 dispone que "Los magistrados de los Consejos Seccionales deberán acreditar los mismos requisitos exigidos para ser magistrado de Tribunal Superior; los de las salas administrativos deberán tener título profesional y por lo menos cinco años de experiencia administrativa. // Los magistrados de los Consejos tendrán un régimen salarial y prestacional igual al de los magistrados de los tribunales, así como sus mismas inhabilidades e incompatibilidades". (Subraya fuera de texto)

Por su parte, el artículo 84 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia señala que tanto los magistrados de las salas administrativas como los de las salas jurisdiccionales disciplinarias de los consejos seccionales tendrán el mismo régimen salarial y prestacional que el de los magistrados de Tribunal Superior, y sus mismas prerrogativas, responsabilidades e inhabilidades. La norma es del siguiente tenor:

"ARTICULO 84. REQUISITOS. Los Magistrados de las Salas Administrativas de los Consejos Seccionales deberán tener título de abogado; especialización en ciencias administrativas, económicas o financieras, y una experiencia específica no inferior a cinco años en dichos campos. La especialización puede compensarse con tres años de experiencia específica en los mismos campos. Los Magistrados de las Salas Jurisdiccionales

Disciplinarias de los Consejos Seccionales deberán acreditar los mismos requisitos exigidos para ser Magistrado del Tribunal Superior. Todos tendrán su mismo régimen salarial y prestacional y sus mismas prerrogativas, responsabilidades e inhabilidades y no podrán tener antecedentes disciplinarios". (Subraya fuera de texto)

En atención a las normas referidas, es dado afirmar que los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, tanto de las salas administrativas como de las salas jurisdiccionales disciplinarias, gozan del mismo régimen salarial y prestacional que los magistrados de Tribunal Superior de Distrito Judicial, por lo que en esa precisa materia, que para efectos de este análisis de constitucionalidad funge de tertium comparationis o criterio de comparación, se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica, por lo que, en principio, deben ser beneficiarios de la exención tributaria, sin ningún tipo de discriminación.

7.2.2.3. Ausencia de razonabilidad de la diferenciación establecida en la norma acusada

Como se refirió en acápite precedente, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-250 de 2003, declaró la exequibilidad de la exención tributaria establecida en el inciso tercero del numeral séptimo del artículo 206 del Estatuto Tributario, entre otras razones, por cuanto consideró que tanto los ingresos por concepto de gastos de representación como el beneficio tributario que la ley les confiere a ciertos funcionarios públicos, hacen parte de la estructura de remuneración de tales empleados, con lo que incorporó la exención tributaria consagrada en la norma censurada al régimen salarial de los magistrados de tribunal que, como quedó visto, por expreso mandato legal es equivalente al régimen salarial de los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y de los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura.

Adicionalmente, en la misma decisión se precisó que "la retribución económica de quien se vincula a la función judicial, no solamente se establece en razón de las consideraciones objetivas y subjetivas derivadas del cargo, tales como funciones, responsabilidades, requisitos de formación y experiencia, etc., sino que, además, responde a la necesidad de asegurar para el funcionario judicial una posición en la sociedad acorde con su autoridad y la dignidad que ostenta", de manera tal que la exención tributaria en cuestión estaba estrechamente relacionada con la dignidad del cargo que ocupaban sus beneficiarios,

pues permitía garantizar una adecuada remuneración de los mismos.

Según se precisó anteriormente, de una parte, los cargos de magistrado de tribunal, magistrado auxiliar de las altas cortes y magistrado de los consejos seccionales de la judicatura, por expreso mandato legal han sido equiparados en materia salarial y prestacional, y, de otra, la exención contenida en el numeral 7 del artículo 206 del estatuto tributario ha sido entendida como parte integrante de la remuneración de los magistrados de Tribunal, de manera que, en principio, todos estos funcionarios y empleados judiciales deberían ser tratados de manera igual respecto de dicho beneficio fiscal, por lo que habría que interrogarse si existe una razón de peso que justifique el tratamiento diferenciado y lo convierta en razonable.

Para tal efecto, la Corte acude a los argumentos expuestos por algunos intervinientes que defendían la exequibilidad de la norma acusada, con el fin de determinar si, con base en sus planteamientos, es posible sustentar de forma razonable el trato diferenciado que dicha disposición introduce.

Así, unos intervinientes consideran que el establecimiento de exenciones tributarias se inscribe dentro de la amplia potestad de configuración normativa del legislador y que éstas deben aplicarse de forma taxativa sin que sea dado realizar interpretaciones extensivas.

Sobre el particular, debe precisarse que si bien el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer beneficios tributarios, dicha potestad encuentra límites en los valores, principios y derechos constitucionales, dentro de los que cabe destacar los de igualdad y equidad, que a su vez se relacionan estrechamente con el principio de generalidad, en virtud del cual, el otorgamiento de una exención tributaria debe extenderse a todos los sujetos o actividades que se encuentren dentro del mismo supuesto de hecho, so pena de que se repute contraria a dichos principios por introducir una diferenciación injustificada.

Por lo tanto, la diferencia de trato que se deriva de la norma acusada, consistente en limitar su ámbito de aplicación a los magistrados de tribunal, no obstante que el beneficio fiscal que consagra ha sido incorporado al régimen salarial de tales funcionarios y que, por mandato legal, dicho régimen es idéntico al de los magistrados auxiliares de las altas

cortes y al de los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, no se justifica razonablemente en la potestad de configuración normativa del legislador ni en el carácter taxativo de los beneficios tributarios.

Otros intervinientes arguyen que el trato diferenciado encuentra justificación en el hecho de que el beneficio tributario que consagra la norma censurada fue creado en el marco de una situación fiscal determinada que difiere de aquélla que imperaba al momento de la creación de los cargos de magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, por lo que no se trata de situaciones equiparables. Sin embargo, este argumento desconoce que según la jurisprudencia constitucional la exención tributaria objeto de análisis supera su naturaleza fiscal para hacer parte integral del régimen salarial de sus beneficiarios, en atención al interés del Estado de mejorar la remuneración de los funcionarios de la Rama Judicial bien por la vía directa del incremento salarial o por la denominada vía oblicua de desgravar sus ingresos remuneratorios, en atención a las funciones que desempeñan y a la responsabilidad y dignidad inherentes a sus cargos.

De otra parte, podría argumentarse que la razón que sustenta la diferencia de trato que comporta la norma acusada, estriba en las divergencias existentes entre los distintos cargos en cuestión, es decir, en su diverso régimen jurídico y, particularmente, como lo puso de presente uno de los intervinientes, en la disímil naturaleza jurídica de las funciones que ejercen los funcionarios objeto de cotejo.

En relación con este argumento, lo primero que debe precisarse es que indistintamente del carácter disímil de la naturaleza jurídica de la vinculación de los funcionarios judiciales objeto de comparación, lo cierto es que el legislador ha decidido equipararlos en lo que atañe a los derechos y prerrogativas propias del régimen salarial y prestacional, de manera que la eventual divergencia en algunos aspectos de su relación con el Estado en el ejercicio de las funciones públicas de su competencia, no puede incidir en el goce efectivo del plexo de garantías que le ha otorgado el ordenamiento jurídico vigente.

Por lo tanto, esta razón no puede ser entendida como justificadora del trato diferenciado respecto de una exención que se considera parte integral del salario porque precisamente a pesar de las diferencias existentes entre los magistrados de los tribunales, los magistrados auxiliares de las altas cortes y los magistrados de los consejos seccionales

de la judicatura, el legislador siempre les ha otorgado un trato igualitario en esta materia.

En esa medida, aceptar que la exención se predica de unos y no de otros, sería introducir un trato diferenciado en una materia que siempre ha sido regulada de manera expresa en sentido contrario, es decir, bajo un régimen igualitario. Regulación igualitaria que por otra parte no ha obedecido simplemente a la mera liberalidad del legislador, sino que es una consecuencia lógica de la igual dignidad que quiso atribuir a estos cargos, la cual se concreta en su régimen salarial, prestacional y en la similitud de derechos y prerrogativas que ostentan.

Adicionalmente, ni en la exposición de motivos de la Ley 75 de 1986, ni en el Decreto 624 de 1989 es posible apreciar otras razones que justifiquen el tratamiento diferenciado en materia de la exención sobre el 50% de los salarios de los magistrados de tribunal, máxime cuando algunos de los cargos respecto de los cuales se predica tuvieron origen con posterioridad a la expedición de dichos cuerpos normativos, como por ejemplo los de magistrados auxiliares de la Corte Constitucional y del Consejo Superior de la Judicatura, al igual que los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura.

Por otra parte, el trato diferenciado tiene como resultado afectar sustancialmente la remuneración percibida por los magistrados auxiliares de las altas cortes y de los consejos seccionales de la judicatura, es decir, según el tenor de la sentencia C-250 de 2003, va en detrimento de la posición que ocupan en la sociedad estos servidores públicos, de manera tal que quebranta la dignidad inherente a estos cargos públicos.

En vista de lo anterior, considera esta Sala que el trato diferenciado establecido entre los magistrados de los tribunales y los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y los magistrados auxiliares de los consejos seccionales de la judicatura, respecto de la exención establecida en el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del estatuto tributario, no está constitucionalmente justificado y en consecuencia vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria.

8. Modulación de los Efectos de la Sentencia

8.1. De acuerdo con las anteriores consideraciones, resulta claro que no existe

justificación razonable para el trato diferenciado que la norma censurada introduce en contra de los magistrados auxiliares de las altas cortes y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, de suerte que el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, al excluirlos de su ámbito de aplicación, es inconstitucional por violación de los principios superiores de igualdad y equidad tributaria.

Sin embargo, la Corte encuentra que para reparar la vulneración de los principios de igualdad y de equidad no es pertinente declarar la inexequibilidad de la expresión "de los tribunales", contenida en el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, como solicita el actor, pues el enunciado normativo perdería su sentido inicial y podrían generarse confusiones interpretativas en torno al alcance de la disposición objeto de examen, amén de que la norma por sí misma no es contraria a la Carta Política, sino que lo es en relación con la exclusión que comporta de sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que los beneficiarios directos de la exención tributaria, pero que no han sido cobijados por dicho instrumento de política fiscal.

Frente a dicha circunstancia, esta Corporación ha precisado que una forma de reparar la inconstitucionalidad de la norma censurada es acudir a una sentencia integradora y, particularmente, a una sentencia aditiva, que se caracteriza por producir una extensión o ampliación del contenido normativo examinado, sin el cual la disposición que se revisa resultaría contraria a la Constitución Política46, decisión que como ha aclarado la Corte, no atiende a un impulso político autónomo del juez constitucional, sino que responde a la necesidad de integrar el ordenamiento jurídico de suerte que el mismo resulte, en cada caso, acorde con los mandatos superiores47.

Según ha señalado la Corte Constitucional, las sentencia aditivas encuentran un claro fundamento en el carácter normativo de la Carta Política, que se deriva del artículo 4 superior, y en los principios de efectividad y conservación del derecho, consagrados en los artículos 2 y 241 constitucionales, respectivamente. A través de estos principios, que se encuentran llamados a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad, se busca mantener vigente en el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en el sentido que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados por el legislador48.

En los términos expuestos, para efectos de conciliar la necesidad de reparar la violación de los principios de igualdad y equidad tributaria que comporta la norma demandada con los principios de efectividad y conservación del derecho, se adoptará una decisión que incluya las categorías de sujetos jurídicos inicialmente no contemplados por la disposición acusada y que, como ha sido demostrada, se encuentran en las mismas condiciones fácticas y jurídicos que los beneficiarios de la exención tributaria, sin que existan argumentos razonables e idóneos que justifiquen el trato diferenciado.

Así las cosas, se declarará exequible la disposición acusada, en el entendido de que comprende a los magistrados auxiliares de las altas cortes y a los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura.

8.2. De otra parte, en relación con los efectos temporales de esta providencia, la Corte sigue la regla general consagrada en el artículo 45 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, que es del siguiente tenor: "las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario".

Por lo tanto, la extensión del beneficio tributario consagrado en la norma censurada, a favor de los magistrados auxiliares de las altas cortes y de los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, sólo surte efectos ex nunc, esto es, desde la declaratoria de exequibilidad de la norma que lo consagra, en el entendido de que su ámbito de aplicación cobija también a tales funcionarios por encontrarse, en punto del régimen salarial y prestacional, en la misma situación fáctica y jurídica que los beneficiarios directos de la exención tributaria objeto de análisis.

VII. DECISION

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

RESUELVE

DECLARAR EXEQUIBLE, por los cargos analizados, el inciso 3 del numeral 7 del artículo

206 del Estatuto Tributario, en el entendido que la exención allí prevista se extiende también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura.

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

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Presidente Sala de Conjueces

Conjuez

RODRIGO ESCOBAR GIL

Conjuez Ponente

LIGIA GALVIS ORTIZ

Conjuez

DELIO GÓMEZ LEIVA

Conjuez

JOSÉ ROBERTO HERRERA VERGARA

Conjuez

SUSANA MONTES DE ECHEVERRI

Conjuez

Ausente con excusa

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

Conjuez

Ausente con excusa

MANUEL URUETA AYOLA

Conjuez

MARTHA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Corte Constitucional, Auto A-174 de 2001, M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

2 Corte Constitucional, Sentencia C-310 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

3 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-149 de 2009, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

4 Corte Constitucional, Sentencia C-1191 de 2001, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

5 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1005 de 2007, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

6 Corte Constitucional, Sentencia T-152 de 2007, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

7 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-065 de 2005, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

8 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-106 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

9 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia T-1258 de 2008, M.P. Mauricio González Cuervo.

10 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-093 de 2001, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

12 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1191 de 2001, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

13 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1191 de 2001, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

14 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-822 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

15 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-841 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

16 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-106 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

17 Ver, entre otras, Sentencias C-327 de 1999, M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-1074 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y C-426 de 2005, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

18 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-654 de 1997, M.P. Antonio Barrera Carbonell.

19 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-313 de 2003, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

20 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-970 de 2003, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

21 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

22 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-385 de 2008, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

23 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1060A de 2001, M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

24 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

25 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

26 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-804 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

27 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

28 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1261 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

29 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

30 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-412 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero

31 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-804 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

32 Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo y C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

33 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-804 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

34 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

35 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1060 A de 2001, M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

36 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

37 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

38 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1060A de 2001, M.P. Lucy Cruz de Quiñones.

39 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-709 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

40 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

41 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

42 Corte Constitucional, Sentencia C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

43 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

44 Corte Constitucional, Sentencia C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

45 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

46 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1230 de 2005, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

47 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-688 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

48 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-109 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero.