

## Sentencia C-952/07

### PROYECTO DE LEY DE ORIGEN GUBERNAMENTAL-Objeto/PROYECTO DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA-Modificaciones y adiciones

El proyecto del gobierno se proponía sustituir íntegramente el ordenamiento tributario así como derogar el decreto 624 de 1989 en su integridad y otras normas tributarias como el artículo 33 del decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario, derogatoria que se demanda en esta ocasión, por lo cual, los ponentes de las Comisiones Conjuntas, en ejercicio de su legítima función parlamentaria y en razón a la naturaleza de la misma, podían introducir y realizar modificaciones parciales o totales al proyecto original, sin violentar la unidad de materia, lo que ocurrió efectivamente en un informe de ponencia para primer debate, para posteriormente quedar incluida dicha derogatoria en el texto aprobado en primer debate y en el texto final del proyecto que se convirtió en ley de la República.

### PRINCIPIO DE CONSECUTIVIDAD Y DE IDENTIDAD-Alcance

#### LEY-Trámite legislativo

El proceso de elaboración de una ley, consiste en que el proyecto (i) haya sido publicado oficialmente por el Congreso antes de darle curso en la comisión respectiva; (ii) que haya sido aprobado en primer debate en la correspondiente Comisión Permanente de cada Cámara, o en su defecto, en sesión conjunta de las Comisiones Permanentes de cada Cámara; (iii) que haya sido aprobado en cada Cámara en segundo debate; y finalmente, (iv) que haya obtenido la sanción del Gobierno Nacional. Estos cuatro debates deben realizarse de manera completa e integral para que lo aprobado o improbadado tenga plena validez, exceptuándose aquellos casos en los cuales el Presidente de la República presente un mensaje de urgencia al interior del trámite legislativo, situación en la cual es constitucionalmente factible que sesionen conjuntamente las comisiones permanentes de las cámaras.

### PROYECTO DE LEY-Modificaciones o adiciones

La posibilidad de introducir modificaciones y adiciones a los proyectos de ley sólo resulta constitucionalmente viable, cuando el asunto o materia a que se refiere haya sido objeto de discusión, votación, aprobación o no, en primer debate. De presentarse discrepancias entre las cámaras, existe la posibilidad de reunir una comisión accidental para que concilie dichas diferencias, pero las materias que se concilien deben haber sido discutidas, votadas, aprobadas o improbadas en primer debate.

### CONGRESO-Competencia privativa y exclusiva para la derogación de la ley/CONGRESO-Límites

El legislador cuenta con facultad constitucional para modificar, sustituir o derogar la legislación preexistente, en el momento en que lo considere necesario o conveniente, sin limitación alguna, pues el constituyente no le impuso ninguna restricción ni condicionó el ejercicio de esa potestad, salvo en lo que se relaciona con la clase de leyes que se derogan, pues una ley sólo puede ser derogada por otra de igual o superior jerarquía

## NORMA DEROGATORIA-Naturaleza/NORMA DEROGATORIA-Efectos

Las normas derogatorias constituyen una unidad con las normas derogadas y no con el resto de las disposiciones de la ley que las deroga. De este modo, las cláusulas derogatorias no imponen ningún deber de conducta ni ninguna abstención de comportamiento, ya que simplemente se limitan a disponer la terminación de la vigencia de preceptos legales y, por tanto, carecen de contenido normativo que permita determinar la relación de materia con el resto del ordenamiento en que se hallan insertas. Por medio de la derogación se cancela la vigencia de normas legales, produciéndose de esta forma la cesación de sus efectos y, por ende, su exclusión del ordenamiento positivo. Se trata entonces de la cristalización negativa de la facultad legislativa, ya que de la misma manera que el Congreso expide normas, puede suprimirlas, disponiendo su eliminación del sistema, sustituirlas o modificarlas, siguiendo el principio según el cual las cosas se deshacen como se hacen.

## DEROGACION EXPRESA, TACITA Y ORGANICA

La derogación puede ser expresa o tácita. Es expresa cuando la autoridad competente, esto es, el legislador señala en forma precisa y concreta los artículos u ordenamientos que deroga. La derogación tácita tiene lugar cuando existe incompatibilidad entre lo dispuesto en la nueva ley respecto de lo regulado en la anteriormente vigente, lo que significa que debe haber cambio de legislación. La derogación orgánica, se presenta cuando el legislador regula íntegramente la materia a que la anterior se refería, así no exista incompatibilidad entre las disposiciones consagradas en una y otra, para la gran mayoría de doctrinantes ella está incluida en la derogación tácita. Sin embargo, para otros, ésta es una clase totalmente independiente. La derogación del artículo 33 del Estatuto Tributario, contenida en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, no vulneraba entonces el principio de unidad de materia, pues en primer lugar, fue propuesta desde el primer debate y en segundo lugar, es facultad del legislador ejercer esa clase de actos respecto de la legislación preexistente (art. 150-1), en el momento que lo considere necesario o conveniente.

## PRIMACIA DE LA REALIDAD Y LA IGUALDAD EN MATERIA LABORAL Y TRIBUTARIA-Aplicación a funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores

## DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA-Consolidación/IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente. Para que existan derechos adquiridos en materia tributaria deben existir por tanto situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no pueden ser afectas o desmejoradas por la normatividad posterior, en detrimento de los intereses de los contribuyentes. Es claro para la Corte que respecto de los salarios devengados por los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores, cuya remuneración se dio en moneda extranjera, antes de la entrada en vigencia de la ley

1111 de 2006, no se les está aplicando la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, sino que esta derogación rige hacia el futuro. Por consiguiente, para la Corte no se configura en este caso la existencia de un derecho adquirido en relación al beneficio tributario derogado, en cuanto no se afecta retroactivamente los salarios ya percibidos por los funcionarios consulares y diplomáticos, y por cuanto tampoco se produce una desmejora salarial para los funcionarios respectivos.

Referencia: expediente D-6770

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 78 (parcial) de la Ley 1111 de 2006

Demandante: Alejandrina Briceño

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Bogotá, D. C., catorce (14) de noviembre de dos mil siete (2007).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

La ciudadana Alejandrina Briceño Chaparro, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, presentó demanda contra el art. 78 -parcial- de la Ley 1111 de 2006, a la cual correspondió el expediente D- 6770.

Mediante Auto del de mayo del treinta (30) de marzo de dos mil siete (2007), fue admitida por el Despacho la demanda presentada, por cumplir con las exigencias establecidas en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991.

En consecuencia se dispuso fijar en lista el presente proceso en la Secretaría General de la Corte por el término de diez (10) días, para efectos de permitir la intervención ciudadana, y simultáneamente, correr traslado del expediente al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto correspondiente. Igualmente, se dispuso comunicar la iniciación del presente proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda y Crédito Público, para que si lo consideraban conveniente, intervinieran directamente o por intermedio de apoderado escogido para el efecto dentro de este proceso de constitucionalidad.

Así mismo se invitó a participar dentro de este proceso a la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales -DIAN-, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a las Facultades de Derecho de la Universidad Santo Tomás, de la Universidad Popular del Cesar, y de la Universidad del Norte, con el fin de que emitieran su opinión sobre la disposición materia de impugnación.

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

## II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, acorde con su publicación en el Diario Oficial No. 46.494, del 27 de diciembre de 2006:

“LEY NÚMERO 1111 DE 2006

(diciembre 27)

Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(... )

Igualmente, se derogan las referencias que sobre el efecto del sistema de ajustes por inflación hacen las siguientes disposiciones: El literal b) numeral 2º del artículo 127-1; el inciso 1º del artículo 147; el numeral 2 del artículo 271-1 y el artículo 272 del Estatuto Tributario.

Deróguese la expresión “salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar del componente del IVA de este impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados” del inciso 4º del artículo 54 de la Ley 788 de 2002”.

Elimínese la expresión “cabeza de lista” del artículo 47-1 del Estatuto Tributario”.

## III. DEMANDA

La demandante considera que la expresión demandada infringe los numerales 1º, 2º y 3 del artículo 157, el artículo 13, 58 y 363 de la Constitución Nacional, así como los artículos 145 y 147 de la Ley 5 de 1992.

La accionante considera que la función derogatoria hace parte íntegra del proceso legislativo, y que la posibilidad de demandar el artículo de las derogatorias ha sido ampliamente admitida por la Corte Constitucional<sup>1</sup>, en donde se considera procedente el control constitucional de las disposiciones derogatorias y se analiza si determinadas disposiciones derogatorias desconocían o no el principio de unidad de materia, o el principio de identidad.

La actora presenta tres cargos contra la expresión demandada, dos de ellos relativos a vicios de procedimiento durante el trámite de la ley contentiva de la parte del artículo demandado, y un cargo de fondo.

1. Primer Cargo: El primer cargo por vicios de trámite, se refiere a la falta de publicación,

falta de exposición de motivos y vulneración del principio de identidad.

En este sentido, la demandante alega la violación del numeral 1º del artículo 157 de la Constitución Políticas y los artículos 145 y 147 de la Ley 5 de 1992 o estatuto orgánico de la actividad legislativa, aduciendo dos razones para ello: que el proyecto de ley que condujo a la expedición de la ley 1111/06 no se publicó ni tampoco contenía exposición de motivos.

a) Respecto de la no publicación del proyecto de ley, la demandante argumenta que el numeral 1 del artículo 157 de la Constitución Nacional consagra que ningún proyecto será ley, sin haber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva, disposición que es reiterada por el numeral 1º del artículo 147 de la Ley 5 de 1992.

La actora encuentra, que si bien el proyecto de ley fue publicado en la Gaceta Año XV No. 262, el proyecto que se publicó en dicha Gaceta decía en su epígrafe “Por medio de la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, mientras que el proyecto aprobado por el Congreso fue otro muy distinto, lo que se evidencia por cuanto en el epígrafe de la ley resultante, donde se incorpora el aparte demandado, se dice: “Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Afirma la demandante, que esta irregularidad se inició desde el momento en que se cambió el proyecto del Gobierno Nacional -Ministerio de Hacienda- por el que se sometió a consideración de ambas cámaras, obrando conjuntamente. Así, indica que el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Hacienda, presentó un ambicioso proyecto de ley al Congreso de la República, el cual correspondió al No.039 de 2006 Cámara, del 28 de julio de 2006, que contenía 282 artículos, el cual se encontraba orientado a sustituir en su integridad el estatuto tributario. No obstante, relata la demandante, que el proyecto que fue sometido a la consideración de las comisiones conjuntas de cámara y senado en primer debate, fue un proyecto totalmente distinto, el cual se encontraba dirigido a modificar algunas disposiciones del Estatuto Tributario.

Resalta en este sentido la actora, de un lado, que el proyecto original contenía 282 artículos, mientras que el proyecto sometido a las sesiones conjuntas para primer debate sólo contenían 58 artículos, y de otro lado, que el proyecto original se encontraba destinado a sustituir el Estatuto Tributario, mientras que el proyecto estudiado por las comisiones conjuntas de cámara y senado buscaba solo modificarlo. Concluye por tanto la demandante respecto de este punto que: “[a]l tratarse de un proyecto totalmente distinto, el Congreso estaba en la obligación de publicarlo en la Gaceta del Congreso. Al no hacerlo, violó el artículo 157 de la Constitución, en su numeral 1º”.

Respecto de la importancia de respetar el mandato de publicidad de los proyectos afirma la demandante: “La obligación de publicar los proyectos de ley no es un mero formalismo. Es una sana manifestación de la democracia que permite a los estamentos sociales enterarse y pronunciarse sobre las iniciativas legislativas y a los propios congresistas aprehender el conocimiento de todos y cada uno de los cambios que se le pretenden introducir al ordenamiento jurídico”

Y agrega la actora que este cargo “no pretende conculcar la soberanía que tiene el Congreso para modificar los proyectos de ley presentados por el Gobierno. Pero si busca hacer respetar la norma según la cual los proyectos deben ser publicados, de modo que si cambia sustancialmente la identidad de un proyecto, quiere decir que estamos en presencia de uno nuevo y en tal caso debe cumplir con el requisito de la publicación, con su correspondiente sustentación de motivos.”

Por consiguiente concluye la demandante que el proyecto que si cumplió con la obligación constitucional de la publicación –en la Gaceta Año XV No.527- fue el que buscaba sustituir el estatuto tributario, y que por el contrario el proyecto que se debatió en las sesiones conjuntas de ambas cámaras, no obstante haber sufrido un “cambiao” no fue publicado. Esto significa para la demandante, que “el ponente para primer debate rindió su informe sobre un proyecto que conservaba nominalmente el número 037 (sic) original, pero que examinado en su contenido era OTRO PROYECTO MUY DISTINTO”.

b) Respecto de la no exposición de motivos, afirma la accionante que el nuevo proyecto que se presenta a las comisiones conjuntas de senado y cámara para primer debate, no solo no fue publicado sino que no contenía la exposición de motivos. Esto constituye a juicio de la actora una vulneración de los integrantes del Congreso y la sociedad al derecho a conocer el proyecto de ley con su correspondiente exposición de motivos.

Expone la actora que las leyes deben estar precedidas de una exposición de motivos, que en este caso no existió y que es el gobierno quien debe cumplirlo y no puede ser suplantado por el informe de ponencia que se rindió a las comisiones conjuntas, según consta en la Gaceta No. 527.

En este sentido afirma la demandante: “La falta de exposición de motivos en el proyecto sometido a consideración de las dos cámaras, sesionando conjuntamente, es una omisión que viola directamente el artículo 145 de la Ley 5 de 1992”.

En relación con el caso específico de la parte que se demanda del artículo 78 de la ley 1111 de 2006 argumenta la demandante que “la falta de publicación del proyecto de ley considerado por las comisiones conjuntas para primer debate, tuvo un efecto nocivo sobre la suerte de los afectados por la derogatoria de un tratamiento tributario diferencial, ya que fueron sorprendidos cuando observaron que en el artículo sobre “vigencias y derogatorias” figuraba camuflado el artículo 33”.

En este sentido, según la demandante, la falta de publicación del proyecto y la ausencia de exposición de motivos, privó a los afectados de conocer previamente la propuesta de derogatoria del artículo 33.

c) Por esta razón existe también para la accionante una vulneración del principio de identidad. La actora afirma que este principio, al que se ha referido la Corte en varias sentencias, “apunta a que los asuntos aprobados en el primer debate no se desdibujen después, de manera que aparezca que las plenarias están aprobando

una cosa totalmente distinta”. Agrega la demandante, que en este caso la identidad se perdió desde mucho antes, en el paso que va de la presentación inicial del proyecto por el Ministro de Hacienda (Gaceta 262) a la iniciación del primer debate en las comisiones conjuntas (Gaceta 527), por cuanto reitera, se presentó originalmente un proyecto de 282 artículos para sustituir el Estatuto tributario y el primer debate se inició con un proyecto de 58 artículos para modificarlo.

En síntesis, respecto de este primer cargo la demandante afirma: “Conclusión: el segmento demandado hace parte de una ley cuyo proyecto desencadenante (el que se sometió a las comisiones conjuntas de senado y cámara para primer debate) no fue publicado, ni tuvo exposición de motivos, por lo cual debe declararse inexecutable por violación del artículo 157 #10 de la Constitución, en concordancia con los artículos 145 y 147 de la ley 5/92, ya que constituye una irregularidad insubsanable.”

2. Segundo Cargo: En el segundo cargo, afirma la accionante que la frase demandada -“el artículo 33”- del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, no fue debatida, a pesar de que en este artículo se consagraba un tratamiento tributario preferencial para el sector de funcionarios públicos del servicio diplomático y consular. Tema este que considera la demandante de primera importancia.

Por lo tanto, argumenta la demandante que la falta de debate viola el principio de consecutividad, el cual se encuentra contemplado en los numerales 2 y 3 del artículo 157 de la Constitución Nacional y en los numerales 2 y 3 del artículo 147 de la Ley 5 de 1992.

Para sustentar este cargo, realiza el accionante las siguientes afirmaciones:

1) “En la Gaceta Año XV No.527, que contiene el informe de ponencia para primer

debate en las comisiones conjuntas, aparece el artículo 58 del proyecto, páginas 18 y 19, titulado “Vigencia y derogatorias”, en cuya extensa lista no aparece la

derogatoria del artículo 33”. Agrega la demandante que mucho menos aparece referencia alguna a la necesidad de suprimir el tratamiento preferencial de los funcionarios del servicio exterior. Y concluye la actora que de esta manera “[c]omo por arte de magia aparece aprobada la derogatoria del artículo 33 del ET, en primer debate por las comisiones conjuntas, el día 21 de noviembre de 2006 (Gaceta Año XV No. 608), sin que hayamos encontrado rastros en nuestro aplicado seguimiento de la ley, debate algunos sobre tal derogatoria”.

2) “En la Gaceta Año XV No. 619, que contiene el informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la cámara -acápites de Derogatorias- los ponentes

no hacen ninguna sustentación de la derogatoria del artículo 33 del ET, que simplemente aparece relacionada en el proyectado artículo 78, lo que demuestra que se aprobó sin que los congresistas supieran de qué trataba el citado artículo 33. Exactamente lo mismo ocurrió en el informe de ponencia para segundo debate en el senado, en donde no se aprecia comentario alguno de las razones para suprimir el tratamiento tributario diferencial a los funcionarios del servicio exterior, limitándose este documento a registrar la derogatoria del

artículo 33 en la proyectada norma sobre “Vigencias y derogatorias” (Año XV, Gaceta No. 617)”

Respecto del principio de consecutividad opina la accionante que este principio “no es tan solo la aprobación en las instancias respectivas de cámara y senado. El Congreso tiene en su esencia un carácter deliberativo, de modo que este principio incluye forzosamente el debate previo antes de la votación, debate que no se presentó en relación con la derogatoria del artículo 33 del ET, de acuerdo con las pruebas documentales que hemos citado”

Como conclusión de este cargo afirma la actora que “[l]a derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, en cuanto suprimió un tratamiento tributario preferencial para los funcionarios del servicio diplomático y consular, ameritaba un debate y no la sola aprobación a “pupitrazo limpio” bajo los apremios de un mensaje de urgencia del Gobierno Nacional. El segmento demandado debe ser declarado inexecutable por falta de Motivación y debate, lo que entraña violación del artículo 157 #s 2° Y 3° de la Constitución, en concordancia con la ley 5/92, arto 147 núms. 2° y 3°”

3. Tercer Cargo. El tercer cargo es un cargo de fondo por violación del principio de igualdad y equidad de los tributos, encontrando vulnerado los artículos 13 y 363 de la Constitución Política. Adicionalmente, considera la actora que el aparte demandado viola los derechos laborales adquiridos. Por consiguiente, presenta la actora tres subcargos: violación de los principios de igualdad, equidad y de los derechos laborales adquiridos.

Para sustentar estos cargos la actora comienza haciendo una presentación de la historia de la norma derogada, y posteriormente pasa a analizar la violación a la igualdad, a la equidad y a los derechos laborales adquiridos.

a. En relación con la historia de la norma demandada refiere la demandante que el tratamiento tributario a los ingresos de los funcionarios de la planta externa, se origina en el artículo 29 del Decreto Legislativo 2053/74, expedido al amparo de la primer emergencia económica declarada en el país, bajo la presidencia del Dr. Alfonso López Michelsen. La precitada norma instituía un tratamiento diferencial para los funcionarios del servicio diplomático y consular en cuanto les permitía declarar, no con base en los ingresos recibidos en función de los cargos que desempeñaban en la planta externa, sino con base en los cargos de la planta interna, conforme a la correspondiente tabla de equivalencias.

Comenta la accionante que posteriormente, la Ley 75/86, art. 90, otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la Republica para ordenar en un solo estatuto todas las normas tributarias que se hallaban dispersas. En desarrollo de estas facultades, se expide el Decreto 629/89, que da origen a lo que hoy se conoce como Estatuto Tributario, cuyo art. 33, reiteraba el tratamiento tributario preferencial a los funcionarios del servicio diplomático y consular, en los mismos términos del decreto de emergencia económica, que es la norma que fue derogada por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, demandada en esta oportunidad.

b. En relación con el cargo por violación al principio de igualdad, afirma la accionante que en

su criterio la razón que dio origen al establecimiento de un tratamiento tributario diferencial a los ingresos de los funcionarios del servicio exterior, consagrado por el artículo 33 del Estatuto Tributario, no pudo ser otra que la necesidad de aplicar el principio de igualdad, hoy consagrado por la Constitución en su artículo 13. En este sentido afirma la accionante que “[e]n efecto, no era ni nunca será lo mismo aplicar la misma tabla progresiva del impuesto sobre la renta a quienes viven en el territorio patrio y a quienes viven fuera del país donde el costo de la vida es de lejos más alto”. Y agrega: “De esta manera, el artículo 33 derogado buscaba realizar el principio de igualdad, considerando las difíciles condiciones de costo de vida en el exterior, comparadas con las existentes en nuestro país”. Esta es la razón por la que la demandante considera que se otorgó un tratamiento tributario diferencial a los funcionarios del servicio exterior, señalando que la base impositiva fuera el salario asimilado en planta interna.

Por consiguiente, considera la ciudadana que la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, viola el principio de igualdad, “por cuanto la tabla progresiva del impuesto se aplica de la misma manera a funcionarios del servicio diplomático y consular, que laboran en el exterior, y a los demás contribuyentes de los mismos ingresos que laboran dentro del país... Al darse el mismo tratamiento tributario a personas que se encuentran en situaciones notoriamente disímiles, brota diáfana la violación del artículo 13 de la Constitución”

Alega la demandante que la Corte ha establecido en sentencia C-776 de 2003 que al el legislador debe respetar el principio de igualdad al establecer nuevas obligaciones tributarias, tomando para ello en cuenta las diferencias de hecho existentes en la sociedad, con el fin de no profundizar las desigualdades existentes.

En forma de conclusión respecto de este cargo, expone la demandante: “Como conclusión de este cargo, tenemos que la derogatoria del artículo 33 del ET viola el artículo 13 de la Constitución en materia de igualdad por cuanto aplica la misma tarifa progresiva del impuesto sobre la renta a trabajadores del mismo rango salarial que laboran dentro y fuera del país, sin tener en cuenta las notorias diferencias de los contextos en que se percibe y gasta el ingreso. Esta sola consideración es, a nuestro juicio, suficiente para declarar la inexecutable de la expresión “el artículo 33” contenido en la norma de vigencias y derogatorias de la ley 1111/06”.

La ciudadana afirma que con la derogatoria del artículo 33 del estatuto tributario se estaría vulnerando la equidad horizontal, por cuanto esta se realiza cuando al comparar a dos contribuyentes de similares ingresos, ambos quedan con igual nivel de bienestar después de pagar los impuestos. Para la demandante “[e]s lógico que este principio no se cumpla en el caso que nos ocupa por cuanto el salario neto de los funcionarios del servicio exterior es infinitamente inferior después de impuestos, si se le compara con el de los contribuyentes colombianos del mismo nivel que perciban y gasten sus ingresos dentro del país. Siendo mayores los gastos en el exterior, menor será el salario neto (después de impuestos)”.

Considera así mismo la demandante que en comparación con otros funcionarios públicos como los congresistas, magistrados, ministros, a quienes se les mantuvo con el nuevo estatuto tributario una exención del 50% de sus ingresos, la derogatoria del artículo 33 del antiguo estatuto tributario es violatoria del principio de equidad horizontal, por cuanto los

funcionarios del servicio diplomático y consular es el único sector laboral que ha sido golpeado con la reforma tributaria, en cuanto su tratamiento tributario diferencial ha sido suprimido.

Por esta razón concluye la demandante que el aparte demandado del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 viola el artículo 363 de la Carta Política en materia de equidad.

c. Como tercer cargo de fondo, considera la demandante que se están violando los derechos laborales adquiridos. Respecto de este cargo, afirma que el artículo 58 de la Constitución garantiza los derechos adquiridos y los ha elevado al rango de derechos fundamentales. Señala que esta norma superior tiene un desarrollo legal en la Ley 4/92 (marco de salarios y prestaciones), en cuyo art. 2º, literal a), se ordena el respeto de los derechos adquiridos de los servidores del Estado, tanto del régimen general como de los regímenes especiales, y se prohíbe la desmejora de sus salarios y prestaciones sociales.

Para la demandante es claro, que “la derogatoria del beneficio tributario diferencial de los funcionarios del servicio exterior del MRE, ha traído como consecuencia el desplome de sus ingresos. La desmejora salarial se produce, no solo cuando una norma disminuye el monto actual de los salarios, sino también con una afectación tributaria de grandes dimensiones, como la que se ha buscado con la derogatoria del arto 33 del ET. Es indiscutible que por obra de la expresión demandada (el artículo 33 del ET) los funcionarios del servicio exterior ganan menos en este año del 2007, cuando ya la tabla de retención en la fuente comienza a hacer estragos frente a la impotencia de quien ejerce un cargo fuera del país”.

Observa la demandante que el legislador si bien tiene libertad de configuración en materia tributaria, no puede suprimir tratamientos diferenciales y aumentar los impuestos, lesionando principios y derechos constitucionales, como el art. 58, que garantiza los derechos adquiridos, y el art. 215 que prohíbe desmejorar los derechos sociales de los trabajadores en estado de emergencia económica. Señala la ciudadana, que si no se pueden desmejorar los derechos sociales de los trabajadores en estados de excepción, mucho menos se puede hacerlo en estado de normalidad.

Por consiguiente concluye la demandante que “la Ley 1111/06, en cuanto deroga pura y simplemente el arto 33 del ET, es inconstitucional ya que viola los derechos adquiridos y provoca una grave desmejora salarial de los funcionarios del servicio exterior, sin adoptar ninguna medida compensatoria para los afectados, que los coloca en serias dificultades para ejercer con el decoro y la dignidad que ameritan sus funciones”.

#### IV. INTERVENCIONES

##### 1. INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

Mediante escrito presentado el 8 de junio de 2007 el Instituto Colombiano de Derecho Tributario rindió concepto dentro del presente proceso de constitucionalidad, para defender la constitucionalidad del aparte demandado del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, por cuanto considera que no infringe la Constitución Nacional.

El concepto del Instituto se relaciona con el primer cargo sobre falta de publicación y falta de exposición de motivos en el proyecto de ley, y sobre el tercer cargo sobre violación de los principios de igualdad y de equidad, y violación de los derechos laborales adquiridos. Respecto del segundo cargo por vicios de procedimiento en la formación de la Ley por falta de debate de la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, el Instituto, se abstiene de emitir concepto por cuanto dicho juicio depende fundamentalmente del análisis que tiene que hacer la Corte.

Considera el Instituto que en relación el primer cargo relacionado a la falta de publicación y falta de exposición de motivos en el proyecto de ley, este no debe prosperar, por cuanto es propio de la función legislativa, “que el Congreso de la República le introduzca las modificaciones pequeñas o grandes - a los proyectos de ley que presenta el Gobierno Nacional”.

Así mismo, señala el Instituto que el proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 1111 de 2006, siempre fue identificado, en las distintas etapas de la formación de la Ley, con el siguiente título: “...Proyecto de Ley número 039 de 2006 Cámara, 043 Senado”.

Así mismo, con relación a este cargo, el Instituto considera que el Congreso de la República “estaba plenamente facultado, conforme a lo previsto en el artículo 154 de la Constitución Política, para introducirle, al proyecto inicial presentado por el Gobierno, todas las modificaciones que consideró pertinentes”.

En relación con el tercer cargo, de fondo, por violación de los principios de igualdad y de equidad, y violación de los derechos laborales adquiridos, opina el Instituto que ninguno de ellos está llamado a prosperar, por cuanto no evidencia vulneración alguna al ordenamiento superior.

Así en primer término observa que el legislador tiene libertad de regulación en materia tributaria: “el legislador goza de libertad de configuración de la obligación tributaria, pudiendo por tanto, con los límites que la propia Constitución le impone, aumentar o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, crear o suprimir exenciones o tratamientos preferenciales”.

Contrario a lo que alega la demandante, en criterio del Instituto la derogatoria del artículo 33 del E.T antes que vulnerar, restablece la igualdad y la equidad en el tratamiento tributario de las rentas de trabajo devengadas en el exterior, “por cuanto, a partir del año gravable 2007, tanto los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, como los demás contribuyentes declarantes colombianos que obtienen remuneración por su trabajo en el exterior, tendrán que tributar sobre los ingresos que efectivamente hayan obtenido en el exterior”.

Con respecto a la opinión de la demandante sobre la afectación de la situación laboral de los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, el Instituto reitera nuevamente que dentro de la libertad de configuración que tiene el legislador en materia tributaria y respetando los límites que la propia Constitución le impone, aquel puede eliminar cualquier tratamiento tributario diferencial, como el consagrado por el artículo 33 del E. T. En este

sentido, señala que la única limitación para dictar normas que desmejoren la situación laboral de los trabajadores, es la consagrada para el Presidente de la República, cuando declara el estado de emergencia económica, social y ecológica, previsto en el artículo 215 de la Constitución Política.

De otra parte, afirma que no obstante lo anterior no desconoce el cambio adverso que implica para los funcionarios del servicio diplomático o consular exterior, la derogatoria del artículo 33 del E.T., en cuanto consagraba un tratamiento diferencial para los mismos. Sin embargo, considera que los argumentos de la demandante relativos a que la base de tributación en el impuesto sobre la renta debe considerar el costo de vida en el exterior, no resulta lo suficientemente demostrativo de violación del principio de igualdad, ni tampoco de una menor capacidad tributaria.

Por consiguiente, concluye el Instituto que los argumentos expuestos por la demandante, para justificar el efecto económico adverso que produce la derogatoria del artículo 33 del E.T., son meros argumentos de conveniencia, más no de inconstitucionalidad, razón por la cual, no considera que exista violación alguna de los principios constitucionales de igualdad y de equidad, y contra los derechos laborales adquiridos.

En consecuencia, respecto de los cargos primero y tercero, el ICDT estima que el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, en cuanto derogó el artículo 33 del E.T., no infringe la Constitución Nacional.

## 2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos Nacionales –DIAN-

Mediante apoderado especial intervino dentro de este proceso el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de defender la constitucionalidad del aparte “el artículo 33” del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, y solicitar a esta Corte declarar la exequibilidad del aparte de la norma acusada, para cuyo efecto expuso los siguientes argumentos:

2.1 En primer término, según el criterio del Ministerio y la DIAN, la demanda no cumple con los requisitos exigidos por la Corte para las demandas de constitucionalidad, en cuanto a que las razones deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, por cuanto “la accionante utiliza una serie de apreciaciones subjetivas como razones para demandar la norma acusada”. En este sentido, se refiere a los apartes de la demanda señalados como “Historia de la norma” y “Historia de una retaliación”, que no constituyen cargos de constitucionalidad.

2.2 En relación con la violación del artículo 157 de la Constitución y los artículos 145 y 147 de la Ley 5° de 1992, por falta de publicación del proyecto de ley para primer debate, falta de exposición de motivos, y violación del principio de identidad, afirma el Ministerio y la DIAN que la actora incurrió en un error al llegar a dichas conclusiones por cuanto desconoce los principios constitucionales y legales que autorizan a los ponentes a proponer -como claramente lo establece el artículo 154 de la Constitución Política, y 160 y 161 de la Ley 5 de 1992-, enmiendas a la totalidad del proyecto, como lo es “las que propongan un texto completo alternativo al proyecto”.

Considera que si bien, en la ponencia para primer debate no se incluyó dentro del texto de derogatorias el artículo 33 del Estatuto Tributario, durante el debate se introdujo como proposición su derogación, la cual fue votada favorablemente por los H. Congresistas, quedando así en el texto definitivo aprobado en primer debate por las Comisiones Terceras y Cuartas Conjuntas de Senado y Cámara, publicado en la Gaceta No 617 de 2006.

Así mismo, señala que el artículo 94 de la Ley 5° de 1992, establece que se considera debate, el sometimiento a discusión de cualquier proposición o proyecto cuya adopción deba resolver la respectiva Corporación, por lo cual al incluirse el artículo 33 del Estatuto Tributario como proposición en primer debate y al terminar este con la correspondiente aprobación, se puede concluir que se dio cabal cumplimiento a lo preceptuado por el artículo 115 de la referida Ley, y que por tanto cerrada la discusión a la que se debe someter toda proposición quedó debidamente aprobada dicha adición.

Continúa el apoderado del Ministerio y de la DIAN argumentando que la también la jurisprudencia de la Corte ha reconocido -Sentencia C-370 de 2004- al Congreso de la República la facultad de realizar propuestas de modificación a los proyectos de ley durante la etapa de estudio y debate del mismo. Por lo cual en este caso, concluye que “las modificaciones surtidas a lo largo del trámite legislativo ordinario, no vulneran el principio constitucional de identidad, toda vez que, los asuntos regulados por el proyecto inicialmente presentado, corresponden y tiene una relación de conexidad con la (sic) el objeto de la Ley, materia de regulación”.

En este sentido, observa que si bien el proyecto de ley presentado inicialmente, contenía una reforma estructural al Estatuto Tributario, y la ley aprobada, no lo modificó en su totalidad como estaba previsto inicialmente, sí desarrolló las materias presentadas en el proyecto inicial y de contenido estratégico para el desarrollo de la actividad tributaria. Por lo tanto el proyecto de ley sancionado, hoy Ley 1111 de 2006, mantuvo plena identidad temática.

Respecto del asunto en concreto del artículo de las derogatorias, opina el Ministerio y la DIAN que desde su inicio el proyecto de ley pretendía derogar todos los beneficios tributarios, incluyendo los correspondientes al cuerpo diplomático y consular, como quedó expresado en la exposición de motivos del proyecto original.

Concluye por tanto que “si existió plena consecutividad e identidad en todo el desarrollo del trámite legislativo ordinario, cumpliéndose a cabalidad tanto lo dispuesto por la Constitución Política, la ley 3 y 5 de 1992, como los señalamientos jurisprudenciales en el desarrollo legislativo”.

2.3. El Ministerio y la DIAN realiza un análisis sobre los efectos de la derogación del artículo 33 del Estatuto Tributario, señalando que con dicha norma los contribuyentes no tributaban sobre la totalidad de los ingresos reales, sino “sobre una parte reducida en forma hipotética y según el cargo equivalente para las categorías de que trata el artículo 2 del Decreto Extraordinario 301 de 1983”, mientras que con la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, los funcionarios públicos externos del Ministerio de Relaciones Exteriores tienen que tributar sobre la totalidad de sus ingresos reales en condiciones de igualdad y equidad con los demás asalariados del país.

Precisa el Ministerio y la DIAN que con la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario no se están afectando los ingresos laborales de los funcionarios públicos externos del Ministerio de Relaciones Exteriores, ya que la norma no invade la órbita de la relación laboral, ni modifica las remuneraciones a que estos tienen derecho. Lo que permite la derogatoria es tomar las remuneraciones reales para efectos estrictamente tributarios. Adicionalmente, señala que la derogatoria no crea un nuevo impuesto al personal diplomático.

Por consiguiente, afirma que con la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, el legislador no pretende hacer desmejoras a las condiciones laborales de los trabajadores, sino que lo que se busca es dar un trato igual a todos los trabajadores en materia tributaria.

Señala adicionalmente el Ministerio y la DIAN la amplia facultad impositiva del congreso en materia tributaria, pudiendo crear, modificar o derogar hipótesis en el este ámbito, recurriendo para ello a lo expuesto en las sentencias C - 432 de 2003 y C-222 de 1995. Por lo cual, considera que el legislador en desarrollo y uso de sus atribuciones constitucionales sí podía derogar el artículo 33 del Estatuto Tributario contenido en el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, disposición objeto de la presente demanda.

2.4 Respecto del cargo por violación de los principios de equidad e igualdad, considera que no deben acogerse, por cuanto la derogatoria de la norma no se dirige a favor o en contra de unos contribuyentes, sino que se dirigen al universo de contribuyentes que están regidos por el Estatuto Tributario sin dar privilegios a uno pocos. Respecto del principio de igualdad y equidad en materia tributaria cita el interviniente la sentencia C-245 de 2006.

Por consiguiente concluye el interviniente que “[c]omo se puede deducir del anterior pronunciamiento jurisprudencial, con la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario tampoco se vulneraron los citados principios constitucionales de Equidad e Igualdad, ya que el objetivo y visión que tuvo en cuenta el legislador fue el de cerrar la desigualdad en los tratamientos fiscales que representaban inequidades para los demás asalariados colombianos frente a los funcionarios públicos del servicio exterior del Ministerio de Relaciones Exteriores”.

Para el Ministerio y la DIAN, la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario era necesaria y se justificaba, teniendo en cuenta que la norma representaba una excepción al artículo 32 del mismo ordenamiento jurídico, en cuanto trataba de manera desigual a los demás trabajadores del país, que tributan sobre el total de los ingresos percibidos, vulnerando la igualdad y equidad en el tributo.

Encuentra por tanto legítimo y ajustado a la Constitución -num. 9 del art. 95 CP-, en aplicación de los principios de igualdad y equidad, la derogación de ciertas disposiciones privilegiantes, auspiciando con esto el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas.

2.5 Sobre el cargo por violación a los derechos adquiridos de los trabajadores, señala la intervención del Ministerio de Hacienda y de la DIAN que la derogación del artículo 33 del estatuto tributario, es un tema de carácter estrictamente tributario y no toca el ámbito del derecho al trabajo. En este sentido, afirma: “la materia tratada se ocupa del campo eminentemente tributario sin que tenga incidencia en el núcleo esencial del derecho al

trabajo, pues la norma derogada no afecta en nada los ingresos salariales de los funcionarios públicos del servicio exterior del Ministerio de Relaciones Exteriores”.

Para sustentar su punto de vista, trae a colación la sentencia C-584 de 2007 en donde se pronuncia sobre la exigencia de una situación jurídica consolidada que le dan origen a un derecho de carácter subjetivo que ha ingresado definitivamente al patrimonio de una persona, para que pueda hablarse de violación de los derechos adquiridos.

En concordancia con lo anterior, afirman los intervinientes que la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario no afecta los ingresos recibidos antes de entrar en vigencia la Ley 1111 de 2006, y solo afecta situaciones futuras de los funcionarios del servicio exterior, las cuales son inciertas.

De esta forma, no evidencian los intervinientes afectación alguna al derecho al trabajo, ya que no se está prohibiendo el ejercicio de la carrera diplomática, afectando las relaciones laborales ni incidiendo sobre los ingresos laborales.

De conformidad con estos argumentos se solicita a la Corte que declare exequible la norma demandada.

### 3. Academia Colombiana de Jurisprudencia

En nombre y representación de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, el Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga, presentó escrito en el asunto de la referencia, conceptuando que los cargos de la demanda no debían prosperar.

3.1 Respecto del primer cargo relacionado con falta de publicidad y vulneración del principio de identidad, por el cambio total del proyecto de ley de reforma tributaria y la no publicación del proyecto sustitutivo, consigna la academia los siguientes argumentos:

“a) Conforme al artículo 160 de la Ley 5ª de 1992, orgánica del funcionamiento del Congreso Nacional, las enmiendas a los proyectos de ley pueden ser relativas “a la totalidad del proyecto o a su articulado” (numeral 3°).

b) Según el artículo 161 de la Ley citada, las enmiendas a la totalidad del proyecto pueden proponer “un texto completo alternativo al del proyecto” .

c) En el caso de la reforma tributaria del año 2006, fue esto lo ocurrido, pues el texto original del Gobierno fue sustituido completamente por el texto presentado para el estudio de las comisiones conjuntas de Senado y Cámara.

d) Por consiguiente, no se observa que haya habido violación de las normas del reglamento del Congreso, sino por el contrario un desarrollo cabal de las normas citadas.”

3.2 En cuanto al segundo cargo, relativo a la falta de consecutividad del proyecto de ley, que de acuerdo con la opinión de la Academia, “se hace consistir en la circunstancia de que la derogatoria del artículo 33 del E.T-, no apareció en la ponencia presentada para el estudio de

las Comisiones de las dos Cámaras, sino en el curso del primer debate”, observa la intervención lo siguiente:

“a) Según el artículo 160 de la Ley 58 de 1992, las enmiendas a los proyectos de ley pueden referirse a su articulado.

b) Según el artículo 162 de la misma Ley, las enmiendas al articulado “podrán ser de supresión, modificación o adición a algunos de los artículos o disposiciones del proyecto”.

c) En el caso presente, ocurre una adición a las disposiciones del artículo 78 sobre derogatorias de normas legales, consistente en la derogatoria del artículo 33 del E.T.

d) En esta forma se concluye que no existe violación del reglamento del Congreso, sino una estricta aplicación del mismo.”

3.3 En relación con el tercer cargo por violación de los principios de igualdad y equidad, señala la Academia que “[l]a consideración de que a los funcionarios oficiales que trabajan en el exterior les queda un ingreso neto inferior a los habitantes del país en igualdad de condiciones de ingresos, carece de validez, pues la base gravable del impuesto de renta no tiene en cuenta como deducción el costo de vida de los contribuyentes, pues el “mínimo vital”, que por equidad no puede ser gravado, está configurado por los valores inferiores que quedan excluidos de la tabla contentiva de la tarifa para personas naturales.”

3.4 En cuanto al cargo de violación de derechos adquiridos de los trabajadores, observa la Academia que se puede alegar derecho adquirido respecto de todos los ingresos de los funcionarios oficiales de Colombia en el exterior devengados durante la vigencia artículo 33 del Decreto, pero no frente a los futuros ingresos que devenguen los funcionarios después de la derogatoria del artículo, puesto que no se configura un derecho adquirido mientras no exista una norma legal vigente que consagre el correspondiente derecho. Así mismo, señala que la jurisprudencia constitucional ha sido uniforme en el sentido que el legislador puede derogar hacia futuro las exenciones tributarias que hubiere consagrado, sin que haya lugar a alegar ningún derecho adquirido por las personas desfavorecidas.

Por las anteriores razones, en criterio de la Academia Colombiana de Jurisprudencia la demanda de referencia no está llamada a prosperar.

#### 4. Universidad Santo Tomás

El Director del Consultorio Jurídico de la Universidad Santo Tomás, rindió opinión en este proceso de constitucionalidad, solicitando la declaratoria de inconstitucionalidad del aparte demandado del artículo 78 de la ley 1111 de 2006, por violación del principio de identidad.

En criterio de la Universidad Santo Tomás el aparte demandado del artículo 78 de la ley 1111 de 2006 infringe la Constitución Política, por cuanto en el trámite de esta ley se incurrió en vicios de forma relativos a la publicación del proyecto en la Gaceta del Congreso, por cuanto el proyecto que se publicó se titulaba “ .. .por medio de la cual se sustituye el Estatuto Tributario de impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...” mientras que el proyecto aprobado por el Congreso fue otro y se titula “ .. .por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. ..". Señala que el proyecto de Ley presentado por el Ministro de Hacienda al Congreso quería sustituir la normatividad en materia tributaria, lo que no tiene concordancia con el proyecto que fue sometido a la consideración de las comisiones conjuntas de la Cámara de Representantes y el Senado, por cuanto el significado de sustituir y modificar son muy distintos.

En opinión de la Universidad, esto hace que el proyecto de ley tenga un cambio de identidad, del cual debió hacerse la publicación y explicación de los motivos como lo dispone la Constitución Política en su artículo 157 numeral 1. Así en el caso en que cambie notoriamente la identidad del proyecto, este constituye un proyecto nuevo y como tal debe cumplir con el requisito de la publicación.

Observa la Universidad que antes de que se dieran los debates respectivos al proyecto de ley presentado por el Ministro de Hacienda, ya había un cambio radical de dicho proyecto. Por lo cual afirma la Universidad que como este proyecto de ley era nuevo y no fue publicado, al igual que tampoco se hizo la correspondiente exposición de los motivos, lo cual es fundamental para que el proyecto de ley siga el curso pertinente en el Congreso, se violó el artículo 157 de la Constitución así como la ley 5 de 1992 en su artículo 145.

El que la identidad del proyecto se perdió se muestra, según la Universidad, en que el proyecto presentado por el Ministro de Hacienda era de 282 artículos para sustituir el Estatuto Tributario tal como lo muestra la Gaceta del Congreso 262, y el proyecto de modificación del Estatuto Tributario era tan solo de 58 artículos. Es por tanto evidente para la Universidad que existió un cambio en el proyecto de ley.

Respecto del cargo por falta de debate de la derogatoria del artículo 33 del estatuto tributario en el primer debate de las comisiones conjuntas, argumenta la Universidad que una cosa es la ponencia y otra es la aprobación en primer debate. En este sentido afirma la Universidad que tal como lo muestra las Gacetas 527 y 608 de 1 año XV, la derogatoria del artículo 33 si se debatió, de tal forma que respecto de este punto existe cumplimiento de los requisitos para el trámite de un proyecto de ley.

Opina la Universidad, que para que haya existido aprobación en primer debate en el acápite de derogatorias sobre la derogación del artículo 33, tenían que haber tenido conocimiento de lo que trataba dicho artículo. Además señala la Universidad que el mencionado artículo 33 si aparece en los debates sobre el artículo 78 del estatuto tributario.

Por consiguiente, concluye la universidad, que respecto del cargo por vulneración del principio de identidad la norma demandada es inconstitucional, pero respecto del cargo por falta de debate, considera que es constitucional por cuanto si existió conocimiento de los Congresistas sobre el artículo 33, y por tal conocimiento expuesto en las Gacetas del Congreso si se hizo el correspondiente debate incluyéndose el artículo 33 en el acápite de Derogatorias.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 4343 del 18 de julio de 2007, solicita a esta Corte “declarar EXEQUIBLE la expresión “el artículo 33” contenida en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006”, con fundamento en las siguientes razones:

1. Respecto del primer cargo por vulneración del principio de identidad, señala la Vista Fiscal que los ponentes pueden insertar modificaciones al texto de la iniciativa gubernamental, tal y como lo ha sostenido la jurisprudencia constitucional en Sentencia C-551 de 2003. Observa el Ministerio Público, que la única restricción existente en relación con las modificaciones es la observancia del principio de unidad de materia, por lo cual tanto el Congreso, como el Gobierno, pueden introducir cambios al proyecto de ley respetando el principio de identidad.

De conformidad con esta premisa y de acuerdo con el análisis de los antecedentes legislativos allegados a la demanda, encuentra la Procuraduría que el proyecto original presentado por el Gobierno Nacional fue modificado a iniciativa de los ponentes ante las comisiones de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, lo cual, es procedente puesto que, de un lado, el proyecto original presentado por el Gobierno podía ser modificado por el Congreso, y de otro lado, los temas respectivos guardaban conexidad temática con el texto de la iniciativa.

2. Respecto del cargo por vulneración de los principios de equidad e igualdad y de los derechos adquiridos del personal diplomático y consular, considera el Ministerio Público que no hay lugar a tal violación.

Señala la Vista Fiscal que la norma derogada señalaba:

“ARTICULO 33. INGRESOS EN DIVISAS DEL PERSONAL DIPLOMATICO.

La cuantía de las remuneraciones percibidas en moneda extranjera por el personal diplomático o consular colombiano o asimilado al mismo, se declara en moneda colombiana, de acuerdo con la equivalencia de cargos fijada por el Ministerio de Relaciones Exteriores para sus funcionarios del servicio interno.

Las remuneraciones percibidas en moneda extranjera por funcionarios de entidades oficiales colombianas, distintos de los contemplados en el párrafo anterior, se declaran en moneda colombiana de acuerdo con la equivalencia de cargos similares en el territorio nacional, fijada igualmente por el Ministerio de Relaciones Exteriores.”

Explica el Señor Procurador, que el artículo 33 derogado mediante el precepto acusado buscaba “establecer una base gravable supuesta, ficta o teórica que no coincide con la base gravable que en principio debería aplicarse según las reglas generales.” Por tanto, la derogatoria del beneficio tributario consagrado en el 33 del Estatuto Tributario, implica que para efectos de liquidar el impuesto sobre la renta de los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior “se determine la base gravable cuantificando el importe de las divisas recibidas en su equivalente en moneda legal colombiana”.

Por tanto para el Ministerio Público el desmonte del beneficio tributario en mención no

vulnera los principios de igualdad ni de equidad tributaria ni los derechos adquiridos de los destinatarios de la norma. Para sustentar su acerto aduce, la Procuraduría una serie de razones.

En primer lugar, argumenta que el legislador goza de un amplio margen de discrecionalidad en la regulación de la materia tributaria, y por lo tanto, para crear, modificar o derogar beneficios tributarios, y que el legislador solo encuentra límites a su actividad en los valores, principios y preceptos establecidos en la Constitución.

Considera el Ministerio Público, que con fundamento en la jurisprudencia constitucional acerca del alcance del principio de igualdad en materia de tributos, puede concluirse que este principio implica el tratamiento tributario de conformidad con la situación o grupo social sobre el cual recaiga dicha regulación. Además señala que el Estado Social de Derecho debe proteger de manera especial a aquellas personas que por sus condiciones económicas o sociales, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta.

Partiendo de esta premisa, concluye el Señor Procurador General, en primer lugar, que la derogatoria en cuestión se aplicará en igualdad de condiciones a todos los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, por lo cual considera que la derogatoria del beneficio tributario efectivamente está en consonancia con la especificidad del grupo social sobre el cual recae la regulación y como tal, no se viola el principio de igualdad. En segundo lugar, que la derogatoria acusada en vez de vulnerar el principio de igualdad lo está materializando, por cuanto busca darle igual tratamiento a quienes perciben remuneraciones en moneda extranjera. Y en tercer lugar, que los destinatarios de la norma derogada no están dentro del grupo personas que por sus condiciones económicas o sociales, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta. Razones por las cuales no considera el Ministerio Público que exista vulneración del principio de igualdad.

En relación con el cargo por vulneración al principio de equidad, recurre la Vista Fiscal a la jurisprudencia de esta Corporación<sup>2</sup> en donde se ha establecido que la equidad es un criterio mediante el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, con el fin de evitar que se de lugar a cargas excesivas o a beneficios exagerados, razón por la cual el legislador se encuentra obligado a tener en cuenta la situación específica en que se encuentran los contribuyentes y su capacidad de pago. Lo cual se encuentra relacionado con los conceptos de equidad vertical y horizontal, la primera de las cuales se refiere a que los contribuyentes que se hallen bajo una misma situación táctica, deben contribuir de manera equivalente; y la segunda, a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica.

Teniendo en cuenta lo anterior, considera el Despacho del Señor Procurador General que el cargo por violación al principio de equidad tributaria tampoco está llamado a prosperar, por cuanto encuentra que carece de suficiencia y de pertinencia en el sentido de que se fundamenta con base en argumentos de conveniencia y no de constitucionalidad. En este sentido, no evidencia el Ministerio Público la falta de capacidad contributiva del personal diplomático y consular, alegada por la demandante, y por el contrario considera que si tienen la capacidad económica para cumplir con la carga fiscal.

Finalmente y respecto de la vulneración a los derechos adquiridos de los trabajadores, señala que en el derecho privado se garantizan los derechos adquiridos (artículo 58 de la Constitución), y que en el derecho público las situaciones jurídicas consolidadas también son objeto de protección- Sentencia C-506 de 1996-. Sostiene que, en materia tributaria, la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, tiene una clara relación con el principio de irretroactividad de la ley, principio que prohíbe que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente.

De otra parte, observa el Ministerio Público que el principio de la buena fe en materia tributaria, también se relaciona con el reconocimiento a las situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses -Sentencia C-604 de 2000 y C-1114 de 2003-.

Afirma la Vista Fiscal que en los sistemas de carrera administrativa y diplomática y consular, como instrumentos de administración de personal en la administración pública, también existen los derechos adquiridos, por ello una ley posterior no puede desconocer los derechos que alcanzaron los servidores que ingresaron a la carrera con fundamento en las normas vigentes al momento de su acceso. No obstante, esto no implica que los funcionarios pertenecientes a la misma tengan derechos adquiridos en materia tributaria y, que en ese orden, el legislador deba mantener beneficios fiscales de manera permanente.

Por consiguiente, para el Ministerio Público el cargo por violación al artículo 58 de la Carta Política no tiene asidero alguno, por cuanto no se configura en este caso la existencia de un derecho adquirido en relación al beneficio tributario derogado, ni se produce una desmejora salarial para los funcionarios respectivos.

Adicionalmente, señala el Procurador que los funcionarios diplomáticos y consulares cuentan con condiciones laborales especiales que les permiten tener capacidad para contribuir sobre sus ingresos reales. Así afirma que “dada la naturaleza de la carrera diplomática y consular, los funcionarios que pertenecen a ella cuentan con condiciones laborales especiales (Decreto 274 de 2000, artículo 62) como pasajes para ellos y su grupo familiar, viáticos, prima de instalación, transporte .de menaje doméstico por desplazamiento al exterior y por desplazamiento al país y vivienda para embajadores, y salarios altos que les permiten asumir plenamente el importe del impuesto de renta determinado sobre una base gravable real y no sobre una teórica”.

Como corolario de todo lo expuesto, el Ministerio Público solicita la declaratoria de exequibilidad de la expresión “el artículo 33” contenida en el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

1. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 241 numeral 4º de la Constitución Política,

esta Corte es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia puesto que la disposición demandada forma parte de una Ley de la República.

2. Oportunidad de la acción de inconstitucionalidad. Con base en el plazo establecido en el numeral 3 del artículo 241 constitucional y el artículo 43 del Decreto 2067 de 1991; encuentra esta Corte que la ley 1111 de 2006 fue publicada en el Diario oficial No 46.494 del 27 de diciembre de 2006, de igual manera constata que la demanda presentada, en punto de los vicios de forma, se radicó el 16 de marzo de 2007. Razón para concluir, que la demanda, en relación a los vicios de forma, se efectuó acorde con el plazo de un año referido en las normas señaladas.

## 2. El asunto bajo revisión

La demanda de inconstitucionalidad presentada dentro del presente proceso, se dirige contra el aparte “el artículo 33” contenida en el artículo 78 “Vigencia y Derogatorias” de la Ley 1111 de 2006, por considerar que dicho aparte es violatorio de los numerales 1º, 2 y 3 del artículo 157 CN, de los artículos 13, 58 y 363 de la Constitución Nacional, como de los artículos 145 y 147 de la Ley 5 de 1992, tanto por vicios de trámite como por vicios de fondo.

Respecto de los vicios de fondo, afirma la demandante que la aprobación en el Congreso del aparte demandado no cumplió con las exigencias de publicidad, exposición de motivos y debate, violando con ello los principios de identidad y consecutividad. Respecto de los vicios de fondo argumenta la actora que la derogatoria del aparte demandado, esto es, del artículo 33 del antiguo estatuto tributario, es inconstitucional, por cuanto vulnera los principios de igualdad y equidad de los tributos, así como los derechos laborales adquiridos.

Tanto el concepto del Ministerio Público como las intervenciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y de la Academia Colombiana de Jurisprudencia coinciden en defender la constitucionalidad del aparte demandado tanto en relación a los vicios de fondo por violación de los principios de igualdad y equidad tributaria como por desconocimiento de los derechos adquiridos, e igualmente respecto de los vicios de forma por vulneración del principio de identidad y consecutividad que alega la demandante. La Academia Colombiana de Jurisprudencia no se refiere sin embargo al cargo de forma por vulneración del principio de consecutividad por ausencia de debate del aparte demandado en el trámite legislativo del primer debate, mientras que la Universidad Santo Tomás considera, de una parte, que el cargo por vicio de trámite en relación con la falta de publicación del proyecto y la vulneración del principio de identidad debe prosperar, mientras opina que el cargo de forma por vulneración del principio de consecutividad no tiene fundamento.

## 3. El problema jurídico

Corresponde a la Corte resolver si la norma demandada viola los numerales 1º, 2 y 3 del artículo 157 de la Constitución Política, como los artículos 145 y 147 de la ley 5 de 1992, por vicios de trámite, relacionados con la falta de publicación y carencia de exposición de motivos en el primer debate, lo cual implica la vulneración del principio de identidad, y por falta de debate durante el trámite de primer y segundo debate, lo cual viola el principio de

consecutividad. Así mismo, corresponde, resolver a esta Corte si la derogatoria del artículo 33 del antiguo estatuto tributario, derogado por el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, vulnera tanto los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, así como los derechos adquiridos por los trabajadores.

Antes de estudiar las cuestiones jurídicas de fondo, la Corte pasa a analizar las razones de forma, por cuanto de prosperar estas no habrá lugar a pronunciarse sobre aquellas. Así las cosas, se analizará en una primera parte los vicios de fondo a partir del (I) trámite surtido por la ley 1111 de 2006, para establecer cuál fue el proceso efectuado en punto del aparte “el artículo 33” del artículo 78 de la mencionada ley, y se determinará, en el caso concreto, la posible afectación a la publicidad, falta de exposición de motivos y debate, y la vulneración de los principios de identidad y consecutividad. En el evento, que dichos aspectos de forma sean superados, se estudiará en una segunda parte (II) los cuestionamientos de contenido material formulados en la demanda, por vulneración del principio de igualdad y de equidad de los tributos y por violación de los derechos adquiridos de los trabajadores.

## I. Análisis constitucional por vicios de fondo

### 1. Trámite legislativo de la ley 1111 de 2006

El proyecto que dio origen a la ley 1111 de 2006 tuvo origen gubernamental, al ser presentado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y radicado como proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, el cual fue publicado en la Gaceta del Congreso Año XV No. 262 del 28 de julio de 2006.

Para primer debate en las Comisiones Conjuntas Terceras y Cuartas de la Cámara y Senado, fueron radicadas y publicadas tres ponencias (según consta en las Gacetas Año XV No. 523 del 8 de noviembre del 2006 y No. 527 de 9 de noviembre de 2006). Las Comisiones Conjuntas Terceras y Cuartas de Cámara y Senado discutieron y estudiaron el proyecto en primer debate en sesiones ordinarias del 22, 14 y 15 de noviembre del 2006 (según consta en las Actas No. 01 del 22 de agosto de 2006, Acta No. 02 del 14 de noviembre de 2006 y Acta No. 03 del 15 de noviembre de 2006). El texto final en primer debate fue aprobado el 21 de noviembre de 2006 (según consta en Acta No. 04 del 21 de noviembre de 2006). Lo anterior, como se certifica así mismo por la Secretaría General de la Cámara de Representantes (cuaderno de pruebas No. 8 Cámara de Representantes).

En segundo debate en la Cámara de Representantes, la ponencia para segundo debate se publicó en la Gaceta Año XV No. 619 del 4 de diciembre de 2006, y fue discutido y aprobado en las sesiones plenarias de la Cámara los días 11 y 12 de diciembre de 2006 (según consta en las Actas No. 032 y 033 de estas fechas). El texto definitivo de la plenaria de la Cámara al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, fue publicado en la Gaceta Año XV No. 697 del 29 de diciembre de 2006.

La ponencia para segundo debate en el Senado de la República, fue publicada en la Gaceta

del Congreso No. 617 de 2006, del lunes 4 de diciembre de 2006, y fue discutida y su texto aprobado, con cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales, en la sesión plenaria del día martes 12 de diciembre de 2006 (como consta en el Acta No. 37 de la fecha, publicada en la Gaceta del Congreso No. 071 del martes 13 de marzo de 2007). Lo anterior, como además consta en certificación expedida por el Secretario General del Senado de la República (cuaderno de pruebas No. 6 Senado).

## 2. Trámite Legislativo del aparte “el artículo 33” del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006

Con el propósito de poder dilucidar si se cumplieron las formas constitucionales en la elaboración específica del aparte demandado, entra esta Corporación a analizar el trámite legislativo del aparte demandada del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

2.1 Publicación del proyecto del gobierno: En primer lugar, y como se mencionó en el acápite anterior, el proyecto de ley tuvo iniciativa gubernamental y fue presentado a través del Ministro de Hacienda y Crédito Público. Dicho proyecto fue radicado en el Cámara de Representantes con el No. 039 de 2006. La publicación del proyecto en mención se efectuó en la Gaceta del Congreso Año XV No. 262 del 28 de julio de 2006 (páginas 1 a 88) cumpliendo de esta forma con lo dispuesto por el artículo 157, numeral 1 de la Constitución Política. En ella se constata lo siguiente:

El proyecto contiene el título “Proyecto de Ley 039 de 2006 Cámara “por medio de la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrativos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” y tiene un contenido de 2 artículos: el primero sustituye en su totalidad el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con 282 artículos subsiguientes. El segundo artículo sobre vigencia y derogatorias, establecía: “La presente Ley rige a partir del 1º de enero de 2007, previa su publicación y deroga el Decreto 624 de 1989 y todas aquellas normas legales referidas a los impuestos de renta, sobre las ventas, gravamen a los movimientos financieros y retención en la fuente que no se encuentren incorporadas en esta ley”. Así mismo, en la exposición de motivos del proyecto se afirmaba que “El Gobierno Nacional presenta para consideración del honorable Congreso de la República una propuesta para reformar profundamente el ordenamiento tributario colombiano”. (Subrayados fuera de texto)

De lo anterior, se deduce que el proyecto del gobierno, fue efectivamente publicado y se proponía sustituir íntegramente el ordenamiento tributario así como derogar el decreto 624 de 1989 en su integridad y otras normas tributarias, por lo cual también proponía derogar el artículo 33 del decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario, derogatoria que se demanda en esta ocasión, por lo cual, los ponentes de las Comisiones Conjuntas podían luego proponer también dicha derogatoria en los pliegos de modificaciones, sin violentar la unidad de materia, lo que ocurrió efectivamente en un informe de ponencia para primer debate, para posteriormente quedar incluida dicha derogatoria en el texto aprobado en primer debate y en el texto final del proyecto que se convirtió en ley de la República.

## 2.2 Primer Debate en las Comisiones Conjuntas Tercera y Cuarta de la Cámara y Senado

2.1 Publicación Ponencia para primer debate en las Comisiones Conjuntas Terceras y Cuartas de la Cámara y el Senado: Para el primer debate en las Comisiones Conjuntas Terceras y Cuartas de la Cámara y Senado se radicaron y publicaron tres informes de ponencia con propuestas de modificaciones o adiciones al proyecto de ley 039 de 2006, Cámara, 043 de 2006, Senado, así:

En la Gaceta del Congreso Año XV No. 523 del 8 de noviembre del 2006, Cámara de Representantes, se publicó la ponencia para primer debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 Senado con el título: “por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (subrayado fuera de texto), con ponencia del Representante Wilson Borja. Esta ponencia presentaba exposición de motivos y presentaba una propuesta de 30 artículos para adicionar y modificar el proyecto de ley 039 de 2006, Cámara. En esta propuesta no se hacía mención a la derogatoria del artículo 33 del antiguo estatuto tributario, que nos ocupa.

En la misma Gaceta No. 523 del 8 de noviembre del 2006 se publicó la ponencia para primer debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, con el título “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (subraya fuera de texto) presentado por el Coordinador Ponente de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, Luis Almario Rojas. En este informe de ponencia para primer debate se presenta exposición de motivos y se hace una propuesta referente a la modificación o adición específicamente de 11 artículos del proyecto 039 de 2006 Cámara, dentro de los cuales no se menciona la derogatoria del artículo 33 del estatuto tributario.

Así mismo, en la Gaceta Año XV No. 527 de 9 de noviembre de 2006, Cámara de Representantes, se publicó la ponencia para primer debate al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, y 043 de 2006 Senado, del resto de los ponentes de las comisiones conjuntas tercera y cuarta de Cámara y Senado. La ponencia presenta el título “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta ponencia cuenta con exposición de motivos y un pliego de modificaciones que contenía 58 artículos y se solicitaba la aprobación al cambio del título del proyecto. En este proyecto, el artículo 58 sobre Vigencia y Derogatorias no incluía la derogatoria del artículo 33 del antiguo Estatuto Tributario.

En la Gaceta Año No. 537 del miércoles 15 de noviembre de 2006 se publicó el articulado de la ponencia para primer debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara “por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 1 a 68), el cual contenía 2 artículos: en el primero se sustituye en su totalidad el Estatuto Tributario y contenía 282 artículos, el segundo artículo se refiere a la vigencia y derogatorias, el cual “deroga el Decreto 624 de 1989 y todas aquellas normas legales referidas a los impuestos de renta, sobre las ventas, gravamen a los movimientos financieros y retención en la fuente que no se encuentren incorporadas en esta ley”.

De lo anterior se concluye que efectivamente se dio publicación a tres ponencias para primer

debate, y que en una de ellas, la ponencia que se publicó en la Gaceta No. 527 por parte de la mayoría de ponentes, se incluía un artículo derogatorio que contenía la proposición de derogar el artículo 33 del Estatuto Tributario.

## 2.2 Discusión y aprobación en primer debate de las Comisiones Conjuntas Terceras y Cuartas de Cámara y Senado

Como se anotó, las Comisiones Conjuntas Terceras y Cuartas de Cámara y Senado discutieron y estudiaron el proyecto en primer debate en sesiones ordinarias del 22, 14 y 15 de noviembre del 2006 (según consta en las Actas No. 01 del 22 de agosto de 2006, Acta No. 02 del 14 de noviembre de 2006 y Acta No. 03 del 15 de noviembre de 2006). El texto final en primer debate fue aprobado el 21 de noviembre de 2006 (según consta en Acta No. 04 del 21 de noviembre de 2006).

De esa forma, la Corte constata que en el Acta 01 del 22 de agosto del 2006, aparece la discusión de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanente de la Cámara y Senado del “Proyecto de Ley No. 039-C-06 y 043-S-06 “Por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 3 a 94).

En el Acta No. 02 del 14 de noviembre de 2006 aparece la continuación del estudio de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanente de la Cámara y Senado del “Proyecto de Ley No. 039-C-06 y 043-S-06 “Por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 3 a 70).

En el Acta No. 03 del 15 de noviembre de 2006 aparece la continuación de la discusión de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanente de la Cámara y Senado del “Proyecto de Ley No. 039-C-06 y 043-S-06 “Por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 3 a 70). En esta sesión, a pesar que se había citado para votación, se discutió pero no se votó el proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006, Senado, y en dicha sesión se anunció la continuación de la discusión y votación del proyecto para el día 21 de noviembre del 2006.

En el Acta No. 04 del 21 de noviembre de 2006 aparece la continuación de la discusión y votación de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanente de la Cámara y Senado del “Proyecto de Ley No. 039-C-06 y 043-S-06 “Por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 3 a 170). En el Acta No. 04 se lee (páginas 168 -169):

“PRESIDENTE: Correcto vamos entonces al artículo 58 que tiene que ver con las derogatorias.

H.S. GABRIEL ZAPATA CORREA: El artículo 58, es el que tiene que ver con las derogatorias, estas fueron incluidas y aceptadas por el Ministerio de Hacienda, de ALIRIO VILLAMIZAR, “Suprímase el artículo 297 del Estatuto Tributario, la expresión “...creado mediante la presente ley”; Deróguese el artículo 33 del Estatuto Tributario; Deróguese el inciso segundo

del párrafo 5º del artículo 420 del Estatuto Tributario; exclúyase y retírese de las derogatorias el párrafo 2º. Del artículo 850 con el fin de dar coherencia a lo dispuesto en el artículo 16, una propuesta de SANTIAGO CASTRO Y EL REPRESENTANTE GAVIRIA, ahí quedó ya señor Presidente el artículo listo.

PRESIDENTE: En consideración el artículo 58 tal como viene en la ponencia, en la Gaceta 527, con las modificaciones leídas por el coordinador ponente, el Senador GABRIEL ZAPATA, se cierra la discusión. Lo aprueba la Comisión Tercera del Senado?

SECRETARIO COMISION TERCERA SENADO: Lo aprueba Sr. Presidente.

PRESIDENTE: Comisión Cuarta del Senado?

SECRETARIO COMISION CUARTA DEL SENADO? Lo aprueba señor Presidente.

PRESIDENTE: Comisión Cuarta de Cámara?

SECRETARIO COMISION CUARTA DE CAMARA: Ha sido aprobada señor Presidente.

PRESIDENTE: Título del proyecto señora Secretaria.

SECRETARIA: Proyecto de Ley No.039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado "Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"

Leído el título Señor Presidente, el nuevo título propuesto por los ponentes.

PRESIDENTE. Ha sido leído el título del Proyecto, en consideración el título del proyecto, se abre la discusión, aviso que se va a cerrar, queda cerrado. Lo aprueba la Comisión tercera de Senado?

SECRETARIO COMISION TERCERA SENADO: Si lo aprueba Sr. Presidente.

PRESIDENTE: Comisión Cuarta del Senado?

SECRETARIO COMISION CUARTA DEL SENADO: Lo aprueba Sr. Presidente.

PRESIDENTE: Comisión Cuarta de Cámara?

SECRETARIO DE LA COMISION CUARTA DE CAMARA: Si lo aprueba señor Presidente.

PRESIDENTE: Comisión Tercera Cámara?

SECRETARIA DE LA COMISION TERCERA DE CAMARA: ha sido aprobada el título propuesto por los señores ponentes señor Presidente.

PRESIDENTE: Quieren los Honorables Congresistas que este Proyecto pase a segundo debate? Comisión Tercera del Senado?

SECRETARIO COMISION TERCERA SENADO: Lo quiere Sr. Presidente.

PRESIDENTE: Comisión Cuarta del Senado?

SECRETARIO COMISION CUARTA DEL SENADO: También Lo quiere Sr. Presidente,

PRESIDENTE: Comisión Tercera de la Cámara?

SECRETARIO COMISION TERCERA DE CAMARA: Así lo quiere Sr. Presidente.

PRESIDENTE: Se designan en consecuencia los mismos ponentes para segundo debate”  
(Subrayado y negrilla fuera de texto)

Por tanto, en la sesión del 21 de noviembre de 2006 se aprobó el artículo 58 que tenía que ver con las derogatorias tal como venía en la ponencia publicada en la Gaceta No. 527, con las modificaciones introducidas por el coordinador ponente, el Senador Gabriel Zapata, y fue aprobado por las comisiones conjuntas de Cámara y Senado. En el artículo tal y como quedó aprobado se incluyó la derogación del artículo 33 del Estatuto Tributario.

Evidencia la Sala que en estas sesiones de discusión y aprobación, se puso a consideración y aprobación de los miembros de las Comisiones Conjuntas de Cámara y Senado el artículo de derogatorias tal como venía en la ponencia para primer debate publicada en la Gaceta No. 527, en el que se incluía expresamente la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, derogatoria que fue reiterada por la modificación propuesta por el H.S. Gabriel Zapata, no existiendo por tanto omisión de debate, como lo alega la demandante.

### 2.3 Segundo Debate en plenaria de la Cámara de Representantes

2.3.1 Publicación de ponencia para segundo debate en la Cámara: En la Gaceta Año XV No. 619 del 4 de diciembre de 2006, Cámara, se publicó la ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” con el pliego de modificaciones a dicho proyecto de ley, que contenía 78 artículos (páginas 1 a 16). En el artículo 78 sobre vigencia y derogatorias incluía el aparte “el artículo 33” demandado en esta oportunidad.

En la Gaceta Año XV No. 623 del 6 de diciembre de 2006 del 6 de diciembre de 2006, Cámara, se publicó el informe de ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 14 a 16).

2.3.2 Discusión y aprobación en segundo debate en la Cámara: En el Acta No. 32 de la sesión ordinaria del día lunes 11 de diciembre de 2006, publicada en la Gaceta Año XV No. 25 del 2 de febrero de 2007 (páginas 12 a 79), sesión en la que se votaron los artículos 1º a 32, 34 a 76; y Acta No. 33 de la sesión ordinaria del 12 de diciembre de 2006, publicada en la Gaceta Año XVI No. 34 del viernes 9 de febrero de 2007 (páginas 12 a 20), sesión en la que votaron los artículos 33, 77 y 78. Respecto del artículo 78, este artículo fue aprobado como venía en la ponencia. En estas Actas se encuentra el debate y la aprobación del texto definitivo en plenaria de la Cámara de Representantes.

En el Acta No. 33 del 12 de diciembre de 2006 (páginas 19-20) se lee:

“Proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Está leído el Título presidente.

El Secretario General, doctor Angelino Lizcano Rivera, informa:

¿Aprueba la Corporación, el Título?

El Secretario General, doctor Angelino Lizcano Rivera, informa:

Aprobado Presidente.

Dirige la sesión el Presidente, honorable Representante Alfredo Cuello Baute:

¿Quiere la Plenaria que este proyecto sea Ley de la República?

El Secretario General, doctor Angelino Lizcano Rivera, informa:

En la Gaceta Año XV No. 697 del 29 de diciembre de 2006 se publicó el “texto definitivo plenaria de la Cámara al Proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, aprobado en segundo debate en la sesión plenaria de la honorable Cámara de Representantes los días 11 y 12 de diciembre de 2006, según consta en las Actas 032 y 033, previo su anuncio el día 6 de diciembre de 2006, según Acta 031, por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 14 a 27). El texto definitivo aprobado en plenaria contenía 78 artículos, y el artículo 78 sobre vigencia y derogatorias contenía el aparte “el artículo 33”.

## 2.4 Segundo Debate en Plenaria del Senado de la República

2.4.1 Publicación de ponencia para segundo debate en Senado: En la Gaceta No. 617 de 2006, del lunes 4 de diciembre de 2006, Senado de la República, se publica la “ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 1 a 28). Este proyecto contenía 80 artículos. El artículo 80 era el relativo a las vigencias y derogatorias, y en este artículo, se incluyó en la parte final el aparte “Derógase el artículo 33 del Estatuto Tributario”.

2.4.2 Discusión y aprobación en segundo debate en Senado: En la Gaceta del Congreso No. 071 del martes 13 de marzo de 2007, se publicó el Acta No. 37 de la sesión ordinaria del día martes 12 de diciembre de 2006, en la cual se aprobó el proyecto de ley que se convirtió en Ley de la República (páginas 70-75). En el Acta se lee:

“PROPOSICION NUMERO 228

Vótese el Proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, como fue aprobado por la Cámara de Representantes con sus respectivas modificaciones.

....

Por secretaría se da lectura al título del Proyecto de ley número 43 de 2006, 039 de 2006 Cámara, por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Leído este, la Presidencia lo somete a consideración de la plenaria, y cerrada su discusión pregunta: ¿Aprueban los miembros de la Corporación el título leído? Y estos le imparten su aprobación.

Deja constancia de su voto negativo a la aprobación del título del proyecto, la bancada del Partido Liberal.

Cumplidos los trámites constitucionales, legales y reglamentarios, la Presidencia pregunta: ¿Quieren los Senadores presentes que el proyecto de ley aprobado sea ley de la República? Y estos responden afirmativamente.

Deja constancia de su voto negativo a la aprobación proyecto como ley, la bancada del Partido Liberal”

## 2.5 Comisiones Accidentales de Conciliación:

2.5.1 Publicación y aprobación del Acta de Conciliación en Cámara: En la Gaceta Año XV No. 662 del 13 de diciembre de 2006, Cámara, fue publicado el informe de conciliación al proyecto de ley en mención (páginas 1 a 14). Allí se afirma que la Comisión de Conciliación reunida el 13 de diciembre de 2006, dirimió las controversias existentes entre los textos aprobados por las Plenarias del honorable Senado de la República y de la honorable Cámara de Representantes, por lo cual decidió acoger el texto de conciliación que se publica en dicha gaceta, el cual consta de 78 artículos. En el artículo 78 del texto conciliado sobre vigencia y derogatorias se incluye el aparte “el artículo 33” demandado.

En la Gaceta Año XVI No. 12 del 26 de enero de 2007 se encuentra publicado y aprobado el Acta de conciliación al Proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara (página 11) en donde se lee:

Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor William Ortega Rojas:

Se somete a consideración el acta de conciliación, anuncio que va a cerrarse, queda cerrada, ¿aprueba la honorable Cámara de Representantes?

El Secretario General, doctor Angelino Lizcano Rivera, informa:

Ha sido aprobada el acta de conciliación de la reforma tributaria.”

2.5.2 Publicación y aprobación del Acta de Conciliación en Senado: En la Gaceta Año XV No. 663 del miércoles 13 de diciembre de 2006, Senado de la República, se publica el informe de conciliación al proyecto de Ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, “por el cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”. Este informe contenía 78 artículos. El artículo 78 sobre

vigencias y derogatorias incluía el aparte “el artículo 33”. Se hace constar que “en Sesión Plenaria del día 12 de diciembre de 2006, fue aprobado en segundo debate el Texto Definitivo del Proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado”

En la Gaceta Año XVI No. 73 del martes 13 de marzo de 2007 se publica el Acta Número 39 de la sesión ordinaria del día jueves 14 de diciembre de 2006, en donde se publica y aprueba el informe de conciliación, en los siguientes términos:

“De acuerdo con el mandato del artículo 161 de la Constitución Nacional y artículo 186 de la Ley 5ª de 1992, la Comisión de Conciliación reunida el 13 de diciembre de 2006, dirimió las controversias existentes entre los textos aprobados por las Plenarias del honorable Senado de la República y de la honorable Cámara de Representantes, por lo cual la Comisión decidió acoger el siguiente texto:

#### TEXTO CONCILIADO

#### AL PROYECTO DE LEY NUMERO 039 DE 2006 CAMARA, 043 DE 2006 SENADO

Por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”

El texto conciliado contenía 78 artículos. El artículo 78 sobre Vigencia y Derogatorias contenía el aparte “el artículo 33” hoy demandado.

En el Acta No. 39 del 14 de diciembre (página 39) aparece constancia de la aprobación del texto conciliado, en los siguientes términos:

“Por solicitud del honorable Senador Gabriel Ignacio Zapata Correa, la Presidencia somete a consideración de la plenaria la suficiente ilustración y, cerrada su discusión, esta le imparte su aprobación.

La Presidencia abre la votación del Informe de Mediación leído al Proyecto de ley número 113 de 2006 Senado, 125 de 2006 Cámara, e indica a la Secretaría llamar a lista para verificar la votación, en forma nominal.

Una vez realizado este, la Presidencia cierra la votación y por Secretaría informa el siguiente resultado:

Por el si: 58

Por el no: 20

Total: 78 votos”

En la Gaceta Año XVI No. 73 del martes 13 de marzo de 2007, se publica el Acta No. 39 de la sesión ordinaria del día jueves 14 de diciembre del 2006, en donde se publica el Texto conciliado al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, aprobado en sesión del miércoles 13 de diciembre del 2006 (páginas 17 a 39), con sus 78 artículos y el artículo 78 sobre vigencias y derogatorias contenido del aparte “el artículo 33” hoy

demandado, tal como quedó aprobado.

2.6 De lo expuesto en el trámite legislativo del párrafo del aparte demandado del artículo 78 de la ley 1111 de 2006, esta Corte concluye:

2.6.1 El proyecto presentado por el Gobierno Nacional, se proponía sustituir el estatuto tributario, y en su artículo 2, sobre vigencias y derogatorias, proponía derogar el Decreto 624 de 1989 y todas aquellas normas legales referidas a los impuestos de renta, sobre las ventas, gravamen a los movimientos financieros y retención en la fuente que no se encontraran incorporadas en el proyecto propuesto. Por consiguiente, el proyecto original del gobierno se proponía desde un principio la derogatoria también del artículo 33 del estatuto tributario o decreto 624 de 1989, al pretender sustituir en su integridad el ordenamiento tributario. Por lo demás, las Comisiones Conjuntas podían luego modificar parcial o totalmente el proyecto original, manteniendo la consistencia y la unidad de materia, y en el caso concreto, incluir la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, como efectivamente ocurrió en una ponencia para primer debate, propuesta de derogatoria que quedó aprobada en el texto final del primer debate y en el texto final del proyecto que se convirtió en ley de la República.

El proyecto propuesto por el gobierno -Proyecto de Ley número 039 de 2006 Cámara- fue publicado en la Gaceta del Congreso Año XV No. 262 del 28 de julio de 2006 (páginas 1 a 88) y contenía también exposición de motivos, cumpliendo de esta forma con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 157 de la Constitución Política, y el artículo 145 y el numeral 1 del artículo 147 de la Ley 5ª de 1992.

2.6.2 Los tres informes para ponencia en primer debate en las comisiones conjuntas tercera y cuarta de Cámara y Senado fueron publicados en las Gacetas No. 523 del 8 de noviembre del 2006 y No. 527 de 9 de noviembre de 2006, cumpliéndose de esa forma la obligación de publicar el proyecto antes de darle trámite en primer debate, de conformidad con el numeral 1 del artículo 157 CN, y contenían todos ellos exposición de motivos.

La ponencia presentada por el Representante Wilson Borja presentaba como título “por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (subrayado fuera de texto), y proponía 30 artículos, dentro de los cuales no se hacía mención a derogatorias. La ponencia presentada por el coordinador ponente de la Comisión Tercera de la Cámara, Luis Almario Rojas, tenía como título “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (subraya fuera de texto). De otra parte, la ponencia presentada por el resto de los ponentes de las comisiones tercera y cuarta de Cámara y Senado, tenía por título “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en ella se solicitaba la aprobación del cambio de título. Esta última ponencia, contenía un pliego de modificaciones de 58 artículos. El artículo 58 sobre Vigencia y Derogatorias no incluía la derogatoria del artículo 33 del antiguo Estatuto Tributario, derogado en el artículo 78 del texto final aprobado y se encuentra demandado en esta oportunidad. La Corte encuentra por tanto, que también se cumplió con lo consagrado en el artículo 154 de la Constitución Nacional.

2.6.3 La Sala evidencia que existieron dos sesiones de discusión del proyecto realizadas en primer debate en las comisiones conjuntas terceras y cuartas de Cámara y Senado, en las

sesiones del 22 de agosto y 14 de noviembre, según consta en las actas No. 01, 02 de las fechas respectivas.

2.6.4 Así mismo, la Corte constata que existieron dos sesiones de discusión y aprobación final del proyecto de ley en primer debate. Así, se llevaron las sesiones de discusión y aprobación los días 15 y 21 de noviembre de 2006, en la que se discutió y aprobó finalmente el proyecto. En sesión del 21 de noviembre del 2006, según consta en la Acta No. 04 de la fecha, se aprobó el proyecto con el título: “Proyecto de Ley No.039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado “Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”. En esta misma sesión se aprobó el artículo 58 que tenía que ver con las derogatorias tal como venía en la ponencia Gaceta 527, con las modificaciones introducidas por el coordinador ponente, el Senador Gabriel Zapata, y fue aprobado por las comisiones conjuntas de Cámara y Senado. En el artículo tal y como quedó aprobado se incluía la derogación del artículo 33 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala, que la derogación del artículo 33 del estatuto tributario, fue por tanto propuesta y aprobada finalmente en el primer debate en las sesiones conjuntas terceras y cuartas de Cámara y Senado, y que por tanto se cumplió con el requisito del debate, de conformidad con el numeral 2 del artículo 157 de la Constitución Política y los artículos 94 y numeral 2 del artículo 147 de la Ley 5ª de 1992.

2.6.5 Ya en segundo debate en la plenaria de la Cámara de Representantes, la ponencia para segundo debate se publica en la Gaceta Año XV No. 619 del 4 de diciembre de 2006, Cámara, (páginas 1 a 16), con el título proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, “por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, proyecto que contenía un pliego de modificaciones de 78 artículos, cuyo artículo 78 sobre vigencia y derogatorias incluía el aparte “el artículo 33” demandado en esta oportunidad. El informe de ponencia para segundo debate al proyecto de ley se publica en la Gaceta Año XV No. 623 del 6 de diciembre de 2006.

La discusión y aprobación en segundo debate se lleva a cabo en las sesiones del 11 y 12 de diciembre de 2006, según consta en el Acta No. 32 y 33 correspondientes, publicados en las Gacetas Año XV No. 25 del 2 de febrero de 2007 (páginas 12 a 79) y Gaceta Año XVI No. 34 del viernes 9 de febrero de 2007 (páginas 12 a 20). En la sesión del 11 de diciembre se votaron los artículos 1º a 32 y 34 a 76; mientras que en la sesión del 12 de diciembre se votaron los artículos 33, 77 y 78. Respecto del artículo 78 sobre derogatorias, este artículo fue aprobado como venía en la ponencia, con la inclusión del aparte “el artículo 33”.

El texto definitivo aprobado en la plenaria de la Cámara se publicó en la Gaceta Año XV No. 697 del 29 de diciembre de 2006, texto que como se anotó contenía 78 artículos, cuyo artículo 78 sobre vigencia y derogatorias incluía el aparte “el artículo 33”, demandado en esta ocasión.

2.6.6 En segundo debate en la plenaria del Senado, la ponencia para segundo debate se publica en la Gaceta No. 617 de 2006, del lunes 4 de diciembre de 2006, bajo el título “ponencia para segundo debate al proyecto de ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados

por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” (páginas 1 a 28). Este proyecto contenía 80 artículos, cuyo artículo 80 era relativo a las vigencias y derogatorias, en donde se incluyó en la parte final el aparte “Derógase el artículo 33 del Estatuto Tributario”.

La discusión y aprobación en segundo debate en Senado se llevó a cabo en la sesión del 12 de diciembre de 2006, según obra en el Acta No. 37 de la fecha, publicada en la Gaceta del Congreso No. 071 del martes 13 de marzo de 2007.

Este texto conciliación fue publicado y aprobado en la Cámara, según consta en la Gaceta Año XVI No. 12 del 26 de enero de 2007. Igualmente, este texto de conciliación fue publicado y aprobado en el Senado, según obra en las Gacetas Año XV No. 663 del miércoles 13 de diciembre de 2006 y en la Gaceta Año XVI No. 73 del martes 13 de marzo de 2007, en donde se publica el Acta Número 39 de la sesión ordinaria del día jueves 14 de diciembre de 2006.

2.6.8 Ahora bien, el primer cargo de forma efectuado por la demandante, se centra en tres argumentos: se afirma en primer lugar, que no existió publicación de la ponencia para primer debate, en segundo lugar, que no existió exposición de motivos, y en tercer lugar, que se vulneró el principio de identidad. El segundo cargo, esgrime la falta de discusión y debate en las Comisiones Conjuntas de la derogatoria del artículo 33 del estatuto tributario, que se aprobó en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006.

Pasa por tanto la Corte a presentar una exposición sobre los principios que se consideran vulnerados para entrar a decidir si existió vulneración de los mismos.

### 3. Los principios de consecutividad e identidad 3

Estos dos principios en materia de trámite legislativo, han sido trascendentales para esta Corporación, en el sentido que son fundamento esencial del principio democrático.

En consecuencia, esta Corte en varios pronunciamientos ha establecido la importancia y alcance de estos principios y su marcada incidencia al interior de la elaboración de la ley. De la jurisprudencia constitucional se puede resumir lo siguiente:

3.1. La regla general, en punto del proceso de elaboración de una ley, consiste en que el proyecto (i) haya sido publicado oficialmente por el Congreso antes de darle curso en la comisión respectiva; (ii) que haya sido aprobado en primer debate en la correspondiente Comisión Permanente de cada Cámara, o en su defecto, en sesión conjunta de las Comisiones Permanentes de cada Cámara; (iii) que haya sido aprobado en cada Cámara en segundo debate; y finalmente, (iv) que haya obtenido la sanción del Gobierno Nacional.

3.2. Estos cuatro debates deben realizarse de manera completa e integral para que lo aprobado o improbadado tenga plena validez, exceptuándose aquellos casos en los cuales el Presidente de la República presente un mensaje de urgencia al interior del trámite legislativo. Situación en la cual es constitucionalmente factible que sesionen conjuntamente las comisiones permanentes de las cámaras.

En el presente caso, los debates se ceñirán a tres. Razón por la cual sesionaron de manera conjunta las Comisiones Terceras y Cuartas permanentes tanto de Cámara de Representantes como de Senado.

No obstante, estas sesiones se realicen conjuntamente y los debates sean tres, cada uno de estos debe surtirse en forma completa e integral, con el fin de que el contenido normativo sea sometido al trámite legislativo especial y pueda entenderse validamente aprobado.

3.4 El principio de identidad consiste en que las Cámaras debatan y aprueben regulaciones concernientes a las materias de que trata la ley, esto es, que exista identidad en el contenido material de las disposiciones.

La jurisprudencia ha aclarado que la relativización del principio de identidad no puede entenderse en sentido absoluto o ilimitado hasta el punto que lo haga del todo nugatorio, ya que la posibilidad de introducir modificaciones y adiciones a los proyectos de ley sólo resulta constitucionalmente viable, cuando el asunto o materia a que se refiere haya sido objeto de discusión, votación, aprobación o no, en primer debate.

De presentarse discrepancias entre las cámaras, existe la posibilidad de reunir una comisión accidental para que concilie dichas diferencias. Sin embargo, en aras del principio de consecutividad e identidad referidos, las materias que se concilien deben haber sido discutidas, votadas, aprobadas o improbadas en primer debate.<sup>4</sup>

#### 4. Las normas derogatorias y el principio de identidad o unidad de materia

Respecto de la naturaleza de las normas derogatorias y el principio de unidad de materia, consagrado en el artículo 158 de la Constitución Nacional, hay que realizar aquí la salvedad que por lo demás esta disposición superior no se encuentra dirigida a las normas derogatorias, que constituyen una unidad con las normas derogadas y no con el resto de las disposiciones de la ley que las deroga. De este modo, las cláusulas derogatorias no imponen ningún deber de conducta ni ninguna abstención de comportamiento, ya que simplemente se limitan a disponer la terminación de la vigencia de preceptos legales y, por tanto, carecen de contenido normativo que permita determinar la relación de materia con el resto del ordenamiento en que se hallan insertas.

Por medio de la derogación se cancela la vigencia de normas legales, produciéndose de esta forma la cesación de sus efectos y, por ende, su exclusión del ordenamiento positivo. Se trata entonces de la cristalización negativa de la facultad legislativa, ya que de la misma manera que el Congreso expide normas, puede suprimirlas, disponiendo su eliminación del sistema, sustituir las o modificarlas, siguiendo el principio según el cual las cosas se deshacen como se hacen.

La derogación puede ser expresa o tácita. Es expresa cuando la autoridad competente, esto es, el legislador señala en forma precisa y concreta los artículos u ordenamientos que deroga. Para que ella opere no es necesaria la intervención del intérprete o aplicador del derecho, pues simplemente se trata de excluir de la normatividad unos o varios preceptos legales, a partir del momento en que el legislador lo determine. En estos casos no se presenta ningún conflicto o incoherencia normativa entre la norma derogatoria y la derogada.

La derogación tácita tiene lugar cuando existe incompatibilidad entre lo dispuesto en la nueva ley respecto de lo regulado en la anteriormente vigente, lo que significa que debe haber cambio de legislación. En estos casos es necesario que el legislador haya generado una incoherencia normativa, al expedir las nuevas leyes. Para determinar la incompatibilidad de las disposiciones legales correspondientes es necesaria la intervención del intérprete o aplicador de la norma a quien le corresponde detectar la inconsistencia, y realizar una ordenación de preferencia entre una y otra norma conflictiva. No toda incoherencia normativa da lugar a una derogación por incompatibilidad, pues sólo hay derogación cuando la orientación de las normas conflictivas se realiza aplicando el criterio de *lex posterior*.

La derogación orgánica, que se presenta cuando el legislador regula íntegramente la materia a que la anterior se refería, así no exista incompatibilidad entre las disposiciones consagradas en una y otra, para la gran mayoría de doctrinantes ella está incluida en la derogación tácita. Sin embargo, para otros, ésta es una clase totalmente independiente.

La derogación de la ley es competencia privativa y exclusiva del Congreso de la República, como ya se ha anotado, no sólo porque la Constitución colombiana expresamente así lo señala en el numeral 1 del artículo 150, al asignarle la función de “Interpretar, reformar y derogar las leyes”, sino también se funda “en el propio principio democrático y en la soberanía popular (CP art. 1 y 3), que hacen que las potestades legislativas, siempre y cuando no violen normas superiores, deben ser consideradas inagotables. El Legislador actual no puede atar al Legislador del mañana, pues esto anularía el principio democrático, ya que unas mayorías ocasionales, en un momento histórico, podrían subordinar a las mayorías del futuro. La derogación de las leyes encuentra entonces sustento en el principio democrático, en virtud del cual las mayorías pueden modificar y contradecir las regulaciones legales precedentes, con el fin de adaptarlas a las nuevas realidades históricas, con base en el juicio político de conveniencia que estas nuevas mayorías efectúen. En materia legislativa, debe entenderse que la última voluntad de los representantes del pueblo, manifestada por los procedimientos señalados en la Carta, prevalece sobre las voluntades democráticas encarnadas en las leyes previas. Tal es pues el fundamento constitucional del principio *lex posterior derogat anterior*”.<sup>5</sup>

Así pues es válido afirmar que el legislador cuenta con facultad constitucional para modificar, sustituir o derogar la legislación preexistente, en el momento en que lo considere necesario o conveniente, sin limitación alguna, pues el constituyente no le impuso ninguna restricción ni condicionó el ejercicio de esa potestad, salvo en lo que se relaciona con la clase de leyes que se derogan, pues una ley sólo puede ser derogada por otra de igual o superior jerarquía; lo que significa por ejemplo, que una ley ordinaria no puede derogar normas de una estatutaria o de una orgánica.

La derogación del artículo 33 del Estatuto Tributario, contenida en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, no vulneraba entonces el principio de unidad de materia, pues en primer lugar, fue propuesta desde el primer debate y en segundo lugar, es facultad del legislador ejercer esa clase de actos respecto de la legislación preexistente (art. 150-1), en el momento que lo considere necesario o conveniente.

## 5. Del caso concreto

De lo constatado y argumentado en esta providencia, se concluye con relación con la derogatoria del artículo 33 del estatuto tributario, que corresponde al aparte “el artículo 33” contenido en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, lo siguiente:

5.1 El Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presenta un proyecto de ley al Congreso con el fin de “sustituir” o “reformular profundamente” la normatividad en materia tributaria. Dicho proyecto se encaminaba hacia la sustitución integral del ordenamiento tributario y en el artículo 2 sobre vigencias y derogatorias, se consagraba expresamente la derogación del Decreto 624 de 1989 y todas aquellas normas legales referidas a los impuestos de renta, sobre las ventas, gravamen a los movimientos financieros y retención en la fuente que no se encontraran incorporadas en dicho proyecto de ley, por lo cual también se proponía la derogatoria del artículo 33 contenido en el decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario que se proponía sustituir totalmente.

La Corte ha entendido que los Congresistas, de conformidad con el artículo 154 de la Constitución y los artículos 160 y 161 de la ley 5ª de 1992, en ejercicio de su legítima función parlamentaria y en razón a la naturaleza de la misma, pueden introducir y realizar modificaciones parciales o totales al proyecto original, siempre y cuando se mantenga la unidad de materia, como se mantuvo en este caso.

Entiende la Sala por tanto que el principio de identidad se mantuvo incólume en este caso, de acuerdo con lo exigido por el artículo 158 CN, máxime por cuanto se trataba de un proyecto de ley que originalmente buscaba sustituir en su totalidad la normatividad en materia tributaria, por cuanto si el Congreso introducía modificaciones parciales a la misma, éstas se encontraban dentro del ámbito de la totalidad que se proponía modificar el proyecto original. Por tanto no encuentra la Corte violación alguna al derecho de identidad por el hecho de que el proyecto original se encaminara a sustituir y el proyecto aprobado en primer debate, así como en las plenarias de la Cámara y el Senado, se dirigiera finalmente sólo a modificar la normatividad en materia tributaria.

Adicionalmente, encuentra la Corte que la derogación del artículo 33 del Estatuto Tributario fue propuesta expresamente en la ponencia para primer debate que se publicó en la Gaceta No. 527 y que fue aprobada en el texto final del primer debate y luego se introdujo en el texto final que pasó a ser ley de la República.

Finalmente, como se señaló en el acápite sobre la naturaleza de las normas derogatorias y la unidad de materia, encuentra la Corte que este principio no se encuentra dirigido a las normas derogatorias por cuanto frente a éstas se puede realizar un control de identidad en relación con su contenido material y solo frente al sistema normativo al cual pertenecían pero no frente al cuerpo normativo de la ley que la deroga.

5.2 Contrario a lo que señala la demandante, esta Corte constata que en el trámite legislativo de la ley 1111 de 2006 sí se cumplió con la publicación tanto del proyecto presentado por el gobierno, como con la publicación de las tres ponencias para primer debate, así como con la publicación del articulado del texto presentado para la aprobación final en primer debate, de conformidad con el artículo 157 Superior y el artículo 147 de la Ley 5ª de 1992.

Por consiguiente considera la Corte que no existe vulneración a la obligación de publicación del proyecto ni de las ponencias antes de que tuviera lugar el primer debate.

5.3 Igualmente, evidencia la Corte que no le asiste razón al demandante en cuanto a la falta de exposición de motivos en las diferentes ponencias para primer debate, por cuanto se constata, que tanto el proyecto del gobierno, como las ponencias para primer debate, presentaban exposición de motivos, cumpliéndose por tanto con lo exigido por el artículo 145 de la Ley 5ª de 1992.

5.4 En relación con el principio de identidad, insiste la Corte por tanto, en que la demandante no tiene razón cuando aduce que, como corolario de los dos vicios alegados por falta de publicación y falta de exposición de motivos, afirma que existió vulneración del principio de identidad, por cuanto dichos vicios no existieron. Así tampoco tiene razón la demandante, reitera la Corte, respecto a que se vulneró el principio de identidad en razón a la variación del proyecto original presentado por el gobierno frente al texto aprobado en primer debate en las comisiones conjuntas y en segundo debate en las plenarios de Cámara y Senado, por cuanto, como se anotó, al Congreso le asiste el legítimo derecho de variar el texto del proyecto presentado por el gobierno, manteniendo no obstante unidad de materia. Finalmente, por cuanto por la naturaleza misma de las normas derogatorias no se puede predicar vulneración del principio de identidad frente a las demás normas de la ley que estatuye dicha derogación.

5.5 Así mismo, encuentra la Corte que tampoco existió lugar a la vulneración del principio de consecutividad por falta de debate en las Comisiones Conjuntas de Cámara y Senado, tal y como lo alega la demandante, por cuanto, en primer lugar, la derogatoria del 33 del Estatuto Tributario se encontraba ya propuesta en la ponencia para primer debate que se publicó en la Gaceta No. 527; en segundo lugar, en la sesión del 21 de noviembre de 2006, según consta en el Acta No. 04 del 2006, se dio la discusión y aprobación del artículo 58 de la ponencia tal y como venía publicada en la Gaceta No. 527, con las modificaciones propuestas por el coordinador ponente. En este sentido, constata la Corte que se puso a consideración y aprobación de las Comisiones Conjuntas de Cámara y Senado la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, derogatoria que venía propuesta tanto en la ponencia para primer debate y se reiteró expresamente por el coordinador ponente; y en tercer lugar, por cuanto la derogatoria del artículo 33 fue aprobada finalmente en primer debate por las Comisiones Conjuntas de Cámara y Senado, en la sesión del 21 de noviembre del 2006.

5.6 Por consiguiente, con base en lo expuesto, esta Sala concluye que no se vulneró ni el principio de identidad ni el de consecutividad en relación con el trámite legislativo del aparte "el artículo 33" del artículo 78 de la hoy ley 1111 de 2006.

Por lo tanto, es palpable que se cumplió con el principio democrático vertido en los artículos 157 y 158 de la Constitución Política y en la ley 5 de 1992.

En este sentido, la Sala concluye que la derogatoria acusada se propuso desde el primer

debate, lo cual no corresponde con la acusación hecha por la accionante, no existiendo vulneración del principio de identidad o consecutividad.

Así las cosas, está Corte encuentra que no deben prosperar los cargos por vicios de trámite respecto del proceso de formación de la ley 1111 de 2006 en el aparte “el artículo 33” del artículo 78 de la ley 1111 de 2006, acusada en este proceso de constitucionalidad, por cuanto no se desconoció ni el principio de consecutividad ni el principio de identidad consagrados en la Constitución Política.

Por esta razón, la Corporación pasará a estudiar y pronunciarse respecto de los cargos de fondo presentados en la demanda.

## I. Análisis constitucional por vicios de fondo

En el análisis constitucional de fondo entrará la Corte a determinar, como se señaló en el problema jurídico, si la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, implica una vulneración de los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, así como un desconocimiento de los derechos adquiridos de los trabajadores.

Para resolver este problema, se referirá la Corte (i) en primer lugar a la norma derogada; (ii) en segundo lugar, a la primacía del principio de realidad tanto en materia laboral como tributaria; (iii) en tercer lugar analizará la Corte los principios de igualdad y equidad en materia tributaria; (iv) en cuarto lugar, abordará el tema de los derechos adquiridos; y (v) finalmente entrará a resolver el caso concreto.

### 1. La norma derogada

Antes de entrar a resolver los asuntos de fondo planteados, la Corte considera conveniente citar y señalar brevemente el alcance de la norma derogada. La norma derogada por el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, era el artículo 33 del Decreto 624 de 1989, conocido como Estatuto Tributario. Esta norma señalaba:

**“ARTICULO 33. INGRESOS EN DIVISAS DEL PERSONAL DIPLOMATICO.**

La cuantía de las remuneraciones percibidas en moneda extranjera por el personal diplomático o consular colombiano o asimilado al mismo, se declara en moneda colombiana, de acuerdo con la equivalencia de cargos fijada por el Ministerio de Relaciones Exteriores para sus funcionarios del servicio interno.

Las remuneraciones percibidas en moneda extranjera por funcionarios de entidades oficiales colombianas, distintos de los contemplados en el párrafo anterior, se declaran en moneda colombiana de acuerdo con la equivalencia de cargos similares en el territorio nacional, fijada igualmente por el Ministerio de Relaciones Exteriores.”

Esta norma, buscaba establecer para los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores o personal consular y diplomático una base gravable ficticia respecto de las remuneraciones realmente percibidas en moneda extranjera, estableciendo que las mismas se declararían en moneda colombiana y de conformidad con una equivalencia frente a los cargos en la planta interna de este Ministerio. Lo mismo se establecía para los funcionarios de entidades oficiales colombianas distintas al Ministerio de Relaciones Exteriores, cuya base gravable de las remuneraciones percibidas en el extranjero también era ficticia, en cuanto se declaraba en moneda nacional de acuerdo con la equivalencia de cargos similares en Colombia.

Esta norma era una de las tantas normas de equivalencia que se aplicaban a los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores frente a los funcionarios de la planta interna del mismo Ministerio, teniendo en cuenta que los primeros percibían su salario encontrándose en el servicio exterior, bajo unas condiciones particulares y especiales, dada la naturaleza de su cargo y de su misión. Estas normas se encontraban orientadas a determinar un salario ficticio de los funcionarios consulares y diplomáticos que no coincidía con la remuneración real que percibían éstos en el exterior, para efectos de determinar la liquidación y cotización en materias de seguridad social, pensión y prestaciones sociales, así como en el presente caso, para determinar la base gravable para efectos tributarios, en este caso para el impuesto sobre la renta, en cuanto se hacía equivaler el salario de los funcionarios de la planta externa al de los cargos en la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Frente a estas normas de equivalencia esta Corporación ha tenido ya la ocasión de pronunciarse en otras oportunidades, declarando su evidente inconstitucionalidad, por cuanto anulan el principio de realidad y el de igualdad.

Por consiguiente, se referirá esta Corporación a continuación a la jurisprudencia constitucional sobre las normas de equivalencia que han sido demandadas ante la Corte, por cuanto la jurisprudencia sentada en esta materia es aplicable en el presente caso en materia tributaria, ya que se trata de nuevo de la posible vulneración del principio de primacía de la realidad y del principio de igualdad en la tributación.

2. La primacía del principio de realidad y de igualdad tanto en materia laboral como en materia tributaria aplicada a los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores

En relación con la primacía del principio de realidad -art. 53 CN- e igualdad -art. 13- en materia laboral para los funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores, esta Corporación en sentencias C-292 del 2001, C-173 del 2004 y la C-535 del 2005, tuvo la oportunidad de pronunciarse, estableciendo claramente la prevalencia de la realidad sobre la ficción respecto de los ingresos reales de los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores como base para la determinación y liquidación de sus prestaciones sociales, lo que restablecía la igualdad de estos funcionarios frente al resto de funcionarios del sector estatal.

Igualmente, en la sentencia C-173 del 04, se demandó el parágrafo del artículo 7 de la ley de 2003 que establecía que para efectos del cálculo del ingreso base de cotización de los funcionarios que prestan sus servicios en la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores, se tomaría como base la asignación básica mensual y los factores salariales establecidos en las normas vigentes para los cargos equivalentes de la planta interna, así como que en todo caso, el ingreso base de liquidación de estos servidores también sería el establecido en las normas vigentes para los cargos equivalentes en la planta interna, teniendo en cuenta los toques de pensión que sean aplicables.

El fundamento de la demanda en aquella ocasión consistía en la disparidad entre los ingresos reales percibidos por los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores y los cargos equivalentes de la planta interna del mismo, pues estos últimos son inferiores a los de planta externa, pero servían de base para cotizar y liquidar la pensión. En este caso, la Corte tuvo entonces que resolver si el hecho de que no se tuviera en cuenta los ingresos reales percibidos por los funcionarios de la planta externa, que habían prestado sus servicios en el exterior para el Ministerio de Relaciones Exteriores, sino los ingresos -asignación básica mensual y los factores salariales- establecidos para los cargos equivalentes de la planta interna del Ministerio, violaba la Constitución en relación a los derechos a la pensión y a la igualdad frente a otros funcionarios públicos al momento de determinar su pensión, por cuanto no se tenía en cuenta lo efectivamente devengado por el funcionario durante la prestación de servicios en la planta externa para determinar su pensión.

En el caso en mención, la Corte realizó un estudio de la naturaleza de las funciones de los empleados del Ministerio de Relaciones Exteriores en la planta externa, con el fin de analizar el problema del trato desigual entre los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores frente a otros funcionarios públicos al momento de calcular el monto de la pensión, recordando su jurisprudencia respecto a la liquidación de pensiones de funcionarios que se han desempeñado en la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Respecto de la naturaleza de las funciones y particularidades de los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores, la Corte recordó que dada la particularidad de sus funciones y de su misión, la normatividad les ha concedido una serie de condiciones laborales y salariales beneficiosas que se corresponden con las cargas que deben asumir en el exterior para el desempeño de sus funciones.

En dicha oportunidad la Corte reiteró su jurisprudencia<sup>6</sup> establecida para la liquidación de la pensión y el cálculo de todas las prestaciones sociales en diversos procesos de tutela de antiguos funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores que consideraron vulnerados sus derechos fundamentales a la seguridad social, a la igualdad, a la subsistencia digna y al mínimo vital. Lo anterior en razón a que el Ministerio de Relaciones Exteriores había liquidado los aportes al sistema de pensiones sobre un ingreso base de cotización que no correspondía al que realmente devengaron cuando se desempeñaron como funcionarios públicos en el servicio exterior, como resultado del establecimiento de equivalencias entre los cargos de planta interna y los de planta externa, y específicamente al punto de las equivalencias salariales. En todos estos casos, la Corte concedió el amparo tutelar determinando que la

base de liquidación de la pensión no había sido hecha con base en la remuneración que efectivamente recibió el funcionario, es decir, teniendo en cuenta el salario real, sino con base en un salario menor y ficticio, en virtud de las equivalencias anteriormente consagradas.

Por tanto, evidencia la Sala que en esta materia la jurisprudencia de esta Corporación ha sido clara y precisa al exigir que las cotizaciones para pensión para los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores debe hacerse con base en sus ingresos reales o teniendo como base el salario efectivamente devengado, por cuanto lo contrario constituye una vulneración del principio de primacía de la realidad y una discriminación frente a los demás funcionarios públicos a quienes sí se les liquida su pensión de acuerdo con lo realmente percibido, de conformidad con los artículos 13, 48 y 53 de la Constitución Nacional y la Ley 100 de 1993.

A este respecto expuso la Corte:

“ ...las cotizaciones para pensión deben hacerse tomando en consideración la asignación que corresponde al cargo realmente desempeñado, pues hacerlo a partir de una asignación distinta o supuestamente equivalente resulta discriminatorio. Si se acogiera un criterio distinto al determinado jurisprudencialmente el resultado sería que aquellos trabajadores que han devengado un mayor salario van a recibir prestaciones sociales que en realidad pertenecen a labores de menor asignación, desarrolladas por trabajadores que generalmente cumplen distintas funciones a consecuencia también de su nivel de preparación, quienes además ostentan otras responsabilidades concordantes con su cargo. Es decir, lo recibido no correspondería al empleo, ni a las funciones, ni a las cargas propias del trabajo desempeñado. Por ese motivo, esta Corte ya ha anotado que las normas que respaldan este tipo de prácticas frente a cierto grupo de trabajadores son inconstitucionales y deben ser inaplicadas, pues resultan contrarias a los principios de dignidad humana e igualdad, y violatorias de los derechos al mínimo vital y a la seguridad social, derechos que tienen un fundamento constitucional expreso (C.P. arts. 48, y 53).

(...)

Visto todo lo anterior es claro que en cuanto a la cotización y liquidación de aportes para pensión de quienes hicieron parte del cuerpo diplomático en el exterior, existe una línea jurisprudencial consolidada, en el sentido de sostener que tal liquidación debe hacerse tomando como base el salario realmente devengado por el ex trabajador y nunca un salario inferior, que además es ficticio, pues no corresponde realmente al cargo desempeñado y a las responsabilidades derivadas del mismo. Y la razón es que la pensión es un salario diferido<sup>7</sup>. De ello se sigue la inconstitucionalidad de cualquier norma o disposición que ampare una liquidación de aportes con base en un salario equívocamente denominado equivalente, que en realidad resulta ser menor al recibido por el titular del derecho.”  
(subrayado y negrilla fuera de texto)

En este sentido, consideró la Corte que la liquidación de pensiones para los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores con base en un salario ficticio y no con base en el salario real, tal como lo consagraba la norma de equivalencia en esta materia constituía un trato claramente discriminatorio que desconocía el derecho a la igualdad, por lo

cual tal norma fue sacada del ordenamiento jurídico.

En esta sentencia se reitera nuevamente el precedente jurisprudencial de esta Corporación en torno al ingreso base de cotización de la pensión de jubilación de los funcionarios del servicio exterior, tanto en sentencias de tutela<sup>8</sup> como en la sentencia de constitucionalidad ya aludida -sentencia C-173-04, M. P. Eduardo Montealegre Lynnett-, en las cuales se consideró como inconstitucional las normas de equivalencia a partir de las cuales se determinaba el ingreso base de cotización de la pensión de jubilación con base en un salario ficticio y no real, por cuanto contrariaba el principio de primacía de la realidad, y los principios de igualdad y dignidad humana, y lesionaba los derechos fundamentales al mínimo vital y a la seguridad social de los pensionados.

Con base en esta jurisprudencia la Corte entró a resolver en dicha oportunidad el régimen de liquidación de las prestaciones sociales de los funcionarios del servicio exterior, para lo cual expuso la Corte:

“En el régimen legal de la carrera diplomática y consular se ha distinguido entre el ingreso base de cotización y liquidación de la pensión de jubilación y el ingreso base de cotización de las prestaciones sociales. Es decir, no obstante que aquella y éstas se han sujetado al salario de cargos equivalentes en planta interna, su regulación se ha hecho en disposiciones diferentes.

(...)

No obstante su regulación en normas legales diversas, los problemas constitucionales planteados por la cotización y liquidación de la pensión de jubilación y por la liquidación de las prestaciones sociales de los funcionarios del servicio exterior con base en el salario que corresponde a un cargo equivalente en planta interna y no con base en el salario realmente devengado, son los mismos. Esto es así en tanto en uno y otro caso se incurre en tratamientos diferenciados injustificados que contrarían el mandato de igualdad en la formulación del derecho y que, frente a casos concretos, resultan lesivos de derechos fundamentales como los de seguridad social y mínimo vital. Entonces, tratándose de problemas constitucionales similares, la uniforme línea jurisprudencial desarrollada de tiempo atrás por esta Corporación resulta aplicable y por lo mismo se debe declarar la inexecutable de la norma legal demandada.

El Ministerio de Relaciones Exteriores se opone a la declaratoria de inexecutable argumentando que el régimen legal diferenciado que se consagra respecto de la cotización y liquidación de la pensión de jubilación y de las prestaciones sociales de los funcionarios del servicio exterior se justifica por la necesidad de adecuar los ingresos de tales servidores al costo de vida de los países en los que cumplen sus funciones.

Para la Corte, como se ha visto, ese tratamiento no está justificado pues implica un desconocimiento del mandato de igualdad en la formulación del derecho y del principio de primacía de la realidad en las relaciones laborales, principios de acuerdo con los cuales la pensión de jubilación y las prestaciones sociales deben cotizarse y liquidarse con base en lo realmente devengado por el funcionario del servicio exterior y no con base en un salario inferior que no le corresponde. ”

Considera la Corte, que esta misma línea jurisprudencial es aplicable en el presente caso, en la cual se demanda la derogatoria de otra norma de equivalencia, esta vez para hacer equivaler la base gravable de los funcionarios consulares y diplomáticos en el exterior a la base gravable de los funcionarios de la planta interna del Ministerio, para efectos del impuesto de renta, partiendo para ello de la consideración de un salario ficticio o teórico. En este sentido, evidencia la Sala que existe una línea de jurisprudencia constitucional sistemática y consolidada, de acuerdo con la cual, debe primar el principio de realidad en las relaciones laborales, y ello tanto para efectos de la cotización y liquidación de la pensión de jubilación y prestaciones sociales de los funcionarios del servicio exterior, como en este caso en materia tributaria para exigirles a estos mismos funcionarios que cumplan con su obligación de tributar al Estado de conformidad con lo realmente percibido.

En este orden de ideas, de la misma manera como esta Corporación ha encontrado que las liquidaciones de prestaciones sociales de los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores que se realizan con base en el salario de cargos equivalentes en planta interna del mismo Ministerio, vulnera los principios constitucionales de primacía de la realidad, de dignidad humana e igualdad y, por cuanto no se realizan con base en el salario realmente devengado sino con base en un salario ficticio, de la misma manera encuentra la Corte en esta oportunidad, que la liquidación de los impuestos de los funcionarios de la planta externa del Ministerio del Exterior, calculada a partir de una base gravable ficticia que no corresponde a la remuneración real, es violatorio tanto del deber constitucional de tributar, y ello con base en el salario real, como del principio de igualdad frente al resto de funcionarios públicos que tienen que pagar el impuesto sobre la renta con base en el salario realmente devengado.

Considera la Sala que así como se protege al trabajador y sus derechos, también este debe cumplir a cabalidad con sus deberes constitucionales frente al Estado y a la sociedad, en este caso el de tributar, y no puede pretender de un lado que se protejan sus derechos, dejando de cumplir con sus deberes y obligaciones constitucionales, en este caso específico la de tributar con base en sus ingresos reales, ya que los deberes con correlato de los derechos ciudadanos.

Por consiguiente, encuentra la Corte que a pesar de la diversidad de materias que constituyen la seguridad social, las pensiones y prestaciones sociales y la materia tributaria, estos mismos argumentos y principios constitucionales de primacía de la realidad sobre la ficción en materia laboral específicamente en el caso de los funcionarios de la planta exterior del Ministerio de Relaciones Exteriores, son aplicables también en materia tributaria, esto es, respecto del establecimiento de las cargas tributarias que deben soportar tanto los funcionarios públicos en general como los funcionarios de la planta exterior del Ministerio de Relaciones Exteriores.

En este sentido, en criterio de la Corte, de la misma manera como se aplica y protege el principio de realidad y de igualdad en materia laboral, para la cotización de aportes y liquidación en seguridad social, pensiones y prestaciones sociales de los funcionarios consulares y diplomáticos en el exterior, así también se deben aplicar los mismos principios en torno a los impuestos que deben pagar los trabajadores en general al Estado, con el fin de cumplir con su deber de contribuir a los gastos públicos, especialmente cuando se trata de

funcionarios públicos del Estado colombiano, dentro de los cuales no pueden constituir una excepción los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores. Lo contrario, sería para la Corte, contrario tanto a los principios de primacía de la realidad sobre la ficción como al principio de igualdad.

Encuentra la Corte por tanto, que así como constituiría una vulneración al principio de igualdad el liquidar la seguridad social, pensión y prestaciones sociales de los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores con base en un salario inferior y no con base en el salario real de estos funcionarios, así mismo, constituye una vulneración del principio de primacía de la realidad y de igualdad el que la liquidación de los impuestos que deben pagar estos funcionarios no se realice con base en el salario real sino con base en un salario inferior y ficticio. En el primer caso el afectado sería el funcionario público, en el segundo caso el afectado es el Estado, la administración pública y la sociedad.

A continuación, la Corte pasará a estudiar más detalladamente lo relativo al principio de igualdad y equidad en materia tributaria a fin de poder determinar más detalladamente si existe vulneración de estos principios con la derogatoria de la norma de equivalencia en materia tributaria que establecía el artículo 33 del Estatuto Tributario derogado.

## 2. Principios de igualdad y equidad en materia tributaria

El artículo 363 de la Constitución Nacional establece que “[e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” y que “[l]as leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Para la Corte el principio de equidad está estrechamente vinculado con el de igualdad tributaria, y la no retroactividad de las leyes tributarias se encaminan a proteger las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes. La Corte pasa a estudiar estos principios.

2.1 En relación con el contenido y alcance del principio de igualdad en materia tributaria, la jurisprudencia constitucional ha establecido, en primer lugar, una regla general de igualdad, que implica en principio la obligación de todos los colombianos y trabajadores de tributar de conformidad con su situación patrimonial y su ingreso salarial. Este principio general de igualdad incluye también y como parte del mismo principio, un principio de diferencia, el cual implica un tratamiento tributario diferencial de conformidad con la situación económica de las personas o las características socio-económicas del grupo social sobre el cual recaiga dicha regulación tributaria.

Respecto del principio general de igualdad en materia tributaria, la Corte ha sido clara al establecer que este implica en principio el deber constitucional de todos los ciudadanos y trabajadores colombianos de tributar en igualdad de condiciones, de conformidad con el artículo 95-9 de la Constitución Nacional. Así en sentencia C-572/03 M.P: Jaime Araújo Rentería, esta Corte estableció el principio general del tributo o el deber constitucional de contribuir, el cual establece la obligatoriedad de todas las personas, por el hecho de su pertenencia a una determinada sociedad, de contribuir con los gastos e inversiones públicas.

A este respecto la Corte expuso:

“

## 2.1. El deber constitucional de contribuir

Desde los tiempos de Adam Smith se ha hablado de unos principios rectores de la tributación, entre los cuales cabe destacar el de la obligatoriedad, conforme al cual todas las personas, por el simple hecho de participar en la vida social, tienen el deber moral de pagar los tributos que se causen a su cargo. Es decir, para el desarrollo de las tareas públicas el Estado debe acopiar ingentes recursos económicos que encuentran una buena respuesta en la tributación, razón por la cual, en principio todos los individuos de la sociedad política están llamados a servir financieramente las cargas públicas en forma proporcional a su capacidad económica, lo que de suyo encuentra justificación en la reciprocidad que debe presidir las relaciones entre el Gobierno y la comunidad. Pues, según lo enseña la historia, el individuo aislado arrastra consigo un fardo de necesidades que tienden a dominarlo y anularlo en tanto ser humano; contra lo cual obra de manera constructiva la sociedad política, que en cuanto tal le proporciona a las personas oportunidades y condiciones de existencia propicias a su crecimiento material y espiritual. Haciéndose patente la presencia activa del individuo en cuanto integrante de la sociedad a la que presta su concurso y de la cual obtiene bases para su desarrollo; por su parte, la sociedad sólo puede existir a condición de que los individuos la hagan posible, como en un juego dialéctico en el que tanto el ser individual como el ser social se benefician mutuamente. Siendo esto así, cada individuo, en la medida del beneficio que percibe o de la capacidad económica que lo sustenta, debe acudir al llamado del Tesoro Público proveyéndolo con sus recursos a prorrata de lo que la ley disponga.

En esta dimensión deóntica la Constitución Política establece en su artículo 95-9, como uno de los deberes de la persona y del ciudadano:

“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Es decir, siendo Colombia un Estado Social de Derecho, la persona, en tanto fundamento y fin último del Estado, aparece cobijada por un cúmulo de derechos y deberes que impulsan sus pasos en provecho propio y del de los demás. De suerte tal que la vida en sociedad debe entenderse reconociendo los deberes como extremo indefectible de los derechos<sup>9</sup>, y no como carga que pueda echarse injustificadamente sobre los hombros de los demás, con la subsiguiente inequidad que ello puede acarrear contra unos y a favor de otros. En este sentido, la regla constitucional enseña que todas las personas deben tributar con arreglo al beneficio que perciban o a su capacidad económica, no siendo dable reclamar la materialización de los derechos con prescindencia de los deberes y obligaciones que aparejan correlativamente. Por donde, el peso deóntico de la Constitución les concierne a todos los habitantes del país.”<sup>10</sup>

De otro lado, como parte del principio de igualdad en materia tributaria, se encuentra el principio de diferencia en esta materia, el cual complementa, concretiza y hace efectivo el

principio de igualdad a partir de tener en cuenta la diferencia tanto de las personas como de los grupos o sectores sociales a los cuales se encuentra dirigida la imposición tributaria. La Corte encuentra en este punto de especial relevancia la aplicación del principio que informa al Estado Social de Derecho, según el cual, este debe proteger de manera especial, a aquellas personas que por sus condiciones económicas o sociales, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta, lo cual debe tener efectos directos en materia tributaria. Así mismo, dentro de los mecanismos mediante los cuales el Estado establece un tratamiento diferencial respecto de la obligación general de tributar, se encuentra la exención tributaria, que constituye una excepción a este principio general.

A este respecto la Corte ha sostenido:

“

## 2.2. La exención tributaria, naturaleza y fines

Con especial referencia hacia los principios de la generalidad y equidad del tributo, que comparten los artículos 95-9, 363 y 13 de la Constitución, se levanta la figura de la exención en tanto privilegio a favor de algunos, o en cuanto medio de promoción de la igualdad a favor de otros. Imponiéndose en cada hipótesis la necesidad de que el legislador apoye los contenidos normativos de la exención en motivos y objetivos constitucionales que guarden armonía con los necesarios parámetros de racionalidad, utilidad y proporcionalidad. De manera tal que, en cualquier evento, la exención debe ensamblarse constitucionalmente en una relación de medio a fin que sea compatible con la primacía del interés general sobre el particular. De lo cual se sigue lógicamente que, la exención tributaria, en cuanto ruptura del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, debe estar plenamente justificada. Una posición en contrario resulta lesiva de los postulados superiores que rigen el tributo, y por tanto, de la esencia misma del Estado Social de Derecho.

La Corporación se ha referido en múltiples oportunidades a la naturaleza y fines de la exención tributaria, tal como puede apreciarse en el siguiente texto, que dice:

(...)

“Ciertamente es también que para el diseño, establecimiento, administración, manejo y utilización de la exención el Congreso debe atenerse a los postulados constitucionales que informan la esfera tributaria desde sus diferentes ángulos, a saber: 1) principios del derecho tributario; 2) iniciativa legislativa para establecer exenciones del orden nacional; 3) autonomía territorial en materia fiscal; 4) protección y límites en relación con los tributos territoriales; 5) igualdad frente a las cargas públicas. Y claro, atendiendo siempre a la consonancia que reclaman los derechos fundamentales, las políticas económicas, fiscales, sociales y ambientales, los planes de desarrollo y la ejecución presupuestal histórica que en lo pertinente guarde relevancia”.<sup>11</sup> <sup>12</sup> (subrayado fuera de texto)

De lo anterior encuentra la Corte importante resaltar que las exenciones tributarias determinadas por el legislador deben cumplir con unos fines constitucionales legítimos entre los cuales se encuentra nuevamente la igualdad frente a las cargas públicas, lo cual tiene

relevancia directa en el presente caso, por cuanto la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario lo que busca no es vulnerar la igualdad sino por el contrario restablecerla, en este caso concreto, la igualdad frente a la carga tributaria del impuesto de renta que deben asumir los trabajadores en general y los funcionarios públicos en este caso en especial. Por lo tanto y teniendo en cuenta tanto el principio general de tributación, como el principio de diferencia en materia tributaria, de conformidad con las condiciones establecidas para que proceda de manera constitucional una exención tributaria, no encuentra la Corte razón alguna para afirmar que en la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario establecida por la ley 1111 de 2006 exista vulneración alguna al principio de igualdad.

Por el contrario, no sólo no encuentra esta Sala vulneración alguna al principio de igualdad por la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, sino que lo que evidencia es un restablecimiento del principio general de igualdad en materia tributaria, por cuanto se trata del desmonte de una norma que lo que establecía era un privilegio o una exención en materia de tributos, a través de una equivalencia ficticia entre los salarios efectivamente devengados por los funcionarios consulares y diplomáticos en el exterior con los salarios de los cargos en la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Por consiguiente, encuentra la Corte que esta derogatoria no vulnera el principio de igualdad, por cuanto en primer lugar, lo que implica es la abolición de un trato diferencial sin sustento constitucional y el restablecimiento de la igualdad frente al tratamiento tributario general que se aplica al resto de funcionarios públicos. En segundo lugar, encuentra la Corte, que el aparte demandado de la norma derogatoria tampoco vulnera el derecho a la igualdad por cuanto esta derogatoria se aplicará en igualdad de condiciones a todos los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, derogatoria que se encuentra en concordancia con el grupo social sobre el cual recae. Y en tercer lugar, en criterio de la Sala tampoco vulnera el derecho a la igualdad, por cuanto los destinatarios de la norma derogada no están dentro del grupo personas que por sus condiciones económicas o sociales, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta o vulnerabilidad, sino que por el contrario, en virtud de sus cargos y la naturaleza de sus funciones gozan de condiciones laborales y salariales especiales que les permiten asumir la imposición tributaria por parte del Estado, bajo las mismas condiciones en que lo hacen el resto de funcionarios públicos, sin que esto constituya una carga desproporcionada o desmedida.

De otra parte, tampoco encuentra la Corte que esta derogatoria vulnere el derecho a la igualdad, por cuanto si se aplica frente a la norma derogatoria el test de igualdad, se puede apreciar claramente que tanto el fin buscado como el medio adoptado se avienen a la Carta Fundamental. En este sentido, considera la Sala que la medida adoptada con la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, constituye una medida que responde a un fin constitucional legítimo, como el de la obligación de tributación de todos los ciudadanos y trabajadores colombianos y el de aumentar la recaudación en el tributo, y es una medida adecuada, proporcional y racional. Es una medida adecuada, por cuanto el medio escogido es adecuado para alcanzar el fin propuesto, esto es, el restablecimiento del principio de igualdad en la tributación; proporcional, por cuanto sólo se exige el tributo de manera proporcional al ingreso real y efectivamente devengado; y es racional, por cuanto el fin

buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos, sino por el contrario ordenados por la propia Constitución en su artículo 95-9 CP.

De otra parte, encuentra la Sala también que la medida adoptada con la derogatoria se encuentra encaminada no solo a restablecer la igualdad sino que contribuye a incrementar el recaudo tributario, lo cual no sólo no está prohibido sino que es una facultad que de manera expresa -según lo señalado en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución- le es asignada al Congreso y que se deriva directamente de la obligación de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, de conformidad con lo establecido por el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política. El medio del que se vale el Congreso para tal efecto, radica en desmontar la exención tributaria para los funcionarios del servicio exterior que representaba el artículo 33 del Estatuto Tributario, con miras no sólo a restablecer la igualdad frente a los demás funcionarios públicos sino también a incrementar el monto de lo recaudado mediante el pago del impuesto de renta. Así también, este medio es idóneo para alcanzar dicho fin, por cuanto el desmonte de un beneficio tributario es un medio idóneo para incrementar el recaudo por concepto de impuestos.

Ahora bien, conforme lo expuso esta Corporación con suficiente amplitud en algunos de los fallos citados en el aparte anterior, las normas de equivalencia tanto para cotizar y liquidar los aportes a pensión o prestaciones sociales, como para determinar la base gravable para el impuesto de renta, resulta discriminatoria ya que, de un lado, supone una afectación de los derechos laborales, en cuanto permite que sólo a cierto sector de trabajadores estatales, esto es, los que laboran en el servicio exterior, se les liquiden su pensión y prestaciones sociales, de acuerdo con el salario percibido por otros servidores que reciben sumas inferiores, y no con base en el salario real. Así mismo, en materia tributaria, la norma de equivalencia derogada, representaba un beneficio que no tiene sustento constitucional, por cuanto a unos funcionarios públicos, los del servicio consular y diplomático en el exterior, se les cobra el impuesto de renta con base en una base gravable declarada en moneda legal y a partir de los salarios inferiores devengados en los cargos de la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores, mientras que el salario real devengado por estos funcionarios en moneda extranjera es mayor, lo cual se traduce en un detrimento de lo recaudado por concepto del impuesto a la renta, y por consiguiente también del peculio público.

Considera por tanto la Corte que el aparte demandado de la norma derogatoria de dicha equivalencia no es violatoria del principio de igualdad, por cuanto la base gravable para el impuesto de renta para la generalidad de trabajadores de los sectores público y privado es calculada de conformidad con el salario real causado, mientras que el tratamiento recibido por quienes hacen parte del servicio exterior era sustancialmente diferente, sin que existiera una justificación constitucionalmente razonable que amparara tal distinción. Por el contrario, la finalidad perseguida por la norma derogada se perfila como inconstitucional, pues pretende desconocer el salario real como base gravable para determinar el impuesto de renta. Cabe reiterar entonces aquí, que la Corte encuentra que en materia tributaria, como en materia laboral, el criterio aportado por el monto del salario realmente devengado es insoslayable, pues el impuesto de renta debe corresponder a la verdad real de la remuneración efectivamente percibida en concordancia con la dignidad y funciones del cargo desempeñado, como también lo es en materia laboral para efectos de liquidar pensiones y

prestaciones sociales.

Por tanto, se insiste en que la derogatoria acusada en vez de vulnerar el principio de igualdad lo que hace es restablecerlo, por cuanto busca darle igual tratamiento a todos los funcionarios públicos del Estado colombiano y dentro del grupo específico al cual está destinada la derogatoria a los funcionarios consulares y diplomáticos que hacen parte de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores, quienes perciben remuneraciones en moneda extranjera, frente a los cuales, por lo demás, no se percibe una condición social de debilidad o vulnerabilidad manifiesta, que amerite un trato diferencial en materia tributaria, sino que por el contrario esta Corte encuentra que se encuentran en una situación laboral que les permite asumir la carga tributaria que se les exige sin que ésta constituya una media desproporcionada o desmedida. Esto es así, ya que el servicio consular y diplomático cuenta con condiciones laborales especiales establecidas por el Decreto 274 de 2000, que les permiten asumir la imposición del impuesto de renta con una base gravable determinada a partir de sus ingresos reales y no ficticios o teóricos.

Por todas las razones expuestas, la Sala evidencia que no existe vulneración alguna del principio de igualdad -art. 13 Superior- en materia tributaria, razón por la cual este cargo no está llamado a prosperar. Pasará la Corte a referirse al principio de equidad en el tributo.

A partir del criterio general de equidad se derivan los criterios de equidad vertical y horizontal, el primero de los cuales hace referencia a que los contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, deben contribuir de manera equivalente, y se encuentra directamente asociado al principio de progresividad en materia tributaria, en cuanto aquellos que perciben mayor renta terminan progresivamente obligados a un mayor pago; y el segundo, a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica.

Con respecto al principio de equidad en el tributo esta Corporación estableció<sup>14</sup>:

“

Como ya ha sido determinado de manera reiterada por esta Corporación, el principio de equidad tributaria se desenvuelve como derecho a la igualdad dentro del campo fiscal, en íntima correspondencia con el principio de la generalidad del tributo que de suyo constituye basamento del derecho a la igualdad frente a las cargas públicas<sup>15</sup>. Así, la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados<sup>16</sup>. De manera tal, que a partir de la materialidad económica del hecho en cuestión pueda el operador del derecho asentar la información dentro de un marco jurídico preciso y secuencial que le permita identificar la clase (sic) de hecho imponible que se da, la particular condición que asume el sujeto pasivo de cara a su correspondiente extremo activo y al desdoblamiento de la prestación en cuanto (sic) dar, hacer o no hacer, los eventuales beneficios fiscales que puedan militar a favor del sujeto pasivo, la periodicidad fiscal del tributo en términos de causación, el régimen tarifario aplicable, la liquidación, y por contera, la forma y plazo para el pago de la exacción determinada (sic)<sup>17</sup>.

Por ello, el sentido de la igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y estricto acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos<sup>18</sup>.

Por su parte, en cuanto al principio de progresividad, ha considerado la Corte de manera reiterada, que se deduce del principio de equidad vertical y hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados<sup>19</sup>.

Entonces, si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera– una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás<sup>20</sup>.”

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional relativa al principio de equidad en materia tributaria, encuentra la Corte que la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario se encuentra conforme con el principio de equidad en el tributo –art. 363 CN–, por cuanto se restablece la imposición de la tributación con base en el salario realmente devengado por el servicio consular y diplomático en el exterior, en igualdad de condiciones con el resto de funcionarios, lo cual representa, en este caso concreto una mayor obligación de tributación en virtud del mayor salario devengado por estos funcionarios, lo cual encuentra la Corte que no riñe con el principio de equidad sino que por el contrario lo materializa, ya que el principio de equidad exige proporcionalidad entre lo realmente percibido en renta y lo tributado, lo cual se traduce en que aquellos que registren mayores ingresos y tengan mayor capacidad de pago se encuentran obligados a una mayor tributación.

Con fundamento en todo lo anterior, encuentra la Corte, que en cuanto el artículo 33 derogado en el aparte “el artículo 33” del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 buscaba establecer una base gravable supuesta o ficticia para calcular el impuesto de renta que debían pagar los funcionarios del servicio exterior, base gravable que no correspondía al salario real que debe aplicarse para la tributación de conformidad con las reglas generales en esta materia, y que por tanto constituía un beneficio y un trato diferencial que no cumplía con un fin constitucional legítimo; el desmonte de este privilegio en materia tributaria para los funcionarios del servicio consular y diplomático del Ministerio de Relaciones Exteriores, no solo no es violatoria de los principios de igualdad y equidad en materia tributaria sino que por el contrario cumple con una función constitucional legítima al establecer que los funcionarios consulares y diplomáticos, en igualdad de condiciones al resto de los funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores y al resto de funcionarios públicos del Estado colombiano y para efectos de liquidar el impuesto sobre la renta de estos funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, se determine la base gravable cuantificando el salario o

remuneración real percibido en el exterior.

De conformidad con lo expuesto, esta Corte coincide por tanto con el concepto del Ministerio Público, así como del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos Nacionales DIAN, en el sentido de que la derogatoria que establece el artículo 78 de la ley 1111 del 2006 del artículo 33 del Estatuto Tributario que establecía el beneficio tributario estudiado en este caso, no vulnera los principios de igualdad ni de equidad tributaria, sino que por el contrario los restablece.

### 3. Los derechos adquiridos de los trabajadores

Finalmente y con relación al tema de los derechos adquiridos, es claro para la Corte que la Constitución Nacional consagra la protección de los derechos adquiridos en materia civil en su artículo 58 Superior, y que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional<sup>21</sup> en el derecho público las situaciones jurídicas consolidadas también son objeto de protección. En este orden de ideas, la Constitución garantiza los derechos adquiridos, concepto que hace relación a situaciones jurídicas consolidadas frente a las cuales no puede existir una afectación por medio de leyes o normatividad posterior<sup>22</sup>. En este sentido, el concepto de derechos adquiridos se relaciona directamente con el principio de irretroactividad de la ley, por cuanto, como esta Corte lo ha establecido, en principio una norma posterior no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de una regulación anterior, pero en cambio la ley puede modificar discrecionalmente las meras probabilidades o esperanzas que se tienen de obtener algún día un derecho.

En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente. En este sentido es que el artículo 363 de la Constitución Nacional establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Para que existan derechos adquiridos en materia tributaria deben existir por tanto situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no pueden ser afectadas o desmejoradas por la normatividad posterior, en detrimento de los intereses de los contribuyentes.<sup>23</sup> El reconocimiento de los derechos adquiridos en materia tributaria exige por tanto que las leyes en esta materia rijan hacia el futuro, esto es, que una ley tributaria posterior no pueda desconocer ni afectar situaciones jurídicas ya reconocidas de los funcionarios públicos, lo cual no obstante no impide que el legislador en este campo pueda modificar, crear o derogar impuestos o exenciones tributarias o que deba mantener beneficios fiscales de manera permanente, por cuanto hacia el futuro una ley puede modificar las normas tributarias sin que ello implique afectación de derechos adquiridos.

En este caso es claro para la Corte que la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario no afecta situaciones jurídicas consolidadas de los funcionarios consulares y diplomáticos, por cuanto esta medida empezó a regir desde su expedición hacia el futuro y no

contemplaba efecto retroactivo alguno. En efecto, la Corte evidencia que la misma demandante cuestiona no que la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario tenga efectos retroactivos rigiendo hacia el pasado, sino que cuestiona la modificación o el desmonte mismo de este beneficio tributario, en el sentido que rige hacia futuro.

En este sentido, encuentra la Corte que lo que realmente se está cuestionando, no es la vulneración de los derechos adquiridos, por cuanto no existe en este caso, sino la potestad legislativa misma que la Constitución ha concedido al legislador para regular la materia tributaria. Respecto de este punto, la Corte se permite reiterar su jurisprudencia en el sentido que el legislador goza de amplias facultades de regulación en materia tributaria, pudiendo crear, modificar o derogar impuestos o cargas tributarias, así como beneficios o exenciones en materia de impuestos, siempre y cuando actúe dentro de los límites impuestos por los valores, principios y derechos fundamentales consagrados por la Constitución Política.<sup>24</sup>

Como consecuencia de lo anterior, es claro para la Corte que respecto de los salarios devengados por los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores, esto es, por los funcionarios consulares y diplomáticos en el exterior cuya remuneración se dio en moneda extranjera, antes de la entrada en vigencia de la ley 1111 de 2006, no se les está aplicando la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, sino que esta derogación rige hacia el futuro. Como se evidencia entonces, la ley 1111 de 2006 tiene aplicación hacia el futuro, y la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, tiene efectos hacia el futuro para la determinación de la base gravable para el impuesto de renta con base en los salarios realmente devengados por el servicio consular y diplomático a partir de la entrada en vigencia de la modificación al Estatuto Tributario consagrada en la ley 1111 de 2006.

Por consiguiente, para la Corte el cargo por violación al artículo 58 de la Carta Política tampoco tiene fundamento constitucional alguno, ni se vulnera tampoco el artículo 363 de la Constitución Política, por cuanto no se configura en este caso la existencia de un derecho adquirido en relación al beneficio tributario derogado, ni se están afectando situaciones jurídicas consolidadas en cuanto no se afecta retroactivamente los salarios ya percibidos por los funcionarios consulares y diplomáticos, sino que la medida rige hacia el futuro afectando los salarios reales devengados a partir de la entrada en vigencia de la ley 1111 de 2006, y por cuanto tampoco se produce una desmejora salarial para los funcionarios respectivos.

#### 4. Caso concreto

Con fundamento en las consideraciones expuestas en la parte motiva y considerativa de la presente sentencia de constitucionalidad, la Corte constitucional concluye que los cargos de fondo alegados por la demandante por violación del principio de igualdad y equidad en materia tributaria, así como por violación de los derechos adquiridos de los trabajadores del servicio consular y diplomático en el exterior, en contra de la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario contenida en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006 no deben prosperar por las siguientes razones:

4.1 En primer lugar, la Corte reitera su jurisprudencia en relación con la prevalencia del principio de primacía de la realidad sobre la ficción -art. 53 CN- y el principio de igualdad -art. 13 CP-, de manera que así como la jurisprudencia reiteradamente les ha reconocido a

los funcionarios consulares y diplomáticos en el exterior el que para efectos de la cotización y liquidación de las prestaciones sociales se les tiene que tener en cuenta el salario realmente devengado y no un salario ficticio equivalente de acuerdo con la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores, en ese mismo sentido reconoce la Corte en esta oportunidad, que es constitucional el que para efectos tributarios y de conformidad con el principio de primacía de la realidad y de igualdad, se determine la base gravable para el impuesto de renta que están obligados a pagar los funcionarios del servicio exterior, se tiene que tener en cuenta también el salario real y no el salario equivalente a los cargos en la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Por tanto, no evidencia la Corte inconstitucionalidad en la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario que establecía dicha equivalencia y beneficio tributario. Por el contrario, encuentra la Corte que por la derogatoria del beneficio tributario se dirige al restablecimiento del principio de realidad y de la igualdad de los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores frente a los demás trabajadores estatales y del sector privado que deben pagar impuesto de renta de conformidad con lo realmente devengado.

2. En segundo lugar, no existe para la Corte vulneración del principio de igualdad –art. 13 CN- por cuanto la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario implica el desmonte de un privilegio tributario y trato discriminatorio en esta materia, la cual no atiende un fin o una justificación constitucional legítima, ni el trato diferencial obedece a la especial situación de vulneración o debilidad manifiesta que amerite una exoneración o un trato especial o menos gravoso en materia tributaria para estos funcionarios. Encuentra así mismo la Sala que la medida de la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario cumple con los requisitos del test de igualdad.

3. Tampoco existe para la Corte una vulneración del principio de equidad –art. 363 CN-, puesto que la norma derogatoria no impone ni una carga excesiva ni concede un beneficio exagerado en materia de impuestos, sino que se trata más bien de desmontar un beneficio concedido en materia de impuesto a la renta, que no encuentra un fundamento constitucional y que puede ser derogado por el legislador por cuanto no vulnera ningún valor, principio, ni derecho fundamental alguno, sino que se trata de restablecer la igualdad de condiciones tributarias entre los funcionarios públicos, máxime cuando se trata de funcionarios que por sus especiales condiciones laborales gozan de la capacidad económica necesaria para responder y asumir ante la carga tributaria impuesta por el Estado.

4. No encuentra tampoco la Corte que la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, contenida en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, afecte los derechos adquiridos –art. 58 CN- de los funcionarios de la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores, por cuanto esta derogatoria no afecta situaciones jurídicas consolidadas de los funcionarios consulares y diplomáticos y empezó a regir hacia el futuro, a partir de su entrada en vigencia, y sólo se aplica, a efectos de calcular el impuesto a la renta, en relación con los salarios realmente devengados con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley en cuestión. Por tanto, no observa la Sala tampoco que haya lugar a vulneración alguna de ningún derecho adquirido en materia laboral para los funcionarios consulares y diplomáticos.

En este sentido, la derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario no se aplica con retroactividad, de conformidad con lo exigido por el artículo 363 de la Constitución Política.

5. En concordancia con lo anterior, esta Sala se permite resaltar que en este caso no existe un problema de derecho adquirido sino uno de vigencia de la ley en el tiempo. Por lo tanto, la Corte recalca que la ley 1111 de 2006 produce efectos jurídicos hacia el futuro, es decir, a partir del momento de su entrada en vigencia. Esto significa, de un lado, que a los nuevos funcionarios vinculados a la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores como funcionarios consulares y diplomáticos con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 1111 de 2006, se les aplica lo dispuesto por esta ley en materia tributaria. De otro lado, en relación con los antiguos funcionarios consulares y diplomáticos, a los cuales se les venía cobrando el impuesto a la renta con base en el salario hipotético, se les debe aplicar la normatividad anterior hasta el momento de la entrada en vigencia de la ley 1111 de 2006, momento a partir del cual se les tiene que aplicar esta nueva normatividad en materia de impuesto a la renta, es decir, tienen que empezar a tributar con base en el salario real. En otros términos: para los funcionarios que ya se encontraban vinculados al momento de entrada en vigencia de la ley 1111 de 2006, esta ley se les aplica hacia el futuro, sin efectos retroactivos.

6. Por consiguiente, en cuanto el aparte demandado “el artículo 33” contenido en el artículo 78 de la ley 1111 de 2006 ha sido encontrada constitucional tanto por los vicios de forma como por los vicios de fondo alegados en la presente demanda de constitucionalidad, esta Sala declarará la exequibilidad del aparte acusado.

## VII. DECISIÓN

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

RESUELVE:

1. Declarar EXEQUIBLE el aparte “el artículo 33” contenido en el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

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

RODRIGO ESCOBAR GIL

Presidente

AUSENTE EN COMISIÓN

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

IMPEDIMENTO ACEPTADO

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

IMPEDIMENTO ACEPTADO

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 La demandante menciona las sentencias C-608/92, C-145/94, C-055/96, C-700/99, C-1548 del 2000, C-357/03, C-305/04, C-706/05.

2 Corte Constitucional, sentencias C-804 de 2001, C-776 de-2002, C-231 de 2003, C-989 de 2004, entre otras.

3 Con relación a estos dos principios , véase también las siguientes Sentencias: C-922 de 2000, C-198 de 2001, C- 044 de 2002, C- 801 , C- 839 y C- 1113 todas de 2003, y C- 312 y C-1048 de 2004, entre otros.

5 Sent. C-443/97 M.P. Alejandro Martínez Caballero

6 Ver sentencias T-1016 de 2000, T-534 de 2001, T-1022 de 2002 y T-083 de 2003.

7 Ver sentencias T-1016 de 2000, T-181 de 1993 y T-453 de 1993.

8 Ver Sentencias T-1016 y T-534 del 2001 y T-083 del 2004.

9 “Debe señalarse que la Carta Política, además de los derechos fundamentales, sociales, económicos, culturales, colectivos y del ambiente, consagró también el principio de que su ejercicio supone el cumplimiento de deberes constitucionales”. Sentencia C- 406 de 1994.

10 Sobre el tema de los deberes constitucionales ver también Sentencia T-125 de 1994. Véase también la ST-506 de 1992.

11 Sentencia C-1107 de 2001.

12 Sobre el tema de los deberes constitucionales ver también Sentencia T-125 de 1994. Véase también la ST-506 de 1992.

13 Corte Constitucional, sentencias C-804 de 2001, C-231 de 2003, C-989 de 2004, entre otras.

14 Sentencia C-989 del 2004 M.P.: Clara Inés Vargas Hernández, ver también Sentencia C-231 del 2003, M.P.: Eduardo Montealegre Lynett.

15 Ver entre otras sentencias las C-183 de 1998, C-1107 de 2001, C-711 de 2001, C-261 de 2002, C-776 de 2003

16 Sentencia C-734 de 2002 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

17 Sentencia C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería

18 “ “ “ “ “ “ “

19 Ver entre otras sentencias las C- 419 de 1995, C- 261 de 2002 y C- 776 de 2003

20 Sentencia C-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

21 Ver Sentencia C-506 de 1996.

22 Sobre el concepto de derechos adquiridos ver Sentencia C-478 de 1998; M.P. Alejandro Martínez Caballero, ver también sentencia C-007 del 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

23 Sentencia C-604 de 2000 y C-1114 de 2003.

24 Ver Sentencia C-989 del 2004, C-007 del 2002, C-261 del 2002, entre otras.