

C-094-93

Sentencia No. C-094/93

#### DERECHO A LA IGUALDAD/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La igualdad exige el mismo tratamiento para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de aquellos que presentan características diversas, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en justificados criterios, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta. En el campo tributario, particularmente en cuanto atañe al Impuesto al Valor Agregado, es menester que la norma legal sea consecuente con la realidad del universo fáctico en relación con el cual habrá de ser aplicada y exigida, a efectos de lograr los propósitos que busca la política tributaria pero sin crear o profundizar condiciones de desigualdad real. No ha sido violado el artículo 13 de la Constitución sobre igualdad ni ha sido desconocido el principio de equidad al estatuirse que unos servicios sean gravados y otros no, pues la misma naturaleza del impuesto en cuestión, que ya ha sido subrayada, y el hecho de que fatalmente el gravamen sea trasladado al consumidor -en este caso el usuario de los servicios- hace menester una previsión razonada y ecuánime de la obligatoriedad del impuesto, tomando en consideración motivos con base en los cuales pueda el Estado hacer realidad el principio de la igualdad efectiva, que corresponde al viejo concepto de la justicia distributiva.

#### LIBERTAD DE ESCOGER PROFESION U OFICIO

No encuentra la Corte razón suficiente para aceptar que un impuesto como el del IVA pueda afectar la libertad de escoger profesión u oficio, pues nada hay en la norma que pueda tomarse como impedimento para escoger o seguir ejerciendo una cierta actividad profesional, intermedia, artesanal o de otra índole. El profesional a quien presta los servicios no es quien sufraga el tributo sino quien lo recibe, con cargo de llevarlo al Tesoro Público, luego su contribución, que ni siquiera es pecuniaria, no va en detrimento de su patrimonio por el hecho de ejercer una actividad (no se grava la gestión profesional ni el oficio), así que no se afecta el derecho consagrado en el artículo 26 de la Carta, pues no es el enunciado un requisito adicional para el ejercicio de la profesión en cuanto se exija para su desempeño ni un gravamen que a la postre recaiga sobre el mismo.

-Sala Plena-

Ref.: Expedientes D-162, D-171 y D-174

Demandas de inconstitucionalidad contra los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones".

Actores: JORGE HERNAN GIL ECHEVERRY, JUAN CARLOS SALAZAR TORRES, GERMAN MARIN RUALES y DANIEL PEÑA VALENZUELA.

Magistrado Ponente:

Doctor JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Aprobado en Santafé de Bogotá, D.C., mediante acta del veintisiete (27) de febrero de mil novecientos noventa y tres (1993).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en sesión del día trece (13) de agosto de mil novecientos noventa y dos (1992), en vista de la coincidencia existente entre las normas acusadas, resolvió acumular al expediente D-162, los distinguidos con los números D-171 y D-174, razón por la cual se estudiarán y decidirán conjuntamente, de conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Decreto 2067 de 1992.

## I. ANTECEDENTES

1. Los ciudadanos JORGE HERNAN GIL ECHEVERRY, JUAN CARLOS SALAZAR TORRES, GERMAN MARIN RUALES y DANIEL PEÑA VALENZUELA, en ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, solicitan la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992, cuyos textos son del siguiente tenor:

“LEY NUMERO 06 DE 1992

(Junio 30)

Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.

(...)

ARTICULO 24. Responsable del impuesto sobre las ventas en los servicios. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

ARTICULO 437-1. Responsable del impuesto en los servicios. Serán responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten servicios, con excepción de:

- a) Quienes presten los servicios expresamente excluidos del impuesto en la ley, y
- b) Quienes cumplan las condiciones exigidas para pertenecer al Régimen simplificado.

A partir del año en el cual se adquiere la calidad de responsable, se conservará dicha calidad, hasta la fecha en que el contribuyente solicite la cancelación de su inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, por haber cumplido las condiciones señaladas en este artículo, durante dos años consecutivos.

Parágrafo. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de facturar y de las demás obligaciones tributarias diferentes a las que les corresponde a los responsables del impuesto sobre las ventas.

Parágrafo segundo. Para efectos de control de los responsables que presten servicios

gravados o sean comerciantes, el Gobierno Nacional podrá señalar formas especiales que le permitan cumplir con las obligaciones formales contempladas en la ley para los responsables del impuesto sobre las ventas”.

“ARTICULO 25. Servicios gravados y exceptuados. El literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, quedará así:

El literal c) del artículo 437 del Estatuto Tributario, quedará así:

“C) Quienes presten servicios”.

El artículo 476 del Estatuto Tributario, quedará así:

“Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.
2. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y aéreo de personas en el territorio nacional. El servicio de transporte nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre o aéreo.
3. El arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado, las comisiones de los comisionistas de bolsa, las comisiones de las sociedades fiduciarias, las comisiones por la intermediación en la colocación de seguros, reaseguros o títulos de capitalización y los intereses generados por las operaciones de crédito.
4. Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros en el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros 250 impulsos mensuales facturados a los estratos uno y dos.
5. El servicio de arrendamiento de inmuebles.
6. Los servicios de educación primaria, secundaria y superior, prestados por establecimientos reconocidos por el Gobierno Nacional.
7. Los servicios de arquitectura e ingeniería vinculados únicamente con la vivienda hasta de dos mil trescientos (2.300) UPACS.
8. Los servicios de publicidad, de radio, prensa y televisión, incluida la televisión por cable y el servicio de exhibición cinematográfica.
9. Los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores.
10. Los servicios prestados por las empresas de aseo, las de vigilancia y las empresas de servicios temporales de empleo.
11. Las comisiones por operaciones ejecutadas con tarjeta de crédito y débito.

12. El servicio de almacenamiento e intermediación aduanera, por concepto de gestiones adelantadas en las importaciones.

13. El almacenamiento de productos agrícolas por almacenes generales de depósito.

Parágrafo. En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio”.

## 2. LA DEMANDA

a) Afirman los actores que los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992 violan las disposiciones contenidas en los cánones 2, 3, 4, 5, 13, 16, 23, 25, 26, 29, 53, 84, 95, 100, 229, 333 y 363 de la Constitución Nacional.

b) Consideran que los artículos acusados violan ostensiblemente el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta Política por las siguientes razones:

- La discriminación afecta a unas profesiones en beneficio de otras. “Así, el derecho, la economía, la ingeniería, la arquitectura y la contaduría quedan en posición desventajosa frente a la medicina, odontología, bacteriología y enfermería, sin que dicha discriminación esté basada en principios de equidad y justicia. No hay profesiones de mejor ‘familia’ “.

- Si quien presten servicios en Colombia debe facturar el IVA a los consumidores ubicados en el territorio nacional, al paso que ello no sucede con los consumidores que se hallan fuera del país, quien los presta fuera del territorio colombiano tendrá una posición privilegiada como consecuencia de la ley, que le significará una ventaja comparativa del catorce por ciento (14%) en el mercado colombiano de servicios. En consecuencia se crea una discriminación legal contra los residentes o domiciliados en Colombia dedicados a la prestación de servicios, pues se privilegia a los extranjeros frente a los nacionales.

- Se viola el artículo 93 de la Constitución Política que ordena tener en cuenta los tratados internacionales en materia de derechos humanos, todos los cuales defienden y protegen con especial vigor el derecho de todas las personas a la igualdad.

- Las excepciones al IVA en los servicios violan el artículo 13, porque debería gravarlos o exonerarlos a todos sin distinción. Al respecto, afirman que “todos los servicios profesionales son igualmente necesarios para el funcionamiento normal de una sociedad moderna; y una catalogación como la que hacen los artículos demandados envuelve preferencias, ventajas o beneficios extraños al principio de la igualdad ante la ley”.

- Se viola además el principio de equidad que debe regir el sistema tributario en los términos del artículo 363 de la Constitución Política. La equidad tributaria es la concreción del derecho fundamental a la igualdad de todas las personas ante la ley.

- Estiman además que el artículo 26 de la Carta consagra la libertad de las personas en la

escogencia de su profesión u oficio y establece que la ley puede exigir títulos de idoneidad en relación con las profesiones. Es decir, que las normas que las regulan sólo pueden referirse al requisito de la formación académica previa, y después de obtenido el título, a la inspección y vigilancia sobre su ejercicio, pero no pueden ser susceptibles de gravamen.

- El artículo 229 superior garantiza el derecho de acceso a la justicia el cual es amenazado si se impone al ciudadano un tributo para tener acceso a la misma cuando deba estar representado por un abogado.

## II. DEFENSA DE LAS NORMAS

Nohora Inés Matiz Santos y Elizabeth Whittingham García, en representación de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales-, en escrito presentado ante esta Corporación el 4 de septiembre de 1992, defendieron la constitucionalidad de los artículos demandados con base en los siguientes argumentos:

1. La Ley Tributaria delimita el territorio en que ésta tiene fuerza imperativa o de obligatorio cumplimiento.

2. La Ley Tributaria es norma común y no excepcional, lo cual impide que en su aplicación pueda involucrarse restricción a la protección del artículo 13.

3. Toda persona debe contribuir al financiamiento de los gastos de inversión del Estado, que hacen efectivos los conceptos de justicia y equidad.

4. Al gravar los servicios prestados en el territorio nacional no se está introduciendo ninguna novedad, pues así se había señalado desde antes.

6. Afirman que “la diversidad de profesiones y oficios que ejercen los miembros de una comunidad, conlleva igualmente una diversidad de tratamientos frente al ordenamiento jurídico que las regula. Entonces, no sólo desde el punto de vista tributario será evidente una regulación distinta frente a la diversidad de actividades sociales, sino en todo orden de valoración social”.

7. En cuanto a la violación del derecho a la libre competencia, en caso de aceptarse el argumento de los demandantes, “podríamos pensar que para el logro de los fines económicos deberíamos llegar a la abolición total de los impuestos internos por considerarse lesivos a la competitividad internacional y nada estaríamos logrando con la ponderada apertura económica impulsada por el actual gobierno”.

8. El nuevo esquema legal desarrolla los principios de progresividad y equidad que exige el sistema tributario, ya que los servicios excluidos corresponden a las necesidades básicas de la colectividad como la salud y la educación; mientras que los no excluidos se refieren a necesidades creadas por la sociedad de consumo.

9. En cuanto a la violación al derecho de acceder a la justicia, afirma la defensa que “la razón de ser de la presencia de los abogados en la administración de justicia, implica un privilegio, pero también conlleva cargas; una de ellas es la de pagar impuestos por este servicio, lo que de ninguna manera implica limitar el acceso a la justicia. Igualmente se causan honorarios

profesionales a su favor”.

### III. COADYUVANCIA EN LA ACCION

El doctor Ernesto Peña Quiñones, en escrito del 5 de noviembre de 1992, coadyuvó las demandas presentadas en relación con el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992 por estimar que infringe los artículos 6, 13, 26, 28, 216 y 363 de la Constitución Política, por los siguientes motivos:

1. Se asignó la responsabilidad del impuesto sobre la venta de servicios a una persona distinta a quien efectivamente corresponde su pago. La ley debió asignar dicha responsabilidad sobre cobro y recaudo del impuesto a las ventas en los servicios al sujeto pasivo del mismo y no a un tercero.

3. El ejercicio de las llamadas profesiones liberales no puede estar sometido a cargas, condiciones o deberes distintos o extraños a la misma actividad intelectual propia de cada profesión. Al asignar a los profesionales liberales funciones y responsabilidades propias de los recaudadores de impuestos, se atenta contra la libertad de ejercer profesión u oficio, ya que se trata del ejercicio de una función pública que el particular sólo puede asumir voluntariamente. Para imponerla, se requiere una base constitucional.

### IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR

El Procurador General de la Nación rindió concepto mediante Oficio No. 089 del 2 de octubre de 1992.

Para el Jefe del Ministerio Público “la Ley 6a. de 1992, Reforma Tributaria del mismo año, está inmersa dentro de una nueva orientación constitucional para el sistema impositivo y dentro de una realidad fiscal y macroeconómica de desequilibrio. Se busca obtener el crecimiento de los ingresos tributarios para vigorizar el Tesoro Público, sin descuidar el financiamiento de obras para gasto social”.

En relación con los argumentos de los demandantes, expresa:

1. En cuanto alude al derecho a la igualdad, la Corte Suprema de Justicia en algunos de sus fallos sostuvo que no puede entenderse la igualdad ante la ley como aplicación de la misma a todos los individuos sin distingo alguno.

- Así, pues, respecto del impuesto al valor agregado -IVA- se ha desarrollado un sistema de carácter indirecto que se aplica a todas las operaciones donde se acuda o se preste un servicio, creando excepciones por razones de tipo económico que no son otras que librar del tributo a sectores de la economía nacional fundamentales para el sostenimiento y el desarrollo de ésta.

- El hecho de que ciertas actividades como las que desarrollan las profesiones liberales y la prestación profesional de servicios hayan quedado cobijadas por la norma, implica que hay un cubrimiento total que no hace distinciones en una tributación que es la más representativa de los rubros de ingresos de renta de la Nación. Así, las excepciones no son ninguna forma de discriminación sino por el contrario, la protección a los sectores

fundamentales del desarrollo y manutención de la sociedad, tales como la vivienda, educación, servicios públicos, etc. No es de recibo entender que la exención creada por el IVA, esta violando el derecho a la igualdad.

2. Sobre la libre competencia y el ámbito territorial del impuesto -afirma el Procurador- que cuando el artículo 25 señala como hecho generador del impuesto a las ventas "la prestación de servicios en el territorio nacional," es consecuencia del principio de soberanía que se predica del poder en su ámbito territorial y político y de su desarrollo en el manejo de las finanzas públicas del Estado.

- El sistema del gravamen selectivo concebido para el IVA en los servicios como el impuesto general a los mismos que consagra la Ley 6a. no desconoce el contenido normativo del artículo 333 de la Constitución.

3. Refiriéndose a los principios de equidad y progresividad opina que el sistema de la Ley 6a. no es indiferente a las necesidades básicas Por ello estableció exenciones, política fiscal que, respecto a los bienes y servicios gravados, responde a las necesidades creadas por la sociedad de consumo en donde la referencia es la capacidad económica del usuario para responder al mayor o menor uso de los bienes o servicios.

4. En cuanto a la competencia estatal para regular el ejercicio profesional estima que si bien las profesiones liberales, reglamentadas de manera general por el Estado, como la de abogado, tienen la garantía constitucional de libertad para su ejercicio, tal derecho fundamental no supedita, condiciona o menoscaba la potestad del legislador para gravar impositivamente dicha actividad, ni exime a quienes la realicen de la obligación de responder a la contribución para el funcionamiento de gastos e inversiones del Estado.

Concluye el señor Procurador General en la exequibilidad de los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992.

## V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### 1. Competencia

Esta Corte es competente para conocer de la presente acción en virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4º de la Constitución Política ya que se trata de normas pertenecientes a una ley de la República.

### 2. Naturaleza del IVA

El Impuesto al Valor Agregado -IVA-, como en su momento lo puso de presente la H. Corte Suprema de Justicia (Sentencia de julio 17 de 1984, Magistrado Ponente: Dr. Alfonso Patiño Rosselli), es una de las expresiones del antiguo impuesto sobre las ventas, reformado por el Decreto 3541 de 1983, y corresponde a una modalidad tributaria que hace recaer el gravamen sobre las distintas etapas del proceso económico.

Como en dicho fallo se subrayó, en Derecho Tributario el Impuesto al Valor Agregado se aplica a la porción del precio adicionada al bien de que se trate en cada eslabón de la cadena que conduce del productor o importador al consumidor. Si bien la base del impuesto es la

transacción correspondiente, el gravamen -al igual que en otra modalidad del impuesto a las ventas denominada "de etapa única"- afecta, por razón de conocidos fenómenos de traslación tributaria, al consumidor, quien es el sujeto real de todo impuesto indirecto.

Tradicionalmente se han gravado con el impuesto a las ventas, la transferencia de bienes corporales muebles, la prestación de ciertos servicios realizados en el territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles.

Entre los servicios gravados se encontraban, hasta la expedición de la Ley 6a. de 1992, los de parqueaderos, clubes sociales o deportivos, con excepción de los de trabajadores, revelado y copias fotográficas, arrendamiento de bienes corporales muebles, incluido el arrendamiento financiero (leasing), servicios de computación, procesamiento de datos, hoteles de más de tres estrellas, telegramas, télex, teléfonos internacionales, seguros, trabajos de fabricación, elaboración y construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros.

Como puede observarse, en todos los casos se trataba de servicios que no se basaban de modo exclusivo o primordial en el ejercicio de las denominadas profesiones liberales, en las cuales juega papel preponderante el aporte del intelecto, de los conocimientos y la experiencia de la persona como elementos esenciales. Con las normas de la Ley 6a. de 1992, de la cual hacen parte los artículos demandados, se ha introducido una importante modificación que amplía el tributo, de tal manera, que no quedan excluidas las prestaciones de servicios inherentes al ejercicio de dichas actividades, como acontece con los prestados por los abogados, contadores o economistas. Motivos de carácter social incidieron en la exclusión de los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, o los de arquitectura e ingeniería vinculados únicamente con la vivienda hasta de dos mil trescientos (2.300) UPACS, teniendo en cuenta el interés de los beneficiarios de los mismos, quienes en su calidad de consumidores finales habrían resultado gravemente afectados de no haberse plasmado la correspondiente exención.

### 3. El derecho a la Igualdad

En repetidas oportunidades, la Corte Suprema de Justicia y esta Corporación han precisado el alcance del derecho a la igualdad. El objeto de la garantía ofrecida a toda persona en el artículo 13 de la Carta no es el de construir un ordenamiento jurídico absoluto que otorgue a todos idéntico trato dentro de una concepción matemática, ignorando factores de diversidad que exigen del poder público la previsión y la práctica de razonables distinciones tendientes a evitar que por la vía de un igualitarismo ciego y formal en realidad se establezca, se favorezca o se acreciente la desigualdad. Para ser objetiva y justa, la regla de la igualdad ante la ley, no puede desconocer en su determinación tales factores, ya que ellas reclaman regulación distinta para fenómenos y situaciones divergentes.

La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.

De allí que el mismo artículo constitucional en mención haya estatuido que la actividad estatal se orientará al logro de la igualdad real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados y protegiendo especialmente a las personas que por su condición económica, física o mental, se encuentran en posición de debilidad manifiesta. Esta función, que tiene fundamento en el concepto del Estado Social de Derecho, excluye las tendencias que pretenden hacer de la igualdad un rasero único, inmodificable y no susceptible de adaptaciones.

En ese orden de ideas, la posición que fije el Estado en ejercicio de su actividad, en especial si de la función legislativa se trata, no puede ser ajena al reconocimiento de la diversidad como dato de obligada referencia al adoptar sus decisiones.

Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad.

El acceso a los servicios de salud se vería gravemente obstaculizado si los solicitantes tuvieran que pagar un impuesto adicional a las tarifas o a los honorarios cobrados por los laboratorios, clínicas o médicos, lo que implicaría poner en grave riesgo a personas de bajos recursos. Dígase lo propio del transporte y los servicios públicos y del acceso a la educación en sus niveles mínimos.

Es dentro de esa perspectiva que el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992 establece quiénes son responsables del impuesto sobre las ventas en servicios y al respecto prescribe que en ese renglón apenas están excluidos de recaudar el tributo quienes desempeñen alguna de las actividades expresamente enumeradas como exentas y los que cumplan las condiciones para pertenecer al régimen simplificado.

No encuentra la Corte motivo alguno de inconstitucionalidad en este precepto, que fue expedido dentro de las atribuciones propias del Congreso de la República, sobre establecimiento de tributos y exenciones a los mismos.

En efecto, corresponde a esa Rama, por medio de leyes la atribución de establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales (artículos 150-12 y 338 C.N.), a la vez que, por iniciativa privativa del Gobierno, es el legislador quien puede decretar exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales, tal como aconteció en el presente caso.

Respecto de los cargos formulados en la demanda en cuanto al fondo de las disposiciones materia de examen, se tiene:

No ha sido violado el artículo 13 de la Constitución sobre igualdad ni ha sido desconocido el principio de equidad al estatuirse que unos servicios sean gravados y otros no, pues la misma naturaleza del impuesto en cuestión, que ya ha sido subrayada, y el hecho de que fatalmente el gravamen sea trasladado al consumidor -en este caso el usuario de los

servicios- hace menester una previsión razonada y ecuánime de la obligatoriedad del impuesto, tomando en consideración motivos con base en los cuales pueda el Estado hacer realidad el principio de la igualdad efectiva, que corresponde al viejo concepto de la justicia distributiva.

Estima la Corte, por el contrario, que, según se deja dicho, lo que podría llegar a lesionar el principio de igualdad sería el gravamen indiscriminado relativo a todos los servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, sus objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales.

Desde luego, la apreciación sobre la oportunidad y cobertura del tributo y de sus exenciones corresponde al legislador, al cual ha sido constitucionalmente encomendada la tarea legislativa, así como al Gobierno Nacional en lo que hace a la preparación del proyecto. Por tanto, mal haría la Corte Constitucional en sustituirlos en la evaluación concreta de las muchas variables que inciden en la fórmula tributaria finalmente acogida y plasmada en el texto de la respectiva norma. De allí que no sea el caso de entrar en un detenido análisis - renglón por renglón- de las exenciones concedidas por la ley, pues para los efectos del control de constitucionalidad son suficientes las consideraciones que preceden.

#### 4. Libertad de escoger profesión u oficio.

Argumenta uno de los demandantes que los artículos acusados violan además el artículo 26 de la Constitución Política al establecer requisitos adicionales para el ejercicio de ciertos servicios profesionales no excluidos de impuesto.

Sobre este punto no halla la Corte razón suficiente para aceptar que un impuesto como el del IVA pueda afectar la libertad de escoger profesión u oficio, pues nada hay en la norma que pueda tomarse como impedimento para escoger o seguir ejerciendo una cierta actividad profesional, intermedia, artesanal o de otra índole. Ocurre, al contrario, que aquellos profesionales que prestan algunos de los servicios gravados y que tienen a cargo la obligación legal de recaudar el tributo, están llamados a hacerlo cabalmente por el ejercicio cierto y actual de su respectiva profesión, aunque pueda alegarse -con mayor o menor fundamento, según el tipo de demanda que tenga el correspondiente servicio- que el impuesto encarece su prestación, alejando algunos clientes potenciales, pues semejante riesgo -inherente a toda actividad económica- no puede argüirse como elemento integrante de las normas acusadas y, por ende, no tiene incidencia en la definición que se haga sobre la constitucionalidad de éstas. Debe considerarse, por otra parte, que la persona no solamente tiene derechos por reclamar al Estado sino también deberes sociales, como surge de los artículos 2o y 95 de la Constitución.

La primera de tales normas señala como razón de ser y función de las autoridades públicas, entre otras, la de "...asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares". La segunda dispone:

"Artículo 95.- Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de

justicia y equidad”.

Téngase presente que aquí el profesional o quien presta los servicios no es quien sufraga el tributo sino quien lo recibe, con cargo de llevarlo al Tesoro Público, luego su contribución, que ni siquiera es pecuniaria, no va en detrimento de su patrimonio por el hecho de ejercer una actividad (no se grava la gestión profesional ni el oficio), así que no se afecta el derecho consagrado en el artículo 26 de la Carta, toda vez que no es el enunciado un requisito adicional para el ejercicio de la profesión en cuanto se exija para su desempeño ni tampoco un gravamen que a la postre recaiga sobre el mismo.

## 5. La actividad económica

Piensan los demandantes, por otro lado, que las normas acusadas infringen el artículo 84 y el 333 de la Constitución, a cuyo tenor, cuando un derecho o una actividad hayan sido reglamentados de manera general, las autoridades públicas no podrán establecer ni exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para su ejercicio.

Debe señalarse al respecto que la prohibición contenida en los dos enunciados preceptos superiores no cobija al legislador, si tenemos en cuenta que es precisamente a él a quien corresponde, según los textos constitucionales exigir títulos de idoneidad en el caso de las profesiones y oficios (artículo 26 C.N.) y autorizar permisos previos y requisitos para el ejercicio de la actividad económica y la iniciativa privada, (artículo 333).

Los mandatos constitucionales en comento son aplicables a la conocida tendencia burocrática de obstaculizar, por fuera de lo previsto en la ley, las gestiones de los particulares ante las autoridades públicas inventando trámites y exigencias no contempladas en la regulación legal de la correspondiente actividad. Tienen, pues, claro fundamento jurídico en la necesaria efectividad del derecho al trabajo y de la libertad de empresa y en el principio de la buena fe, hoy expreso en la Carta Política.

Pero acontece que las normas acusadas no han sido dictadas por funcionarios administrativos sino por el legislador y tampoco pueden ser señaladas como instrumentos para la obstrucción del normal desempeño de quienes prestan los servicios o ejercen las profesiones afectadas por el gravamen. De ellos apenas se demanda una colaboración con el Estado para la percepción de tributos que servirán a los fines del interés general.

El Estatuto Tributario en el artículo 437 se refiere a los responsables del impuesto entre los que se encuentran los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y los que, quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos, los importadores y los que presten servicios.

Es preciso hacer énfasis en lo que significa ser “responsable” del impuesto y recordar las cargas que conlleva y las responsabilidades inherentes a esa condición.

El artículo 483 del Estatuto Tributario establece la forma como se determina el impuesto para los responsables del régimen común, mientras que el 501 se refiere a la determinación para los que pueden acogerse al régimen simplificado; en cualquiera de los dos casos debe

seguirse un cuidadoso procedimiento contable para establecer el impuesto correspondiente.

Además, existe la obligación prevista en los artículos 507 y 613 de dicho Estatuto, de inscribirse en el Registro Nacional de vendedores.

Por otra parte, los artículos 509 y 510, establecen la obligación de llevar registro auxiliar y cuenta corriente para los responsables del régimen común y los del régimen simplificado deberán llevar un registro auxiliar de ventas y compras y una cuenta mayor o de balance.

También, quedan obligados por el artículo 615 a expedir factura o documento equivalente por todas las operaciones que realicen.

Como se observa, no se trata de un permiso, licencia o requisito adicional para el ejercicio de un derecho o de una actividad, sino que las enunciadas normas, en razón de exigencias que impone la misma naturaleza de la captación de recursos por la vía tributaria, tienen que prever los indispensables elementos de determinación y control del impuesto, los informes adecuados a la tarea posterior de la administración tributaria y las consiguientes constancias sobre la gestión cumplida por quien ha hecho las veces de recaudador. Se establece -eso si- la obligación de facturar y recaudar un tributo, lo cual no es extraño ni exótico en una sociedad civilizada y menos todavía dentro de un sistema jurídico edificado sobre la concepción del Estado Social de Derecho, en el cual se declara que el trabajo es obligación social (art. 25 C.N.), en el que se estipulan deberes a cargo de los gobernados (art. 95 C.N.) y en el que se señala la solidaridad entre las personas que integran el conglomerado (art. 1º C.N.) como principio y presupuesto de la pacífica convivencia. Se trata únicamente de corresponder, así sea en mínima parte, a la protección que el Estado brinda para el ejercicio libre de las profesiones.

Al fin y al cabo estamos ante una de las formas del trabajo, que goza de la especial protección del Estado pero que así como constituye un derecho, es una obligación social (art. 25 C.N.).

## 6. Prestación de servicios desde el Exterior

Argumenta uno de los demandantes, que los artículos acusados violan el principio de igualdad en cuanto se da diferente trato a los nacionales frente a los extranjeros, haciendo más onerosa la prestación de servicios en el territorio nacional que desde fuera, lo que genera una discriminación a favor de quienes prestan sus servicios desde el exterior, ya que tienen una ventaja comparativa del catorce (14%) por ciento en el mercado colombiano. Se crea entonces un privilegio de los extranjeros frente a los nacionales con violación del artículo 100 de la Carta.

Dicho precepto consagra, en efecto, que los extranjeros disfrutarán “en” Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos y gozarán en el territorio de la República de las garantías concedidas a los nacionales.

Pero debe repararse en que el artículo 25 de la Ley 6a. de 1992, al referirse a los servicios gravados y exceptuados precisa en el literal b) que se grava “la prestación de servicios en el territorio nacional”.

Y no podía ser de otra forma puesto que mal podría Colombia gravar la prestación de servicios fuera del territorio del país extendiendo el ámbito especial de la soberanía más allá de sus fronteras.

Para la Corte no tiene asidero al cargo de inconstitucionalidad expuesto pues, frente al principio de igualdad, lo importante es que dentro de nuestro territorio -es decir, en idénticas circunstancias- las prestaciones de servicios de los nacionales tengan el mismo trato que las de los extranjeros y en ello las normas acusadas no estipulan discriminación. Por lo tanto no puede hablarse de violación al artículo 100 de la Constitución Política, ni tampoco al precepto Constitucional del artículo 333 que regula la libre competencia económica.

## 7. Principios tributarios de Equidad, Eficiencia y Progresividad

Alegan los accionantes una supuesta violación del artículo 363 de la Constitución Política que consagra los principios en que se funda el sistema tributario, a saber la equidad, la eficiencia y la progresividad.

Como ya señaló la Corte al referirse al presunto desconocimiento del derecho a la igualdad, las normas acusadas responden a los fundamentos de dar a cada cual el trato que le corresponde según sus circunstancias particulares y de prever el mismo régimen para quienes se hallen en idéntica situación. Ello implica, en el terreno de la equidad, que se atempera el rigor de la norma general para hacer justo el conjunto del sistema impositivo.

Se realiza la equidad al gravar, de acuerdo con la evaluación efectuada por el legislador, los servicios cuyos usuarios están en capacidad de soportar el impuesto o aquellos que corresponden a sectores económicos sobre los cuales el Estado aspira a desarrollar una política de estímulo, mientras que están exonerando del tributo los que representarían una carga insoportable para el consumidor que lo paga. De allí se infiere que no existe fundamento para afirmar que los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992 vulneran el principio de equidad en materia tributaria, puesto que, en vez de haberse construido un sistema ajeno a los postulados de la justicia material en que ella consiste, con las normas acusadas se introdujeron criterios de diferenciación sobre el alcance de la contribución precisamente enderezados a realizar tales principios.

Tampoco se atenta contra la eficiencia, pues, por el contrario al incorporar nuevos sectores de la actividad económica al cobro y recaudo del IVA se busca realizar uno de los objetivos fundamentales del Estado cual es el de promover la prosperidad general. Esta sería imposible sin los recursos que garanticen el desarrollo económico y el cumplimiento de los fines sociales de las finanzas públicas.

Se aplica el principio de la progresividad, pilar fundamental del sistema tributario, pues, como corresponde a la modalidad del impuesto indirecto, quien más consume, es decir, quien más usa de los servicios, debe pagar más por concepto de impuesto al valor agregado. Ello hace indiferente al tema planteado por el actor sobre la supresión de las tarifas diferenciales que venían rigiendo sobre los distintos servicios en cuanto la progresividad no depende exclusivamente de tal concepto sino de la proporcionalidad entre el beneficio recibido y el monto del impuesto.

No se acepta, entonces, razón alguna de las expuestas por los demandantes para que se consideren vulnerados en este caso los enunciados principios.

## VI. DECISION

Por las razones que anteceden, la Corte Constitucional de la República de Colombia, oído el concepto del Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el Decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

Declarar EXEQUIBLES los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992.

Cópiese, comuníquese al Gobierno, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

SIMON RODRIGUEZ RODRIGUEZ

Presidente

CIRO ANGARITA BARON

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado Ponente

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

JAIME SANIN GREIFFENSTEIN

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General