

APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD, EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA A PARTIR DEL ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL C-1060 A, DE 18 DE OCTUBRE DE 2001

Sumario:

Antecedentes de los principios de equidad y progresividad. Los principios de equidad y progresividad en la Constitución Política colombiana. La igualdad ante las cargas tributarias. Los principios de igualdad, equidad y progresividad tratándose de tratamientos laborales diferenciados desde el punto de vista tributario. Sentencia C-397 de 1994. Sentencia C-010 de 1995. Sentencia C-393 de 1996. Sentencia C-1060 A de 2001.

80. Abogada especialista en derecho tributario. Profesora del Departamento de Derecho Fiscal e investigadora del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

81. Para el sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, una contribución común es indispensable; ésta debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón a sus facultades.

BIBIANA GARCÍA POVEDA⁸⁰

1. Antecedentes de los principios de equidad y progresividad

La mayoría de las constituciones redactadas a partir de fines del siglo XVIII consagraron en sus textos el principio de igualdad referido al campo tributario. Entendido éste como la obligación de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de la nación, derivando en la instauración de la generalidad del tributo. A semejanza de lo previsto en el artículo 13 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789 el cual refería: "Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leur facultés"⁸¹.

Entonces, desde el siglo xviii se elevó a rango constitucional el deber de contribuir, exigible a todos los ciudadanos, con el fin de atender el financiamiento de las necesidades sociales que en aquella época se limitaban al sostenimiento del ejército y los gastos de la administración.

Tal principio constitucional ha evolucionado en las constituciones que luego se redactarían a lo largo del siglo xx, sacrificando la generalidad matemática del tributo por una progresividad del mismo. Se atiende así a un concepto que será eje de muchas constituciones y del moderno principio de equidad y de progresividad, que es el de la capacidad contributiva. En efecto, los ciudadanos de un determinado país están llamados a colaborar con el sostenimiento de las cargas públicas, pero con un límite impuesto por la propia Constitución, como es el de “sus facultades” o su capacidad contributiva.

De hecho, en muchas constituciones está consagrado como principio tributario autónomo el principio de la capacidad contributiva, o capacidad de pago, hecho que no ocurrió en la Constitución colombiana.

Se pueden exponer múltiples ejemplos: el artículo 53 de la Constitución italiana establece: “Todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva”. Igualmente el artículo 31 de la Constitución española señala: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica”.

En el caso colombiano, aunque en la Constitución no hay disposición expresa de tal principio, la jurisprudencia de la Corte Constitucional es uniforme al considerar que éste se deriva de la interpretación sistemática de los principios de igualdad, equidad y progresividad⁸², en concordancia con el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política que establece como deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de criterios de justicia y equidad.

Pero, ¿en qué consiste la capacidad contributiva?

Ésta ha sido definida por innumerables autores, pero en términos generales se entiende que “consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado”⁸³ y se reconocen como hechos demostrativos de capacidad contributiva los siguientes:

82. Ver, al respecto, sentencias C-333 de 1993, C-467 de 1993 y C-335 de 1994.

83. CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*, Buenos Aires, De Palma, 1996.

1. La titularidad de un patrimonio. Quien tiene más propiedades posee una mayor capacidad de pago.

2. La percepción de una renta. Se considera el mejor índice para medir la capacidad de pago y tiene aplicación en el progresivo impuesto sobre la renta.

3. El consumo de bienes. Este indicador tiene aplicación en el IVA en el cual lo fundamental es que se realice una actividad de consumo de carácter material o inmaterial, ya sea mediante la venta o importación de bienes o mediante la prestación de servicios, y,

4. El tráfico o circulación de riqueza, criterio que se aplica en el caso del impuesto de timbre nacional que grava el contenido económico de las obligaciones plasmadas en un documento y en el tan criticado gravamen a movimientos financieros, que impone tributo sobre la realización de operaciones bancarias.

Las constituciones más modernas generalmente prescriben la distribución de los impuestos en proporción a las posibilidades económicas, es decir, con base en la capacidad contributiva; cada una de ellas prescribe que el sistema tributario debe ser progresivo, tal como lo hace la Carta colombiana.

“La capacidad contributiva alcanza un significado más importante cuando establece el principio o precepto de igualdad de posición de los ciudadanos frente al deber de tributar para contribuir a las necesidades de la colectividad”⁸⁴.

2. Los principios de igualdad, equidad y progresividad en la Constitución Política colombiana

Sin lugar a dudas, la Constitución Política de 1991 marca un avance en las garantías de los ciudadanos frente al poder de imposición del Estado. En efecto, sólo con esta Constitución aparecen por primera vez en forma expresa y elevados a rango constitucional los principios que deben regir el sistema tributario colombiano. De hecho, en la Constitución Política de 1886 los principios se encontraban en otros preceptos generales de los cuales se podían inferir, sin embargo su aplicación específica en el tema tributario fue objeto de variadas discusiones.

“Así mismo, la igualdad es tal vez el derecho estrella de la Constitución de 1991 y uno de los principios que mejor simboliza la idea del Estado social de derecho que este

84. UCKMAR VICTOR. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002.

ordenamiento intenta instaurar. Además la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre este derecho representa un cambio notable frente a la práctica jurídica preconstituyente. Así, durante la vigencia del anterior ordenamiento constitucional, según la investigación adelantada por MANUEL JOSÉ CEPEDA⁸⁵, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado sólo en una decena de casos tomaron decisiones basadas en una eventual vulneración de la igualdad. En cambio, a partir de la Carta de 1991, según las estadísticas, más o menos en uno de cada diez casos decididos por la Corte Constitucional, la igualdad ha sido el tema central de la decisión, lo cual significaría que en sus primeros nueve años de funcionamiento esta Corporación habría proferido al menos unas 700 sentencias relativas a la igualdad⁸⁶.

Con referencia a los principios de igualdad y equidad, “en muchas ocasiones la jurisprudencia utiliza los dos conceptos como sinónimos; en otras, se refiere sólo a uno de los dos. La equidad está consagrada como principio tributario en el artículo 363 de la Constitución, mientras que la igualdad no está específicamente contemplada como principio tributario”⁸⁷.

Sin embargo, el estudio de uno u otro principio dependerá en gran medida de la demanda de inexequibilidad presentada ante la Corte y la consideración del demandante sobre cuál principio considera se ha violado con una determinada norma tributaria.

No obstante, y dando un vistazo a la jurisprudencia, los principios de equidad y progresividad en la Constitución están referidos expresamente y pareciera que exclusivamente a las cuestiones de orden tributario, mientras que el de igualdad es un principio más referido a las condiciones de las personas. Sin embargo, aun antes de la Constitución de 1991, “la Corte Suprema de Justicia venía entendiendo que la consagración del principio de igualdad, existente en la Constitución de 1886, tenía aplicación y efectos en el campo tributario”⁸⁸.

3. La igualdad ante las cargas tributarias

Ésta puede ser entendida en dos sentidos:

En primer lugar, “en sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal, esta

85. Los derechos fundamentales en la Constitución de 1991. Bogotá, Temis, 1992, pp. 72 y 82.

86. La igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Borrador en discusión, documento preparado por los profesores de la Universidad Nacional, CAMILO BORRERO, MARÍA CLARA GALVIS, DANILO ROJAS y RODRIGO UPRIMNY.

87. LEWIN FIGUEROA ALFREDO. *Principios constitucionales del derecho tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, Universidad de los Andes, 2002.

88. *Ibidem*.

igualdad jurídica sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición. Algunas constituciones prohíben expresamente el privilegio en materia fiscal. Especialmente en Francia, antes de la Revolución Francesa, la nobleza y el clero consideraban deshonoroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados motivó la inclusión de este principio en forma explícita”.

“En segundo lugar, en sentido económico como la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno”⁸⁹.

Sin embargo, a pesar de que todas las constituciones contemporáneas contemplan el principio de igualdad frente a la ley fiscal, y, en consecuencia, la aplicación general de la imposición de los tributos, se han previsto así mismo ciertos tratamientos exceptivos a tal principio. Inclusive algunas no sujeciones o exenciones han sido elevadas a rango constitucional en algunas cartas fundamentales.

En el caso colombiano y para efectos de la concesión de exenciones de impuestos el Constituyente le impuso al legislador dos limitaciones:

La primera, que la iniciativa legislativa provenga del Ejecutivo, no sólo para su creación sino también para su reforma; y la segunda, 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 señala: “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”.

A su vez, el artículo 317 ordena 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.

Es claro, entonces, que en Colombia quien tiene la capacidad constitucional para crear tributos también tiene la de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos, y señalar los

89. VICTOR UCKMAR. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Temis, Bogotá, 2002.

casos en que por razones de política fiscal algunos sujetos o bienes quedan eximidos de su pago y la proporción de la exención. Sin embargo, al hacer un análisis de las múltiples exenciones y no sujeciones de nuestra legislación, sin duda alguna muchas de éstas obedecen a razones fundamentadas de política fiscal; sin embargo, otras no resisten ningún análisis de constitucionalidad, ya que su implementación obedece a la conservación de ciertos privilegios no sustentados en principios constitucionales o en razones de bien común.

4. Los principios de igualdad, equidad y progresividad, tratándose de tratamientos laborales diferenciados desde el punto de vista tributario

La Corte Constitucional ha proferido en este específico tema tres sentencias que se pueden considerar antecedentes de la sentencia C-1060 A de 2001. Analizaremos, en consecuencia, cada una de estas providencias para culminar con el estudio de la sentencia en referencia.

4.1 Sentencia C-397 de 1994

Con ponencia del magistrado HERNANDO HERRERA VERGARA, resolvió la demanda de inexecutable presentada contra el párrafo tercero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993 que disponía: “En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente por parte de la Nación”.

Consideró el actor que tal disposición violaba los artículos 13 (principio de igualdad) y 363 (principios del sistema tributario colombiano) de la Constitución Política, ya que el legislador concedió una prerrogativa injustificada a algunos de los trabajadores estatales con carácter nacional, con lo cual rompió el equilibrio entre éstos y los trabajadores departamentales y municipales, tanto del sector público como del sector privado, al beneficiarlos con una excepción a la regla general.

Al analizar los cargos la Corte realizó las siguientes consideraciones:

En relación con la posibilidad de la existencia de tratos diferenciados señaló: “La diferencia de trato no conduce necesariamente a un juicio de discriminación. Para que esto no suceda, el órgano que introduce la distinción debe demostrar

que su proceder se adecua a un propósito establecido en la Constitución o en la ley”.

En criterio de la Corte, la expresión acusada del párrafo tercero del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, produce consecuencias discriminatorias en tanto la diferencia de trato no atiende una razón que la justifique.

Así pues, de su contenido se infiere que mientras los pagos por concepto de cesantías, siempre que el retenedor sea la Nación, no estarían sujetos a retención en la fuente, los pagos por concepto de cesantías que efectúen otros agentes retenedores sí estarían sujetos a retención, con lo que se transgrede el artículo 13 superior.

Así mismo, la disposición acusada en relación con el régimen de retenciones para los trabajadores del sector público cuando el empleador es la Nación se habría variado. En cambio, el régimen para los trabajadores del sector público descentralizado territorialmente o por servicios, y del sector privado en materia de cesantías e intereses sobre las cesantías, se mantendría sin modificaciones, lo cual implicaría para estos últimos el tener que pagar retención en la fuente sobre sus cesantías e intereses en la parte que de acuerdo con la ley no estuviese exenta, con lo que se generaría un trato eminentemente discriminatorio.

Concluye el juez constitucional que en el caso analizado no hay, pues, razón jurídicamente atendible que demuestre la razonabilidad del argumento conforme al cual la variación en el régimen de retenciones únicamente tiene lugar en el sector público y en éste, cuando la Nación como empleador sea la que pague las cesantías. Diferencia que a juicio de la Corte es discriminatoria, por lo que se declaró en la parte resolutive de la sentencia mencionada la inexequibilidad de la expresión “por parte de la Nación”. En virtud de tal providencia, los pagos por concepto de cesantía no podrán ser sujetos de retención en la fuente, en ningún caso.

4.2 Sentencia C-010 de 1995

Con ponencia del magistrado JORGE ARANGO MEJÍA, resolvió la demanda de inexequibilidad presentada contra el artículo 18 (parcial) de la Ley 50 de 1990 que establecía que el monto del factor prestacional pactado estaba exento del pago de retención en la fuente y de impuestos. Señaló la actora que en este caso la definición de la parte exenta había sido deferida a

los particulares, lo que consideraba violatorio de la Constitución. Así mismo, se originó un tratamiento inequitativo entre los trabajadores que pacten salario integral y los que no, porque aquellos tienen la opción de fijar un factor prestacional que está exento de retenciones e impuestos, mientras los trabajadores que no pacten salario integral, sólo tienen derecho a los beneficios establecidos en el Estatuto Tributario.

Sin hacer un análisis muy profundo, la Corte señaló que no entendía por qué la norma acusada quebrantaba el artículo 363 de la Constitución, pues no bastaba con esgrimir una vaga acusación de iniquidad, que en últimas no estaba demostrada.

4.3 Sentencia C-393 de 1996

Con ponencia del magistrado CARLOS GAVIRIA DÍAZ. Demanda de inexequibilidad presentada contra un aparte del párrafo segundo del artículo 96 de la Ley 223 de 1995, por considerarlo violatorio del artículo 13 de la Constitución Política. Estableció la norma demandada la exención del treinta por ciento del valor total de los pagos laborales recibidos por los trabajadores y señaló en el párrafo segundo que la exención del factor prestacional a que se refería el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 quedaba sustituida por lo previsto en ese numeral.

Expresó 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 sustituyó esta norma y violó el derecho de los trabajadores a tener exenta la totalidad del factor prestacional. Así mismo se 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.

La Corte consideró que el régimen que establecía un tratamiento discriminatorio era precisamente el consagrado en la Ley 50 de 1990 y que el legislador al expedir la Ley 223 de 1995 subsanó la iniquidad existente. Nótese que varía la

posición adoptada en la sentencia C-010 de 1995, anteriormente referida. Expresó al respecto el Tribunal Constitucional que “bajo el régimen del artículo 18 de la Ley 50 de 1990, 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”.

4.4 Sentencia C-1060 A de 18 de octubre de 2001

La Corte Constitucional profirió el 18 de octubre de 2001 la sentencia número C-1060 A con ponencia de la conjuez LUCY CRUZ DE QUIÑONES, con ocasión de la demanda de inexecutable del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario y del artículo 20 de la Ley 488 de 1988.

Como se recordará, la norma demandada consagraba una exención del impuesto sobre la renta de los gastos de representación de los altos dignatarios de la administración pública y cabezas de la rama legislativa y jurisdiccional del poder público. Por su parte, el artículo 20 de la Ley 488 de 1998 extendió la exención a otros dignatarios del Congreso y precisó que los gastos de representación equivalían al 50% del salario.

Planteó la ciudadana que demandó las normas ante la Corte Constitucional que éstas desconocían el concepto constitucional de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, igualdad que debe ser entendida en el sentido de que tanto las cargas como los alivios deben ser proporcionalmente establecidos y en todo caso encaminados a lograr la igualdad real dentro de un orden económico y social justo; razones por las cuales violaban el principio de equidad tanto en su vertiente horizontal como vertical que inspira el sistema tributario, en consideración a que los funcionarios beneficiados

fiscalmente gozan de un privilegio frente a los otros trabajadores tanto públicos como privados.

Adujo en el mismo sentido que la proposición aditiva de las exenciones consagrada en la Ley 488 de 1998 provino del Congreso mismo, lo cual es igualmente violatorio de la Constitución Política, ya que las leyes que consagran exenciones de impuestos sólo pueden ser dictadas o reformadas por iniciativa del gobierno.

Al estudiar la demanda, el Tribunal Constitucional se detuvo en primer lugar en el análisis de este último cargo, reconociendo que el poder tributario es legislativo, y, como tal, el Congreso se está habilitado para establecer el régimen legal del tributo. Sin embargo, y por primera vez en la jurisprudencia, se precisó que este poder decisorio del Congreso tiene unos límites, concebidos en dos formas:

El deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos dentro de los criterios de justicia y equidad, de conformidad con lo señalado en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política. Y se le ordena al legislador construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo.

Concretó la Corte que así como la libertad de configuración del legislador para establecer tributos no es absoluta, tampoco puede permitirse autonomía tan amplia al legislador en materia de exenciones, que rebase los principios de justicia y equidad del deber de contribuir. Esta es en realidad una precisión que la Corte en materia de exenciones no había realizado antes. En efecto, en múltiples ocasiones interpretó que la facultad de establecer exenciones era mucho más amplia que la de crear tributos, y sólo se reconocían dos límites: que la iniciativa legislativa provenga del Ejecutivo, no sólo para su creación sino también para su reforma, y la prohibición de imponer esta clase de beneficios sobre impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales, tal como se indicó en aparte de este trabajo⁹⁰.

De acuerdo con esta providencia, la exención ya no se comprende como una simple dispensa del pago del tributo sino como un imperativo de justicia tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria o la aminora, logrando la equidad, rompiendo la uniformidad, como exigencia de la justicia. Por tanto, las exenciones admisibles corresponden a

90. Este punto específicamente fue debatido por los conjuces que salvaron el voto, quienes puntualizaron: “Como el constituyente sólo estableció como límites especiales del contenido del régimen tributario la justicia, la equidad, la eficiencia, y la progresividad (arts. 95.9 y 363 C. N.) y no consagró formas, tipos o clases específicas de exención (art. 154 C. N.), defirió, entonces, esta materia a la competencia del legislador, quien dentro de su fuero puede adoptar, ajustándose o no a una técnica o a una u otra doctrina, los conceptos legales que revelen dicha exención (art. 154 C. N.) con la expresión ‘exención’ en sentido genérico, o con la de ‘gastos de representación’, como lo ha sido tradicionalmente en este caso”.

ciertos hechos justificadores de la existencia de la exención, porque se valora la capacidad contributiva relacionada con el hecho generador, merecedora de una protección especial que la libera total o parcialmente de tributación.

Procede en consecuencia la Corte a constatar si la exención cuestionada está en contra del sistema jurídico tributario constitucionalizado, porque deroga un deber general de contribuir o constituye una delimitación legítima de dicho deber que coincide con el interés general o con los fines del Estado.

Concluye la Corporación que las exenciones no pueden constituir un tratamiento de favor, sino que su propósito debe responder a un relevante interés social o económico nacional, o a una circunstancia estructural del tributo que pueda considerarse como imperativo de justicia.

Por lo anterior, la exención se legitima en justicia, o en objetivos económicos o sociales, lo que tiene como consecuencia que el tratamiento benéfico sólo corresponda a la negación o disminución del deber de contribuir para ciertas personas o actividades en las que se reconoce capacidad contributiva, debería rechazarse por inconstitucional.

Se puntualiza que las rentas de trabajo provenientes de la labor personal gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos, tal como se analizó en las sentencias antes referidas. Sin embargo, esos tratamientos diversos de las rentas según su origen no pueden erigirse en privilegios para ciertos sujetos, cuando tienen ingresos de la misma naturaleza que las rentas ganadas por otros. Por tanto, desde el punto de vista de la progresividad no será admisible un sistema de impuesto de renta que ante iguales capacidades contributivas se otorguen a unos excepción o privilegio en la base de gravamen, o discrimine en contra de las gentes del común porque no ostentan mayores títulos de autoridad.

Procede en consecuencia la Corte a realizar el test de constitucionalidad, o test de igualdad. Al respecto es preciso tener en cuenta que “la Corte ha adoptado dos formas argumentativas mediante las cuales somete a prueba la razón que tuvo quien con una cierta medida afectó positiva o negativamente a la igualdad: el test o juicio de proporcionalidad que proviene de la tradición jurídica europea y el que podríamos denominar el test o juicio ponderado de igualdad, que es una contribución de la jurisprudencia norteamericana. La Corte ha unido estos

dos tests en un intento de utilizar lo mejor que posee cada uno. Elaborando lo que denomina el test integrado de igualdad”.

La metodología utilizada en el presente caso para realizar el test de constitucionalidad consistió en determinar si existió una ruptura del principio de igualdad, y, en caso de existir, si ésta era admisible constitucionalmente por alguna justificación razonable y objetiva en relación con los demás beneficiarios de rentas de trabajo, y específicamente con los demás funcionarios públicos que también perciben los llamados gastos de representación, pero no están incluidos en la lista de los beneficiarios por no pertenecer a la cúpula de los poderes públicos.

La Corte además aclara que la denominación de gastos de representación (ingreso laboral exento) es equívoca, ya que forma parte de la asignación mensual y de los ingresos laborales de los funcionarios, y es de libre disposición para el servidor público, por lo tanto demostrativo de capacidad contributiva y por ende gravable.

Concluye la corporación que la concesión de esta exención constituye la liberación parcial del deber solidario de contribuir al financiamiento de los gastos públicos para los altos funcionarios que a su vez perciben mayores ingresos, en una porción adicional equivalente al 50% del total de los salarios, mientras que los demás ciudadanos del común están obligados a sufragarlos con las exenciones específicas sobre prestaciones sociales y la general del 30% que en todo caso también aplica para los altos funcionarios, bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital. Así las cosas, la tributación de estos altos servidores no alcanza a liquidarse sobre el 30% de su ingreso laboral total, en proporción regresiva con la tributación de los trabajadores públicos y privados que liquidan sus impuestos sobre el 70% de sus ingresos laborales.

Adicionalmente la Ley 488 de 1998 determinó que los gastos de representación equivalían al 50% del salario. Se estableció así una ficción jurídica que ordena tener como gastos de representación, para efectos tributarios, un alto porcentaje de los salarios, lo cual, desde la perspectiva de la Corte, es inadmisibles.

Pasa a continuación la Corte a referirse al principio de capacidad contributiva, el cual estima subyace de los de justicia, equidad y progresividad, y lo califica de medular. Subraya el juez constitucional que constatada una capacidad contributiva

existente, que el legislador denomina gastos de representación y está llamada a incrementar el patrimonio de su perceptor, no se ve la razón de configurar una inmunidad al tributo.

Considera que en el caso en análisis se rompe la progresividad de un impuesto medular en el sistema bajo dos formas: gravando sobre una base más amplia las rentas de trabajo menores y rompiendo la escala de ingresos para hallar la tarifa progresiva de los altos funcionarios.

Puntualiza que ostentar una dignidad superior en la comunidad exige una mayor responsabilidad social, como corresponde al servicio público.

Por último, procede a analizar la validez del gasto público remuneratorio, ya que la pretensión del legislador es establecer una bonificación para los altos funcionarios equivalente a la tarifa impositiva sobre la base del 50% de sus salarios, pero este reconocimiento no se ha hecho por la vía del reconocimiento directo de mayor asignación, sino que se ha hecho por la vía oblicua del favor tributario o erosión injustificada de la base tributaria, lo cual vulnera los principios de equidad y progresividad del sistema tributario colombiano.

Sin lugar a dudas esta sentencia será antecedente jurisprudencial valioso para cuando se sometan a consideración de la Corte normas que transgredan el principio de igualdad en materia tributaria, así como cuando se examine la atribución que tiene el legislador de establecer exenciones o aminoraciones del tributo, y sobre todo cuando haya de determinarse cuáles son los límites constitucionales del establecimiento de tales tratamientos preferenciales.