

Sentencia C-913/03

UNIDAD NORMATIVA-Procendencia excepcional

Esta figura sólo procede en las siguientes tres hipótesis: en primer lugar, cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada; en segundo término, en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y, por último, cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma demandada se halla intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad.

UNIDAD NORMATIVA-Integración sobre conjunto del artículo

Pese a que no es procedente integrar la unidad normativa solicitada, la Corte observa que para resolver de fondo el asunto puesto a su consideración, sí es forzoso establecer una unidad normativa entre los apartes demandados y los que no lo fueron. Esta operación resulta estrictamente necesaria para ejercer el control de constitucionalidad sobre el artículo demandado, habida consideración que los apartes acusados, si bien pueden tener un contenido propio, el mismo se encuentra íntimamente ligado con los contenidos no demandados.

CORTE CONSTITUCIONAL-En principio no le corresponde determinar cuál es el sentido autorizado de las normas legales

CONSTITUCION POLITICA VIGENTE-Separación entre jurisdicción constitucional y jurisdicción ordinaria

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-Alcance

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-Aplicación

GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO-Es deber de la persona y del ciudadano contribuir a su financiamiento

POTESTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad

LEY TRIBUTARIA-Recaudación y administración de las rentas

Expedida la ley tributaria, corresponde al Gobierno cumplir con el deber constitucional de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos (CP art.189-20), lo que quiere decir que la administración tributaria resulta ser la acreedora de la obligación fiscal, teniendo entonces derecho a exigir su pago y gestionar los procedimientos señalados en la ley para tal efecto, pudiendo incluso aplicar sanciones cuando se presenten las circunstancias que ameriten su imposición.

RETENCION EN LA FUENTE-Objeto

Para facilitar la gestión tributaria en cabeza de la administración de impuestos y asegurar el pago del impuesto de renta, el legislador creó la retención en la fuente cuyo objeto es “conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause”.

RETENCION EN LA FUENTE-Sistema de recaudo anticipado/**RETENCION EN LA FUENTE-Modo** de extinguir la obligación tributaria/**RETENCION EN LA FUENTE-Cumplimiento** anticipado de la obligación para el contribuyente

RETENCION EN LA FUENTE-Definición desde el punto de vista impositivo

RETENCION EN LA FUENTE-Objetivo principal

El principal objetivo de la retención en la fuente es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti - inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía.

RETENCION EN LA FUENTE-Integración de la relación jurídico tributaria

RETENCION EN LA FUENTE-No es un impuesto sino un procedimiento para el recaudo tributario/**RETENCION EN LA FUENTE-Establecimiento** no desconoce debido proceso

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-
Indemnización comprende daño emergente y lucro cesante

DAÑO EMERGENTE-Ingresos no son susceptibles de constituir renta gravable

El daño emergente, por no constituir una ganancia o provecho, nunca ha estado gravado, pues no es susceptible de producir un incremento en el patrimonio ya que corresponde a la reparación de un daño o a la sustitución de lo perdido.

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-Solamente puede aplicarse a pagos o abonos en cuenta que corresponde al lucro cesante

LUCRO CESANTE-Definición

LUCRO CESANTE-Sometido a retención en la fuente

Para la Corte es lógico que el lucro cesante esté sometido a retención en la fuente, porque corresponde a un ingreso constitutivo de la ganancia o provecho que debió recibirse en su oportunidad y, por tanto, sujeto al impuesto sobre la renta.

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-
Sometimiento de los extranjeros no contraría la Constitución

Los extranjeros que reciben pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones, incluidas las que son producto de demandas contra el Estado o contra particulares, están sometidos a retención en la fuente, pero solo en lo que corresponde a lucro cesante, determinación que no conculca el artículo 90 de la Constitución.

DEBER DE TRIBUTACION-Límite material

PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS-Proyección

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-No vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva

RENDA LIQUIDA-Regulación en el impuesto de renta

LUCRO CESANTE-Posibilidad de ser recaudado a través de la retención en la fuente

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES- Imposición a extranjero sin importar si provienen del Estado o de particulares

NORMA ACUSADA-No establece un tributo sino señala la forma en que debe recaudarse el impuesto a la renta en indemnizaciones

RETENCION EN LA FUENTE-Quienes la recaudan no son los que soportan la carga económica del tributo

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Significados en el plano constitucional

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Derecho subjetivo relacional y genérico

IGUALDAD DE TRATO-Importancia/**IGUALDAD DE TRATO-**Test de igualdad

TRATO DIFERENCIADO-Condiciones para que no constituya discriminación

Sobre el test de igualdad esta Corporación ha expresado que el trato diferenciado de dos situaciones de hecho diversas no constituye una discriminación, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones: primero, que los hechos sean distintos; segundo, que la decisión de tratarlos de manera diferente esté fundada en un fin aceptado constitucionalmente; tercero, que la consecución de dicho fin por los medios propuestos sea posible y además adecuada. Cada una de estas condiciones corresponde al papel que juegan los tres elementos - fáctico, legal o administrativo y constitucional - en la relación que se interpreta. Por eso, la primera condición pertenece al orden de lo empírico (hecho), la segunda hace parte del orden de lo válido (legalidad) y la tercera del orden de lo valorativo (constitución).

CORTE EUROPEA DE DERECHOS HUMANOS-La igualdad de trato queda violada cuando carece de justificación objetiva y razonable

IGUALDAD DE TRATO-Razonabilidad

DERECHO A LA IGUALDAD-No presenta en todos los casos el mismo alcance para los extranjeros frente a los nacionales

Cuando el legislador establezca un trato diferente entre el extranjero y el nacional, será preciso examinar (i) si el objeto regulado permite realizar tales distinciones; (ii) la clase de derecho que se encuentre comprometido; (iii) el carácter objetivo y razonable de la medida; (iv) la no afectación de derechos fundamentales; (v) la no violación de normas internacionales y (vi) las particularidades del caso concreto.

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-
Justificación de la diferencia de trato para extranjeros

RETENCION EN LA FUENTE EN INDEMNIZACIONES-Medida
no contraviene ningún tratado internacional ratificado por Colombia

RETENCION EN LA FUENTE-Diferencia de trato para extranjeros se
limita a la manera de recaudar el gravamen

Referencia: expediente D-4508

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”*.

Demandante: Germán González Cajiao

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS
HERNÁNDEZ

Bogotá D. C., nueve (9) de octubre de dos mil tres (2003).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Germán González Cajiao presentó demanda de inexecutable parcial contra el artículo 91 de la Ley 788 de 2002, *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”*.

Mediante auto del 17 de marzo de 2003, se inadmitió la demanda por no cumplir con el requisito exigido en el numeral 3° del artículo 2° del Decreto

2067 de 1991, la cual fue posteriormente corregida por el accionante dentro del término señalado en la referida providencia.

Subsanada en debida forma la demanda, la Magistrada Sustanciadora, mediante auto del 9 de abril de 2003, la admitió por cumplir con los requisitos que contempla el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, y ordenó la fijación en lista de la norma acusada y su traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera concepto.

Al mismo tiempo, comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso Nacional, al Ministerio de Justicia y del Interior y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De igual forma, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, envió comunicación a la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN - y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir en relación con la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

Se transcribe a continuación el texto del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, conforme a su publicación en el Diario Oficial N° 45.046 del 27 de diciembre de 2002 (página 11), subrayando los segmentos normativos impugnados:

LEY 788 DE 2002 (diciembre 27)

***por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.
El Congreso de Colombia***

DECRETA:

***Artículo 91. Retención en la fuente en indemnizaciones.
Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:***

“Artículo 401-2. Retención en la fuente en indemnizaciones. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones diferentes a las indemnizaciones salariales y a las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y contempladas en los artículos 45 y 223 del Estatuto Tributario, estará sometida a retención por concepto de renta a la tarifa del

treinta y cinco por ciento (35%), si los beneficiarios de la misma son extranjeros sin residencia en el país, sin perjuicio de la retención por remesas. Si los beneficiarios del pago son residentes en el país, la tarifa de retención por este concepto será del veinte por ciento (20%)”.

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El demandante considera que la disposición acusada vulnera los artículos 13, 90, 95-9 y 363 de la Constitución.

Afirma que la norma viola directamente el artículo 90 de la Constitución, pues mientras la norma constitucional preceptúa que el Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción u omisión de las autoridades públicas, la norma acusada impide que el Estado cumpla con el pago total y completo de una indemnización decretada conforme a una sentencia ejecutoriada, ya que debe disminuir el monto de la reparación del perjuicio sufrido en un 35% si el beneficiario es un extranjero no residente en el país y en un 20% si tienen domicilio en el país, por concepto de retención en la fuente.

En su criterio se vulnera el artículo 95 numeral 9 de la Carta, porque en materia impositiva la determinación del hecho gravable debe ser hecha con base en la justicia tributaria, guardando correspondencia y armonía con las disposiciones del Estatuto Tributario según las cuales sólo se puede establecer retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que no constituyen ingresos tributarios, para no introducir un elemento que, como el de la indemnización, a su juicio altera toda la estructura gramatical y lógica del edificio legal.

Al respecto, manifiesta que tanto desde el punto vista gramatical como etimológico a que se refiere la norma acusada, la palabra indemnización significa reparar, compensar un daño o agravio. Afirma que, por tanto, para el beneficiario de una indemnización, no se produce con ella ningún incremento en su patrimonio susceptible de ser gravado, por lo que no puede formar parte de su renta líquida, ni estar sujeto a pago anticipado de impuesto en forma de retención en la fuente. En su sentir, la ley no puede conferirle el carácter de ingreso a lo que por su propia naturaleza no lo es, “ni aún como ficción legal”.

Sostiene que el pago de la indemnización judicialmente decretada, simplemente restablece el patrimonio en su valor anterior, repara un perjuicio o daño plenamente probado en un proceso. A su juicio, al deducir “arbitraria y caprichosamente” el monto de la reparación decretada en contra del Estado y a favor del particular extranjero agraviado, en un 20 % o 35 % según que

éste sea residente o no, aunque sea para atender necesidades de interés general del país, se vulnera los principios de justicia y equidad tributaria.

El demandante, considera que la norma también viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, porque a diferencia de lo que regula su supuesto de hecho, el particular beneficiario de la indemnización procedente de un particular, proveniente de la terminación de un proceso judicial, arbitral, transaccional o conciliatorio la recibe sin descuento alguno por concepto en retención en la fuente.

Indica que por esta razón existe un tratamiento inequitativo para unos contribuyentes, por lo que en su parecer se quebranta el principio de la equidad tributaria, pues no se consulta la capacidad contributiva. En este sentido afirma que “la ley impugnada parcialmente en su artículo 91, parte de la idea equivocada (e inconstitucional, por inequitativa) de que algunas víctimas o perjudicados con el daño deben soportar una carga tributaria superior, cuando obtienen la indemnización de los perjuicios causados por acción u omisión del Estado, que cuando la obtiene de personas particulares.

Argumenta que tal impuesto es artificioso, antitécnico e inconstitucional, porque, aunque con esos recursos se puedan atender necesidades de interés general, el mismo no puede primar sobre el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Carta Política.

Manifiesta que se transgrede el principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 Superior, ya que la norma contiene una diferencia notable de trato entre nacionales y extranjeros. Así, el beneficiario extranjero, residente o no en el país, está sujeto a retención en la fuente por concepto de renta a las tarifas del 35% o del 20%, según el caso, aplicada sobre el valor de la indemnización que recibe del Estado. En cambio, si el extranjero es beneficiado por una demanda incoada contra un particular, no se le descuenta porcentaje alguno de retención en la fuente sobre el valor de la misma.

Aduce que la norma demandada otorga al Estado el privilegio público, la prerrogativa exorbitante de menoscabar, lesionar o restringir el monto de una indemnización a su cargo, ordenada en una sentencia de condena, exclusivamente para el beneficiario extranjero con o sin residencia en el país. Asegura que el resarcimiento del daño por medio de una indemnización no produce aumento en el patrimonio de la víctima. Por ello, el legislador no puede obligar a quien resulta lesionado por culpa del Estado que asuma la correspondiente carga.

En síntesis, considera que la norma sólo tiene justificación en la medida que el Estado busca conseguir fondos públicos para atender necesidades urgentes, pero siempre y cuando con ella no se atropellen los derechos de los gobernados, y no se impongan, para algunos, cargas tributarias más onerosas sin una justificación sólida y constitucional.

Finalmente, solicita que se integre la normativa con los artículos 26, 366 y 401 del Estatuto Tributario, ya que si se dejan vigentes estas normas, sin efectuar la debida integración, el Estado no respondería patrimonialmente, en forma total y completa, por los daños antijurídicos que le fueran imputables, pues podría seguir teniendo facultad legal para no excluir o exceptuar determinados ingresos como gravables, con lo que el fallo de inexecutable resultaría inocuo.

IV. INTERVENCIONES

Durante el término de traslado y comunicaciones enviadas por la Corte intervinieron las siguientes personas y entidades:

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Según el ICDT el actor hace una indebida interpretación de la norma acusada para fundamentar sus cargos, pues ella explícitamente señala que la retención en la fuente opera también sobre las indemnizaciones reconocidas por particulares.

Sostiene que la ciencia y doctrina tributaria acogida por nuestra legislación tiene establecido que la retención en la fuente solamente puede operar sobre hechos reveladores de capacidad contributiva que dan lugar al impuesto de renta, y así lo consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 367 ibidem, que define la finalidad de la retención en el impuesto sobre la renta, y también lo corrobora la ubicación del precepto acusado en el capítulo VI del Título III del libro segundo del Estatuto Tributario, relacionado con “otros ingresos tributarios”, que hace suponer, en una sana interpretación de la norma demandada, que la retención en la fuente allí regulada se aplica solamente cuando se materialice un ingreso en cabeza de su perceptor.

Al respecto afirma el ICDT que si por definición el impuesto sobre la renta se aplica teniendo en cuenta la percepción de ingresos, es claro que la retención en la fuente solamente opera sobre conceptos que tengan la virtud de enriquecer al sujeto que los percibe. Por tanto, es en este marco que debe entenderse lo dispuesto en la norma demandada, pues el establecimiento de retenciones en la fuente solo procede dentro del ámbito señalado por el ordenamiento tributario.

Manifiesta que en lo relacionado con las indemnizaciones debe distinguirse entre aquellas que resarcen el daño y aquellas que pretenden restituir el lucro cesante. De esta forma, cuando la norma demandada alude a las indemnizaciones sujetas a retención en la fuente, es entendible que ésta se

aplique siempre y cuando el monto pagado o abonado en cuenta enriquezca al sujeto, es decir, en la medida que no se trate de indemnizaciones por daño.

2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Mediante apoderado esta cartera ministerial solicita se declare la exequibilidad del precepto acusado.

Sostiene que el demandante incurre en una equivocación pues en materia de indemnizaciones la ley tributaria tiene establecido que el único ingreso susceptible de producir un incremento neto en el patrimonio es el lucro cesante, en consecuencia, por este concepto estará sujeto a la retención en la fuente, conforme a lo dispuesto en el artículo cuestionado.

Señala que el ingreso por lucro cesante que se pague en una indemnización se enmarca en el supuesto normativo que consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario, es decir, dicho ingreso es susceptible de ser tomado como base de la renta líquida.

Considera que si la norma acusada exceptúa expresamente de retención en la fuente los ingresos producto de indemnizaciones por concepto de demandas contra el Estado, no se entiende como el actor llega al punto de generalizar afirmando que la norma impide que el Estado cumpla con el pago total de la indemnización.

Respecto a la transgresión de la justicia y equidad tributaria, explica que el legislador puede adoptar medidas especiales contra la evasión y la elusión fiscal, a su juicio, es perfectamente válido que la ley amplíe la base de contribuyentes y a los receptores de la norma.

Frente al principio de igualdad considera que el impugnante no reconoce que el legislador regula diversas situaciones de hecho, y en consecuencia, atribuye consecuencias diferentes en cada caso y concluye que las afirmaciones que realiza el actor ignoran este punto esencial que es el que permite llegar al pleno entendimiento de la norma revisada.

3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -

Por medio de apoderado, interviene para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

Afirma que el accionante interpreta de manera incorrecta el contenido del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, pues esta disposición consagra una tarifa de retención en la fuente del 20%, sobre el pago de indemnizaciones por concepto de demandas contra el Estado, cuando el beneficiario es residente en el país, sin distinguir por qué concepto se efectúan los pagos o abonos en

cuenta, evidenciando de esta forma un desconocimiento del régimen tributario aplicable.

En su criterio, de la lectura del artículo acusado se desprende con claridad que están sometidos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones diferentes a las salariales, las percibidas por los nacionales como resultados de demandas contra el Estado y las previstas en los artículos 45 y 223 del E.T. Es decir, que la norma en cuestión exceptúa expresamente de la tarifa de 20% las indemnizaciones percibidas por los residentes en el país como resultado de demandas contra el Estado.

Pese a esta deficiencia en la fundamentación de los cargos, la interviniente se pronuncia sobre cada uno de ellos. Así, sobre la infracción al artículo 90 de la Carta, señala que la responsabilidad patrimonial del Estado persigue la garantía integral del patrimonio de los ciudadanos cuando se comprueba que existe un daño antijurídico, es decir, aquel menoscabo o perjuicio que sufre la víctima en su patrimonio o en sus derechos personalísimos, sin tener el deber jurídico de soportarlo y que debe ser indemnizado por el Estado. Agrega que la función de la indemnización es, por regla general, de naturaleza reparatoria y comprende el daño emergente y lucro cesante.

Explica que según el artículo 1614 del Código Civil se entiende por daño emergente el perjuicio o la pérdida por no haberse cumplido la obligación, y por lucro cesante, la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia de no haberse cumplido dicha obligación. Señala que el accionante habla en general de una “indemnización” sin analizar los conceptos que la conforman como tampoco su tratamiento tributario previsto en el artículo 26 del E.T. y en el Decreto 187 de 1975, reglamentario de ésta disposición, donde se establece claramente que no son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente.

Teniendo en cuenta lo anterior, indica que tributariamente el concepto de daño emergente no es susceptible de producir incremento neto en el patrimonio, ya que su indemnización sustituye el activo patrimonial para dejarlo en el mismo estado que hubiese tenido si el daño no hubiera ocurrido, no constituye una fuente de enriquecimiento para el resarcido. Por el contrario, el lucro cesante es la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia del daño sufrido, por lo tanto con el pago de una suma correspondiente a este concepto se incrementa el patrimonio del beneficiario constituyendo un ingreso tributario sometido al impuesto de renta y complementarios, porque corresponde a todas las utilidades que ha dejado de percibir, es un ingreso susceptible de ser capitalizado.

De esta manera, concluye que los pagos que realiza el Estado con el fin de indemnizar los daños causados por su acción u omisión, en aplicación de la cláusula general de responsabilidad estatal, no pueden desconocer la

naturaleza de los ingresos sometidos o no al impuesto de renta. Agrega que establecido que los ingresos por lucro cesante son ingresos gravables, respecto de ellos opera la retención en la fuente según lo dispuesto en el artículo 365 del E.T.

Por lo anterior afirma que no existe violación al artículo 90 Superior, pues la responsabilidad estatal reconocida con el pago de una indemnización no excluye a su beneficiario de cumplir la obligación tributaria cuando es debido. Además, no es cierto que la reparación del daño se disminuya completamente por la retención ya que lo que se grava es la parte del pago que incrementa el patrimonio del beneficiario. Igualmente, la naturaleza del pago está determinada por la relación subyacente que le dio origen.

Así concluye que los valores recibidos a título de indemnización por daño emergente no constituyen ingreso susceptible de producir incremento patrimonial, luego no son objeto de retención en la fuente ya que persiguen establecer el equilibrio patrimonial alterado por los hechos o situaciones que originaron la indemnización. Por el contrario, el pago de la indemnización que realiza el Estado en lo que respecta al lucro cesante constituye renta gravable en cabeza del indemnizado, y por tanto está sometido a retención en la fuente a la tarifa del 3.5%, de conformidad con lo señalado en el artículo 401 del Estatuto Tributario.

Frente a la posible violación del artículo 95-9 de la Carta, asegura que es deber de la persona y el ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, entonces, es claro que quien recibe un ingreso a título de lucro cesante se constituye en sujeto pasivo de la obligación tributaria. En su parecer, la retención en la fuente es un sistema de recaudo de los impuestos concomitantes a la ocurrencia del hecho generador, a la vez que extingue de manera anticipada la obligación tributaria sustancial.

En relación con la violación de los artículos 13 y 363 Superiores, considera que el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 no establece un tratamiento discriminatorio respecto de los beneficiarios de los pagos por indemnizaciones, pues señala con arreglo al principio de equidad tributaria, que los ingresos por concepto del pago de indemnizaciones, ya sean los que resultan de condenas contra el Estado u otras indemnizaciones, son susceptibles de incrementar el patrimonio de su titular, de tal forma que resultan gravados con retención en la fuente. Afirma que si el Estado desconoce la calidad de ingreso gravable, en lo que corresponde al pago por concepto de lucro cesante, estaría exonerando del pago de tributos a quien la ley no le ha otorgado tal beneficio, desconociendo de esta forma el deber constitucional de contribuir a los gastos e inversiones del Estado.

Con relación a la supuesta violación del principio de igualdad reitera que son gravables los ingresos recibidos por indemnizaciones en lo correspondiente a

lucro cesante, sin importar que el pago provenga del Estado o una entidad privada, lo que varía es la tarifa aplicable a la retención, porque el lucro cesante es la utilidad o ganancia dejada de percibir por parte del beneficiario de una indemnización, razón por la cual es susceptible de incrementar el patrimonio del titular y puede ser gravada con retención en la fuente.

Considera que aplicando el artículo demandado como efectivamente se debe hacer y no como pretende acomodarlo el accionante, se tiene que las indemnizaciones provenientes de reconocimiento de carácter privado en lo que respecta a lucro cesante se les aplica una tarifa de retención del 20% por concepto de retención en la fuente cuando los beneficiarios del pago son residentes en el país. Y en el caso de pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado la tarifa de retención en la fuente sobre el lucro cesante es del 3.5% según lo dispuesto en el artículo 401 del E.T.

En su sentir, el demandante carece de razón al sostener que la indemnización la recibe el beneficiario sin retención en la fuente, ya que por concepto de lucro cesante está en el deber de cumplir con la obligación tributaria.

Finalmente opina que es improcedente la petición de integración de la unidad normativa, pues ella sólo opera de manera excepcional cuando se verifican las hipótesis que la Corte Constitucional ha señalado para que se configure esta situación, lo cual no sucede en el asunto bajo revisión pues según lo explicado el contenido de la disposición demandada tiene sentido propio, tampoco se encuentra reproducido en las normas respecto de las cuales se solicita la unidad normativa, y éstas no presentan sospechas de inconstitucionalidad.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, doctor Edgardo José Maya Villazón, en concepto Nro. 3240 de fecha 3 de junio de 2003, solicita que se declare la exequibilidad de las expresiones impugnadas del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, bajo el entendido que la indemnización del daño emergente no constituye renta ni ganancia ocasional, y por lo tanto no es objeto de retención en la fuente. Sustenta esta solicitud en los siguientes argumentos:

En primer término, considera que el artículo 100 de la Constitución Política, expresamente dispone que los extranjeros disfrutarán en Colombia de los mismos derechos civiles que se otorgan a los nacionales y de las mismas garantías, y que por razones de orden público, la ley podrá subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinados derechos civiles a los extranjeros.

Explica que es la misma Constitución la que diferencia entre extranjero y extranjero residente. Así, el extranjero es aquella persona que se encuentra transitoriamente en el país y que no tiene la intención de radicarse y el extranjero residente es aquel que tiene el ánimo de permanecer en el país y que puede eventualmente adquirir la carta de naturalización una vez cumpla con las exigencias legales.

Indica que el Estatuto Tributario establece cuales son las condiciones para ser considerado extranjero residente desde el punto de vista fiscal, así por ejemplo lo será quien complete, dentro del período gravable, más de seis meses de permanencia continúa en el país, entre otros requisitos.

Afirma que si bien es cierto que la Constitución otorga en principio un trato deferente e igualitario a los extranjeros en relación con los nacionales, también consagra que tanto los derechos como las garantías proceden para los extranjeros con las limitaciones prescritas en la ley, por lo cual es apenas natural que en el ordenamiento jurídico exista la posibilidad de desarrollar un trato diferenciado entre los primeros y los segundos. Al respecto, advierte que en estos casos la Corte debe entrar a analizar el ámbito en el que se establece la regulación a fin de indagar si está permitido instituir esa clase de diferenciaciones.

Señala que el Congreso de la República, de conformidad con el artículo 150-12 de la Carta, tiene la facultad de establecer impuestos, tasas y contribuciones, gozando de libertad de configuración normativa para delimitar a qué sujetos se aplican los gravámenes, indicando en qué condiciones se puede exonerar a los nacionales de su pago.

Sostiene que la existencia de un tratamiento legal diferenciado en asuntos tributarios entre los contribuyentes nacionales y extranjeros no puede considerarse inconstitucional, pues de acuerdo con el principio de igualdad se puede establecer una diferenciación, en atención a los supuestos de hecho, la finalidad y proporcionalidad que persigue el trato diferencial.

El Jefe del Ministerio Público considera que la norma acusada no viola las normas de la Constitución invocadas por el actor, pues el daño es la aminoración patrimonial sufrida por la víctima que debe ser reparada en su totalidad, lo que no significa que la ley determine una tarifa por concepto de retención en la fuente para los extranjeros debido a las especiales circunstancias en que éstos se encuentran.

Recuerda que a los extranjeros se les puede aplicar un trato diferencial en asuntos tributarios, aspecto que se encuentra fundamentado en la misma Constitución que ha previsto que el legislador en ejercicio de las facultades que las normas superiores le otorgan puede determinar el alcance de la aplicación personal y el ámbito material del impuesto, e imponer la respectiva tarifa, como sucedió en el presente caso. En su criterio esta determinación

busca un fin válido, pues la retención en la fuente prevista en la norma acusada es realmente el único gravamen que pagan los extranjeros en nuestro país.

A su juicio, es constitucionalmente válido la determinación de las tarifas establecidas en el artículo 91 de la Ley 788 de 2002, puesto que la distinción que está inserta en la norma no es una discriminación negativa que proscribiera el artículo 13 de la Constitución, sino que corresponde al desarrollo de las funciones constitucionales en materia tributaria que permite al legislador determinar el sujeto pasivo y las circunstancias en que tributan, situaciones propias de la amplia libertad de configuración normativa de que goza el Congreso de la República.

Para el Procurador es constitucional la diferenciación entre nacionales y extranjeros ya que la misma Carta señala tanto los derechos y garantías de los extranjeros como las limitaciones de los mismos e igualmente el alcance de las normas constitucionales que autorizan al legislador para regular los asuntos tributarios y establecer distintas clasificaciones y distinciones entre cada uno de los tributos, dada la diversidad de los aspectos que se ciernen alrededor de cada uno, lo cual no constituye una discriminación pues garantiza que los principios constitucionales de equidad y progresividad en la tributación cumplan sus cometidos.

Indica que el legislador determinó que al extranjero se le aplicará una tarifa del 35% y para el extranjero residente, teniendo en cuenta las reglas del artículo 10 del Estatuto Tributario, una tarifa del 20%, lo que significa que en la medida que el extranjero adquiera un vínculo más estrecho con el Estado colombiano podrá acceder a los privilegios que la Constitución y la ley le han concedido a los nacionales.

Por otra parte, el Procurador considera que es necesario diferenciar los elementos integrantes de la indemnización, daño emergente y lucro cesante. Aduce que el daño emergente se presenta cuando un bien económico sale o saldrá del patrimonio de la víctima, evento en el cual, para efectos tributarios, no hay incremento del patrimonio ya que en esta medida no constituye renta o ganancia ocasional de la persona, quien simplemente persigue la reposición del bien económico.

Precisa que cosa distinta sucede con el lucro cesante, pues éste tiene lugar cuando un bien económico que debía ingresar en el curso normal de los acontecimientos, no ingresó ni ingresará en el patrimonio de la víctima. Argumenta que una vez se repare el daño y se cubra el elemento del lucro cesante, hay un incremento patrimonial, convirtiéndose en un ingreso tributario que como tal es objeto del impuesto de renta.

VI. CONSIDERACIONES

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, de conformidad con el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política, por estar dirigida contra una Ley de la República.

2. Asunto previo. Sobre la unidad normativa

Antes de analizar el fondo del asunto, la Corte considera pertinente pronunciarse sobre la petición que ha hecho el actor en el sentido que en la presente causa la Corte integre la unidad normativa con los artículos 26, 366 y 401 del Estatuto Tributario, pues en su criterio estas disposiciones guardan estrecha relación con el contenido del artículo 91 de la Ley 789 de 2002, que se impugna, a tal punto que de no acceder a tal petición el fallo sería inocuo.

Con el fin de resolver esa solicitud, conviene recordar que sólo en forma excepcional la Corte puede juzgar la constitucionalidad de leyes ordinarias que no son objeto de control previo u oficioso y que tampoco han sido demandadas en acción pública de inexecuibilidad. Se trata de aquellos eventos en los que conforme a lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto 2067 de 1991 procede la integración de la unidad normativa, con el objeto de que el fallo no sea inocuo.

Al respecto, la jurisprudencia¹ ha precisado que esta figura sólo procede en las siguientes tres hipótesis: en primer lugar, cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada; en segundo término, en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y, por último, cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma demandada se halla intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad.

En el asunto bajo revisión no se configura ninguna de las anteriores situaciones, puesto que el artículo 91 de la Ley 789 de 2002, que se demanda parcialmente, al regular lo concerniente a la retención en la fuente en indemnizaciones, tiene por sí mismo un contenido claro y unívoco que, por tanto, no requiere ser precisado acudiendo a lo dispuesto en los artículos 26, 366 y 401 del Estatuto Tributario que en este orden se refieren a la determinación de los ingresos que constituyen la base de la renta líquida, la

¹ Sentencia C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. En el mismo sentido, ver Sentencias C-266 de 2002, C-204 de 2001, C-173 de 2001, C-010 de 2001 entre otras.

facultad del gobierno para establecer nuevas retenciones y a la retención sobre otros ingresos tributarios.

Tampoco la situación se enmarca en las restantes hipótesis, por cuanto las normas respecto de las cuales se solicita integrar la unidad normativa no reproducen el contenido normativo del artículo 91 de la Ley 789 de 2002, en lo acusado, y si bien pueden tener alguna relación con la disposición impugnada tampoco ellas presentan dudas de constitucionalidad.

Por lo anterior, la Corte rechazará por improcedente la solicitud unidad normativa presentada por el actor.

Sin embargo, pese a que no es procedente integrar la unidad normativa solicitada, la Corte observa que para resolver de fondo el asunto puesto a su consideración, sí es forzoso establecer una unidad normativa entre los apartes demandados del artículo 91 de la Ley 788 de 2002 y los que no lo fueron. Esta operación resulta estrictamente necesaria para ejercer el control de constitucionalidad sobre el artículo demandado, habida consideración que los apartes acusados, si bien pueden tener un contenido propio, el mismo se encuentra íntimamente ligado con los contenidos no demandados.

Así las cosas, dado que existe una vinculación estrecha entre los apartes demandados y los que no lo fueron, es imposible escindir unos de otros, puesto que, de hacerse tal cosa, se alteraría sustancialmente el texto de la norma acusada.

Conforme a lo discurrido, la Corte considera que no pueden ser estudiados autónomamente los apartes demandados del artículo 91 de la Ley 788 de 2002 y por lo mismo, integrará una proposición jurídica más amplia que comprenda la totalidad del artículo 91.

3. Lo que se debate

Cuatro son los reproches que el actor endilga a los segmentos normativos acusados del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, que como se explicó, se estudiarán junto con los no acusados por constituir una unidad normativa. El primero se refiere a la supuesta vulneración del artículo 90 de la Carta, pues, en su criterio, la norma reduce el concepto de indemnización en un 35% o un 20%, según que el extranjero beneficiario de la misma sea residente o no en el país, contraviniendo la norma superior que establece el derecho del perjudicado a ser indemnizado en forma íntegra y total. El segundo consiste en que lo acusado viola el artículo 95-9 Superior, pues como la indemnización no incrementa el patrimonio de quien la recibe, no es justo y equitativo gravarla con retención en la fuente. El tercer reproche, alude al desconocimiento del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Carta, pues al excluir de retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones provenientes de particulares,

impone una carga que no consulta la capacidad contributiva de las víctimas que obtienen indemnización del Estado, quienes están sujetas a las tarifas de retención en la fuente del 20% y 35%. Y el cuarto cargo alude a la supuesta infracción del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 Fundamental. En efecto, para el actor, la norma demandada establece dos distinciones ilegítimas, en primer lugar, una diferencia de trato entre nacionales y extranjeros ya que si la víctima del daño ocasionado por el Estado es un extranjero éste debe pagar el 20% o el 35% dependiendo de si reside o no en el país, en tanto que el nacional no está sometido a dicho pago. Y, en segundo lugar, según el accionante, la norma distingue entre las demandas incoadas contra el Estado y las que se interponen contra los particulares, pues, en el primer evento consagra un descuento por retención en la fuente sobre el valor de la indemnización obtenida, mientras que en el segundo no.

El ICDT considera que los argumentos esgrimidos no justifican la inconstitucionalidad solicitada pues el accionante parte de una equivocada interpretación de la norma acusada que, contrariamente a lo que él piensa, establece por regla general que las indemnizaciones se someten a retención en la fuente, pero sólo las diferentes a las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y las salariales. Agrega que como la retención en la fuente solamente puede operar sobre hechos reveladores de la capacidad contributiva, dicho mecanismo solo es aplicable sobre aquellos conceptos que enriquecen al sujeto preceptor de la renta, que en el caso de la indemnización corresponde al lucro cesante.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público opina que el actor hace una interpretación errada del precepto enjuiciado, el cual exceptúa de retención en la fuente los ingresos producto de indemnizaciones contra el Estado, por lo cual no entiende como aquél llega a afirmar que la norma impide que el Estado pueda pagar completamente una indemnización.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- también cree que el accionante hace una hermenéutica equivocada del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, pues en su criterio la retención en la fuente que allí se regula no se puede aplicar a la indemnización en su totalidad, sino solo al lucro cesante, por constituir éste un ingreso susceptible de generar enriquecimiento para quien lo percibe, al tenor de lo dispuesto en el artículo 26 del E.T. Advierte además que es errada la afirmación hecha por el actor de que las indemnizaciones que se reciben de particulares no están sujetas a retención en la fuente, pues claramente el precepto impugnado establece que dicho mecanismo opera sobre pagos y abonos en cuenta por indemnizaciones, sin hacer distinción alguna si éstas provienen del Estado o de particulares, correspondiéndole una tarifa del 20% si los beneficiarios de las mismas son nacionales y extranjeros residentes en el país, y del 35% si se trata de extranjeros no residentes.

El Procurador, por su parte, considera que la norma acusada es exequible pues el legislador en desarrollo de sus facultades constitucionales tiene competencia para establecer un tratamiento tributario diferencial para los extranjeros frente a los nacionales. Sin embargo, cree que la Corte debe condicionar la constitucionalidad del precepto impugnado bajo el entendido que la indemnización del daño emergente no constituye renta ni ganancia ocasional y, por lo tanto, no es objeto de retención en la fuente.

En razón de lo anterior, corresponde definir si el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 vulnera, por las razones expuestas, los artículos 13, 90, 95-9 y 363 de la Constitución Política. Ahora bien, teniendo en cuenta que existe una interpretación disímil por parte del actor y de los intervinientes sobre el significado de dicho precepto, la Corte debe comenzar por determinar su alcance, lo cual le permitirá dar respuesta a los interrogantes planteados en la demanda.

4. Sentido del artículo 91 de la Ley 788 de 2002

La Corte considera necesario en este caso, establecer el genuino significado de la norma acusada, advirtiendo una vez más que en principio a ella no le corresponde determinar cuál es el sentido autorizado de las normas legales, pues la Constitución consagra una separación entre la jurisdicción constitucional y la jurisdicción ordinaria, y confiere autonomía funcional a los jueces para interpretar las disposiciones legales (CP arts. 230, 234 y 239). Sin embargo, como el proceso de control de constitucionalidad implica siempre un juicio relacional que busca determinar si una norma legal es o no conforme con las normas constitucionales, este juicio no es entonces posible si no se establece previamente el significado de la norma legal, *“por lo cual ningún tribunal constitucional puede entonces eludir la interpretación de las normas legales, lo cual provoca una constante interrelación de los asuntos legales y constitucionales”*².

Hecha esta observación, entra entonces la Corte a determinar el alcance del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, para lo cual reproduce a continuación su contenido:

Artículo 91. Retención en la fuente en indemnizaciones. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 401-2. Retención en la fuente en indemnizaciones. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones diferentes a las indemnizaciones salariales y a las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y contempladas en los artículos 45 y 223 del Estatuto Tributario, estará sometida a

² Sobre este punto, ver entre otras, las sentencias C-371 de 1994, C-496 de 1994, C-389 de 1996, y C-1106 de 2001

retención por concepto de renta a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), si los beneficiarios de la misma son extranjeros sin residencia en el país, sin perjuicio de la retención por remesas. Si los beneficiarios del pago son residentes en el país, la tarifa de retención por este concepto será del veinte por ciento (20%)”.

Como puede apreciarse, la norma acusada tiene por objeto establecer el porcentaje de retención en la fuente para los pagos a abono en cuenta por concepto de indemnizaciones diferentes a i) las indemnizaciones salariales; ii) las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y iii) las contempladas en los artículos 45 y 223 del E.T.

Para la DIAN la razón de tal exclusión obedece a que cada una de estas hipótesis tiene su propia regulación, pues las indemnizaciones salariales se rigen por lo dispuesto en el artículo 401-3 del Estatuto Tributario³ y las indemnizaciones que perciben los nacionales como resultado de demandas contra el Estado se regulan por lo dispuesto en el artículo 401 del E.T. Por su parte, el artículo 45 del E.T.⁴ alude a las indemnizaciones por seguro de daño y el artículo 223 *ibidem*⁵ a las indemnizaciones por seguro de vida.

Salvo estos casos exceptuados, los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones están sometidos a retención en la fuente del impuesto de renta, así: i) si los beneficiarios de los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnización son extranjeros no residentes en el país se aplica una tarifa del 35%; y, ii) si los beneficiarios del pago son extranjeros residentes en el país, se aplica una tarifa del 20%. En ambos casos, sin importar si la indemnización proviene del Estado o de los particulares.

Además, se infiere de la norma que también están sometidos a retención en la fuente a una tarifa del 20% los pagos o abonos en cuenta que perciben los nacionales colombianos residentes en el país por concepto de

³ **Artículo 401-3. Adicionado. L. 788/2002, art. 92. Retención en la fuente en indemnizaciones derivadas de una relación laboral o legal y reglamentaria.** Las indemnizaciones derivadas de una relación laboral o legal y reglamentaria, estarán sometidas a retención por concepto de impuesto sobre la renta, a una tarifa del veinte por ciento (20%) para trabajadores que devenguen ingresos superiores a diez (10) salarios mínimos legales mensuales, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley 488 de 1998.

⁴ **ART. 45.—Las indemnizaciones por seguro de daño.** El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.

Parágrafo.- Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable

⁵ **Artículo. 223.Indemnizaciones por seguros de vida.** Las indemnizaciones por concepto de seguros de vida percibidos durante el año o período gravable, estarán exentas del impuesto de renta y ganancias ocasionales

indemnizaciones diferentes a los casos excluidos expresamente por la norma acusada.

Precisado de esta forma el sentido del precepto acusado parcialmente, entra la Corte a estudiar su constitucionalidad.

5. Examen de los cargos

Afirma el actor que la norma acusada vulnera el artículo 90 de la Constitución, pues impide que el Estado cumpla en forma total con el pago de la indemnización decretada conforme a sentencia ejecutoriada a favor de un extranjero, ya que se le disminuye en un 20% y en un 35% el monto de la reparación del perjuicio sufrido, dependiendo de si es o no residente el país.

Para absolver esta inquietud conviene hacer las siguientes consideraciones:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 95-9 de la Constitución, es deber de la persona y del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad, deber cuyo cumplimiento se traduce, fundamentalmente, aunque no únicamente, en prestaciones económicas a cargo de los contribuyentes.

Por contrapartida, los artículos 150-12 y 338 del Ordenamiento Superior le confieren al órgano legislativo la potestad para imponer contribuciones fiscales o parafiscales, fijar los elementos configurativos de la obligación fiscal, establecer beneficios tributarios, y desde luego, establecer los mecanismos para su recaudo; y crear los controles y sanciones que sean necesarias en caso de incumplimiento del deber de tributar.

Expedida la ley tributaria, corresponde al Gobierno cumplir con el deber constitucional de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos (CP art.189-20), lo que quiere decir que la administración tributaria resulta ser la acreedora de la obligación fiscal, teniendo entonces derecho a exigir su pago y gestionar los procedimientos señalados en la ley para tal efecto, pudiendo incluso aplicar sanciones cuando se presenten las circunstancias que ameriten su imposición.

Para facilitar la gestión tributaria en cabeza de la administración de impuestos y asegurar el pago del impuesto de renta, el legislador creó la retención en la fuente cuyo objeto es *“conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause”*⁶.

La jurisprudencia ha señalado que la retención en la fuente es un sistema de recaudo anticipado de obligaciones tributarias que se consolidan al finalizar el respectivo período gravable, como es el caso del impuesto de renta.

⁶ Artículo 367 del E.T.

También ha dicho que *“es un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el contribuyente, la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación”*⁷.

Desde el punto de vista impositivo, la retención en la fuente se define como la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso. Así, este mecanismo le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto a retención.

El principal objetivo de la retención en la fuente es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal⁸, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti - inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía⁹.

Conviene tener en cuenta que en la retención en la fuente, la relación jurídico - tributaria se integra en primer lugar, entre los sujetos de la obligación a retener, que son: el Estado como sujeto activo y el retenedor como sujeto pasivo de dicha obligación formal; y en segundo lugar, entre los sujetos de la retención en la fuente, el retenido o sujeto pasivo, y el retenedor como sujeto activo. Entonces, frente al sustituto o agente retenedor la consignación que este realiza de lo retenido en las arcas del Estado es pago que lo libera de su obligación formal, en cambio para el retenido el pago es provisorio a buena cuenta de la determinación de un impuesto futuro, sin perjuicio de que en algunos casos las sumas retenidas constituyan el pago total de la obligación tributaria, como es el caso de los asalariados no obligados a presentar declaración.

No sobra advertir que esta Corporación ha avalado la constitucionalidad de la retención en la fuente como uno de los mecanismos más usuales de cobro anticipado. Así ha indicado que no es un impuesto sino un procedimiento para el recaudo tributario, de modo que no puede pretenderse que a ella se aplique el procedimiento establecido para la determinación del impuesto.

⁷ Sentencia C-397 de 1994. MP Hernando Herrera Vergara

⁸ Sentencia C-015 de 1993. MP Eduardo Cifuentes Muñoz

⁹ Sentencia C-397 de 1994. MP Hernando Herrera Vergara

Además su establecimiento no desconoce el debido proceso¹⁰. Igualmente la Corte ha expresado que este instrumento tributario es trasunto del principio constitucional de eficiencia tributaria¹¹.

El Estatuto Tributario consagra la posibilidad de establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta (art. 365), lo cual significa que en este caso quienes efectúan pagos que son a su vez ingresos constitutivos de renta gravable¹² para sus beneficiarios, deben sustraer del valor respectivo determinado porcentaje a buena cuenta o anticipo del impuesto sobre la renta a cargo de estos. Exactamente esto es lo que pretende el artículo 91 de la Ley 788 de 2002, pues según se analizó anteriormente, esta disposición no hace cosa distinta de establecer la manera como opera la retención en la fuente en indemnizaciones diferentes a las salariales, las que perciben los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y las reguladas en los artículos 45 y 223 del Estatuto Tributario, para lo cual fija las tarifas correspondientes.

Ahora bien, el artículo 90 de la Constitución establece que el Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción u omisión de sus autoridades. De esta manera, el Estado está obligado a indemnizar a las personas que se vean afectadas ilegítimamente por la actuación antijurídica de sus agentes. Dicha indemnización, comprende tanto el daño emergente como el lucro cesante, el primero hace referencia al detrimento que se experimenta como resultado directo del evento dañoso y, el segundo, a la ganancia o provecho que se dejó de percibir debido al acaecimiento del mismo.

Sin embargo, no todos los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones están sujetos a retención en la fuente, pues de tiempo atrás la normatividad tributaria ha establecido que los ingresos por daño emergente no son susceptibles de constituir renta gravable. Así lo dispone el artículo 17 del Decreto 187 de 1975:

“Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando ésta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

¹⁰ Sentencia C-421 de 1995 MP Jorge Arango Mejía

¹¹ Sentencia C-445 de 1995 MP Alejandro Martínez Caballero

¹² Estatuto Tributario. Artículo 26. **Los ingresos son base de la renta líquida.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

“No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolsos de capital o indemnización por daño emergente.”¹³ (se subraya)

Así pues, queda claro que tratándose de todo tipo de indemnizaciones, la retención en la fuente solamente puede aplicarse a pagos o abonos en cuenta que corresponden al lucro cesante. Al respecto vale señalar que el lucro cesante tiene una definición expresa para efectos tributarios que no se aleja mucho de la contenida en el Código Civil. En efecto, según el artículo 37 del Decreto 2595 de 1979 *“se entiende por indemnización correspondiente al lucro cesante, los ingresos percibidos para sustituir una renta que el asegurado deja de realizar”*. Por su parte el artículo 1614 del Código Civil dispone que lucro cesante es *“la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia de no haberse cumplido la obligación, o cumpliéndola imperfectamente, o retardado su cumplimiento”*.

Para la Corte entonces es lógico que el lucro cesante esté sometido a retención en la fuente, porque corresponde a un ingreso constitutivo de la ganancia o provecho que debió recibirse en su oportunidad y, por tanto, sujeto al impuesto sobre la renta. En verdad, no parece razonable que si ese ingreso se hubiere percibido oportunamente generando una renta, y, por lo tanto, sujeta al impuesto respectivo, quede excluido de este gravamen si se llega a generar y recibir como producto de una indemnización. En cambio, el daño emergente, por no constituir una ganancia o provecho, nunca ha estado gravado, pues según se señaló, no es susceptible de producir un incremento en el patrimonio ya que corresponde a la reparación de un daño o a la sustitución de lo perdido.

De lo anterior se puede concluir que los extranjeros que reciben pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones, incluidas las que son producto de demandas contra el Estado o contra particulares, están sometidos a retención en la fuente, pero solo en lo que corresponde a lucro cesante, determinación que no conculca el artículo 90 de la Constitución pues el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico no inhabilita al legislador para establecer mecanismos como la retención en la fuente, para asegurar el recaudo del impuesto de renta en los casos en que los pagos o abonos en cuenta se realicen para resarcir un perjuicio.

No es cierto entonces que la norma afecte el derecho que pueda tener un extranjero al pago íntegro de una indemnización por parte del Estado, pues queda claro que la retención que se aplica sobre el pago o abono en cuenta constitutivo de ingreso gravable, corresponde a la facultad que tiene el Estado de procurar el recaudo efectivo de los caudales públicos. En otras palabras, la retención en la fuente prevista en la norma acusada es simplemente la manera

¹³ El artículo 15 del Decreto 2053 de 1974 a que se refiere la norma, fue compilado por el artículo 26 del Estatuto Tributario

de recaudar el impuesto de renta que se causa cuando se percibe un ingreso susceptible de constituir renta gravable, como es el caso del lucro cesante en indemnizaciones, independientemente de si éstas las paga el Estado o los particulares.

Las anteriores razones además ponen de presente lo innecesario que es condicionar la exequibilidad del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, tal como lo solicita el Jefe del Ministerio Público, pues acudiendo a la interpretación sistemática de las normas tributarias se puede concluir, sin dificultad, que en los casos de indemnizaciones previstos en la norma bajo revisión solamente los pagos o abonos en cuenta por concepto de lucro cesante están sometidos a retención en la fuente.

Arguye también el accionante, que lo acusado viola el artículo 95-9 Superior, pues si por definición la indemnización no incrementa el patrimonio de quien la recibe, no es justo y equitativo gravarla con retención en la fuente. Es decir, que la ley tributaria no puede conferirle el carácter de ingreso a lo que por su propia naturaleza no lo es.

Respecto a esta acusación, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Cuando se habla del deber de contribuir dentro de criterios de justicia y equidad (CP art. 95-9), indudablemente se está haciendo alusión al principio de la capacidad contributiva, como medida y límite material del deber de tributación y del poder impositivo del Estado. Así lo ha entendido esta Corporación al señalar que *“En cuanto al deber de la persona y del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, éste debe hacerse dentro de conceptos de justicia y equidad tal como lo dispone el numeral 9 del artículo 95 Superior, quedando claro que dicha carga deber ser impuesta consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país”*¹⁴.

Por vía general, la medida de la contribución, la señala la ley. Sin embargo, si la misma excede la capacidad económica de la persona, esto es, si supera de manera ostensible los recursos actuales o potenciales con cargo a los cuales ella pueda efectivamente contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la norma tributaria estaría consolidando un sistema tributario injusto. Por ello la jurisprudencia ha dicho que *“la proporcionalidad y la razonabilidad de las normas tributarias, tienen que proyectarse sobre los distintos elementos del tributo, de suerte que el sistema fiscal resultante desde el punto de vista de la justicia y la equidad pueda reclamar el atributo de legitimidad sustancial. La tributación es de suyo la fuente de los deberes tributarios y éstos no pueden superar el umbral de lo que en un momento dado resulta objetivamente razonable exigir de un miembro de la comunidad. En este sentido sería*

¹⁴ Sentencia C-261 de 2002. MP Clara Inés Vargas Hernández

indudablemente expoliatorio el sistema tributario que expandiera su base de recaudo hasta comprender los recursos que las personas emplean para satisfacer sus necesidades mínimas vitales”¹⁵.

Es decir, que so pretexto de ejercer su poder impositivo el legislador no puede llegar hasta el extremo de absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta de los contribuyentes, pues en tal evento el impuesto se tornaría en una suerte de confiscación que se encuentra proscrita por el Ordenamiento Superior (CP art. 34).

Encuentra la Corte que lo acusado del artículo 91 de la Ley 788 de 2002 no vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva, pues en primer lugar, está claro que allí el legislador propiamente no está creando un tributo sino fijando la forma de recaudo del impuesto sobre la renta en los casos de indemnizaciones distintas a las salariales, las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado y contempladas en los artículos 45 y 223 del Estatuto Tributario.

En efecto, la base de la renta líquida en el impuesto de renta se encuentra regulada en el artículo 26 del E.T., según el cual *“los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados”*. Por su parte el artículo 367 del E.T., ya comentado, es diáfano al disponer que se pueden establecer retenciones en la fuente *“con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta”*, que es lo que se propone el legislador en el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 en relación con los ingresos que por concepto de las indemnizaciones allí mencionadas sean susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente y por tanto deben estar sometidos al impuesto sobre la renta.

Ahora bien, ya se ha señalado que en los casos de indemnizaciones no todos los ingresos son susceptibles de constituir renta gravable, pues solamente los pagos o abonos en cuenta por lucro cesante, en tanto y en cuanto están orientados a cubrir una renta que el perjudicado ha dejado de percibir por el daño sufrido, están sometidos al impuesto de renta pues constituyen ingresos que incrementan el patrimonio neto del contribuyente, en los términos del artículo 26 del E.T.

De manera que por este aspecto tampoco existe violación al principio superior de la capacidad contributiva, pues la retención en la fuente en indemnizaciones no opera en relación con todos los pagos o abonos en cuenta sino solo sobre aquellos que constituyen lucro cesante, ya que por su misma naturaleza son ingresos que pueden determinar un aumento en el patrimonio del contribuyente, a diferencia de los que se reciben por daño emergente que

¹⁵ Sentencia C-252 de 1997. MP Eduardo Cifuentes Muñoz

por expreso mandato de la ley tributaria no tienen esta virtualidad. Por ello, si lo recibido por lucro cesante permite inferir una capacidad contributiva del beneficiario, porque es susceptible de incrementar su patrimonio, debe ser gravado y puede ser recaudado a través de retención en la fuente como efecto lo dispone el artículo 91 de la Ley 788 de 2002, en lo impugnado.

Para el actor además, el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 desconoce el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Carta, pues impone a los extranjeros que obtienen indemnización del Estado una carga tributaria que no consulta su capacidad contributiva y, en cambio excluye los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones provenientes de particulares, los cuales no están sujetos a retención en la fuente.

De entrada se advierte que el cargo no está llamado a prosperar pues, según se precisó anteriormente, la norma acusada somete a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta por indemnizaciones que reciben los extranjeros, sin importar si éstas provienen del Estado o de particulares, para lo cual fija una tarifa diferencial que será del 20% si los beneficiarios son residentes en el país y del 35% si se trata de extranjeros no residentes.

Además, debe tenerse presente que como la norma bajo revisión no tiene por objeto establecer un tributo sino señalar la forma en que debe recaudarse el impuesto de renta en indemnizaciones, es inapropiado hablar en este caso de violación al principio de equidad tributaria, pues según se ha explicado anteriormente, los obligados a practicar retención en la fuente no son quienes soportan la carga económica del tributo, sino simplemente agentes que recaudan el impuesto de renta a nombre del Estado.

Finalmente, el actor estima que la norma impugnada desconoce el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 Fundamental, pues en su parecer establece una diferencia de trato entre nacionales y extranjeros, así: i) si la víctima del daño ocasionado por el Estado es un extranjero, éste debe pagar el 20% o el 35% dependiendo si es residente o no en el país, mientras que para los nacionales se excepciona en este caso la retención en la fuente; y ii) si la víctima extranjera recibe la indemnización de una entidad privada como resultado de una demanda incoada contra un particular, no se le hace ningún descuento por retención en la fuente sobre el valor de la misma, como sí se le hace cuando recibe indemnización por parte del Estado.

Con el objeto de resolver sobre esta acusación, la Corte juzga necesario hacer previamente unas reflexiones en torno a la conceptualización de la igualdad en el ámbito constitucional, para luego señalar de qué forma se puede juzgar constitucionalmente la razón que tuvo en cuenta el legislador para afectar la igualdad en el caso concreto.

Esta Corporación ha expresado que en el plano constitucional la igualdad presenta varios significados. Así *“la igualdad como valor (preámbulo)*

implica la imposición de un componente fundamental del ordenamiento; la igualdad en la ley y ante la ley (artículo 13 inciso 1°, desarrollado en varias normas específicas) fija un límite para la actuación promocional de los poderes públicos; y la igualdad promocional (artículo 13 incisos 2° y 3°) señala un horizonte para la actuación de los poderes públicos”¹⁶.

Pero la igualdad también constituye un derecho subjetivo relacional y genérico, pues su violación va acompañada del desconocimiento de otro derecho y además se proyecta sobre todas las relaciones jurídicas, condicionando la actuación de las autoridades públicas como límite al ejercicio del poder público¹⁷.

La importancia de la igualdad de trato radica en determinar si existe o no violación a este derecho fundamental, para lo cual el juez constitucional acude a un instrumento metodológico denominado *test de igualdad*, mediante el cual evalúa la razón que tuvo en cuenta quien con cierta medida afectó dicho derecho en forma negativa o positiva.

Sobre el test de igualdad esta Corporación ha expresado que el trato diferenciado de dos situaciones de hecho diversas no constituye una discriminación, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones: primero, que los hechos sean distintos; segundo, que la decisión de tratarlos de manera diferente esté fundada en un fin aceptado constitucionalmente; tercero, que la consecución de dicho fin por los medios propuestos sea posible y además adecuada. Cada una de estas condiciones corresponde al papel que juegan los tres elementos - fáctico, legal o administrativo y constitucional - en la relación que se interpreta. Por eso, la primera condición pertenece al orden de lo empírico (hecho), la segunda hace parte del orden de lo válido (legalidad) y la tercera del orden de lo valorativo (constitución)¹⁸.

En este sentido, la Corte Europea de Derechos Humanos, ha sostenido que la igualdad de trato queda violada cuando carece de justificación objetiva y razonable. *“La existencia de una justificación semejante - dice la Corte - debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada, sin desconocer los principios que generalmente prevalecen en las sociedades democráticas. Una diferencia de trato en el ejercicio de un derecho consagrado por el Convenio no sólo debe perseguir una finalidad legítima: el artículo 14 se ve también violado cuando resulta claramente que no existe una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”*.

Sobre la razonabilidad la Corporación ha señalado:

¹⁶ Sentencia C-530 de 1993.M.P. Alejandro Martínez Caballero

¹⁷ Sentencia C-530 de 1993

¹⁸ Sentencia C-1110 de 2001 MP Clara Inés Vargas Hernández

"Al juez constitucional no le basta oponer su "razón" a la del legislador, menos cuando se trata de juzgar la constitucionalidad de una norma legal. La jurisdicción es un modo de producción cultural del derecho; el poder del juez deriva exclusivamente de la comunidad y solo la conciencia jurídica de esta permite al juez pronunciarse sobre la irrazonabilidad o no de la voluntad del legislador."(...) "Los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar proporcionalidad con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad. El principio de proporcionalidad busca que la medida no sólo tenga un fundamento legal, sino que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados, o que ello suceda en grado mínimo". 19

Así mismo, la Corte ha expresado que no existen en sí mismas situaciones o personas que sean totalmente iguales o totalmente distintas, pues ninguna situación ni persona es totalmente igual a otra, *"ya que si lo fuera, sería la misma situación y la misma persona; y, en ese mismo contexto, ninguna situación es totalmente distinta, pues siempre existen algunos rasgos comunes entre los eventos más diversos, como puede ser al menos el hecho de que son eventos, o entre las personas, como es el hecho de tener ciertos rasgos comunes. En tales circunstancias, las desigualdades o igualdades entre las personas o las situaciones no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista"*. Por tal razón ha considerado que *"para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio o tertium comparationis a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales. Ahora bien, es obvio que ese criterio no puede ser arbitrario sino que debe ser relevante, de acuerdo a la finalidad misma que persigue el trato normativo que se analiza"*.²⁰

Hechas las anteriores consideraciones, la Corte entra a analizar el cargo formulado para lo cual examinará por separado cada una de las hipótesis que plantea el actor en su demanda.

En primer término, sostiene el accionante que lo acusado del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, viola el derecho a la igualdad, pues introduce una diferencia de trato entre nacionales y extranjeros ya que éstos últimos deben pagar una tarifa del 20% o del 35% de retención en la fuente por concepto de indemnizaciones percibidas como resultado de demandas contra el Estado, dependiendo de si son o no residentes en el país, mientras que los nacionales en este caso, no están sujetos a dicha retención.

¹⁹ Sentencia T-422 de 1993. MP. Eduardo Cifuentes Muñoz

²⁰ Sentencia C-1191 de 2001 MP Rodrigo Uprimny Yepes

Al efecto, debe señalarse que la situación de los extranjeros admite ser comparada con la de los nacionales colombianos, pues conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Carta, *prima facie* puede predicarse una igualdad entre unos y otros ya que el precepto superior al disponer que todas las personas tienen derecho a recibir la misma protección y trato de las autoridades, prohíbe expresamente establecer discriminaciones, entre otros motivos, por razones de origen nacional. Sin embargo, el aludido mandato no significa que el legislador esté impedido para instituir un determinado trato diferencial entre nacionales y extranjeros, si existen razones constitucionales legítimas que así lo justifiquen.

Al respecto, conviene recordar que la Corte ha precisado que el derecho a la igualdad no presenta, en todos los casos, el mismo alcance para los extranjeros que frente a los nacionales²¹. En efecto, cuando el legislador establezca un trato diferente entre el extranjero y el nacional, será preciso examinar (i) si el objeto regulado permite realizar tales distinciones²²; (ii) la clase de derecho que se encuentre comprometido²³; (iii) el carácter objetivo y razonable de la medida²⁴; (iv) la no afectación de derechos fundamentales; (v) la no violación de normas internacionales²⁵ y (vi) las particularidades del caso concreto²⁶.

En lo que respecta al objeto regulado se trata de una medida de **carácter tributario**, según la cual los pagos o abonos en cuenta por concepto de indemnizaciones, diferentes a las salariales y a las percibidas por los nacionales como resultado de demandas contra el Estado, estarán sometidas a retención por concepto de renta a la tarifa del 35%, si los beneficiarios de la misma son extranjeros sin residencia en el país, sin perjuicio de la retención por remesas o del 20% si los beneficiarios son residentes en el mismo. Se trata, por tanto, de una materia que por su naturaleza admite el establecimiento de determinadas distinciones entre los contribuyentes, en atención a supuestos de hecho diferentes.

La norma demandada, que es de contenido **exclusivamente económico**, no crea una exención tributaria para los nacionales del pago del impuesto de renta por los pagos o abonos en cuenta recibidos por concepto de indemnizaciones percibidas como resultado de demandas contra el Estado; tan sólo los exonera del mecanismo de recaudo tributario anticipado, debiendo por tanto realizar el pago correspondiente al momento de presentar la declaración de renta. No se trata, por tanto, en

²¹ Ver sentencias C-395 de 2002 M.P. Jaime Araujo Rentería., C-768 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-1259 de 2001 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²² Sentencia C-768 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

²³ *Ibídem*.

²⁴ Sentencia C-179 de 1994 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

²⁵ Sentencia C-1024 de 2002 M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

²⁶ Sentencia C-768 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

los términos del artículo 100 constitucional, de subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de un derecho civil a los extranjeros, por razones de orden público o de limitarles una garantía establecida en la Constitución o la ley.

En lo que atañe al carácter **objetivo y razonable** de la medida, la Corte encuentra que el legislador estableció un trato diferente entre nacionales y extranjeros en cuanto al mecanismo de cobro del impuesto por concepto de la renta obtenida por el pago o abono en cuenta por concepto de indemnizaciones percibidas como resultado de demandas contra el Estado, pues mientras los extranjeros deben hacer el pago del impuesto anticipadamente, mediante el mecanismo de la retención, los nacionales lo harán al momento de declarar la renta. Este trato distinto se justifica en una razón objetiva, advertida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, consistente en que dicho pago anticipado es necesario establecerlo para los extranjeros debido a la dificultad que respecto de ellos puede representar para la el Estado colombiano el cobro del impuestos respectivo en el supuesto previsto por la norma, dada la altísima probabilidad que tienen los extranjeros de ausentarse del país, lo que dificultaría notoriamente el control del pago del impuesto. En efecto, por definición, el extranjero es una persona que se encuentra transitoriamente en el país, y por ende, es razonable someterlo a un régimen tributario de retención en la fuente en relación con esta variedad de ingresos extraordinarios, distinto al nacional quien reside permanentemente en Colombia.

En lo que concierne al cumplimiento de **obligaciones internacionales**, considera la Corte que la medida no contraviene ningún tratado internacional ratificado por Colombia, en especial, aquellos que incorporan cláusulas de compensación por pérdidas²⁷. En efecto, es usual en los instrumentos internacionales sobre inversión extranjera incluir una cláusula referente a que los nacionales o compañías extranjeras, cuyas inversiones sufran pérdidas por causa de guerra, revolución, estado de emergencia nacional, revuelta, insurrección o disturbio en el territorio de la otra Parte, deberán recibir un trato no menos favorable que el que la Parte en cuyo territorio tuvieron lugar las situaciones mencionadas otorga a sus nacionales o a los nacionales de cualquier tercer Estado, en materia de restitución, indemnización u otro arreglo.

²⁷ Acuerdo entre la República de Colombia y el gobierno del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte por el cual se promueven y protegen las inversiones. Aprobado por Ley 246 de 1995 y revisado en Sentencia C-358 de 1996 M. P. Carlos Gaviria Díaz y José Gregorio Hernández Galindo.

Convenio entre la República de Colombia y el gobierno de la República de Cuba sobre promoción y protección recíproca de inversiones. Aprobado mediante Ley 245 de 1995. Revisado en Sentencia C-379 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

Convenio entre la República de Colombia y el gobierno de la República del Perú sobre promoción y protección recíproca de inversiones. Aprobado mediante Ley 279 de 1996. Revisado en Sentencia C-008 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

En el presente caso, como se ha explicado, la diferencia de trato entre el nacional y el extranjero en relación con el régimen tributario aplicable sobre los pagos realizados con ocasión de determinadas indemnizaciones a cargo del Estado colombiano, no constituye ninguna clase de trato desfavorable o discriminatorio contra los extranjeros o sus compañías en relación con los nacionales ya que, se insiste, unos y otros son reparados y se encuentran sometidos al deber constitucional de tributar; la distinción, que es razonable y objetiva como se ha visto, se limita a la manera como se debe cancelar el gravamen mas no a una exoneración del mismo del nacional en desmedro del extranjero.

El otro supuesto violatorio de la igualdad que plantea el accionante consiste en que si la víctima extranjera recibe indemnización de una entidad privada como resultado de una demanda incoada contra un particular, no se le hace ningún descuento por retención en la fuente sobre el valor de la misma, como sí se le hace cuando recibe indemnización por parte del Estado.

De conformidad con el texto de la norma demandada, fluye claramente que el cargo se edifica sobre un entendimiento equivocado del artículo 91 de la Ley 788 de 2002, habida consideración que, como se explicó en esta providencia al analizar el sentido y alcance de la norma demandada, el artículo impugnado tiene por objeto establecer el porcentaje de la retención en la fuente para las indemnizaciones como regla general, salvo tres casos específicos. Dentro de las excepciones que consagra la norma, como se vio, no se prevé una distinción entre las sentencias que otorguen indemnizaciones que resulten de demandas presentadas contra el Estado y las que se deriven de acciones contra particulares, pues lo que se observa al leer detenidamente el artículo 91 es que el precepto mencionado, exceptúa del pago de la retención en la fuente a los nacionales que perciban indemnizaciones como resultado de demandas contra el Estado.

De lo anterior se colige que, a diferencia de lo que afirma el accionante, las indemnizaciones recibidas por los extranjeros están sometidas a retención en la fuente, sin importar que se trate de demandas interpuestas contra particulares o contra el Estado. Puestas así las cosas, la Corte no se pronunciará sobre este punto, dado que el ataque, como se dijo, parte de un supuesto falso.

Por todo lo dicho la Corte concluye que el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 es constitucional y así habrá de declararlo en la parte resolutive de este pronunciamiento.

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:

Declarar **EXEQUIBLE**, en lo acusado, el artículo 91 de la Ley 788 de 2002 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”*.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ
Presidenta

JAIME ARAUJO RENTERIA
Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA
Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA
Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO
Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL
Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA
Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT
Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS
Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO
Secretario General (E)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)
DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor RODRIGO ESCOBAR GIL, no firma la presente sentencia por encontrarse en permiso debidamente autorizado por la Presidencia de esta Corporación.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO
Secretario General (e)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)
DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor JAIME ARAUJO RENTERIA, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO
Secretario General (e)