Sentencia C-045/06

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA ABSOLUTA-Incompetencia de la Corte Constitucional

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Competencia de la Corte Constitucional

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos para admisión

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE OMISION LEGISLATIVA-Condiciones para que proceda

EXCLUSION, EXENCION Y EXONERACION DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Diferencias

En el régimen legal del impuesto sobre las ventas cabe distinguir entre, por un lado, las exclusiones y exenciones del gravamen, que se predican de los bienes y servicios sobre los que, de manera general recae el tributo y que afectan, por consiguiente, la determinación de la base gravable, y, por otro lado, las exoneraciones que se han establecido en beneficio de determinadas personas y que afectan la definición de los sujetos pasivos del impuesto.

RECURSOS PARAFISCALES DE LA SEGURIDAD SOCIAL-No pueden ser objeto de gravamen tributario

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Omisión advertida por el demandante no se predica de norma acusada

El cargo por omisión legislativa no se orienta en realidad a mostrar una deficiencia del artículo 476 del Estatuto Tributario, sino que plantea un interrogante frente a un conjunto indeterminado de normas que regulan el impuesto sobre las ventas y en el cual, en criterio del actor, no se han incluido, las previsiones necesarias para evitar que, en la adquisición de bienes y servicios gravados con IVA, cuando tales bienes y servicios sean adquiridos por entidades administradoras de la seguridad social y con destino a los cometidos propios de ésta, haya lugar al pago del impuesto. Ese objetivo planteado por el demandante, en el evento de encontrarse que el mismo resulta constitucionalmente imperativo, no se obtendría mediante una adición al artículo 476 del Estatuto Tributario, ni tampoco adicionando simultáneamente el artículo 477 de la misma normatividad, que no fue demandado, para incorporarles un nuevo listado de bienes y servicios excluidos del IVA, sino que comportaría la adopción de un conjunto de medidas legislativas orientadas a diseñar un esquema de exoneración para determinados sujetos pasivos del gravamen, de tal manera que no se pagase IVA con recursos parafiscales de la seguridad social, o el sistema de la seguridad social recibiese una devolución de lo que por ese concepto se hubiese pagado con recursos parafiscales de la seguridad social. Es claro entonces que la omisión legislativa no se predica directamente de la norma demandada y que, por consiguiente, no se satisfacen los requisitos desarrollados por la jurisprudencia para la procedencia de este tipo de acciones de inconstitucionalidad. Como quiera, entonces, que la omisión legislativa que cree advertir el demandante no se predica de la disposición acusada, hay ineptitud de la demanda y la Corte habrá de abstenerse de hacer un pronunciamiento de fondo en relación con la expresión “y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

Referencia: expediente D-5873

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 36 (parcial) 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.”

Actor: Diego Luis Gutiérrez Lacouture

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D.C., primero (1) de febrero de dos mil seis (2006).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Diego Luis Gutiérrez Lacouture demandó parcialmente el artículo 36 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."

El Magistrado Sustanciador, mediante Auto del quince de julio de 2005, admitió la demanda, dispuso su fijación en lista, y simultáneamente, corrió traslado al Procurador General de la Nación para lo de su competencia. En la misma providencia, ordenó comunicarla al Presidente del Congreso de la República, al Ministro del Interior y de Justicia, al Ministro de Hacienda y Crédito Público, al Ministro de Protección Social, al Presidente del Seguro Social, al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al Director del Colegio de Abogados Especializados en Derecho del Trabajo, al Presidente de la Asociación Nacional de Industriales (ANDI), al Presidente de la Central Unitaria de Trabajadores (CUT) y a los Decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades Rosario y Nacional, para que intervinieran si lo consideraban conveniente.

Una vez cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la disposición acusada, conforme a su publicación en el Diario Oficial número 45.046 de diciembre 27 de 2002, subrayando el aparte demandado:

"LEY 788 DE 2002

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

ARTÍCULO 36. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Modifícanse los numerales 3, 5 y 8 y adiciónense tres numerales al artículo 476 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

"3. Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización. (…)"

I. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

El accionante considera que la expresión “y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, vulnera el artículo 48 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

El demandante afirma que la disposición acusada es inconstitucional, por configurar una omisión legislativa que resulta violatoria del artículo 48 de la Carta Política.

Para fundamentar su afirmación, el actor empieza por realizar una confrontación de los requisitos fijados en la Sentencia C-427 de 20001 como necesarios para que un cargo de inconstitucionalidad por omisión pueda prosperar, con los elementos que encuentra en el presente caso, así:

a. Que exista una norma sobre la cual se predica la omisión. La norma objeto de la presente demanda es el artículo 36 de la Ley 788 de 2002, mediante la cual se modificó el artículo 476 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario. A juicio del actor, el legislador omitió incluir expresamente dentro del contenido de la norma y, en consecuencia, excluir del

pago del impuesto al valor agregado, la totalidad de bienes y servicios que, sin ser médicos, constituyen gastos administrativos necesarios para la ejecución de los servicios vinculados con la seguridad social.

En ese sentido, el actor expone esquemáticamente la situación actual de dichos bienes y servicios en materia tributaria, para concluir que los bienes y servicios del servicio médico y administrativos no deben ser gravados con IVA.

b. Que una omisión en tal norma excluya de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico. En criterio del demandante, el artículo acusado excluye de su contenido bienes y servicios que deberían estar incluidos, toda vez que la totalidad de esos insumos y gastos administrativos se cancelan con recursos que pertenecen al sistema general de seguridad social en salud y que provienen de los dineros provenientes del POS.

El demandante fundamenta su afirmación con una cita de la Sentencia C-1040 de 20032, en la que la Corte Constitucional señaló que, dado que la UPC tiene carácter parafiscal, no es posible aplicar ningún tipo de gravamen a los recursos que la integran, sean estos de carácter administrativo o destinados a la prestación del servicio, con fundamento en lo establecido por el artículo 48 de la Constitución Política. En el mismo sentido, el actor cita la Sentencia C-824 de 2004, en la cual se estableció que los dineros destinados a financiar gastos administrativos de entidades del sistema de seguridad social con el fin de permitir su normal operación, son recursos del sistema de seguridad social y por tanto no pueden ser gravados.

c. Que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente. El demandante afirma que no existe razón para no excluir del pago del impuesto al valor agregado, la totalidad de bienes y servicios adquiridos por las entidades de seguridad social, ya que los

recursos utilizados en su adquisición pertenecen al sistema de seguridad social en salud y por tanto tienen carácter parafiscal, lo que impide que sean objeto de gravamen alguno.

d. Que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas en la norma. En criterio del actor, con la omisión señalada, el legislador "estableció categorías" dentro de los recursos que pertenecen al sistema de seguridad social en salud, con lo cual se genera una desigualdad injustificada entre unos bienes y servicios que están excluidos del pago del IVA y otros que están sujetos a ese gravamen, sin tener en cuenta que tanto los servicios médicos como los bienes vinculados a la seguridad social y los bienes y servicios administrativos, se cancelan con dineros de carácter parafiscal y tienen como fin garantizar la prestación efectiva de los servicios de salud.

e. Que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador. En cuanto a éste requisito, el demandante afirma que el legislador, por mandato del artículo 48 de la Carta, tiene el deber de impedir que los recursos del sistema de seguridad social en salud sean utilizados para fines diferentes a los que fueron destinados. En ese sentido, la omisión legislativa aquí acusada constituye un incumplimiento de ese deber, lo que se traduce en la posibilidad de que parte de los recursos del sistema se destinen a fines diferentes a la seguridad social, situación que en su concepto, comporta también una violación de los derechos fundamentales de los afiliados al sistema.

Una vez finaliza ésta confrontación, el demandante realiza algunas consideraciones adicionales.

En su criterio, la norma demandada al referirse únicamente a los servicios vinculados a la seguridad social en salud como excluidos del impuesto al valor agregado, omitió incluir

expresamente dentro de su contenido y, en consecuencia, excluir del pago del IVA, la totalidad de los insumos o bienes adquiridos por las entidades de seguridad social para ejercer su actividad así como aquellos bienes y servicios que sin ser médicos, en el caso de las EPS y ARS, constituyen gastos administrativos dirigidos a la ejecución de servicios vinculados con la seguridad social, como por ejemplo el arrendamiento de los locales para funcionar, adquisición y mantenimiento de equipos médicos de las EPSs o el servicio de suministro de papelería y elementos de oficina de las Empresas Prestadoras de Salud. La razón por la que a juicio del actor estos insumos deberían estar excluidos también del pago del impuesto al valor agregado, es que la totalidad de estos bienes y gastos administrativos se cancelan con recursos que pertenecen al sistema general de seguridad social en salud, específicamente de los dineros que provienen del pago al Plan Obligatorio de Salud (POS) mediante la UPC, recursos que tienen un carácter parafiscal y no constituyen ingresos propios de las EPS.

En ese sentido, señala que esos recursos no pueden ser objeto de ningún gravamen, ya que los impuestos entran a las arcas públicas a financiar otras necesidades de carácter nacional, con lo que se terminarían destinando para fines distintos a la seguridad social, situación que resulta contraria al mandato constitucional contenido en el artículo 48 de la Carta.

Acto seguido, el demandante realiza una breve explicación del sistema de seguridad social en salud creado a partir de la Ley 100 de 1993, luego de lo cual afirma que, dado que las UPC constituyen los ingresos de las Entidades Promotoras de Salud, los recursos que ellas perciben de tal fuente tienen, por mandato de la Carta, una finalidad específica, ésta es, garantizar la prestación efectiva de los servicios de la población afiliada al SGSSS, lo que se logra en la medida en que las EPS cuenten con los recursos suficientes para pagar a sus proveedores y a la red prestadores de servicios. Por esta razón, considera que gravar una parte de esos recursos con IVA, implica desconocer el mandato establecido por el artículo 48 de la Constitución por destinar los dineros del sistema de seguridad social en salud para un fin distinto al que le es propio, lo que afecta las relaciones entre las EPS y las IPS y disminuye los recursos existentes para cumplir con el mandato constitucional de universalizar y

optimizar los servicios de seguridad social en salud.

El actor cita algunas sentencias de la Corte Constitucional en las que esta Corporación ha establecido que, en razón de su carácter parafiscal y del contenido del artículo 48 de la Carta3, los recursos del sistema de seguridad social en salud deben estar excluidos en materia tributaria. Según su interpretación de la jurisprudencia constitucional, la Corte ha sido enfática en señalar que los recursos del SGSS tienen una destinación específica, que se funda, por una parte, en el mandato del artículo 48 de la Carta y, por otra, en la protección de los derechos fundamentales de los afiliados y beneficiarios del sistema.

Finalmente, el demandante afirma que dado que la Corte Constitucional ha reconocido el carácter parafiscal de los recursos de la seguridad social en salud y su destinación específica conforme al artículo 48 de la Carta, y como quiera que esta Corporación "ha permitido que se haga extensiva la exención tributaria a recursos del sistema gravados con el impuesto a los movimientos financieros y con el impuesto de industria y comercio", estos dineros no pueden estar gravados con impuestos, toda vez que eso implicaría destinar esos ingresos a fines distintos a la seguridad social.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Mediante apoderado especial, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino en el proceso de la referencia para defender la constitucionalidad de la norma demandada.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

El interviniente parte de la base de que el IVA es un impuesto de carácter real que se causa por la venta de bienes y la prestación de servicios que la ley define como gravados, independientemente de la calidad de las personas que vendan los bienes, presten los servicios o adquieran cualquiera de los dos. Agrega que se trata de un impuesto de régimen general, puesto que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley.

En ese sentido, afirma que la pretensión del actor se aleja del contenido del artículo demandado, ya que la norma determina los servicios que se encuentran excluidos del impuesto y el demandante pretende que esa disposición establezca dentro de las exclusiones a las personas que realizan los hechos generadores. Por tal razón, el representante del Ministerio afirma que la comparación de los supuestos fácticos que incluye la norma y los que el actor pretende que abarque, es imposible.

Así también, en su criterio, al asimilar la frase “servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el artículo acusado, exclusivamente con servicios de carácter médico, el actor le da a la norma un alcance que no tiene. Así, afirma que para efectos del impuesto al valor agregado y en concordancia con lo establecido por la Ley 100 de 1993 y la jurisprudencia constitucional existente, la exoneración tributaria a favor de las UPC es objetiva e implica que los servicios que contraten las EPS y las ARS, cuando tengan por objeto directo efectuar las prestaciones propias del POS, no se encuentran sometidos al impuesto.

Para finalizar, el representante del Ministerio realiza una cita del Concepto No. 53001-031 de

20 de junio de 2005, emitido por la Oficina Jurídica de la DIAN, en donde esa entidad se refirió al tema de la exclusión objetiva de los recursos destinados a desarrollar la función que realizan las EPS y ARS, luego de lo cual solicita a la Corte Constitucional que, dado que la acusación del demandante se basa en una interpretación errada de la norma, se declare la exequibilidad de la disposición acusada.

2. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Mediante apoderado especial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales intervino en el trámite de la acción, para solicitar a la Corte Constitucional que declare la constitucionalidad de la norma acusada.

En su criterio, existe una "exoneración objetiva" de todo gravamen que opere directamente sobre los recursos que administran estas entidades, con destino a la realización de los programas que conforman el POS, situación que obedece a la naturaleza parafiscal de los mismos, tal como lo ha establecido la Corte Constitucional en sentencias C-828 de 20015 y C-1040 de 20036, entre otras. Así, para efectos del cobro del IVA, el interviniente afirma que la exoneración del impuesto respecto de los recursos del POS, coincide con las exclusiones del gravamen contempladas en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario y numeral 1, literal a), artículo 1 del Decreto 841 de 1998. En ese sentido, los recursos propios que manejan las ARS y las EPS no están cobijados por la exoneración de tributos, así como tampoco aquellos que se utilizan en la prestación de servicios distintos a los expresamente indicados en las normas citadas, toda vez que ellos no tienen el carácter de parafiscales7.

Por esas razones y teniendo en cuenta que el demandante no indicó las situaciones fácticas que por no ser incluidas en la norma generan su inconstitucionalidad, ni explicó por qué, en su concepto, las razones para no incluir ciertos supuestos en la norma demandada no son objetivas y suficientes, el interviniente solicita a la Corte Constitucional se declaré inhibida

para conocer de la presente demanda o, en su defecto, declare la exequibilidad de la norma acusada.

3. Federación de Aseguradores Colombianos – FASECOLDA

Gustavo Morales Cobo, vicepresidente jurídico de FASECOLDA, actuando en representación de la Federación de Aseguradores Colombianos, interviene con el fin de solicitar que se declare la exequibilidad de la disposición acusada.

El interviniente empieza por realizar un análisis respecto del fenómeno de la inconstitucionalidad por omisión, partiendo de la jurisprudencia constitucional existente. Así, afirma que la omisión legislativa puede ser absoluta o relativa, y respecto de la primera, el interviniente cita la Sentencia C-073 de 19968, en la que la Corte Constitucional señaló su incompetencia para pronunciarse acerca de la constitucionalidad de una omisión legislativa cuando no existe precepto sobre el cual realizar el juicio constitucional. Con relación a la omisión legislativa relativa, hace referencia a la Sentencia C-146 de 19989, en donde esta Corporación aceptó la posibilidad de que, en ciertos casos, se configure un vicio de inconstitucionalidad cuando el contenido normativo de una disposición resulta incompleto frente al alcance de principios constitucionales como la igualdad.

Para el interviniente, en el presente caso no puede afirmarse que exista una omisión legislativa por el hecho de que la norma no haya incluido expresamente los bienes o insumos adquiridos por las entidades de seguridad social como excluidos del pago del IVA, toda vez que el artículo demandado enumera los “servicios” que deben estar excluidos de pago del impuesto al valor agregado. En ese sentido, afirma que el legislador consideró que para efectos de aplicar las exclusiones del IVA debían diferenciarse las exenciones relativas a los servicios, de las aplicables a los bienes o insumos, razón por la cual el Estatuto Tributario los organizó en títulos y artículos diferentes. Por tal razón, y partiendo además del Concepto

Unificado No. 00001 del 19 de junio de 2003 expedido por la DIAN, considera que mal hubiera hecho el legislador al incluir como servicio aquello que constituye un bien; así, señala que el artículo que establece los bienes exentos del pago del IVA es el 477 del Estatuto Tributario.

A partir de esa consideración, el interviniente afirma que el demandante digirió incorrectamente la acusación por omisión legislativa contra el artículo 476 del Estatuto Tributario, ya que no puede alegar una desigualdad entre supuestos que no son comparables. Sin embargo, comparte los argumentos del actor en cuanto a la necesidad de excluir del impuesto a las ventas los bienes e insumos adquiridos por las entidades de la seguridad social con el fin de desarrollar su actividad, aunque en su criterio, esa circunstancia no debe llevar a la declaratoria de inexequibilidad del artículo acusado, sino a una reforma tributaria estructural.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Ahora bien, respecto de la afirmación del actor según la cual el legislador también omitió incluir los servicios diferentes a los médicos que constituyen gastos administrativos, para el interviniente la norma no distingue entre aquellos servicios vinculados al acto médico y los vinculados a los actos administrativos, sino que se refiere genéricamente a los “vinculados”, con lo cual incluye todos los servicios dirigidos a desarrollar las labores de la Seguridad Social, sean estos administrativos o médicos. En ese sentido, para el interviniente, debe entenderse que la norma incluye tanto los actos médicos como los gastos administrativos, tal como lo ha señalado en repetidas ocasiones la jurisprudencia de la Corte Constitucional10 y los conceptos de la DIAN11.

Por las razones anotadas, el interviniente solicita a la Corte Constitucional declarar exequible la norma acusada.

4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Cecilia Montero Rodríguez, Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino en el trámite de la acción mediante la presentación de un concepto elaborado y aprobado por el Consejo Directivo de dicha entidad y en el que se defiende la exequibilidad de la norma acusada.

En su criterio, dado que no toda omisión legislativa es per se contraria a la Carta, tal como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional, resulta necesario acudir a los criterios que la Corte Constitucional estableció en Sentencia C-427 de 200012, con el fin de determinar en que casos se configura la inexequibilidad de una norma por omisión legislativa. En ese sentido, empieza por analizar cada uno de los requisitos establecidos por esta Corporación, así:

a. Respecto de la existencia de una norma sobre la cual se pueda predicar la omisión, el interviniente encuentra que en el presente caso el cargo plantea una omisión legislativa relativa, como quiera que la censura se fundamenta en que la norma acusada es incompleta, por lo que, en su criterio, este requisito esta dado.

a. Frente a la necesidad de que la omisión de la norma excluya de sus consecuencias casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse por ella, sostiene que el hecho de que la norma aquí acusada plantee la exclusión de IVA de los servicios sin referirse a los bienes, obedece a razones de técnica legislativa, ya que el artículo 476 del Estatuto Tributario regula los servicios excluidos y no los bienes, los cuales se encuentran establecidos en normas diferentes del mismo estatuto.

a. Con relación a la necesidad de que la omisión no responda a una razón objetiva y suficiente, el interviniente asegura que el hecho de que la norma regule lo referente a

servicios constituye razón suficiente para que el legislador no haya tenido que incluir los bienes en el mismo artículo.

a. Finalmente, frente a los dos últimos requisitos, éstos son, que al carecer de una razón objetiva y suficiente la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma y que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador, el interviniente sostiene que, con el fin de impedir que la norma produzca éstos efectos, resulta necesario considerar la Sentencia C-824 de 2000, en la cual se estableció que, para efectos del impuesto al valor agregado, la exoneración tributaria implica que los servicios que contraten las entidades administradoras del sistema con el fin de efectuar prestaciones del POS, no se encuentran sometidos al impuesto, mientras que los ingresos propios que manejan las EPS y ARS no están cobijados por la exoneración, en tanto no tienen carácter parafiscal.

La interviniente sostiene, por otro lado, que, al analizar la situación puesta de presente por el actor, es preciso tener en cuenta que la exclusión de todos los insumos necesarios para la seguridad social puede producir una distorsión del régimen del impuesto sobre las ventas, en aquellos casos en los que los insumos para producir el bien o servicio excluido se encuentren gravados con el IVA, ya que, en esos supuestos, el productor deberá asumir el pago del tributo y éste, a su vez, lo trasladará al consumidor final mediante el aumento de los precios, con lo cual se a estaría afectado a aquellos a quienes se pretende beneficiar. Así, considera que las exenciones no deben ser parte de las políticas tributarias tendientes a evitar que el IVA grave a los más necesitados, salvo cuando éstas correspondan a estudios de cadenas de valor agregado que garanticen que los insumos con los que se producen los bienes excluidos también serán objeto de exclusión.

Por esa razón, en su criterio las políticas de exoneración deben centrarse en exenciones y no en exclusiones, ya que las primeras permiten al productor del bien exento obtener la devolución del IVA pagado en los insumos necesarios para la producción del bien o

prestación del servicio, mientras que la exclusión no.

A su concepto, el ICDT anexa la ponencia presentada por Catalina Hoyos Jiménez como representante del Instituto ante las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en la que se enuncian y analizan las distintas distorsiones que genera el régimen de exclusiones y de tarifas diferenciales en el IVA.

5. Universidad del Rosario

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Alejandro Venegas Franco, en su calidad de Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad del Rosario, interviene con el fin de defender la constitucionalidad de la norma demandada.

A juicio del interviniente, si bien los recursos del sistema de seguridad social en salud, en razón de su carácter parafiscal, no pueden ser gravados con impuesto alguno, no es posible pretender que la totalidad de insumos adquiridos por las entidades de seguridad social para ejercer su actividad como entidades de este sistema y aquellos bienes y servicios que no son médicos pero constituyen gastos administrativos, sean cobijados por la exención tributaria. En su criterio, debe diferenciarse el hecho generador sobre el que recae la obligación, y en ese sentido, las actividades económicas en las cuales se causa el hecho generador y los sujetos sobre los cuales recae. Así, el interviniente afirma que no puede considerarse que dos actividades económicas que concurren en un mismo fin pero que tienen objetos económicos distintos deban ser igualmente exentas de pago de impuesto.

Para finalizar su intervención y con fundamento en lo establecido por la Corte Constitucional en Sentencia C-828 de 2001, afirma que, dado el carácter parafiscal de los recursos del

sistema general de seguridad social en salud y teniendo en consideración que el sujeto pasivo de la misma es un sector específico de la población, es hacia ese sujeto al que se dirige la exención y por lo tanto, lo que hizo el legislador fue tipificar un hecho económico y darle un alcance propio conforme al artículo 338 de la Constitución Política.

6. Colegio de Abogados del Trabajo

A través de su Gobernador, el Colegio de Abogados Especializados en Derecho del Trabajo y Seguridad Social de Colombia, presentó, de manera extemporánea, un concepto elaborado por el abogado Jaime Cerón Coral, con el fin de solicitar a esta Corporación se declare la inexequibilidad por omisión del artículo demandado o se "agregue a la norma la palabras (sic) BIENES después de la palabra SERVICIOS o excluir la palabra SERVICIOS", con el fin de que ella cumpla con los preceptos constitucionales, particularmente con lo establecido por el artículo 48 de la Carta Política.

7. Instituto de Seguros Sociales – ISS

Emil Enrique Ariza Olaya, Director Jurídico Nacional del Instituto de Seguros Sociales, intervino de manera extemporánea en el trámite de la acción con el fin de solicitar a la Corte que se declare inhibida para decidir de mérito, o, en subsidio, que declare la constitucionalidad de la norma acusada.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en su concepto solicita a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad de la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3 del artículo acusado.

En primer lugar, sostiene que no se puede configurar la omisión legislativa que alega el demandante en relación con los bienes e insumos, toda vez que el artículo 476 del Estatuto Tributario regula las exclusiones del impuesto al valor agregado en lo que tiene que ver con los servicios. Así, la exclusión de los bienes se encuentra en otras normas, entre ellas, el articulo 424 del mismo Estatuto, sin que sea posible que en el presente proceso se realice el juicio de constitucionalidad en relación con las normas que regulan los bienes excluidos del IVA, como quiera que los planteamientos del actor son generales y no se concretan en examinar las listas de bienes excluidos del tributo, lo que impide evaluar si existe una omisión legislativa o no.

El Procurador anota que, como quiera que Colombia es miembro de la Comunidad Andina de Naciones, nuestro país asumió el compromiso de no ampliar las exoneraciones del IVA. Así, aún cuando hasta el momento no se ha realizado el deposito en la Secretaría General de la CAN de la certificación de incorporación en la legislación interna de la Decisión 599 de 2004, instrumento que consagra dicho compromiso13, en aplicación de los artículos 9 y 150, numeral 16 de la Constitución, así como en concordancia con los principios de supremacía del derecho comunitario y pacta sun servanda, nuestro país esta en la obligación de respetar los compromisos supranacionales asumidos por Colombia.

A pesar de esas consideraciones el Procurador termina este punto afirmando que “como hasta la fecha no ha entrado a regir la Decisión 599, es perfectamente factible que se amplíen las exoneraciones en el IVA por vía legislativa o como sería este el caso por decisión del juez constitucional.”

Ahora bien, respecto de la acusación del demandante en lo que atañe a los servicios vinculados con la seguridad social, el representante del Ministerio afirma que el numeral 3º del artículo demandado es inconstitucional, no por la configuración de una omisión legislativa relativa, sino porque el texto de la norma conduce a limitaciones respecto de su alcance.

Así, el numeral 3º de la norma demandada señala que están excluidos del IVA los servicios vinculados con la seguridad social "de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993". Como quiera que no existe claridad respecto de los servicios que deben entenderse incluidos en virtud de esa remisión normativa, la interpretación que, según el Procurador, ha imperado en las autoridades tributarias, es aquella según la cual, entre los diferentes servicios vinculados con la seguridad social solo están excluidos los servicios señalados en la Ley 100 de 1993, dejando por fuera algunos otros que no necesariamente se encuentran en dicha Ley, como por ejemplo los estrictamente administrativos. Por tal razón, el Procurador considera que esa expresión, impide que se incluyan la totalidad de los servicios vinculados con la seguridad social, lo que resulta contrario a lo establecido por el artículo 48 de la Constitución Política.

Por consiguiente, el Procurador General de la Nación solicita a ésta Corporación que se declare inexequible la expresión "de acuerdo con los previsto en la Ley 100 de 1993", contenida en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del

artículo 241 numeral 4º de la Carta, ya que la disposición acusada hace parte de una Ley de la República.

2. Ineptitud sustantiva de la demanda. Equivocada configuración del cargo por omisión legislativa.

1. En diversas oportunidades la Corte Constitucional ha señalado que es posible adelantar un juicio de inconstitucionalidad por omisión legislativa, pero ha precisado que ello solo procede cuando se esté frente a omisiones legislativas relativas y no cuando se trate de omisiones legislativas absolutas.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Sobre el particular ha puntualizado la Corporación que ante una omisión legislativa absoluta, el órgano de control constitucional carece de competencia para emitir pronunciamiento de fondo, puesto que esa clase de omisión del legislador comporta una ausencia total de normatividad, circunstancia que hace imposible que se realice una confrontación material, objetiva y verificable entre el texto de la Carta Política y una norma de rango legal, confrontación sin la cual el proceso de constitucionalidad no puede llevarse a cabo.14 A este respecto la Corte ha precisado que "[l]o que se pretende mediante la acción de inconstitucionalidad, es evaluar si el legislador al actuar, ha vulnerado o no los distintos cánones que conforman la Constitución. Por esta razón, hay que excluir de esta forma de control el que se dirige a evaluar las omisiones legislativas absolutas: si no hay actuación, no hay acto qué comparar con las normas superiores; si no hay actuación, no hay acto que pueda ser sujeto de control."15

Por el contrario, la Corte Constitucional sí es competente para conocer de omisiones legislativas relativas, por cuanto éstas tienen efectos jurídicos que pueden "… presentar una oposición objetiva y real con la Constitución, la cual es susceptible de verificarse a través de una confrontación de los mandatos acusados y las disposiciones superiores"16. La omisión

legislativa relativa se vuelve constitucionalmente censurable, ha dicho la Corte, cuando "…se predica de un elemento que, por razones constitucionales, debería estar incluido en el ordenamiento, de modo que su ausencia constituye una imperfección del régimen que lo hace contrario a la Carta."17

No se trata, por consiguiente, en la omisión legislativa relativa, de señalar que el legislador se ha abstenido de desarrollar un expreso mandato constitucional –omisión absoluta-, sino de mostrar que, al regular determinada materia, el legislador lo ha hecho de manera incompleta y que de ello se deriva una violación de la Constitución.

Así, ha dicho la Corte, en el caso de la llamada omisión relativa o parcial, el juicio de constitucionalidad recae "… sobre una acción normativa del legislador, específica y concreta, de la que éste ha excluido determinado ingrediente o condición jurídica que resulta imprescindible a la materia allí tratada, o que habiéndolo incluido, termina por ser insuficiente e incompleto frente a ciertas situaciones que también se han debido integrar a sus presupuestos fácticos."18

De este modo, la doctrina de esta Corporación ha establecido que sólo es posible entrar a evaluar la ocurrencia de una omisión legislativa relativa, "… cuando el actor ha dirigido la acusación contra la norma de cuyo texto surge o emerge la omisión alegada"19. En este sentido, ha dicho la Corte, "… la posibilidad de que el juez constitucional pueda emitir pronunciamiento de fondo, queda supeditada al hecho de que la omisión sea predicable directamente del dispositivo impugnado, y en ningún caso de otro u otros que no hayan sido vinculados al proceso."20 Concretamente, la Corte ha dicho al respecto que:

"Para que una demanda de inconstitucionalidad contra una omisión legislativa relativa sea

admisible, resulta necesario que el actor acuse el contenido normativo específicamente vinculado con la omisión. De esta suerte, no resultan atendibles los cargos generales que se dirigen a atacar un conjunto indeterminado de normas21con el argumento de que omiten la regulación de un aspecto particular, o los que se dirigen a atacar normas de las cuales no emerge el precepto que el demandante echa de menos." 22

La Corte ha considerado que para pueda procederse al examen de una demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, es necesario el cumplimiento de ciertas condiciones, a saber: (i) que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador.23

1. En el presente caso el demandante funda, de manera expresa, su acusación contra un aparte del numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, en la que considera una omisión legislativa relativa. En efecto, en criterio del demandante, el legislador, al hacer en la norma demandada un enunciado de los servicios excluidos del IVA, omitió relacionar como excluidos del gravamen "… la totalidad de insumos (bienes) adquiridos por las entidades de seguridad social para ejercer su actividad como entidades de la seguridad social …", así como "… aquellos bienes y servicios que sin ser médicos (en el caso de las EPS y ARS) constituyen gastos administrativos en que incurran las entidades de seguridad social para la ejecución de los servicios vinculados con la seguridad social."

Por virtud de esa omisión, sostiene el demandante, las entidades de la seguridad social deben pagar el IVA cuando adquieran bienes y servicios tales como equipos médicos, equipos de cómputo y telecomunicaciones, software, suministros de papelería y elementos de oficina, arrendamiento de sus sedes, etc., todo lo cual resulta contrario al mandato del artículo 48 de la Constitución, de conformidad con el cual los recursos de la seguridad social no pueden utilizarse para fines distintos a aquellos para los que fueron destinados.

2.3. Para establecer la procedencia del anterior cargo por omisión legislativa relativa, es preciso tener en cuenta que en el régimen legal del impuesto sobre las ventas cabe distinguir entre, por un lado, las exclusiones y exenciones del gravamen, que se predican de los bienes y servicios sobre los que, de manera general recae el tributo y que afectan, por consiguiente, la determinación de la base gravable, y, por otro lado, las exoneraciones que se han establecido en beneficio de determinadas personas y que afectan la definición de los sujetos pasivos del impuesto.

2.4. Observa la Corte que en el presente proceso de inconstitucionalidad, aunque el actor, en apariencia, formula un cargo por omisión legislativa relativa frente al numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, en la medida en la que considera que en dicha norma se omitió relacionar como excluidos del IVA tanto los bienes como los servicios administrativos que sean adquiridos por las entidades administradoras de la seguridad social, en realidad, la pretensión de la demanda no se orienta a mostrar que en dicho artículo debían haberse incluido determinados bienes, -lo que habría exigido demandar también el artículo que contiene la relación de los bienes excluidos del IVA- y ciertos servicios administrativos que por su vinculación a la seguridad social debían estar excluidos del impuesto, sino a que se declare que, en general, no debe causarse el impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes o servicios, independientemente de que ellos estén o no excluidos de la base del impuesto, cuando tales bienes y servicios sean adquiridos por las entidades administradoras de la seguridad social en salud, con recursos del sistema y con destino a las necesidades propias de éste.

Aún si se centra el análisis en la consideración de los servicios, ámbito en el cual el actor señala que mientras que la norma excluye del gravamen los servicios médicos, no hace lo propio con los servicios administrativos, también vinculados a la seguridad social, debe concluirse que la pretensión no apunta a establecer una omisión en el contenido del numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, porque el actor no menciona qué tipo de servicios administrativos están, en razón a su naturaleza, objetivamente vinculados con la seguridad social, no obstante lo cual se encuentran gravados con el IVA, razón por la cual, en relación con ellos podría predicarse la existencia de una omisión legislativa relativa. Lo que el actor pretende es algo completamente distinto, esto es, que determinados servicios administrativos, que en si mismos considerados, no tienen vinculación objetiva con la seguridad social, como podría ser, por ejemplo, un servicio de asistencia técnica en materia de sistemas de cómputo, no den lugar al pago del IVA cuando los usuarios de tales servicios sean las entidades administradoras de la seguridad social en salud.

Así, la pretensión no se orienta a que, establecida la omisión legislativa, se complemente el listado de los servicios excluidos con otros que, en criterio del actor, también deberían estarlo de manera general y que sin embargo no fueron considerados en la norma. La demanda se dirige a un objetivo distinto, a saber, que se declare que, no obstante que determinados servicios, en general, se encuentran gravados con el IVA, tales servicios no dan lugar a ese impuesto cuando son adquiridos por entidades que administren recursos parafiscales de la seguridad social.

Esa pretensión se aprecia más claramente cuando, no obstante que ya se anotó que los bienes excluidos del gravamen están regulados en un artículo distinto del demandado, se considera la posición de la demanda en relación con ellos.

Así, por ejemplo lo que pretende el actor es que servicios, como podría ser una asesoría

contable externa, o bienes, como papelería, equipos de oficina etc., no obstante que en general están gravados con IVA, y no se pretende que sean excluidos del gravamen, no den lugar al pago del impuesto cuando son adquiridos por las entidades administradoras del sistema de seguridad social en salud, con recursos del mismo y para atender las necesidades propias de éste.

1. Se trata claramente de una pretensión orientada a obtener, de manera general, la exoneración del impuesto sobre las ventas a favor de determinados sujetos –las entidades administradoras del sistema de seguridad social en salud-, cuando, con recursos parafiscales y para el desarrollo de su objeto, adquieran bienes y servicios gravados con el IVA. Esto es, no se trata de adicionar los listados de los bienes y los servicios excluidos o exentos del gravamen, sino de obtener una exoneración distinta a favor de determinados sujetos pasivos del impuesto.

Ello plantea dos asuntos distintos:

El primero, establecer si el carácter parafiscal de los recursos y su destinación a la seguridad social se ve afectado cuando al adquirirse con ellos bienes y servicios no excluidos del IVA, debe cancelarse ese tributo.

Este asunto no ha sido objeto de consideración expresa por la jurisprudencia constitucional, que si bien ha señalado, de manera general, que no pueden ser objeto de gravamen tributario los recursos parafiscales de la seguridad social, y, de manera particular ha emitido fallos en ese sentido en relación con el Impuesto de Industria y Comercio24 o con el gravamen a los movimientos financieros, no se ha pronunciado específicamente sobre la materia en relación con el IVA.25

Debe tenerse en cuenta que el análisis sobre la afectación tributaria de los recursos parafiscales, puede presentar matices significativos según el tipo de impuesto que sea objeto de consideración. Así, por ejemplo, cabría señalar que al paso que en las normas sobre el Impuesto de Industria y Comercio que fueron declaradas inexequibles por la Corte en la Sentencia C-1040 de 2003, la Unidad de Pago por Capitación o una parte de la misma constituía base gravable del tributo, el IVA no grava directamente los recursos de la seguridad social sino que recae sobre bienes y servicios que, de manera general, están sometidos al tributo.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Resuelto el anterior problema jurídico, y si la respuesta al interrogante que el mismo plantea fuese positiva, sería necesario establecer la manera como se haría efectiva esa exoneración y que en opinión de algunos de los intervinientes exigiría la adopción de una reforma tributaria estructural. Como quiera que habría distintas opciones técnicas orientadas a impedir que se pagase el IVA con recursos de la seguridad social y que no se ha señalado una norma que de manera parcial regule alguna de ellas, se estaría, en principio, frente a una omisión legislativa absoluta, frente a la cual la Corte Constitucional carecería de competencia para hacer un pronunciamiento. Cabría, también, pensar en la posibilidad de una omisión legislativa relativa, no predicable de la norma demandada, sino de otras distintas, que no fueron consideradas por el actor. En este sentido, por ejemplo en el proceso que dio lugar a la Sentencia C-943 de 2003, en una aclaración al concepto entonces rendido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, algunos de sus integrantes expresaron que la inconstitucionalidad del artículo 116 de la Ley 788 de 2002 -que era la norma demandada en esa oportunidad- en relación con el sistema de seguridad social en salud obedecía a la "omisión de la normativa que regula la devolución del IVA así como las exoneraciones personales de tal gravamen, en la medida en que el legislador no ha previsto mecanismos de exoneración o devolución de impuestos que permitan a las entidades que administran los recursos, recuperar la porción de los mismos que han sido destinados al pago del IVA."

El análisis de los anteriores asuntos, sin embargo, desborda el ámbito de la competencia de la Corte en la presente ocasión, puesto que la demanda que es objeto de consideración se

dirige contra el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, norma que enuncia algunos de los servicios que están excluidos del IVA, pero no contiene exoneración alguna en relación con los sujetos pasivos del impuesto.

De este modo, el cargo por omisión legislativa no se orienta en realidad a mostrar una deficiencia del artículo 476 del Estatuto Tributario, sino que plantea un interrogante frente a un conjunto indeterminado de normas que regulan el impuesto sobre las ventas y en el cual, en criterio del actor, no se han incluido, debiendo haberlo sido, las previsiones necesarias para evitar que, en la adquisición de bienes y servicios gravados con IVA, cuando tales bienes y servicios sean adquiridos por entidades administradoras de la seguridad social y con destino a los cometidos propios de ésta, haya lugar al pago del impuesto.

Ese objetivo planteado por el demandante, en el evento de encontrarse que el mismo resulta constitucionalmente imperativo, no se obtendría mediante una adición al artículo 476 del Estatuto Tributario, ni tampoco adicionando simultáneamente el artículo 477 de la misma normatividad, que no fue demandado, para incorporarles un nuevo listado de bienes y servicios excluidos del IVA, sino que comportaría la adopción de un conjunto de medidas legislativas orientadas a diseñar un esquema de exoneración para determinados sujetos pasivos del gravamen, de tal manera que no se pagase IVA con recursos parafiscales de la seguridad social, o el sistema de la seguridad social recibiese una devolución de lo que por ese concepto se hubiese pagado con recursos parafiscales de la seguridad social.

Es claro entonces que la omisión legislativa no se predica directamente de la norma demandada26 y que, por consiguiente, no se satisfacen los requisitos desarrollados por la jurisprudencia para la procedencia de este tipo de acciones de inconstitucionalidad.

1. Como quiera, entonces, que la omisión legislativa que cree advertir el demandante no se predica de la disposición acusada, hay ineptitud de la demanda y la Corte habrá de

abstenerse de hacer un pronunciamiento de fondo en relación con la expresión “y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E

Declararse INHIBIDA para emitir pronunciamiento de fondo respecto de la expresión “y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta Sentencia.

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

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

2 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

3 El actor cita las sentencias C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; C-824 de 2004, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

4 Magistrado Ponente: Eduardo Montealegre

5 Magistrado Ponente: Jaime Cordoba Triviño.

6 Magistrada Ponente: Clara Inés Vargas Hernández.

7 El interviniente cita en este punto la sentencia C-824 de 2004, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

8 Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

10 El representante de FASECOLDA cita las sentencias C-1040 de 2003, M.P. Clara Inés

Vargas Hernández y C-824 de 2004, M.P. Rodrigo Uprimny.

11 El interviniente cita los conceptos 010452 de marzo 11 de 1993; 089051 del 20 de diciembre de 2004; 044227 de 25 de julio de 2003; 039091 del 18 de noviembre de 1999, todos expedidos por la Subdirección Jurídica de la DIAN.

12 Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.

13 Artículos 23 y 25.

14 Ver Sentencia C-185 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil

15 Sentencia C-543 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

16 Sentencia C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero. En el mismo sentido, ver, en particular, la sentencia C-543 de 1996, y las sentencias C-146 de 1998, C-067 de 1998 y C-1255 de 2001.

17 Sentencia C-509 de 2004, M.P. Eduardo Montealegre Lynett

18 Sentencia C-185 de 2002

19 Cfr. las Sentencias C-543/96 y C-1549/2001.

20 Sentencia C-185 de 2002

21 Ídem.

22 Sentencia C-041 de2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

23 Cfr. las Sentencias C-543 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-427 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa , C-1549 de 2000, M.P. Martha Victoria Sáchica de Moncaleano y C-185de 2002, entre otras.

24 Ver Sentencia C-1040 de 2003

25 En el proceso que dio lugar a la Sentencia C-776 de 2003, algunos intervinientes plantearon, con un alcance más limitado, este problema, al señalar que al eliminar la

exclusión que la ley había previsto en relación con los medicamentos y los servicios médicos, se afectaba la destinación especial de los recursos de la seguridad social en salud. Sin embargo el asunto no fue objeto de pronunciamiento por la Corte, que basó su decisión de inexequibilidad en la consideración de que "cuando se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1° de la C.P.), el legislador tributario vulnera los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1° y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social." El asunto también fue planteado dentro del proceso que condujo a la Sentencia C-943 de 2003 en la que se declaró estarse a lo resuelto en la Sentencia C-776 de 2003.

26 En este sentido, tal como se puso de presente al hacer el recuento jurisprudencial sobre la materia, "... la posibilidad de que el juez constitucional pueda emitir pronunciamiento de fondo, queda supeditada al hecho de que la omisión sea predicable directamente del dispositivo impugnado, y en ningún caso de otro u otros que no hayan sido vinculados al proceso."(Sentencia C-182 de 2005)