

Sentencia C-393/96

## EXENCION TRIBUTARIA/INICIATIVA GUBERNAMENTAL

En materia de exenciones la Constitución Nacional permite conceder todas aquellas que el legislador de acuerdo con una política económica, social y política, juzgue convenientes, excepto las que recaigan sobre impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales. Siendo así, no advierte la Corte que la norma acusada vulnere la Constitución por este aspecto, pues la exención decretada no recae sobre impuestos que pertenezcan a las entidades territoriales. Cabe agregar que la modificación de la exención a que alude la norma impugnada, cumplió con el requisito constitucional de la iniciativa gubernamental.

## DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA/SALARIO INTEGRAL/LEY TRIBUTARIA-Irretroactividad

La modificación, derogación o supresión de exenciones, no viola derechos adquiridos de los particulares, pues ninguna persona puede exigir la intangibilidad de las leyes tributarias, ni la subsistencia de las mismas eternamente. Entonces bien podía el legislador en el caso bajo examen, sin vulnerar canon constitucional alguno, reformar la exención concedida a los trabajadores sobre sus rentas de trabajo Pero lo que sí debe quedar bien claro, es que las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas.

## EXENCION SOBRE RENTA LABORAL

No le asiste razón al actor al aducir que la norma demandada perjudica al trabajador porque le disminuye su remuneración. Recuérdese que todas las personas, sin excepción alguna, están obligadas a contribuir de acuerdo con sus capacidades y en condiciones de igualdad, justicia y equidad al sostenimiento del Estado, mediante el pago de tributos. La creación de exenciones, en este caso sobre una parte de las rentas laborales, se traduce en una liberación parcial de ese deber, que en lugar de lesionar al trabajador más bien lo favorece, pues la base gravable para efecto del pago de impuestos ya no recaerá sobre la totalidad de sus ingresos laborales sino solamente sobre el 70% de los mismos.

Referencia: Expediente D-1201

Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 2o. parcial, del artículo 96 de la ley 223 de 1995

Demandante: Santiago Arboleda      Perdomo

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Santafé de Bogotá, D.C., agosto veintidos (22) de mil novecientos noventa y seis ( 1996)

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano SANTIAGO ARBOLEDA PERDOMO, presenta demanda contra un aparte del párrafo 2o. del artículo 96 de la ley 223 de 1995, por considerarlo violatorio de los artículos 13, 25, 53 y 158 del Estatuto Superior.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales estatuidos para procesos de esta índole, procede la Corte Constitucional a decidir.

## II. NORMA ACUSADA

El texto de lo demandado es el que aparece subrayado dentro de la disposición a la que pertenece:

### LEY 223 DE 1995

"Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones"

"....."

Artículo 96. Rentas de trabajo exentas. Modifícase el numeral 5 y el párrafo del artículo 206 del Estatuto Tributario, y adiciónase el mismo artículo con el numeral 10 y los párrafos 2 y 3, cuyos textos son los siguientes:

"5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales".

"El mismo tratamiento tendrán las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda.

"10. El treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores, sumas que se consideran exentas."

"Párrafo 1. La exención prevista en los numerales 1, 2, 3, 4 y 6 de este artículo, opera únicamente sobre los valores que correspondan al mínimo legal de que tratan las normas laborales; el excedente no está exento del impuesto de renta y complementarios.

"Párrafo 2. La exención prevista en el numeral 10, no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.

"Párrafo 3. Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la ley 100 de 1993."

## III. LA DEMANDA

Expresa el demandante que el artículo 18 de la ley 50 de 1990, al establecer que "el monto del

factor prestacional quedará exento del pago de retención en la fuente y de impuestos", consagró un derecho en favor de los trabajadores que pactaron ese tipo de remuneración. Los trabajadores que en virtud de esta norma eligieron salario integral, adquirieron el derecho a que el factor prestacional, acordado libremente con su empleador, fuera exento de retención en la fuente y de impuestos; sin embargo, la disposición acusada "sustituye esta norma, violando el derecho de los trabajadores a tener exenta la totalidad del factor prestacional. No estamos frente a una mera expectativa sino frente a un derecho adquirido, toda vez que los trabajadores tienen en su patrimonio el derecho a que el factor prestacional de la empresa para la que prestan sus servicios sea exento y la ley no puede desconocer dicho derecho."

"La norma acusada disminuye el porcentaje exento de la remuneración del trabajador, con lo cual, el ingreso deja de ser mínimo y vital, rompiendo la proporcionalidad a la cantidad y calidad de trabajo porque el contrato de trabajo conserva plena validez y eficacia por su carácter de bilateral, oneroso y conmutativo. Así mismo, lo que la Constitución consagra como un mínimo de derecho del trabajador sometido a la remuneración de salario integral, se convierte en un máximo de exención, dado que, si el mínimo de factor prestacional exento era el 30% del salario ordinario, actualmente, de la sumatoria del salario ordinario, el factor prestacional y los demás pagos laborales sólo es exento ese 30% aunque el factor prestacional sea superior."

Para demostrar sus aseveraciones, el demandante expone este ejemplo: "un trabajador pactó un salario integral de \$2.250.000,00 correspondiente a \$1.500.000,00 como salario ordinario y \$750.000,00 de factor prestacional. El factor prestacional exento de la empresa para el año de 1995 es del 50%. La retención en la fuente, de acuerdo con el procedimiento No. 1 sin tener en cuenta las demás exenciones y deducciones tributarias, de este trabajador era de \$192.050,00, sobre un ingreso laboral gravado de \$1.500.000,00 y hoy es de \$209.000,00, sobre un ingreso laboral de \$1.575.000,00. En términos reales económicos, su retención en la fuente se incrementó en el 8.8%".

Así las cosas, la norma demandada viola los artículos 13 y 25 de la Constitución, por cuanto "se rompieron los principios de libertad, igualdad y justicia, al discriminar la ley acusada a los trabajadores que habían pactado salario integral, porque al favorecer a los trabajadores que no tenían incentivo tributario otorgándoles a sus ingresos una exención del 30%, gravó a los que ya tenían una exención limitada únicamente por el factor prestacional de la empresa a la que le prestan sus servicios.....A los trabajadores sometidos al régimen de salario integral los discriminaron, el Estado no cumplió con su deber de protección sino, los puso a trabajar en condiciones indignas e injustas."

En criterio del demandante, también se vulnera el artículo 158 de la Constitución, puesto que "el texto acusado es ajeno a la materia de la ley porque su contenido es de derogatoria por sustitución de una disposición del Código Sustantivo del Trabajo, lo que debe ser objeto de una ley de reforma a dicho código y no de una ley tributaria." Y agrega, si el artículo 18 de la ley 50 de 1990 adicionó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo y creó el denominado salario integral con la exención tributaria tantas veces mencionada, el legislador sólo podía deshacer el derecho otorgado mediante la expedición de una ley laboral que reforme el inciso segundo del numeral 2o. del artículo 132 del código citado.

Para concluir señala que "la ley laboral creó un derecho en favor de los trabajadores, que dentro de la libertad de contratación, pacten salario integral y consiste en que el factor prestacional es exento de retención en la fuente y de impuestos, y la reforma tributaria (ley 223 de 1995) en la norma acusada pretende cercenarlo, mediante el procedimiento de derogación por sustitución,

violando la Constitución Nacional."

#### IV. INTERVENCION CIUDADANA

IV.1 El Ministro de Hacienda y Crédito Público, actuando por medio de apoderado, presentó un escrito en el que expone las razones que justifican la constitucionalidad del precepto acusado. Son estos algunos de sus argumentos:

- Lo que se discute en el proceso es la competencia del Congreso de la República para modificar los elementos de la obligación tributaria, los cuales habían sido señalados por el mismo legislador en una ley anterior, y no los derechos laborales como el salario o las prestaciones sociales, los que se mantienen incólumes.

- La disposición demandada consagra una exención tributaria del factor prestacional equivalente a un 30%, modificando de esta forma el artículo 18 de la ley 50 de 1990, que preveía el 100%; actividad que bien podía ejercer el legislador pues, en materia impositiva éste cuenta con la facultad para regularla, dentro de los principios de legalidad, equidad, progresividad, eficiencia e irretroactividad (art. 152 C.N.). En consecuencia, "el legislador puede ampliar o reducir el ámbito de los elementos de la obligación tributaria o, lo que es lo mismo, en sentido negativo, ampliar o reducir las exenciones o deducciones tributarias, siempre y cuando no se viole ninguno de los principios contenidos en la Carta. Además, ninguna regulación legal puede ser inmodificable. Si el legislador tiene facultades para establecer contribuciones, también ha de tener la de "modificar los términos de una exención creada por el mismo".

- No existe ningún obstáculo constitucional para que, por medio de una ley, se modifiquen las condiciones de una determinada exención, pues es obvio e ineludible que en toda sociedad las cargas impositivas sean objeto de modificación, de acuerdo con circunstancias de distinta índole. De manera que "no existen derechos adquiridos para que una vez establecida la exención, en relación con el factor prestacional constitutivo del salario integral, ésta se mantenga para siempre, ni para que la legislación laboral que la estableció, en principio, no sea modificada de acuerdo con las reglas de competencia que para tal efecto dispone la Carta....En los mismos términos, no hay derechos adquiridos en materia tributaria en el sentido que una vez establecida la misma, no pueda ser variada por el legislador en cada uno de los elementos que la conforman."

- La norma acusada no viola el principio de igualdad y, por el contrario, "sostener que, en materia tributaria, los trabajadores que perciben salario integral, tienen un régimen especial en materia impositiva distinto al de los demás contribuyentes, en el sentido de que el mismo es invariable, es decir, que establecida en su favor, como en el caso que nos ocupa, una exención, la misma no puede ser modificada por el legislador, sí contraria no solamente el principio de igualdad, sino también el artículo 95 constitucional, que ordena a todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."

- El tema del salario integral puede ser analizado desde la perspectiva del derecho laboral en la medida en que se trata de una remuneración por el trabajo pactada por las partes dentro de la relación laboral, de acuerdo con los requisitos que para el efecto exija el legislador, "pero ello no significa que no pueda también ser analizado desde la óptica del derecho tributario en lo relativo a su percepción, como heho generador de un impuesto determinado.. Así las cosas, la norma demandada aún cuando tiene relación con la materia laboral, es esencialmente de naturaleza tributaria, toda vez que modifica una exención de esta clase que se había establecido en la ley 50 de 1990, en consecuencia, no se viola la unidad de materia a que alude el artículo 158 de la

Carta."

IV.2 El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales expuso los argumentos que a continuación se resumen, para justificar la constitucionalidad del precepto acusado.

- La derogación de un mandato legal "no implica per se la desmejora laboral, pues bien puede acontecer que mediante otras disposiciones el legislador la haya restablecido e inclusive mejorado o complementado", como lo ha sostenido esta Corte. Además, "si el legislador careciera de competencia para cambiar o suprimir las leyes preexistentes se llegaría a la absurda conclusión de que la normatividad legal tendría que quedar petrificada....así las cosas, es dable que el legislador efectúe los cambios que considere pertinentes, a fin de darle un dinamismo a la norma positiva conforme a las circunstancias presentes, y ello es tan válido frente al derecho laboral como al tributario."

- La norma acusada no consagra un derecho adquirido del trabajador, sino "el manejo por parte del legislador del hecho económico constituido por los ingresos del trabajador, que pueden estar o no exentos según las circunstancias económicas que se den.....es ilógico pretender, como lo hace el demandante, que el tratamiento tributario dado en el artículo 18 de la ley 50 de 1990 al factor prestacional sea un derecho adquirido para los trabajadores", pues ni la jurisprudencia de la Corte Constitucional ni la del Consejo de Estado admiten la aplicación en el derecho público de la teoría de los derechos adquiridos, tal como se concibe en el derecho privado, y menos en materia tributaria, en donde juzga papel preponderante el interés público."

- El precepto demandado tampoco lesiona el principio de unidad de materia, consagrado en el artículo 158 del Estatuto Superior, porque la ley 223 de 1995, de la cual forma parte, se expidió con el objeto de modificar algunos aspectos de la normatividad fiscal vigente para dotar a la Administración de herramientas que le garantizaran una eficiente gestión. Hacen parte de esta regulación disposiciones que modifican algunos aspectos sustanciales y adjetivos relacionados con el proceso de determinación oficial y cobro de los tributos, los hechos gravables sobre los cuales recaen, etc. "El artículo 18 de la ley 50 de 1990, que es de índole laboral, únicamente fue modificado en 'su aspecto tributario', pues es claro que lo que la norma hizo fue limitar la exención del 30% del salario integral pactado, lo cual no obsta para que en el acuerdo entre las partes se pacte un factor prestacional superior, sólo que en tal evento el valor que se excluirá de la base de liquidación de la retención en la fuente será el 30% de la remuneración pactada y no el total acordado como anteriormente se admitía. De lo expuesto, resulta evidente que tanto la norma que fue parcialmente derogada como la que es demandada en esta oportunidad son de naturaleza tributaria, dado que la dos se encargaron de limitar el valor que se debe excluir de la base de liquidación de la retención en la fuente por concepto de ingresos laborales, cuando la remuneración pactada corresponde a lo que se conoce como salario integral."

IV.3. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, atendiendo la invitación hecha por el magistrado ponente, expuso lo siguiente:

- No se vulnera el artículo 13 constitucional, pues la norma que se demanda no consagra discriminación alguna "y, antes por el contrario, su propósito y efecto es igualar el tratamiento fiscal de los empleados sujetos o no a salario integral, como que en adelante unos y otros gozarán de la misma exención, del 30% del total pagado a su favor."

- La norma acusada no afecta derechos en materia laboral, ni incide en acuerdos celebrados entre patronos y empleados, "como que se limita tan sólo a modificar el tratamiento fiscal que en

adelante y no en el pasado habrá de tener el factor prestacional."

- El tema tratado en la disposición impugnada "tiene que ver con el tratamiento fiscal del factor prestacional y no con la regulación laboral del mismo", en consecuencia, no se vulnera el artículo 158 de la Constitución, pues el "tema tratado en el aparte de la norma acusada tiene que ver con el tratamiento fiscal del factor prestacional y no con la regulación laboral del mismo."

## V. CONCEPTO FISCAL

Lo rinde el Procurador General de la Nación en oficio No. 915 del 19 de abril de 1996, el que concluye solicitando a la Corte que declare exequible el aparte acusado del artículo 96 de la ley 223 de 1995

Son estos algunos de los argumentos en que se fundamenta dicho concepto:

- El artículo 95-9 de la Constitución establece como deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de criterios de justicia y equidad, y en los artículos 150-12 y 338 del mismo ordenamiento, se consagra la competencia del legislador para ejercer la potestad impositiva, esto es, la posibilidad de imponer contribuciones fiscales y parafiscales y, obviamente, la de suprimirlas cuando así lo juzgue conveniente. En consecuencia, "los contribuyentes no pueden arguir la intangibilidad de los beneficios tributarios creados en su favor, pretextando que los mismos son un derecho adquirido. Aceptar esta posición, no sólo conduciría a la petrificación del ordenamiento jurídico en una rama de la legislación particularmente cambiante -fenómeno que de por sí es inconcebible- sino, lo que es tanto o más grave, el Estado perdería un instrumento importante de política macroeconómica, como lo es la ley tributaria."

- "El mecanismo de compensar las prestaciones sociales del trabajador que se acoja al salario integral es el llamado factor prestacional, que junto con el factor salarial componen el salario integral. El artículo 18 de la ley 50 de 1990 establece que en ningún caso el salario integral podrá ser inferior al monto de diez salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional correspondiente a la empresa, que no podrá ser inferior a dicha cuantía. Es decir, que la ley asegura un 'salario mínimo integral' pues ningún trabajador que lo devengue puede ganar menos de trece salarios mínimos mensuales. Ahora, dicha norma también alude al 'factor prestacional correspondiente a la empresa', reconociendo expresamente que las empresas no cuentan con el mismo factor prestacional por razones tan obvias como el sector económico al cual pertenecen, sus convenciones colectivas, etc. Por este motivo, aparte de indicar cuales son las prestaciones compensables en el salario integral, la norma en mención permite que patronos y trabajadores acuerden la inclusión de otros beneficios laborales en el factor prestacional."

- El primer cargo formulado por el demandante es inaceptable "porque si bien la exención del factor prestacional fue instituída con una finalidad específica, no existía obstáculo alguno que le impidiera al legislador modificarla o sustituirla por otra, tal como lo dispuso el aparte acusado del artículo 96 de la ley 223 de 1995." Además, en materia tributaria no existen derechos adquiridos propiamente dichos, sino situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la ley tributaria, las que pueden ser objeto de modificación. por obvias razones, como lo ha venido sosteniendo la jurisprudencia y la doctrina.

- El artículo 18 de la ley 50 de 1990 "propició en la práctica un tratamiento discriminatorio respecto de los trabajadores que no son remunerados con el salario integral, porque al corresponder la exención al 100% del factor prestacional, empresas y trabajadores superaron por

lo general este tope con la consecuente ampliación de la exención tributaria, fenómeno que por lo tanto se tornó incontrolable.....por cuanto los trabajadores con salario integral vieron cómo la exención cubría todo aquello que hiciera parte del mencionado factor prestacional, en detrimento de los trabajadores que no lo pactaron a quienes sólo le eran exentas las prestaciones taxativamente señaladas en la ley. Para corregir este injusto tratamiento, se expidió la norma acusada, adicionando el artículo 206 del Estatuto Tributario para disponer que "la exención del factor prestacional queda sustituida por lo dispuesto en el numeral 10, según el cual se considera exento el treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores. De esta manera, el legislador limita a este porcentaje las rentas exentas de los salarios integrales, colocando en pie de igualdad a los trabajadores que lo devengan, frente a los que no perciben esa clase de remuneración".

- En este orden de ideas, la norma acusada "lejos de transgredir el principio de igualdad lo efectiviza, en la medida en que proporciona el mismo tratamiento tributario a quienes están en idéntico supuesto de hecho, pues no se encontraba justificación por el hecho de devengar unos salario integral y otros no. La tacha por violación del 'principio de igualdad tampoco debe prosperar."

- En cuanto a la presunta infracción de la unidad temática de la ley, anota el Procurador que "este cargo se cae de su peso si se para en mientes en el propósito del artículo 96 de la mencionada preceptiva, cual es la nivelación del tratamiento tributario para todos los trabajadores, unificando la exención en un 30%, manteniendo el tratamiento especial vigente para las cesantías, innegablemente, se trata de un asunto tributario que -aún cuando se relaciona con el tema laboral- bien podía ser regulado en la ley 223 de 1995, cuyo objeto es la expedición de normas sobre 'racionalización' tributaria."

## VI, CONSIDERACIONES DE LA CORTE.

### a. Competencia

Esta Corporación es tribunal competente para decidir la presente demanda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-4 del Estatuto Superior.

### b. Lo acusado

El cargo que formula el demandante contra el aparte acusado del párrafo 2o. del artículo 96 de la ley 223 de 1995, se puede sintetizar así: el legislador al modificar el artículo 18 de la ley 50 de 1990, que consagraba una exención en el pago de la retención en la fuente y los impuestos, equivalente al 100% del factor prestacional para los trabajadores que pactaron salario integral, y establecerla en el 30% del valor total de los pagos recibidos, desconoció los derechos adquiridos por tales trabajadores a continuar gozando de ese beneficio en la proporción primeramente señalada. Igualmente, vulneró el derecho a la igualdad pues se creó una discriminación entre los trabajadores remunerados con salario integral y los que perciben salario ordinario, ya que a estos últimos se les otorgó una exención igual que a los primeros, lo que configura además, una lesión del derecho al trabajo pues se desprotege a esta última clase de trabajadores.

De otra parte, considera el actor que lo impugnado también contraría el artículo 158 del Estatuto Superior, porque su texto es ajeno a la materia de la ley, ya que se deroga una norma del Código Sustantivo del Trabajo y, en consecuencia, ha debido hacerse una reforma a dicho código y no expedirse una ley tributaria.

Pues bien: el artículo 96 de la ley 223 de 1995, objeto de acusación parcial, modifica y adiciona el artículo 206 del Estatuto Tributario, que trata sobre las rentas exentas de trabajo, y es así como en el párrafo 2o. prescribe:

"La exención prevista en el numeral 10, no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral." (El aparte subrayado es el acusado)\_

El numeral 10 al que remite este precepto, establece como renta exenta "el treinta por ciento (30%) del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores".

En primer término es necesario recordar el contenido del artículo 18 de la ley 50 de 1990, que modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo y cuyo texto es el que sigue:

"Artículo 132. Formas y libertad de estipulación. "1. El empleador y el trabajador pueden convenir libremente el salario en sus diversas modalidades como por unidad de tiempo, por obra, o a destajo y por tarea, etc., pero siempre respetando el salario mínimo legal o el fijado en los pactos, convenciones colectivas y fallos arbitrales.

"2. No obstante lo dispuesto en los artículos 13, 14, 16, 21, y 340 del Código Sustantivo del Trabajo y las normas concordantes con éstas, cuando el trabajador devengue un salario ordinario, superior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales, valdrá la estipulación escrita de un salario que además de retribuir el trabajo ordinario, compense de antemano el valor de prestaciones, recargos y beneficios tales como el correspondiente al trabajo nocturno, extraordinario o al dominical y festivo, el de primas legales, extralegales, las cesantías y sus intereses, subsidios y suministros en especie y, en general, las que se incluyan en dicha estipulación, excepto las vacaciones.

En ningún caso el salario integral podrá ser inferior al monto de diez (10) salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional correspondiente a la empresa que no podrá ser inferior al treinta por ciento (30%) de dicha cuantía. El monto del factor prestacional quedará exento del pago de retención en la fuente y de impuestos.

"3. Este salario no estará exento de las cotizaciones a la seguridad social, ni de los aportes al SENA, ICBF y Cajas de Compensación familiar, pero en el caso de estas tres últimas entidades, los aportes se disminuirán en un treinta por ciento (30%).

"4. El trabajador que desee acogerse a esta estipulación, recibirá la liquidación definitiva de su auxilio de cesantía y demás prestaciones sociales causadas hasta esa fecha, sin que por ello se entienda terminado su contrato de trabajo." (lo resaltado es de la Corte)

De conformidad con las normas transcritas y en punto al asunto materia de debate, se tiene lo siguiente:

El legislador en el artículo 18 de la ley 50 de 1990 al crear el denominado salario integral, el cual está conformado por un factor salarial y uno prestacional, determinó que éste no podía ser inferior a diez salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional correspondiente a



la empresa que tampoco podía ser inferior al 30% de dicha cuantía. Sin embargo, las partes de común acuerdo estaban autorizadas para pactar un salario superior. De la misma manera, estableció expresamente que el factor prestacional quedaba exento del pago de retención en la fuente y de impuestos.

Posteriormente se expidió la norma que es objeto de acusación, modificando la citada exención, en el sentido de establecerla sobre el 30% del valor total de los pagos recibidos por los trabajadores, cualquiera sea la índole de su remuneración -salario integral o remuneración ordinaria-, lo cual es objeto de reproche por parte del demandante por las razones que se expusieron en el acápite respectivo. En consecuencia, corresponde determinar si el legislador tenía competencia para modificar el régimen de exenciones existente y si en materia impositiva procede la aplicación de derechos adquiridos. Para luego analizar los demás cargos de la demanda.

### c. Competencia del Legislador en materia impositiva -exenciones-.

Al tenor de lo dispuesto en el artículo 150-12 del Estatuto Superior, el Congreso de la República cuenta con una amplia competencia en materia impositiva, al asignársele la facultad de: "establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y condiciones que establezca la ley". Atribución que debe ejercer dentro de los límites consagrados en la misma Constitución, esto es, respetando los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 ibid), la irretroactividad de las leyes tributarias, la obligación de establecer los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

En materia de exenciones, si bien la Constitución no consagra un mandato expreso que le asigne al legislador la facultad de crearlas, ello se deduce del artículo 154 de la Ley Suprema, que al establecer el origen de las leyes, señala que "sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a), b) y e) del numeral 19 del artículo 150, las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales".

Pero aún así no existiera este precepto, para la Corte es claro que quien tiene la capacidad constitucional para crear tributos, también tiene la de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos, y señalar los casos en que por razones de política fiscal algunos sujetos o bienes quedan eximidos de su pago y la proporción de la exención.

Para efectos de la concesión de exenciones de impuestos el Constituyente le impuso al legislador solamente dos limitaciones: 1. que la iniciativa legislativa provenga del Ejecutivo, no sólo para su creación sino también para su reforma; y 2. la prohibición de imponer esta clase de beneficios sobre impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales, como lo ordena el artículo 294 de la Carta, que textualmente reza: "La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos, salvo lo dispuesto en el artículo 317." Norma ésta que ordena a la ley destinar un porcentaje de los tributos municipales sobre la propiedad inmueble a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción y en cuantía que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes.

Así las cosas, es evidente que en materia de exenciones la Constitución Nacional permite conceder todas aquellas que el legislador de acuerdo con una política económica, social y política, juzgue convenientes, excepto las que recaigan sobre impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales (art. 294). Siendo así, no advierte la Corte que la norma acusada vulnere la Constitución por este aspecto, pues la exención decretada no recae sobre impuestos que pertenezcan a las entidades territoriales.

De otra parte, cabe agregar que la modificación de la exención a que alude la norma impugnada, cumplió con el requisito constitucional de la iniciativa gubernamental, pues dicha norma fue propuesta por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, Guillermo Perry Rubio, como se lee en la Gaceta del Congreso No. 218 de agosto 2 de 1995, e incluída en el proyecto de ley presentado por el Gobierno sobre racionalización tributaria.

Ahora bien: si es deber de todas las personas y ciudadanos "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad", tal como lo ordena la Constitución en su artículo 95-9, lo que significa que todas pueden ser objeto pasible de tributos, no se encuentra argumento alguno para objetar la facultad autónoma y amplia con que cuenta el legislador para crear, suprimir o reformar exenciones, esto es, para eximir o librar de la carga tributaria a sujetos determinados, ya sea en forma total o parcial, puesto que sólo a él le compete evaluar las razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad, igualdad, etc, que hacen indispensable adoptar una de esas medidas, siguiendo criterios de política fiscal, económica y social previamente señalados, siempre y cuando con esa determinación no se vulnere garantías o derechos constitucionales.

En este orden ideas, la norma bajo examen no vulnera ninguno de los derechos invocados por el demandante, como pasa a verse.

#### d. Derechos adquiridos en materia tributaria.

El Constituyente de 1991 concede protección a los derechos adquiridos al establecer en el artículo 58: "se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivo de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social..."

Los derechos adquiridos, como lo ha sostenido esta Corporación, están íntimamente relacionados con la aplicación de la ley en el tiempo, pues una ley posterior no puede tener efectos retroactivos para desconocer las situaciones jurídicas creadas y consolidadas bajo la ley anterior. El único caso en que la Constitución permite aplicar la ley retroactivamente, es para garantizar la aplicación del principio de favorabilidad en materia penal.

Sin embargo, es preciso anotar que la noción de derecho adquirido, no tiene la misma connotación en derecho público que en derecho privado, debido a que en el primero prevalece el interés general, público o social, sobre cualquier interés de carácter particular, lo cual adquiere mayor relevancia cuando se trata de normas de carácter tributario. En efecto, en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rijan por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable.

Es que "si el legislador careciera de competencia para cambiar o suprimir las leyes preexistentes se llegaría a la absurda conclusión de que la normatividad legal tendría que quedar petrificada, las cambiantes circunstancias y necesidades de la colectividad no podrían ser objeto de nuevos enfoques legislativos, pues la ley quedaría supeditada indefinidamente a lo plasmado en normas anteriores, que quizá tuvieron valor y eficacia en un determinado momento de la historia pero que pudieron haber perdido la razón de su subsistencia frente a hechos nuevos propiciados por la constante evolución del medio social en el que tiene aplicación el orden jurídico.

Estamos, pues, frente a una facultad que no es posible desligar de la función legislativa por cuanto es connatural a ella, toda vez que el legislador está llamado a plasmar, en el Derecho que crea, las fórmulas integrales de aquella que, según su apreciación, mejor conviene a los intereses de la comunidad. Por ello no es extraño que estime indispensable sustituir, total o parcialmente, el régimen jurídico por él mismo establecido, con el objeto de adecuar los nuevos preceptos a los postulados que inspiran su actividad." [1]

En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que debe cumplir. El recaudo de tributos es básico en toda sociedad, ya que constituye el instrumento esencial de política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento; adelantar programas de diversa índole en el campo de la salud, la educación, las obras públicas, la seguridad social, la seguridad ciudadana, en fin, satisfacer las necesidades públicas básicas.

Por vía de ilustración se transcriben a continuación algunos fallos, que analizan en forma amplia y clara el tema de debate. En efecto, ha dicho el Consejo de Estado, por intermedio de la Sección Cuarta:

"En el Derecho Público, a diferencia de lo que acontece en el Derecho Privado, no puede predicarse la intangibilidad absoluta de los derechos particulares.

En efecto, mientras las normas del primero tienden a regular las relaciones recíprocas entre la comunidad organizada y el individuo dentro del principio básico de que el interés particular o personal debe ceder ante el interés general, por cuanto se trata de proveer lo necesario para el desarrollo económico, justo y adecuado de la colectividad, en beneficio de todos y para la solución de los complejos y cotidianos problemas que surgen de la dinámica social, las reglas del derecho privado, sólo rigen las relaciones entre los particulares, derivadas ellas primordialmente de su propio consentimiento como personas capaces de adquirir derechos o de contraer obligaciones y no del simple hecho de vivir en sociedad, como sí ocurre con las prerrogativas inalienables de la persona humana, o con la obligación que en abstracto tiene todo individuo de contribuir con su propio peculio a atender las necesidades económicas de la colectividad mediante el pago de los tributos.

Surge de allí una diferencia específica entre las situaciones jurídicas individuales o derechos subjetivos que emanan del derecho privado y las que se derivan de normas de derecho público. Mientras las primeras deben serle respetadas íntegramente a su titular por todos los demás particulares, por la autoridad y por la ley, que no puede vulnerarlas ni desconocerlas sino apenas regular su ejercicio, aquellas que nacen del derecho público son susceptibles de modificaciones en el futuro y aún de ser extinguidas por obra de la voluntad legislativa, en aras del interés supremo de la colectividad y de sus necesidades inmanentes de progreso y de equilibrio social.

Claro está que en estos eventos, donde el interés general ha de imponerse siempre, la ley no puede operar hacia el pasado ni han de quedar en desamparo los patrimonios particulares que sufran deterioro imprevisto e imprevisible por causa directa de la nueva regulación legal, salvo que se trate apenas de una merma en el rendimiento futuro de esos patrimonios.

Naturalmente esas características específicas del derecho público se acentúan más cuando se trata de la legislación tributaria, cuyas normas buscan regular en concreto la obligación abstracta que tiene toda persona, por el mero hecho de vivir en una sociedad organizada, de contribuir económicamente a la satisfacción de las necesidades colectivas, desde luego que frente a esas normas los derechos del particular se reducen a exigir que las anteriores se las apliquen con justicia y honestidad, sin darles interpretaciones extensivas o por analogía y sin desfigurar la voluntad que expresó el legislador cuando estableció o reglamentó el impuesto respectivo.

De manera que si para impulsar o estimular una determinada actividad económica, que se considera útil para el desarrollo colectivo, el legislador les concede a quienes la realicen exoneraciones, exenciones u otros beneficios tributarios, la permanencia o desaparición de estas ventajas en el futuro, queda subordinada exclusivamente al querer de la ley, sin que la insubsistencia de tales favores pueda equipararse nunca al desconocimiento injusto o arbitrario de derechos adquiridos legítimamente por personas particulares, ya que apenas los antiguos beneficiarios de la dispensa legal vuelven así al régimen propio de los contribuyentes ordinarios."

La Corte Suprema de Justicia, por su parte, al resolver demandas de inconstitucionalidad por la presunta violación de derechos adquiridos en asuntos tributarios, expresó en reiterados pronunciamientos la misma tesis. En uno de ellos puede leerse:

"El hecho de que el artículo 30 de la Constitución garantice la propiedad privada y en general los derechos adquiridos, significa simplemente, como lo anuncia el mismo texto, que una ley posterior al momento en que tuvieron nacimiento o en que quedaron constituidos, no puede borrar su existencia, desconocerlos a su titular, vulnerarlos en su esencia, lo cual, empero, no obsta a que el interés particular debe ceder al público o social. Pero de esa norma protectora de los bienes e intereses privados, básica para los derechos individuales y sociales, no puede derivarse, por interpretación extensiva que nada autoriza, una limitación, directa o indirecta, a la fundamental e incondicionada potestad impositiva del Estado, que para la atención de sus cargas de toda índole necesita, de manera forzosa e ineludible, gravar precisamente los bienes y derechos, entre ellos cualquier ingreso, amparados por el artículo 30, y en orden, entre otros fines, a asegurar su protección.

Otra cosa es que por motivos de conveniencia, de estímulo a la actividad económica, por razones sociales o aún por dificultades para la tasación o recaudo, en ocasiones el Estado se abstenga de gravar determinados bienes o ingresos, o expresamente los declare exentos, no obstante pertenecer a categorías bien definidas y siempre susceptibles de imposición, toda vez que, como se dijo, el legislador no está sometido a mandatos imperativos ni a limitaciones constitucionales en estas materias, y cabe afirmar que la omisión o abstención inmemorial del Estado en gravar ciertos bienes o rentas, no le impide cobijarlos con el impuesto, en cualquier momento, extendiendo a ellos los tributos conocidos, o creando unos nuevos al efecto, ni tampoco la exención expresamente decretada en un momento lo cohibe para derogarla total o parcialmente en el futuro, ni una tarifa dada lo vincula eternamente, por que se repite, si no existe limitación constitucional alguna en estas materias, no puede hablarse de que esas situaciones previas conformen de por sí, para sus eventuales beneficiarios, derechos adquiridos." [2]

En este orden de ideas, la modificación, derogación o supresión de exenciones, no viola derechos adquiridos de los particulares, pues ninguna persona puede exigir la intangibilidad de las leyes tributarias, ni la subsistencia de las mismas eternamente. Entonces bien podía el legislador en el caso bajo examen, sin vulnerar canon constitucional alguno, reformar la exención concedida a los trabajadores sobre sus rentas de trabajo Pero lo que sí debe quedar bien claro, es que las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas.

#### e. El derecho a la igualdad y la protección al trabajo

No comparte la Corte el criterio del demandante, quien considera que la norma acusada vulnera el derecho a la igualdad de los trabajadores que pactaron salario integral frente a los que reciben remuneración ordinaria, porque a ambos se les fijó la misma exención del 30% del valor total de los pagos recibidos sin tener en cuenta que a los remunerados con salario integral el porcentaje de exención no se les podía variar, pues como se verá en seguida, la disposición acusada en lugar de violar la Constitución la respetó al hacer efectivo dicho derecho. Veamos:

Bajo el régimen del artículo 18 de la ley 50 de 1990, como ya se expresó en párrafos anteriores, los trabajadores que pactaran salario integral gozaban de la exención de impuestos y retención en la fuente sobre el valor total del factor prestacional, mientras que los demás trabajadores no tenían ese beneficio, creándose una diferenciación injustificada e irrazonable entre quienes percibían salario integral y los remunerados en forma ordinaria. Para poner fin a esta situación y garantizar plenamente el derecho a la igualdad de todos los trabajadores, sin interesar la forma de remuneración, el legislador expidió la norma acusada unificando el régimen de exención por rentas de trabajo, estableciendo el mismo porcentaje -30%- para todos los trabajadores estén o no sujetos al régimen de salario integral, dando así un tratamiento igual a todos los trabajadores, lo que se adecua a los conceptos de justicia y equidad.

El legislador al exponer los argumentos que justificaban la expedición del precepto demandado, dejó expresado este mismo punto de vista, así: "A raíz de la expedición de la ley 50 de 1990 se creó una discriminación en el tratamiento tributario en perjuicio de los trabajadores del régimen ordinario frente a los de salario integral. En efecto, mientras los primeros tenían derecho únicamente a la exención sobre sus cesantías y los intereses de las mismas, siempre que no excedieran determinados límites, los segundos gozan de una exención no inferior del 30%, frecuentemente de niveles superiores, no muy fáciles de controlar por la Administración Tributaria debido a la falta de precisión de la norma.

"En conclusión, se limita al 30% el porcentaje de rentas exentas para el salario integral, y se eleva el monto de rentas exentas para los salarios medios y bajos que continúan en el régimen anterior, evitando así la discriminación que hoy existe en contra de estos últimos asalariados.

"El proyecto nivela el tratamiento para todos los trabajadores, unificando la exención general en el 30% y manteniendo el tratamiento especial vigente para las cesantías..." Gacetas del Congreso 28 y 409 de agosto 2 y noviembre 17 de 1995, respectivamente).

Así las cosas, no hay motivo alguno de inconstitucionalidad por este aspecto, pues el legislador en lugar de contrariar el derecho a la igualdad, lo hizo efectivo.

Por otro lado, tampoco le asiste razón al actor al aducir que la norma demandada perjudica al trabajador porque le disminuye su remuneración. Recuérdese que todas las personas, sin excepción alguna, están obligadas a contribuir de acuerdo con sus capacidades y en condiciones de igualdad, justicia y equidad al sostenimiento del Estado, mediante el pago de tributos (art. 95-9 C.N.). La creación de exenciones, en este caso sobre una parte de las rentas laborales, se traduce en una liberación parcial de ese deber, que en lugar de lesionar al trabajador más bien lo favorece, pues la base gravable para efecto del pago de impuestos ya no recaerá sobre la totalidad de sus ingresos laborales sino solamente sobre el 70% de los mismos.

En este orden de ideas, no prosperan los cargos formulados por el demandante.

#### f. La falta de unidad de materia

Para desechar el cargo del demandante relacionado con la presunta violación del artículo 158 de la Constitución, basta señalar que el precepto parcialmente acusado, al consagrar una exención de impuestos sobre las rentas de trabajo, está regulando un asunto eminentemente tributario; en consecuencia, nada impedía al legislador incluirlo dentro de la ley 223 de 1995, que se intitula "Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones", y cuya finalidad es modificar y adicionar numerosos artículos del Estatuto Tributario.

Lo que ocurre es que existen asuntos que dado su contenido pueden tocar no sólo un campo del derecho, sino varios, como en el presente caso, en el que el tema esencial es de carácter tributario (exención de impuestos), pero que al recaer sobre rentas de trabajo también tiene incidencia en el ámbito del derecho laboral, lo cual no es óbice para que el legislador decida, teniendo en cuenta su mayor o menor incumbencia a uno u otro, incluirlo en aquél que por razones de técnica legislativa guarde más correspondencia con el tema genérico de la ley respectiva.

Por estas razones no hay violación del principio de unidad de materia, pues lo acusado guarda íntima relación de conexidad con el tema dominante de la ley a la que pertenece.

#### DECISION

No encontrando la Corte motivo alguno de inconstitucionalidad por los aspectos invocados por el demandante, ni por ninguno otro, se declarará la exequibilidad del aparte acusado, del párrafo 2o. del artículo 96 de la ley 223 de 1995.

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

#### R E S U E L V E .

Declarar EXEQUIBLE la frase que dice: "La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.", contenida en el párrafo 2o. del artículo 96 de la ley 223 de 1995.

Cópiese, notifíquese, comuníquese a quien corresponda, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

[1] sent C-529/94 M.P. José Gregorio Hernández Galindo

[2] Sent. junio 17/70 M.P. Hernán Toro Agudelo



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.  
Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior  
n.d.

Última actualización: 16 de mayo de 2024



logo