

Sentencia C-1114/04

REGIMEN COMUN Y REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO A LAS VENTAS-Diferencias

La diferencia principal entre quienes pertenecen al régimen común y los que pertenecen al régimen simplificado es que los primeros están en la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, y los segundos no. De allí se derivan a su vez obligaciones adicionales para quienes pertenecen al régimen común como son la obligación de expedir facturas, Informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos, cumplir las normas de contabilidad, expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores, presentar declaraciones de ventas y de renta y complementarios y conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas relacionadas con el impuesto a las ventas.

REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO A LAS VENTAS-Requisitos para la inscripción

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Existencia de diversos regímenes no puede considerarse per se discriminatorios

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites sujetos a principios constitucionales

TEST DE IGUALDAD-Pasos metodológicos

TRATO DIFERENCIADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Determinación del régimen del Impuesto a las ventas según la ubicación del establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio

Partiendo del presupuesto de que todos los demás requisitos se cumplen- el hecho de tener una oficina o un local en una construcción urbana que agrupe a más de 20 locales, oficinas "y/o" sedes de negocio, no permite establecer razonablemente una diferencia entre quienes allí prestan sus servicios y quienes lo hacen en sedes individuales o en conjuntos de 20 o menos unidades. La simple circunstancia de la ubicación en una construcción urbana con más de 20 unidades, independientemente de sus características, valor, estrato, tipo de servicios con que cuenten, no permite deducir en efecto razonablemente que unos tengan mayor capacidad que otros para atender las obligaciones tributarias ligadas a la pertenencia al régimen común del impuesto de valor agregado IVA.

REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO A LAS VENTAS-Ubicación de establecimiento de comercio oficina, sede, local o negocio como requisito para la inscripción es desproporcionado

Resulta desproporcionado que el cumplimiento de este requisito -a saber, no tener el establecimiento de comercio, local u oficina en una construcción urbana de más de veinte unidades- se exija para poderse inscribir en el régimen simplificado. Derivar en efecto del cumplimiento o no de dicho requisito la consecuencia de la inscripción o no en el régimen simplificado de impuesto a las ventas -reservado a aquellas personas sin capacidad

económica- cuando el mismo no permite medir esa capacidad implica la imposición de una carga que en tanto no atiende la real situación del responsable del impuesto resulta desproporcionada.

Referencia: expediente D-5131

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 3° del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

Actores: Tulia Helena Hernández Burbano y Francisco Javier Pineda Ruíz

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., nueve (9) de noviembre de dos mil cuatro (2004).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Tulia Helena Hernández Burbano y Francisco Javier Pineda Ruíz presentaron demanda contra el numeral 3° del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

Mediante auto del 1° de abril de 2004, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda presentada en relación con el cargo por violación del artículo 13 constitucional y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al señor Presidente del Congreso de la República así como a los Ministros del Interior y de Justicia y de Hacienda y Crédito Público, para que, de estimarlo oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Así mismo ordenó invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario con el mismo fin.

En el mismo auto inadmitió la demanda en relación con el cargo por violación del artículo 333 constitucional y concedió un término de tres días a los demandantes para que la corrigieran en el sentido de formular reales cargos de inconstitucionalidad haciendo explícitas las razones por las que consideran que el texto acusado contraría el ordenamiento superior.

Mediante auto del 21 de abril de 2004 el Magistrado Sustanciador rechazó la demanda en relación con el cargo por violación del artículo 333 constitucional, debido a que los demandantes no corrigieron su libelo dentro del término legal, en el sentido que les fue indicado mediante auto del 1° de abril de 2004.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia¹.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de la norma demandada de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No. 45.415 del 29 de diciembre de 2003. Se subraya lo demandado.

“ LEY 863 DE 2003”

(diciembre 29)

por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

Artículo 14. Régimen simplificado del impuesto sobre las ventas. Modifícase el artículo 499 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 499. Quiénes pertenecen a este régimen. Al Régimen Simplificado del Impuesto Sobre las Ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1 Que en el año anterior hubieren poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004).

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

3. Que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al efecto se entiende por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio.

4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

5. Que no sean usuarios aduaneros.

6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004).

7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004).

Parágrafo 1°. Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valor año base 2004), el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.

Parágrafo 2°. Para los agricultores y ganaderos, el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$100.000.000) (valores años base 2003 y 2004).”

(...)

III. LA DEMANDA

Los demandantes afirman que el numeral acusado vulnera el artículo 13 de la Constitución Nacional.

Para los actores, con dicho numeral -que señala como una de las condiciones para pertenecer al régimen simplificado de impuesto a las ventas que el “establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena” y que para el efecto define por centro comercial “la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio”-, se establece un tratamiento discriminatorio a partir del señalamiento de un requisito que no tiene ninguna justificación legítima y que no responde a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad señalados en la jurisprudencia.

Dan el ejemplo del profesional del derecho que tiene su oficina en su casa, y que no tiene el costo de cobrar a sus clientes el impuesto de valor agregado IVA, sencillamente porque no despacha desde una edificación con más de veinte (20) oficinas.

En ese sentido señalan que la norma acusada genera una desigualdad, toda vez que: “...El profesional que despacha desde su casa, evidentemente no necesita elevar el costo de sus servicios, por lo tanto sus clientes no van a afrontar un incremento en sus consultas. Por su parte el profesional que está localizado en un centro de profesionales, tendría que elevar el costo de sus tarifas en el porcentaje equivalente al IVA del cual es responsable...”.

Precisa que dicho impuesto “ante las condiciones de desigualdad en que coloca la ley a los profesionales, tendrá que ser asumido no por el cliente o el receptor del servicio sino por el prestador, convirtiéndose en este caso el IVA en un impuesto más a cargo del profesional...”.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministro de Hacienda y Crédito Público a través de apoderado judicial, interviene en el presente proceso, para solicitar que se declare la constitucionalidad de las normas acusadas, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

Recuerda que: “...El Estatuto Tributario Decreto 624 de 1989, señala dos regímenes para clasificar a los responsables de pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA). El régimen simplificado y el régimen común. Al primero de ellos pertenecen las personas naturales, los comerciantes y los artesanos que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos que realicen operaciones gravadas, así como quienes presenten servicios gravados siempre y cuando cumplan la totalidad de las condiciones previstas en la norma...”.

Considera que la norma acusada no vulnera el artículo 13 superior, toda vez que el régimen del impuesto a las ventas no puede verse como un modo de discriminación entre las personas que pertenecen al régimen común y los que pertenecen al régimen simplificado, puesto que cada uno de dichos regímenes se fundamentan en criterios objetivos que guardan estrecha relación con la capacidad económica y productiva del responsable del gravamen.

Aduce que los supuestos de hecho a que se refiere la norma son diferentes dado que: “...uno es que el establecimiento de comercio, oficina, sede local o negocio NO se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena en el régimen simplificado, y otro es que el establecimiento comercial u oficina se encuentre ubicado en un centro comercial entendido como la construcción urbana que agrupe a más de 20 locales, oficinas, y/o sedes de negocio comercial en el régimen común...”.

En esa medida afirma que la diferenciación entre los supuestos previstos en la norma acusada es objetiva y razonable, pues la persona que tiene su establecimiento comercial u oficina en un centro comercial tiene mayor capacidad económica y en consecuencia debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado conforme a los mismos principios del derecho tributario como son la equidad, eficiencia y progresividad. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-1383 de 2000.

Señala que la norma demandada es el resultado del ejercicio de la función legislativa reconocida al legislador por la Constitución, y su contenido no hace otra cosa que reconocer la posibilidad de crear regímenes distintos respecto de una materia común, cuando las circunstancias que rodean cada caso ameritan y justifican algunas distinciones, de suerte que la vigencia de un régimen simplificado que coexiste con uno común tiene el propósito de incluir dentro del sistema nacional de tributación a ciertos sujetos que intervienen de manera

importante y significativa en el intercambio de bienes y servicios dentro del mercado, pero que en razón de su capacidad económica hacen necesario que se cree un sistema más flexible que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el adecuado control de las actividades económicas.

Finalmente aduce que la disposición acusada no vulnera el principio de eficiencia previsto en la Constitución, toda vez que el establecimiento del régimen simplificado del IVA: "...no se traduce en una carga para el contribuyente, que llegue a desestimular la realización de la actividad económica. En otros términos este gravamen guarda una razonable neutralidad respecto a las actividades que realizan los sujetos pasivos del régimen simplificado del IVA...".

2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales interviene en el presente proceso mediante apoderado judicial con el fin de solicitar a la Corte que declare la constitucionalidad del numeral demandado, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

Considera que los demandantes parten de un enfoque equivocado pues desconocen que la regla general en el sistema impositivo es la de que todos los declarantes se encuentren en el régimen común, y solo excepcionalmente en el régimen simplificado.

En ese sentido afirma que el legislador tributario en cumplimiento de lo previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución en especial acatando el principio impositivo de eficiencia ha previsto lo necesario con el fin de que sea el mismo contribuyente quien elija donde le convienen más sus negocios de producción o prestación de servicios, de forma tal que: "...si su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio se encuentra ubicado en un centro comercial o dentro de los almacenes de cadena, entendiéndose por centro comercial la construcción urbana que agrupe más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio; es apenas lógico que el contribuyente asuma las responsabilidades inherentes a la regla general, es decir al régimen común...".

Aduce que la norma acusada se encuentra ajustada a los principios de eficiencia, equidad, progresividad, irretroactividad, suficiencia y unidad como lo establece el artículo 363 constitucional por razones prácticas como la economía actual donde la mayor afluencia de los clientes, por seguridad y economía según las estadísticas está en los centros comerciales y en almacenes de cadena, de forma tal que para esos fines deberá tenerse en cuenta la obligación constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-711 de 2001.

Señala que la disposición acusada no vulnera los principios de justicia y equidad, toda vez que: "...la aparente distinción contenida en la norma que se impugna, contrario a lo que opinan los accionantes, viene a ser un instrumento de aplicación del principio de equidad, toda vez que quien ofrece los servicios profesionales, como se plantea en la demanda, lo hace acorde a sus propias capacidades económicas, y en al mismo sentido deberá ser la retribución de sus ingresos económicos...".

Manifiesta que la norma acusada no vulnera el derecho a la igualdad, toda vez que no limita

las decisiones de los profesionales independientes, de laborar en un lugar de su predilección, de forma tal que los límites previstos solamente están determinados por la capacidad económica del profesional que ejerce su labor.

3. Academia Colombiana de Jurisprudencia

El Secretario General de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto que preparó el académico Bernardo Carreño Varela, solicitando la constitucionalidad de la disposición demandada, el que se resume a continuación.

Precisa que la norma acusada no se refiere a los profesionales del derecho, sino a un conjunto más amplio, esto es las personas que presten sus servicios gravados y que esas personas no pagan el impuesto, simplemente lo recaudan por lo que la Ley los denomina responsables y no contribuyentes.

Aduce que los responsables del IVA tienen una carga legal derivada del principio de solidaridad que prevé el artículo 1° de la Constitución, de forma tal que las obligaciones a su cargo tienen dos objetivos: i) hacer eficiente la administración tributaria y ii) hacer general el pago de tributos, ambos objetivos encuadrados dentro de los principios, reglas y valores que establece la Carta Política.

En ese sentido señala que: "...Esos dos cometidos no se alcanzan en condiciones económicas bajas: cuando el nivel de ingresos es muy poco, el recaudador no tiene las condiciones educativas suficientes para desempeñar adecuadamente las funciones cuyo cumplimiento le discierne el Estado; y los ingresos públicos son tan bajos que no justifican el trabajo de los recaudadores ni el de las oficinas públicas que deben contratarlo, razones por las cuales se excluye de la condición de responsable del IVA a un sector de la población; crea con ellos un estamento especial, el llamado Régimen Simplificado, cuyas obligaciones tributarias son diferentes a las demás...".

Manifiesta que es costumbre general en Colombia que los prestadores de servicios desarrollen su actividad en oficinas elegidas para tal efecto, por lo que los profesionales generalmente figuran con dos direcciones: i) la de casa habitación y ii) la de la oficina.

Considera que no ocurre lo mismo con aquellas personas que prestan sus servicios en muy pequeña escala económica como mecánicos, plomeros, entre otros, que atienden en sus propias residencias y cuyos clientes por regla general son también de escasos recursos o que tiene necesidades que el legislador no ha querido gravar como las reparaciones locativas, siempre bajo el supuesto de que su cuantía en conjunto no supera al año la cantidad de \$60.000.000. Aduce que la norma acusada reconoció la realidad antes descrita y en consecuencia incluyó en el régimen simplificado a las personas que reúnan esas condiciones.

Finalmente afirma que dado que la ley no puede contemplar todos los supuestos posibles y sólo reglamenta los casos más frecuentes habrá situaciones que a pesar de merecer el trato especial que significa el régimen simplificado, están en la práctica excluidos o que algunos abusen de las instituciones jurídicas y se incluyan en el régimen favorable sin pertenecer al mismo.

4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto que fue aprobado en sesión del Consejo Directivo de esa Institución el 25 de mayo de 2004 y en el que actuó como ponente el Doctor Juan I. Alfonso Bernal, quien solicita a la Corte declarar la inexecutable del numeral acusado.

El interviniente precisa que el régimen común se aplica a las personas naturales cuya capacidad económica les permite mantener una relativa organización en sus negocios o actividades y cumplir las obligaciones legales respectivas, mientras que el régimen simplificado se reserva para aquellas personas naturales que carecen de la organización necesaria para cumplir esas mismas obligaciones, en razón de su escasa capacidad económica.

Recuerda que los criterios para calificar a las personas naturales en uno u otro régimen han venido variando en cada una de las reformas tributarias en las que se ha avocado esa materia (Ley 49 de 1990, Ley 223 de 1995, Ley 633 de 2000, Ley 716 de 2001, Ley 788 de 2002 y Ley 863 de 2003), en algunas ocasiones con relativa laxitud y en otras con mayores condicionamientos, de forma tal que se ha generado incertidumbre entre las personas naturales responsables del IVA, lo que a su vez se ha convertido en fuente de sanciones para quienes se inscriben en un régimen diferente al que se señala en la Ley.

Explica que el artículo 42 de la Ley 788 de 2002 había establecido dos categorías de responsables del régimen común simplificado: i) Régimen simplificado para comerciantes minoristas y ii) Régimen simplificado para prestadores de servicios, así mismo las únicas condiciones para pertenecer a ese régimen consistían en tener un solo establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercieran su actividad y haber obtenido, en el año inmediatamente anterior, ingresos brutos por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes en el primer caso y doscientos (200) en el segundo.

Señala que la doble categorización fue eliminada en el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 y adicionalmente se incluyó dentro de ella a los artesanos que sean minoristas o detallistas y a los agricultores y ganaderos que realicen operaciones gravadas; igualmente en relación con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado unificó en sesenta millones (\$60.000.000) el límite de ingresos brutos, se mantuvo la exigencia de tener en un solo establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio, pero se agregaron seis nuevos requisitos.

En esa medida afirma que: "...son tantos los requisitos de la nueva normatividad, que la gran mayoría de quienes antes calificaban para el régimen simplificado tendrán que inscribirse en adelante en el régimen común, con todas las consecuencias obligacionales respectivas...".

Afirma que la norma acusada vulnera el artículo 13 constitucional por cuanto establece un requisito claramente irrazonable, que no encuentra ningún sustento fáctico.

Precisa al respecto que no existen razones para considerar que el hecho de que la actividad

económica sujeta al IVA se desarrolle dentro de construcciones urbanas con más de 20 locales, oficinas, o sedes de negocio permita establecer que existe capacidad económica para atender las obligaciones instrumentales ligadas a la pertenencia al régimen común de impuesto a las ventas y que en este sentido la diferencia de tratamiento que se deriva de la disposición acusada, por carecer de objetividad, puede ser calificada como arbitraria y contraria al principio constitucional de igualdad.

Advierte así mismo que perfectamente puede aducirse que los profesionales obtienen mejores beneficios y tienen mayor capacidad económica si su actividad la desarrollan en centros exclusivos con menos oficinas locales o sedes de negocio e incluso en la misma residencia del profesional y no en un centro comercial, especialmente si se considera que mientras mayor competencia haya, menores oportunidades se tienen de desarrollar con éxito la actividad generadora de ingresos y obtener mayor retribución de los clientes por la venta de bienes o la prestación de servicios.

Concluye entonces que: "...a pesar de que el distinto tratamiento dado en el numeral tercero del artículo 14 de la Ley 863 de 2003 no incide legalmente en mayores gravámenes para los sujetos pasivos jurídicos del IVA, puesto que su costo económico le corresponde asumirlo a los clientes o destinatarios de los bienes o servicios, el colocar a unos en desventaja frente a los otros en relación con obligaciones instrumentales, sin que objetiva y razonablemente esté justificado el diferente tratamiento, sí contraviene el principio de igualdad del artículo 13 constitucional...".

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación, allegó el concepto número 3605, recibido el 23 de junio de 2004, en el cual solicita a la Corte declarar la inexecutable de la norma acusada, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Precisa que el régimen simplificado es un instrumento fiscal que en la práctica tiene como objetivo exonerar a los agentes sin capacidad contributiva del cumplimiento de obligaciones sustanciales e instrumentales, de forma tal que las personas que pertenecen al régimen simplificado sólo deben inscribirse en el registro único tributario RUT, entregar copia de dicho registro en la primera venta que efectúen a personas inscritas en el régimen común que así lo exijan y exhibir el documento en donde conste la inscripción en un lugar visible.

En ese sentido afirma que: "...quienes pertenecen al régimen simplificado realmente no son responsables del IVA, dado que cuando éstos le venden o prestan un servicio a un responsable del régimen común se genera el IVA pero sólo respecto de la compra, dado que el comprador (del régimen común) es quien asume el 75% del valor del impuesto (artículo 437-1 del Estatuto Tributario), pudiendo descontar dicho pago en la forma prevista en los artículos 483 y 485 del Estatuto. (...) De allí que el artículo 437 del Estatuto Tributario prohíba que los pertenecientes al régimen simplificado incluyan dentro del precio suma alguna por concepto del impuesto a las ventas. Así mismo, cuando se realizan operaciones entre personas pertenecientes al régimen simplificado simplemente no se genera el IVA respecto del vendedor ni del comprador...".

Advierte que el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 incluyó dentro del régimen simplificado a

los artesanos, agricultores y ganaderos y agregó nuevas condiciones para pertenecer a ese régimen dentro las que se encuentra la prevista en la disposición acusada.

Aduce que los principios constitucionales del derecho tributario establecidos en los artículos 95-9, 338 y 363 constitucionales, son aplicables tanto a la obligación sustancial de pagar los impuestos, tasas y contribuciones como a las obligaciones instrumentales, entendidas éstas como las encaminadas a lograr que las rentas producto del cumplimiento de la obligación principal o sustancial sean percibidas efectivamente por el Estado.

En ese orden de ideas afirma que en ambos casos se debe tener en cuenta que como expresión de los principios de igualdad y progresividad "...el deber de contribuir debe consultar la capacidad real de pago de los sujetos pasivos, por lo tanto determina un sacrificio tributario mayor para quienes tienen mayor capacidad contributiva...". Al respecto cita la sentencia C-734 de 2002.

En ese orden de ideas considera que la disposición acusada al establecer: "...que el requisito para pertenecer al régimen simplificado consistente en que el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en una construcción que agrupe a más de veinte (20) locales, oficinas o sedes de negocio, carece de racionalidad y de razonabilidad.

Lo primero porque es evidente que el precepto acusado no persigue ningún propósito ni tiene fundamento alguno, es decir, es arbitrario y caprichoso, y lo segundo, porque no es necesario un exhaustivo análisis para demostrar que el número de locales, oficinas o negocios que pueda existir en determinada construcción no denota ni siquiera relativamente una aptitud para soportar las cargas fiscales que implican la pertenencia al régimen común...".

Afirma que el análisis pertinente en este caso es si el obligado puede o no asumir las cargas ligadas al régimen común, y que en este sentido una circunstancia que no es un elemento indiciario de la capacidad para pertenecer a un régimen u otro como es el hecho de realizar la actividad profesional en un sitio determinado, -en este caso en una construcción urbana con más de 20 oficinas locales o sedes de negocio- no puede ser tomada en cuenta. En este sentido hace énfasis en que resulta desproporcionado que, a quien cumple con los demás requisitos señalados en la ley para pertenecer al régimen simplificado, por la simple circunstancia que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio se encuentre ubicado en un centro comercial o almacén de cadena en los términos que los define la norma acusada, se le excluya de dicho régimen.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la norma acusada hace parte de una Ley de la República.

2. La materia sujeta a examen

Para los demandantes, el numeral 3° del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 desconoce el artículo 13 superior por cuanto establece un requisito para pertenecer al régimen simplificado de impuesto a las ventas que comporta un tratamiento diferente entre profesionales que se encuentran en la misma situación sin que exista ninguna justificación legítima y sin que dicho requisito resulte razonable y proporcionado.

Los intervinientes en representación de las entidades públicas y de la Academia Colombiana de Jurisprudencia consideran que no asiste razón a los demandantes pues i) el Legislador bien puede establecer requisitos como el señalado en el numeral acusado destinado a evitar la evasión y a asegurar el pago de los tributos según la capacidad económica de los contribuyentes; ii) la situación en que se encuentran los contribuyentes que tienen una oficina en un centro comercial no es la misma de quienes no la tienen allí, siendo lógico suponer que los primeros tienen mayor capacidad económica y están por tanto en capacidad de atender los requerimientos que supone la pertenencia al régimen común, iii) la norma acusada no se refiere a los profesionales del derecho, sino a un conjunto más amplio, esto es las personas que presten sus servicios gravados y que esas personas no pagan el impuesto, simplemente lo recaudan por lo que la Ley los denomina responsables y no contribuyentes.

El interviniente en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, por el contrario considera que la norma sí vulnera el artículo 13 superior, por cuanto con ella se establece un requisito que no resulta razonable en tanto no permite medir la capacidad para atender las obligaciones tributarias ligadas a la pertenencia al régimen común de impuesto a las ventas. Precisa que no se observan las razones para considerar que en relación con dicha capacidad exista diferencia cuando la actividad económica sujeta al Impuesto al Valor Agregado se desarrolla dentro o fuera de centros comerciales definidos como construcciones urbanas de más de 20 unidades. Precisa igualmente que si bien el costo económico del IVA es asumido por los clientes o destinatarios de los bienes o servicios de que se trate, sí se establece una diferencia de trato en relación con las obligaciones instrumentales ligadas al cobro del tributo sin que exista una justificación objetiva y razonable.

Con argumentos similares el señor Procurador General de la Nación solicita la declaratoria de inexecutable del numeral acusado. La vista fiscal hace énfasis en que el requisito a que dicho numeral alude carece de razonabilidad y por tanto es arbitrario y caprichoso pues no es necesario un exhaustivo análisis para concluir que el número de locales, oficinas o negocios que puedan existir en determinada construcción no denota una aptitud para soportar las cargas ligadas al régimen común de impuesto sobre las ventas. En este sentido advierte que si la persona cumple con todos los demás requisitos señalados en la ley para pertenecer al régimen simplificado, resulta desproporcionado que por una circunstancia que no demuestra mayor o menor capacidad económica como es la ubicación de su oficina, local o negocio en los términos anotados, se le de un tratamiento diferente al de los que, salvo por la circunstancia anotada, se encuentran en su misma situación.

Corresponde a la Corte establecer en consecuencia si con el numeral acusado se desconoce o no el artículo 13 superior y específicamente si con dicho numeral se establece un requisito irrazonable o desproporcionado en función de la finalidad que el Legislador persigue

en este caso.

3. Consideraciones preliminares

Previamente la Corte considera necesario efectuar algunas precisiones relativas a i) la regulación en la ley del régimen simplificado en materia de impuesto a las ventas y el contenido y alcance de la disposición en la que se contiene el numeral acusado, así como a ii) la jurisprudencia de la Corporación en relación con la existencia de diversos regímenes en este campo y la necesaria racionalidad y proporcionalidad de las normas que establecen requisitos para pertenecer a los mismos, que resultan pertinentes para el examen del cargo planteado en la demanda.

3.1 La regulación en la ley del régimen simplificado en materia de impuesto al valor agregado IVA y el contenido y alcance de la disposición en que se contiene el numeral acusado

3.1.1 El Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989- regula en el Libro Tercero (arts. 420 a 513) el impuesto sobre las ventas, en lo relativo al “hecho generador del impuesto” (Titulo I); la “causación del impuesto” (Titulo ii); los “responsables del impuesto” (Titulo III); la “base gravable” (Titulo IV); las “tarifas” (Titulo V); los “bienes exentos” (Titulo VI); la “determinación del impuesto a cargo del responsable del régimen común” (Titulo VII); el “régimen simplificado” (Titulo VIII); los “procedimientos y actuaciones especiales en el impuesto sobre las ventas” (Titulo IX).

En dicho título se establecen en materia del recaudo y control del pago del impuesto sobre las ventas dos regímenes, el común (Artículos 483 y siguientes del Estatuto Tributario) y el simplificado (Artículos 499 y siguientes de la misma regulación).

De los artículos pertinentes se desprende que aquellas personas que pertenecen al régimen común de impuesto a las ventas tienen las siguientes obligaciones:

- a. Inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT-
- b. Recaudar y cancelar el impuesto
- c. Expedir factura o documento equivalente
- d. Expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores
- e. Presentar declaraciones de ventas y de renta y complementarios
- f. Informar el cese de actividades
- g. Informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos
- h. Conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas relacionadas con el IVA

i. Cumplir las normas de contabilidad

j. Informar en medios magnéticos

Por su parte, las personas que pueden inscribirse en el régimen simplificado tienen las siguientes obligaciones:

a. Inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT-

b. Cumplir con los sistemas de control que determine el Gobierno Nacional. Llevar el libro de registro de operaciones diarias

c. Informar el cese de actividades

d. Exigir a sus proveedores, responsables del régimen común, la expedición de facturas o documentos equivalentes

e. Entregar copia del documento en que conste su inscripción en el régimen simplificado, en la primera venta o prestación de servicios que realice a adquirientes no pertenecientes al régimen simplificado, que así lo exijan.

f. Exhibir en un lugar visible al público el documento en que conste su inscripción en el RUT, como perteneciente al régimen simplificado.

La diferencia principal entre quienes pertenecen al régimen común y los que pertenecen al régimen simplificado es que los primeros están en la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, y los segundos no. De allí se derivan a su vez obligaciones adicionales para quienes pertenecen al régimen común como son la obligación de expedir facturas, Informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos, cumplir las normas de contabilidad, expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores, presentar declaraciones de ventas y de renta y complementarios y conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas relacionadas con el impuesto a las ventas.

Cabe recordar así mismo que en cuanto al IVA pagado por la compra de bienes o servicios, existe así mismo una diferencia entre quienes pertenecen al régimen común y quienes pertenecen al régimen simplificado, cual es que los primeros pueden descontar el valor pagado por concepto de IVA en la compra de bienes o servicios, mientras que los pertenecientes al régimen simplificado sólo podrán tomar dicho pago como un costo o gasto en la declaración de renta, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 502 del Estatuto Tributario.

3.1.2 Ahora bien, el artículo 499 del Estatuto Tributario, -objeto de sucesivas reformas²-, cuyo contenido fue nuevamente modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 -y es en el que se contiene el numeral acusado por los demandantes-, determina quienes pueden inscribirse en el régimen simplificado de impuesto sobre las ventas.

En dicho artículo se señala que pertenecen a dicho régimen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004)³.

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

3. Que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al efecto se entiende por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio.

4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

5. Que no sean usuarios aduaneros.

6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004)⁴.

7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004).

Cabe precisar que estos requisitos nada tienen que ver con la determinación del contribuyente del impuesto, que es el comprador o usuario de los bienes y servicios gravados, de acuerdo con el Estatuto Tributario.

Así mismo, de acuerdo con la exposición de motivos del proyecto de ley que se convirtió en la Ley 863 de 2003 -cuyo artículo 14 modificó el artículo 499 del Estatuto Tributario-, el sentido de las modificaciones introducidas a dicho texto fue "Para lograr una cobertura mayor de responsables y de contribuyentes, y evitar la competencia desleal frente al resto del sector comercio" por lo que "entre los instrumentos del objetivo antievasión de este proyecto se disminuyen los topes de ingresos para ser beneficiario del Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas y se propone la modificación de las condiciones para pertenecer al mismo, como una medida para ampliar el universo de responsables del régimen común."⁵

En el mismo orden de ideas según afirma el interviniente en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el objetivo de dicha reforma fue el de "fortalecer los mecanismos que permitan al Fisco incluir al mayor número posible de personas dentro de los

regímenes ordinarios, dejando de lado los regímenes excepcionales para los comerciantes que realmente se merecen estar en ellos, por no tener la capacidad económica para cumplir con unas obligaciones más o menos simples, pero muy importantes para el Estado, en cuanto lo ayudan para el seguimiento y posterior recaudo eficiente del impuesto”.

Es pues en ese contexto en el que se introdujo el requisito para pertenecer al régimen simplificado de impuesto a las ventas contenido en el numeral 3 del artículo 499 del Estatuto Tributario⁶ tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 que es el que se acusa por los demandantes en el presente proceso y que exige para el efecto que el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio del responsable del impuesto no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al tiempo que define por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas “y/o” sedes de negocio.

3.2 La jurisprudencia de la Corporación en relación con la existencia de diversos regímenes en materia de impuesto a las ventas y la necesaria racionalidad y proporcionalidad de las normas que establecen requisitos para pertenecer a los mismos

3.2.1 Esta Corporación con ocasión del examen de algunas de las modificaciones introducidas anteriormente por el Legislador al régimen simplificado en materia de impuesto a las ventas tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la existencia de diversos regímenes en materia de impuesto a las ventas. Al respecto señaló que la existencia de dos regímenes no puede per se considerarse como discriminatoria, dado que la razón que justifica la existencia de diversas regulaciones sobre un mismo asunto radica en la necesidad de clasificar a los responsables de dicho tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada quién. La Corte precisó que la clasificación que se haga debe fundamentarse en todo caso en criterios objetivos que guarden estrecha relación con la capacidad económica y productiva del responsable del gravamen.

Así en la Sentencia C-1383 de 2000 en la que analizó una demanda en contra del artículo 25 de la Ley 223 de 19957 -que modificó el artículo 505 del Estatuto Tributario-, dijo la Corte:

“La ley fiscal en materia del recaudo y control del pago del impuesto sobre las ventas consagra dos regímenes, el simplificado y el común⁸. La razón que justifica la existencia de diversas regulaciones sobre un mismo asunto radica en la necesidad de clasificar a los responsables de dicho tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada quién⁹, pues, sin duda, en el seno de una economía en desarrollo como la colombiana, la aplicación de un sistema universal que no consulte las diferencias existentes entre quienes se dedican a la comercialización o importación de bienes y servicios, bien puede contribuir a crear condiciones que impiden o limitan en exceso la participación de quienes cuentan con menores recursos.

Por otra parte, desde una perspectiva netamente funcional, la consagración de un sistema tributario general dentro de un mercado en el que la desigualdad entre los agentes económicos es evidente, propicia, en razón de las limitaciones de una porción considerable de pequeños comerciantes, la creación de mecanismos para evadir el cumplimiento de

obligaciones tributarias que son fuente de importantes recursos para el Estado, e impiden así, la obtención de dineros indispensables para lograr los fines encomendados a las entidades públicas por la Constitución y la ley.

Ahora bien: la existencia de un régimen de impuesto a las ventas que deba tener en cuenta para su aplicación ciertas condiciones y requisitos establecidos por el legislador, no puede verse, en principio, como una forma de discriminación, pues precisamente los principios de equidad, proporcionalidad y de aplicación progresiva en materia impositiva¹⁰ son los que permiten -y al mismo tiempo exigen- que las responsabilidades y cargas creadas por la ley, puedan ser repartidas de manera justa entre quienes están obligados a pagar un tributo determinado. En el caso que se debate, la consagración de un régimen común -que es el que se aplica de manera general- y otro simplificado -excepcional- en relación al recaudo y pago del impuesto sobre las ventas, se fundamenta en criterios objetivos que guardan estrecha relación con la capacidad económica y productiva del responsable del gravamen. El artículo 499 del Estatuto Tributario, al señalar quiénes hacen parte del régimen simplificado, dice:

(...)

En el presente caso, la norma parcialmente demandada es el resultado del ejercicio de la función legislativa reconocida al legislador por la Constitución, y su contenido, a diferencia de lo señalado por el actor, no hace otra cosa que reconocer la posibilidad de crear regímenes distintos respecto de una materia común, cuando las circunstancias que rodean cada caso ameritan y justifican algunas distinciones. Como se señaló anteriormente, la vigencia de un régimen simplificado, que coexiste con uno común o general, tiene el propósito de incluir dentro del sistema nacional de tributación a ciertos sujetos que intervienen de manera importante y significativa en el intercambio de bienes y servicios dentro del mercado, pero que en razón de su capacidad económica, hacen necesario que se cree un sistema más flexible que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el adecuado control de sus actividades económicas.”¹¹

En el mismo sentido en la sentencia C-992 de 2001 al analizar la constitucionalidad del artículo 34 de la Ley 663 de 2000¹² -que modificó el artículo 499 del Estatuto Tributario-, la Corte puso igualmente de presente que la diferenciación que efectúa el legislador se basa fundamentalmente, en la capacidad económica de los responsables, estableciéndose así un número mayor de obligaciones a aquellos que pertenecen al régimen común, frente a los cuales se presume una mayor capacidad para asumir las cargas respectivas.

Dijo la Corte:

“De acuerdo con el artículo 505 del Estatuto Tributario, los responsables sometidos al régimen común, sólo podrán cambiarse al régimen simplificado cuando demuestren que en los tres años fiscales anteriores, cumplieron las condiciones establecidas en el artículo 499 del Estatuto.

Como puede observarse, esta diferenciación que efectúa el legislador se basa fundamentalmente, en los ingresos de los responsables, estableciendo así un número mayor de obligaciones como contribuyentes a aquellos que pertenecen al régimen común.

En concepto del accionante, el artículo demandado contiene una presunción de derecho violatoria de la equidad tributaria. Al respecto es preciso señalar, que es precisamente en aras del desarrollo de este principio y de el de la eficiencia en la recaudación de los tributos, consagrados en el artículo 363 superior, que el legislador se ha valido de este tipo de técnicas jurídicas, con el objetivo fundamental de evitar la evasión tributaria, principal aspecto desestabilizador del principio de equidad y de igualdad ante las cargas públicas.

Los hechos consagrados en el artículo 34 demandado, sobre los cuales el legislador estructuró la presunción demandada, no son otra cosa que aspectos indicativos del nivel de ingresos que puede tener el contribuyente, pues estima el legislador que no sería lógico que, por ejemplo, un comerciante tenga a su servicio más de ocho trabajadores, o realice consignaciones por más de setenta millones de pesos, y que sus ingresos anuales sean inferiores a la suma indicada en este mismo artículo. (...)

De acuerdo con lo anterior, esta Corte encuentra que no están llamados a prosperar los cargos formulados por el actor, puesto que resulta constitucionalmente admisible que, precisamente en función de la equidad tributaria, y para evitar la evasión y la elusión de los tributos, el legislador consagre presunciones, de hecho o de derecho, como la contenida en la disposición acusada.”¹³

Ahora bien, sobre este punto cabe recordar que la Corte ha hecho particular énfasis en la proporcionalidad y racionalidad de las normas mediante las cuales el Legislador establece obligaciones en materia tributaria. La Corte ha destacado en efecto que si bien el legislador tiene una amplia potestad de configuración -mayor en este campo que en otros¹⁴- debe sin embargo ejercerla dentro del respeto a valores fundantes de nuestra organización política y jurídica, tales como, la justicia, la igualdad y un orden justo (Preámbulo) y de derechos fundamentales de las persona¹⁵ y de los referidos principios de razonabilidad y proporcionalidad¹⁶.

Al respecto ha dicho la Corte:

“Según los artículos 150-12 y 338 Constitucionales, corresponde al legislador establecer los tributos y señalar en forma directa todos los aspectos fundamentales de la relación jurídica que con motivo de su imposición se establece entre el Estado y los sujetos pasivos del gravamen (hecho imponible, sujetos, base gravables, tarifas), e igualmente determinar la manera como se debe proceder al recaudo de dicha carga impositiva. Cabe anotar que si bien esta facultad de configuración es lo suficientemente amplia, debe sin embargo ejercerse en el marco de la Constitución, en especial dentro de límites de razonabilidad y proporcionalidad.

(...)

Quiere decir lo anterior que el ejercicio de la potestad impositiva no se agota con el establecimiento de normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados, sino que también comporta la posibilidad de establecer obligaciones formales en cabeza de los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, a fin de que el tributo legalmente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.

Nuestra legislación hace énfasis en la importancia de los deberes formales en la tributación, al disponer que los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplirlos personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de estos por el administrador del respectivo patrimonio.¹⁷

Entre los principales deberes y obligaciones formales consagrados legalmente se encuentra la presentación de declaraciones tributarias a cargo de contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, tales como la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, la declaración anual de ingresos y patrimonio, la declaración del impuesto a las ventas, la declaración de retenciones en la fuente, y la declaración de retención del impuesto de timbre¹⁸, las que se presentarán en los formatos o formularios que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales¹⁹.

Igualmente, existen otras obligaciones formales como las de informar la dirección en cabeza de los obligados a declarar²⁰, efectuar la inscripción en el registro nacional de vendedores e informar el cese de actividades para los responsables del impuesto sobre las ventas²¹, llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias para quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas²², y las obligaciones de expedir y exigir factura²³²⁴ (subrayas fuera de texto)

De lo anterior se desprende que en relación con las normas que establecen cargas tributarias, bien sea en lo relativo a la determinación de los diferentes impuestos tasas y contribuciones, como de las obligaciones formales destinadas a su efectivo recaudo -como las que surgen para las personas a quienes se les aplica el numeral acusado en el presente proceso- dichos principios deben respetarse.

1. Análisis del cargo

El problema jurídico que se plantea en el presente proceso se sintetiza en la pregunta de si vulnera el principio de igualdad el hecho de que a pesar de cumplir con los demás requisitos contenidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003, las personas a las que se refiere dicho artículo cuyo establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio se encuentre ubicado en un centro comercial -entendido por tal "la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio"- o dentro de almacenes de cadena, no puedan pertenecer al régimen simplificado de impuesto sobre las ventas, mientras que las personas que se encuentran en su misma situación respecto de los demás requisitos allí establecidos, pero cuyo establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en una construcción urbana que "agrupe a veinte o más locales, oficinas y/o sedes de negocio", sí puedan pertenecer a él.

Y ello por cuanto que dicho requisito sería irrazonable, pues no existiría ningún fundamento fáctico para concluir que por el simple hecho de la ubicación en una construcción urbana que "agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio", se tenga capacidad para atender las obligaciones tributarias ligadas al régimen común de impuesto a las ventas, con lo que como lo afirman los demandantes se estarán imponiendo unas cargas a determinadas

personas sin que exista justificación.

Al respecto la Corte hace las siguientes consideraciones:

Esta Corporación ha señalado de manera reiterada que en desarrollo del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta Política, corresponde al legislador otorgar el mismo trato jurídico a todas aquellas situaciones fácticas que pueden ser comparadas, así como establecer las correspondientes diferenciaciones cuando se trate de situaciones fácticas disímiles²⁵.

Se busca así establecer en cada caso i.) si se está frente a supuestos de hecho diversos o si estos son comparables; ii.) si el fin perseguido por la norma es un fin objetivo y legítimo a la luz de la Constitución; iii.) si los supuestos de hecho estudiados, la finalidad perseguida y el trato desigual otorgado guardan una coherencia o eficacia interna, es decir una racionalidad entre ellos; iv.) si el trato desigual es proporcionado. La necesidad de que exista proporcionalidad entre los medios y los fines perseguidos por la norma ha sido también resaltada por la jurisprudencia, que ha propuesto tres pasos para resolverlo: así entonces, a) los medios escogidos deben ser adecuados para la consecución del fin perseguido; b) los medios empleados deben ser necesarios para la consecución de ese fin y, c) los medios empleados deben guardar proporción con los fines perseguidos, esto es, que el principio satisfecho por el logro de este fin no sacrifique principios constitucionales más importantes³⁰.

A partir de dichos presupuestos procede la Corte a examinar en el presente caso i) si la situación de las personas a las que se les aplica el numeral acusado resulta comparable con la de aquellas que igualmente cumplen con los demás requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003, pero que además no tienen ubicado su establecimiento de comercio, oficina o sede de negocio en una construcción urbana con más de 20 unidades o sedes de negocio. Al respecto cabe precisar que, como lo advierte el interviniente en representación de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, el análisis no puede limitarse solamente al caso planteado a título de ejemplo por los demandantes, a saber el de los profesionales del derecho, sino que deben efectuarse tomando en cuenta todos los destinatarios de la norma³¹; ii) si la diferenciación establecida por el numeral acusado a partir de la ubicación de la oficina, establecimiento de comercio o sede de negocio del responsable persigue un fin legítimo a la luz de las normas constitucionales; iii) si entre dicho fin, el numeral acusado y el trato diferenciado que en él se establece existe una relación lógica y iv) si la diferencia de trato establecida resulta proporcionada en función de la finalidad enunciada y del necesario respeto de los principios constitucionales y los derechos de las personas.

Al respecto la Corte constata que la situación de las personas a las que se aplica la norma por cuanto su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio se encuentra ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. -Entendido por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas “y/o” sedes de negocio-.y que en consecuencia no pueden inscribirse en el régimen simplificado a pesar de cumplir con todos los demás requisitos que se señalan en el artículo 499 del Estatuto

Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003, resulta comparable con la de las personas que no tienen su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio en esas condiciones pero que igualmente cumplen con dichos requisitos.

En efecto la situación de la persona que i) en el año anterior tenía un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004)³²; ii) tiene máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerce su actividad; iii) en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollan actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles; iv) no es usuario aduanero; v) no celebró en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004)³³ y vi) el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supera la suma de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004), pero cuyo establecimiento de comercio, oficina o sede de negocio se ubica en una construcción urbana de más de 20 unidades o un almacén de cadena es razonablemente comparable a la de aquella que no tiene ubicado su establecimiento de comercio, oficina o sede de negocio en el mismo lugar pero cumple con la totalidad de los demás requisitos a que se ha hecho referencia.

La única diferencia entre las dos situaciones está en la ubicación del establecimiento de comercio, oficina o sede de negocio, que es precisamente la que determina que en el primer caso la persona no se pueda inscribir en el régimen simplificado de impuesto a las ventas y en el segundo caso sí lo pueda hacer.

Ahora bien, frente a dicha diferencia de trato, debe indagarse cuál es la justificación de la misma y concretamente la finalidad perseguida por el Legislador con el establecimiento del requisito aludido atinente a la ubicación del establecimiento de comercio, oficina o sede de negocio.

Al respecto en la exposición de motivos del proyecto de ley que se convirtió en la Ley 863 de 2003 cuyo artículo 14 modificó el artículo 499 del Estatuto Tributario se explicó simplemente que las diferentes modificaciones allí introducidas -y en consecuencia la relativa al numeral tercero acusado- pretendían “lograr una cobertura mayor de responsables y de contribuyentes, y evitar la competencia desleal frente al resto del sector comercio” por lo que “entre los instrumentos del objetivo antievasión de este proyecto se disminuyen los topes de ingresos para ser beneficiario del Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas y se propone la modificación de las condiciones para pertenecer al mismo, como una medida para ampliar el universo de responsables del régimen común.”³⁴

De otra parte, cabe recordar que según afirma el interviniente en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el objetivo de dicha reforma fue el de “fortalecer los mecanismos que permitan al Fisco incluir al mayor número posible de personas dentro de

los regímenes ordinarios, dejando de lado los regímenes excepcionales para los comerciantes que realmente se merecen estar en ellos, por no tener la capacidad económica para cumplir con unas obligaciones más o menos simples, pero muy importantes para el Estado, en cuanto lo ayudan para el seguimiento y posterior recaudo eficiente del impuesto”.

Es decir que en el presente caso la finalidad de la norma acusada que determina el trato diferenciado es la de asegurar que solo aquellas personas que no tengan capacidad económica para asumir las cargas ligadas a la pertenencia al régimen común de impuesto a las ventas puedan dejar de inscribirse en dicho régimen, finalidad que a su vez atiende las estrategias antievasión incorporadas en la Ley 863 de 2003.

Ahora bien, frente a dichos presupuestos, la Corte no encuentra que exista relación entre el fin esgrimido y el requisito señalado.

En efecto, -partiendo como se dijo del presupuesto de que todos los demás requisitos se cumplen- el hecho de tener una oficina o un local en una construcción urbana que agrupe a más de 20 locales, oficinas “y/o” sedes de negocio, no permite establecer razonablemente una diferencia entre quienes allí prestan sus servicios y quienes lo hacen en sedes individuales o en conjuntos de 20 o menos unidades.

La simple circunstancia de la ubicación en una construcción urbana con más de 20 unidades, independientemente de sus características, valor, estrato, tipo de servicios con que cuenten, no permite deducir en efecto razonablemente que unos tengan mayor capacidad que otros para atender las obligaciones tributarias ligadas a la pertenencia al régimen común del impuesto de valor agregado IVA.

El número de 20 unidades es por lo demás en si mismo arbitrario. Ni de la exposición de motivos, ni del debate en el Congreso, ni de las intervenciones de los representantes de las entidades públicas en el presente proceso surge que dicho número haya sido el resultado de algún análisis que sustente técnicamente el supuesto contenido en la norma según el cual la simple ubicación en una construcción urbana de más de 20 unidades denota una mayor capacidad económica que permite presumir que la persona que allí se ubica puede asumir las cargas ligadas a la pertenencia al régimen común de impuesto a las ventas y que por tanto debe ser excluido del régimen simplificado.

En ese orden de ideas cabe resaltar que con la definición enunciada, por ejemplo, los vendedores ambulantes reubicados en ferias artesanales -que son generalmente construcciones urbanas de más de 20 locales o sedes de negocio-, independientemente del nivel de sus ingresos, capacidad administrativa, características de la edificación y tipo de servicios con que cuente, ubicación en la ciudad, etc, pasan a pertenecer al régimen común de impuesto a las ventas³⁵.

En el caso de los profesionales a que aluden los demandantes es claro igualmente que como lo señala el interviniente en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario puede aducirse que los profesionales obtienen mejores beneficios y tienen mayor capacidad económica si su actividad la desarrollan en centros exclusivos con menos oficinas locales o sedes de negocio e incluso en la misma residencia del profesional y no en un centro comercial, especialmente si se considera que mientras mayor competencia exista menores

oportunidades se tienen de desarrollar con éxito la actividad generadora de ingresos y obtener mayor retribución de los clientes por la prestación de servicios.

Desde esta perspectiva, asiste razón al señor Procurador cuando señala que resulta desproporcionado que el cumplimiento de este requisito -a saber, no tener el establecimiento de comercio, local u oficina en una construcción urbana de más de veinte unidades- se exija para poderse inscribir en el régimen simplificado. Derivar en efecto del cumplimiento o no de dicho requisito la consecuencia de la inscripción o no en el régimen simplificado de impuesto a las ventas -reservado a aquellas personas sin capacidad económica- cuando el mismo no permite medir esa capacidad implica la imposición de una carga que en tanto no atiende la real situación del responsable del impuesto resulta desproporcionada.

Téngase en cuenta además que la finalidad perseguida por la norma -consistente en asegurar que solo las personas sin capacidad económica para soportar las cargas derivadas del régimen común puedan inscribirse en el régimen simplificado-, encuentra en otros requisitos señalados en la norma en que se contiene el numeral acusado referentes precisamente a la capacidad económica de las personas³⁶, instrumentos idóneos para su realización, sin que se haga necesario acudir a un mecanismo como el que se analiza que, como se ha visto no resulta adecuado para alcanzar dicho fin.

Ha de concluirse entonces que el numeral acusado, si bien responde a una finalidad legítima no atiende los presupuestos de razonabilidad y proporcionalidad a que se ha hecho referencia y por tanto vulnera el principio de igualdad.

La Corte considera en consecuencia que asiste razón a los demandantes en relación con la acusación que formulan en contra del numeral 3 del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó reformado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003, por la vulneración del artículo 13 superior, por lo que declarará su inexecutable y así lo señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E:

Declarar INEXEQUIBLE el numeral 3° del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

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

JAIME ARAUJO RENTERIA

Presidente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Cabe precisar que por el mismo cargo -vulneración del artículo 13 superior- cursan actualmente en la Corte los expedientes D-5171 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y D- 5351 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

2 Texto original del Estatuto Tributario:

ARTÍCULO 499. QUIÉNES PUEDEN ACOGERSE A ESTE RÉGIMEN. Los comerciantes minorista o detallistas cuyas ventas gravadas estén sometidas a la tarifa general del diez por ciento (10%), y quienes presten los servicios de que trata el parágrafo 1 de este artículo, podrán acogerse al régimen simplificado que establece el presente Título, siempre y cuando reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que no estén constituidos como sociedad.
2. Que sus ingresos netos, provenientes de su actividad comercial en el año fiscal

inmediatamente anterior, no superen la suma de tres millones seiscientos mil pesos (\$ 3.600.000). (Valor año base 1983).

3. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior no sea superior a diez millones de pesos (\$ 10.000.000). (Valor año base 1983).

4. Que no tengan más de dos establecimientos de comercio.

PARÁGRAFO 1. Los servicios a que se refiere el presente artículo son los siguientes:

a) Revelado y copias fotográficas incluyendo fotocopias;

b) Reparación;

c) Mantenimiento que implique la incorporación de repuestos;

d) Fabricación, elaboración o construcción de que trata el numeral 13 del artículo 476, cuando los bienes que resulten de la prestación del servicio estén sometidos a la tarifa general del diez por ciento (10%) .

PARÁGRAFO 2. Para efectos de lo dispuesto en el numeral 2 de este artículo, cuando se inicien actividades dentro del respectivo año gravable, los ingresos netos que se tomarán de base, son los que resulten de dividir los ingresos netos recibidos durante el período, por el número de días a que correspondan y de multiplicar la cifra así obtenida por 360.

Texto con las modificaciones de la Ley 49 de 1990:

ARTÍCULO 499. QUIÉNES PUEDEN ACOGERSE A ESTE RÉGIMEN. Los comerciantes minorista o detallistas cuyas ventas gravadas estén sometidas a la tarifa general del diez por ciento (10%), podrán acogerse al régimen simplificado que establece el presente Título, siempre y cuando reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

2. Que sus ingresos netos, provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, no superen la suma de tres millones seiscientos mil pesos (\$ 3.600.000). (Valor año base 1983).

3. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior no sea superior a diez millones de pesos (\$ 10.000.000). (Valor año base 1983).

4. Que no tengan más de dos establecimientos de comercio.

Texto modificado por la Ley 223 de 1995:

ARTICULO 499. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, así como quienes presten servicios gravados, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que sean personas naturales.
2. Que tengan máximo dos establecimientos de comercio.
3. Que no sean importadores de bienes corporales muebles.
4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.
5. Que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de cuarenta y cuatro millones setecientos mil pesos (\$44.700.000.00 valor base año 1994).
6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sea inferior a ciento veinticuatro millones doscientos mil pesos (\$124.200.000.00 valor base año 1994).

Texto modificado por la ley 223 de 1995 con los valores absolutos establecidos para el año 2000 por el Decreto 2587 de 1999:

ARTICULO 499. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, así como quienes presten servicios gravados, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que sean personas naturales.
2. Que tengan máximo dos establecimientos de comercio.
3. Que no sean importadores de bienes corporales muebles.
4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.
5. Que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de 99.700.000.
6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sea inferior a 277.200.000.

Texto modificado por la Ley 633 de 2000:

ARTÍCULO 499. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas, así como quienes presten servicios gravados, que sean personas naturales, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos inferiores a \$42.000.000.00 (valor año base 2000) y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

PARAGRAFO. Se presume de derecho que el contribuyente o responsable ha obtenido

ingresos anuales superiores a \$42.000.000 (valor año base 2000) y en consecuencia será responsable del Régimen Común, cuando respecto del año inmediatamente anterior se presente alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que haya tenido a su servicio ocho (8) o más trabajadores, o
2. Que haya cancelado un valor anual por concepto de servicios públicos superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o
3. Que haya cancelado en el año por concepto de arrendamiento del local, sede, establecimiento, negocio u oficina un valor superior a treinta y cinco (35) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o cuando el local, sede, establecimientos, negocio u oficina sea de propiedad del contribuyente o responsable, salvo en el caso que coincida con su vivienda de habitación.
4. Que haya efectuado en el año consignaciones bancarias en cuentas de ahorro o corrientes, superiores a \$70.000.000.00 (valor año base 2000)".

Texto modificado por la Ley 716 de 2001:

ARTÍCULO 499. Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

PARAGRAFO. Se presume de derecho que el contribuyente o responsable ha obtenido ingresos anuales superiores a \$45.400.000 y en consecuencia será responsable del Régimen Común, cuando respecto del año inmediatamente anterior se presente alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que haya tenido a su servicio ocho (8) o más trabajadores, o
2. Que haya cancelado un valor anual por concepto de servicios públicos superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o
4. Que haya efectuado en el año consignaciones bancarias en cuentas de ahorro o corrientes, superiores a \$75.700.000.00.

Texto modificado por la Ley 788 de 2002:

ARTÍCULO 499. Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde

ejerza su actividad.

3 El Parágrafo 2°. de la norma precisa que “Para los agricultores y ganaderos, el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$100.000.000) (valores años base 2003 y 2004).”

4 El parágrafo 1º de la norma precisa que “Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valor año base 2004), el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.”

5 Gaceta del Congreso 572 jueves 6 de noviembre de 2003.

6 “3. Que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al efecto se entiende por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio.”

7 Artículo 25. El artículo 505 del Estatuto Tributario quedará así:

Artículo 505. Cambio de Régimen Común a Simplificado. Los responsables sometidos al régimen común, sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los tres (3) años fiscales anteriores se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 499.”

8Cfr. Artículos 483 y siguientes del Estatuto Tributario y 499 y siguientes de la misma regulación. Igualmente puede consultarse, con provecho, el Concepto de la DIAN 61175 de 31 de julio de 1997.

9 Cfr. Artículos 437 y 499, entre otros, del Estatuto Tributario.

10 Cfr. Artículo 363 de la Constitución Política.

11 Sentencia C-1383 de 2000 M.P. Carlos Gaviria Díaz

12 Artículo 34. Modifícase el artículo 499 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 499. Quienes pertenecen a este régimen. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas, así como quienes presten servicios gravados, que sean personas naturales, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos inferiores a \$42.000.000.00 (valor año base 2000) y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

Parágrafo. Se presume de derecho que el contribuyente o responsable ha obtenido ingresos anuales superiores a \$42.000.000 (valor año base 2000) y en consecuencia será responsable del Régimen Común, cuando respecto del año inmediatamente anterior se presente alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que haya tenido a su servicio ocho (8) o más trabajadores, o
2. Que haya cancelado un valor anual por concepto de servicios públicos superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o
3. Que haya cancelado en el año por concepto de arrendamiento del local, sede, establecimiento, negocio u oficina un valor superior a treinta y cinco (35) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o cuando el local, sede, establecimientos, negocio u oficina sea de propiedad del contribuyente o responsable, salvo en el caso que coincida con su vivienda de habitación.
4. Que haya efectuado en el año consignaciones bancarias en cuentas de ahorro o corrientes, superiores a \$70.000.000.00 (valor año base 2000)".

13 Sentencia C-992/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil en el mismo sentido ver la Sentencia C-091/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño que se estuvo a lo resuelto en la anterior providencia.

14 Ver Sentencia C-093/01 M.P. Alejandro Martínez Caballero

15 Ver sentencia C-646/02 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

16 Ver, entre otras las sentencias C- 916/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa , C- 674/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-043/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis

17 E.T. art. 571 y ss

18 E.T. art. 574

19 E.T. art.578

20 E.T. art. 612

21 E.T. arts. 613 y 614

22 E.T. art. 616

23 E. T. Arts. 615 y 618

24 Sentencia C-733/03 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

25 Vid. T-02 de 1992 y T-230 de 1994, entre muchas otras.

26 Ver, entre muchas otras la sentencia C-530 de 1993 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

27 Vid. Sentencias C-530 de 1993, T- 230 de 1994, C-318 y C-445 de 1995, C-037/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis entre otras.

28 Ha dicho la Corte "Es importante anotar, que si bien el test exige que el intérprete evalúe la necesidad del medio para el logro del fin perseguido, esta facultad no puede entenderse como una exclusión de la potestad plena del legislador para elegir entre diferentes

alternativas las que, a su juicio, mejor satisfagan el fin propuesto. En otras palabras, si los medios utilizados son adecuados y proporcionados, el legislador podrá escoger el que estime más conveniente, sin necesidad de probar que la medida elegida es la única disponible para alcanzar su objetivo". Sentencia C-337 de 1997. En el mismo sentido la Corte ha señalado lo siguiente "59- El control judicial del respeto de la igualdad de trato es una operación compleja, por cuanto el análisis realizado por el juez, cuando ejerce el control, en cierta forma se superpone a unas consideraciones sobre la igualdad realizadas previamente por el Legislador o por la autoridad administrativa cuando expidieron el acto sujeto a control. En efecto, al expedir el acto, la autoridad política juzgó que para obtener un objetivo era válido establecer una determinada diferenciación. Esto significa que para esa autoridad, esa diferenciación no es discriminatoria. Posteriormente, al examinar la constitucionalidad de esa regulación, debe el juez estudiar si esa apreciación de la autoridad respeta o no la igualdad de trato, según la cual debe tratarse de manera igual aquello que es igual, y en forma distinta a las personas y situaciones que son distintas.

El gran problema para aplicar esa máxima es que, como lo han destacado en forma insistente los filósofos²⁸ y lo ha reconocido esta Corte, no existen en sí mismas situaciones o personas que sean totalmente iguales o totalmente distintas. Y eso es así porque ninguna situación ni persona es totalmente igual a otra, pues si lo fuera, sería la misma situación y la misma persona; y, en ese mismo contexto, ninguna situación es totalmente distinta, pues siempre existen algunos rasgos comunes entre los eventos más diversos, como puede ser al menos el hecho de que son eventos, o entre las personas, como es el hecho de tener ciertos rasgos comunes. En tales circunstancias, las desigualdades o igualdades entre las personas o las situaciones no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista. Por ejemplo, supongamos que hay dos jugadores de baloncesto, Juan, que es colombiano y Pedro, que es venezolano, y el primero ha cometido un crimen. Sus situaciones son entonces iguales pues ambos son deportistas y latinoamericanos. Pero sus situaciones son también distintas, en la medida en que tienen nacionalidades diversas y uno de ellos ha cometido un hecho punible.

60- Conforme a lo anterior, para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio o *tertium comparationis* a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales. Ahora bien, es obvio que ese criterio no puede ser arbitrario sino que debe ser relevante, de acuerdo a la finalidad misma que persigue el trato normativo que se analiza. Así, no podría, por ejemplo, Juan alegar que se violó la igualdad porque él fue condenado penalmente, mientras que Pedro no, y ambos son deportistas, pues es obvio que esa identidad entre ellos en ese aspecto, no es relevante para determinar si se les debe imponer o no sanción criminal. Igualmente, no podría exigir Pedro que se le dejara votar en Colombia como Juan, alegando que ambos son deportistas, por lo cual tienen los mismos derechos, pues lo relevante en este caso es que sólo uno de ellos es nacional colombiano, y por eso bien puede el ordenamiento restringirle al otro el derecho al voto.

61- El anterior análisis ya permite precisar un poco más el alcance de la igualdad, en los siguientes términos: este principio exige que deben ser tratadas de la misma forma dos situaciones que sean iguales, desde un punto de vista o *tertium comparationis*, que sea relevante, de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma, o por la autoridad política. El

problema que subsiste, en materia de control judicial del respeto a la igualdad es que los jueces deben evaluar si el trato diferente llevado a cabo por el órgano político se funda o no en situaciones diferentes. Ahora bien, es obvio que al adelantar ese trato diferente, la autoridad política utilizó algún criterio para diferenciar las situaciones y las personas. Por consiguiente, el juez entra a evaluar si ese criterio invocado por la ley es o no relevante y válido para diferenciar las situaciones. En el fondo, el escrutinio judicial de la igualdad es un juicio judicial de igualdad que se superpone a un juicio político previo adelantado por la autoridad política. Sin embargo, la dificultad es que, al hacer tal análisis, el juez podrá, en cualquier caso, incurrir en dos vicios extremos, igualmente perjudiciales: la inocuidad del derecho a la igualdad o su dominio absoluto sobre los otros principios y valores constitucionales.

Así, siempre podría el juez considerar que el criterio de diferenciación invocado por la autoridad política es relevante, y que por ende, la autoridad política podía establecer el trato distinto. Pero también puede la igualdad tornarse un derecho "imperial", que es capaz de acabar con la totalidad del ordenamiento jurídico, pues frente a cualquier trato distinto, podría el juez invocar un criterio igualador que supuestamente exigiría un trato igual.

62- El anterior análisis muestra que una de las grandes dificultades en el control del respeto a la igualdad es hasta qué punto debe el juez respetar el criterio de diferenciación usado por las autoridades políticas, a fin de evitar un análisis demasiado estricto, que podría aniquilar el ordenamiento legal, o por el contrario adelantar un escrutinio demasiado respetuoso del legislador, que vacíe de eficacia este derecho. La única forma de superar esa dificultad es modular la intensidad del juicio de igualdad, teniendo en cuenta el grado de libertad de que goza la autoridad política. Esto conduce a una regla elemental pero trascendental, que podría ser formulada así: entre mayor es la libertad de configuración del legislador en una materia, más deferente debe ser el control constitucional del respeto de la igualdad, mientras que ese escrutinio judicial debe ser más riguroso cuando el Legislador utiliza criterios o regula esferas en donde su margen de apreciación ha sido restringido por la propia Constitución."Sentencia C- 1191/01 M.P. Rodrigo Uprimny Yepes.

29 Ver entre otras, las sentencias T-230 de 1994, C-022 de 1996, C-093/01 M.P. Alejandro Martínez Caballero, C-1108/01 MP Rodrigo Escobar Gil y Marco Gerardo Monroy Cabra, C-1191/01 M.P. Rodrigo Uprimny Yépes , C-1114- y C-043/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

30 Sentencia C-1176/01 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

31 Es decir las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados.

32 El Parágrafo 2°. de la norma precisa que "Para los agricultores y ganaderos, el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$100.000.000) (valores años base 2003 y 2004)."

33 El parágrafo 1º de la norma precisa que "Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valor año base 2004), el responsable del Régimen

Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.”

34 Gaceta del Congreso 572 del jueves 6 de noviembre de 2003.

35 Es decir que estarían obligados a i) Inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT-; ii) Recaudar y cancelar el impuesto a las ventas; iii) Expedir factura o documento equivalente; iv) Expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores; v) Presentar declaraciones de ventas y de renta y complementarios; vi) Informar el cese de actividades; vii) Informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos; viii) Conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas relacionadas con el IVA; ix) Cumplir las normas de contabilidad y x) Informar en medios magnéticos.

36 Dentro de los cuales cabe recordar particularmente los atinentes a i) Que en el año anterior hubieren poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004); ii) Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.; iii) Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) iv) Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valores años base 2003 y 2004).