

Sentencia C-1383/00

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Cambio de régimen común al simplificado

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Regímenes de recaudación y control del pago

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Cambio de régimen común a simplificado

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Inscripción en régimen simplificado

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Inscripción y cambio al régimen simplificado

PODER DE IMPOSICION DEL ESTADO-Límites

TRIBUTO-Creación legal/IMPUESTO-Creación legal

NORMA TRIBUTARIA-Creación legal

DERECHO A LA IGUALDAD EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Inscripción y cambio al régimen simplificado

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Regímenes común y simplificado

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Categorías de responsables

DERECHO A LA IGUALDAD EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Distinción en regímenes común y simplificado

Referencia: expediente D-2919

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 505 (parcial) del Decreto 624 de 1.989 (Estatuto Tributario), modificado por el artículo 25 de la Ley 223 de 1.995

Actor: Arleys Cuesta Simanca

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1.991, ha proferido la siguiente

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Arleys Cuesta Simanca demandó parcialmente el artículo 505 del Decreto 624 de 1.989, “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, tal y como fue modificado por el artículo 25 de la Ley 223 de 1.995.

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

### II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a la publicación de la Ley 223 de 1.995, que la modificó, en el Diario Oficial No. 42.160 del 20 de diciembre de 1.995, y se subraya lo demandado.

“LEY 223 DE 1.995

(diciembre 20)

Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria

y se dictan otras disposiciones.

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.”

### III. LA DEMANDA

El actor considera que el aparte acusado viola los artículos 13, 95-9, y 363 de la Constitución, por cuanto lesiona el derecho a la igualdad, y desconoce los criterios de justicia y equidad en los cuales se funda el sistema tributario.

Explica que, de conformidad con la norma, quienes estando inscritos en el régimen común del impuesto sobre las ventas deseen cambiarse al régimen simplificado, deben acreditar que sus ingresos no rebasaron cierto límite durante los tres años anteriores; por otra parte, en virtud del artículo 499 del Estatuto Tributario, quienes sin pertenecer al régimen común deseen inscribirse en el régimen simplificado, sólo deben acreditar el monto de sus ingresos durante el año inmediatamente anterior. Para el demandante, esta diferencia en el trato legal es discriminatoria, ya que “para efectos tributarios el punto común esencial es que ambos se encuentran en igualdad de condiciones en cuanto sus ingresos netos no superan un determinado tope (ello sumado a las demás condiciones del artículo 499 del Estatuto Tributario) y por tal circunstancia sus obligaciones formales de carácter tributario han de ser las mismas”.

Considera, además, que el aparte acusado desconoce los principios de equidad y justicia tributaria, por cuanto “no es admisible que la ley sea tan exigente en lo tocante al cambio del régimen común al simplificado, en cuanto a ingresos se refiere, cuando el mismo Estatuto Tributario establece en su artículo 508-1 la facultad oficiosa de reclasificar a quienes encontrándose en el régimen simplificado deban pertenecer al común”; esto, en la práctica se traduce en que, mientras que quienes han aumentado sus ingresos por encima del máximo legal para pertenecer al régimen simplificado, pueden ser reclasificados oficiosamente por la Administración tributaria en el régimen común, la situación de quienes han disminuido sus ingresos hasta estar por debajo de tal nivel no recibe similar tratamiento.

Esta situación, al parecer del actor, es contraria a la justicia, “pues si alguien ha menguado sus ingresos en el año anterior por debajo del límite señalado por la ley, no debe mantenerse

en el oneroso régimen común sino que debe pasarse al régimen simplificado que sería el acorde con las condiciones del contribuyente”.

La norma impugnada desconoce, entonces, el hecho de que “los ingresos netos se causan dentro de una anualidad y en esa misma anualidad es que se contribuye con los gastos e inversiones del Estado (...). El tributo debe ser actual a los ingresos sobre los cuales se tributa, o sea año por año y por tal razón las condiciones para pertenecer a un determinado régimen deben ser tenidas en cuenta de la misma manera y no por trienios o periodos diferentes a un año”.

Por último, considera el actor que la norma acusada genera condiciones desiguales de competencia entre comerciantes que se encuentran en igual situación económica para efectos tributarios, en la medida en que quienes operan bajo el régimen común deben sumar el valor del impuesto al valor final de los bienes y servicios, mientras que quienes pertenecen al régimen simplificado no efectúan dicha adición, por lo cual los precios de los bienes que éstos últimos comerciantes ofrecen al consumidor son más bajos. Así, la disposición impugnada tiene implicaciones negativas sobre derechos fundamentales como el trabajo, por cuanto tal y como está formulada, impone exigencias económicas más gravosas a quienes están inscritos en el régimen común.

#### IV. INTERVENCIONES

La ciudadana Myriam Eliana Martínez Pineda, funcionaria de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino en este proceso en representación de dicha entidad para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

Explica que el precepto demandado “no establece en sí mismo una discriminación o desigualdad, sino que simplemente se limita a señalar un límite temporal, para que sea posible el cambio de régimen común a régimen simplificado, siempre que se cumplan unos requisitos señalados en la ley y teniendo en cuenta que el régimen simplificado es un régimen excepcional por ser benéfico para quien se encuentra dentro de él”. En otras palabras, la diferencia en el trato legal acusado por el actor obedece a que (i.) el régimen simplificado del impuesto a las ventas ha sido diseñado como un estatuto excepcional al

régimen común, y (ii.) las obligaciones que impone a los contribuyentes tienen un alcance sustancialmente menor que las del régimen común, razones que llevaron al legislador a consagrar el requisito acusado, pues “sólo mediante una medición y verificación de un periodo de tres (3) años fiscales, se logra tener certeza jurídica y económica de la conveniencia para el Estado del cambio de régimen común a simplificado y las consecuencias que esto acarrea”. Luego añade: “en términos económicos una persona puede experimentar en un momento cualquiera una baja coyuntural en sus ingresos, lo cual no significa que automáticamente, el nivel de sus ingresos se haya reducido de manera permanente. El límite temporal establecido por el legislador en el artículo demandado, constituye un parámetro para determinar que el nivel general de acción del responsable se enmarca de manera general dentro de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, especialmente en lo que se refiere al tope de ingresos”.

Con base en un pronunciamiento anterior de la Corte Constitucional<sup>1</sup>, la interviniente afirma que “si la autonomía tributaria del Congreso permite crear o eliminar impuestos y hasta exenciones, es decir fijar los elementos básicos de un tributo, bajo las perspectivas de una política tributaria, es sin lugar a dudas lógico, que dentro de esa amplia discrecionalidad pueda determinar para efectos del control de las obligaciones tributarias límites temporales razonables y proporcionales, dentro de los cuales un responsable del impuesto sobre las ventas (que quiere) cambiarse del régimen común (régimen general) a régimen simplificado, pueda probar que cumple permanentemente con los requisitos para dicho cambio”.

Por otra parte, considera que la norma acusada no viola los principios de proporcionalidad y equidad del sistema tributario; éstos se derivan del principio de igualdad, que obliga a dar el mismo trato a situaciones iguales, y un trato diferente a situaciones distintas, como lo son las de quienes se inscriben en el régimen simplificado y quienes desean cambiarse del régimen común al simplificado. Es decir, esta diferencia legal se encuentra justificada de acuerdo con las normas que ha trazado la Corte Constitucional sobre el principio de igualdad<sup>2</sup>, en la medida en que: a) los supuestos de hecho son diferentes, dado que uno es la inscripción en el régimen simplificado, y otro es el cambio de un régimen a otro; b) la diferenciación entre estos supuestos es objetiva y razonable, ya que “en la primera (inscripción), se actúa solamente bajo el principio de la buena fe del contribuyente, quien si

considera que se encuentra dentro de los topes y requisitos para inscribirse en el régimen simplificado lo hace. En la segunda (cambio), no es suficiente la buena fe del responsable, sino que además es éste, quien mediante la demostración de las pruebas pertinentes, debe explicar ante la administración las razones del cambio". Así, "no es suficiente que el responsable del impuesto sobre las ventas cumpla las condiciones para pertenecer al régimen simplificado sino que tal hecho se debe demostrar, como lo establece el artículo 505 del Estatuto Tributario".

No se puede perder de vista, entonces, que el trato diferenciador tiene una finalidad concreta, "la cual en nuestro caso se traduce en la obligación que tiene el Estado de fiscalizar, controlar y evaluar a los responsables del impuesto sobre las ventas"; y esa finalidad es razonable, esto es, "constitucionalmente admisible, en relación con su conveniencia o necesidad", ya que "si la finalidad es fiscalizar, controlar y evaluar a los responsables del impuesto sobre las ventas, razonable es que la ley señalara un límite temporal para determinar que el nivel general de acción de un responsable del impuesto sobre las ventas perteneciente al régimen común, ha sufrido un cambio tal que de manera permanente se puede afirmar que cumple con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado...".

En síntesis, puede decirse que la norma acusada consagra un medio que se adecua a los fines reseñados de manera proporcional: "en este punto la proporcionalidad la da el término de tres (3) años gravables, el cual fiscal, contable y económicamente es más que suficiente para que exista plena comprobación sobre el cumplimiento de los requisitos de un responsable para cambiarse de régimen común al régimen simplificado".

Finalmente, se señala que la norma demandada no viola el artículo 95-9 de la Carta, "porque mediante la creación del requisito en cuestión no se están fijando nuevas cargas al contribuyente, pues la finalidad del artículo es simplemente de control, debido a que como de todos es sabido, el impuesto sobre las ventas, es un tributo trasladado, que no lo asume el comerciante o responsable, sino que de una u otra forma se encuentra incluido en el precio de la venta o en el valor del servicio, que se factura al consumidor final, quien es, en últimas, quien hace la erogación a título de impuesto al valor agregado y asume la carga impositiva prevista en la ley".

## 2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino en este proceso, a través de su presidente Alvaro Leyva Zambrano, para pedir la inconstitucionalidad del aparte demandado.

El Instituto discrepa, en principio, de los argumentos expuestos por el demandante, en la medida en que éste “parece confundir aspectos que el legislador introduce en las normas invocadas del Estatuto Tributario, tales como los ingresos y las anualidades, como factores de referencia, para determinar tratamientos específicos en materia del impuesto sobre las ventas”. Si bien el artículo 499 del Estatuto Tributario establece, entre los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, que los ingresos en el año anterior no pueden superar determinado monto, al tratarse del impuesto sobre las ventas, dicho requisito no es más que un mero “factor de referencia”, utilizado por el legislador para ubicar y definir un grupo de responsables del cobro del IVA, y por esa razón, dichos factores son “instrumentos para crear categorías y clasificar el universo de los responsables, pero no son, en sí mismos, bases de tributación para los fines del impuesto a las ventas”.

A pesar de lo anterior, el interviniente comparte los postulados esenciales de la demanda: “En efecto, el punto está en determinar si dos individuos, con idénticas características, por razón de la aplicación de las reglas legales, quedan ubicados en regímenes distintos del impuesto sobre las ventas y, como consecuencia de ello, los efectos, el impacto normativo, se traduce en resultados distintos para uno y para el otro”.

Luego de efectuar un análisis comparativo de ambos regímenes, afirma que “son grandes las diferencias, de manera tal que dos individuos pueden alcanzar resultados distintos en relación con su actividad económica, si uno está situado dentro del régimen común y otro dentro del simplificado. Lo importante, entonces, aceptando la necesidad de que el régimen legal cree categorías, es que no se presenten ‘desviaciones’ en la aplicación de tales categorías, y que, en todo momento, quienes reúnan las condiciones de hecho para pertenecer a alguna de ellas, reciban un tratamiento uniforme” (énfasis original). Por esa razón se considera que si bien es necesario que la ley contemple, como lo hace, la posibilidad de que los responsables de este tributo pasen de un régimen a otro por haber cambiado sus

circunstancias económicas, es inaceptable que “sin una justificación clara, dos individuos, en idéntica situación y con características equivalentes, por razón del artículo demandado, queden ubicados en regímenes distintos soportando efectos diferentes y causándoles a ellos resultados diversos por virtud de las reglas legales que rigen para cada sistema. (...) Al colocar o permitir la norma demandada, que dos individuos queden en senderos distintos, se les altera a ellos la libre competencia en términos de igualdad de condiciones y afectando, de manera distinta, el estímulo empresarial que el Estado debe ofrecer en función de claras razones de equidad y justicia material, tal y como lo pregonan los artículos 13, 95-9, 333 y 363 de la Constitución Política”. Así, el régimen vigente altera negativamente las condiciones de competencia económica sin que exista una razón válida para ello, lo cual le torna discriminatorio, y por lo mismo contrario a la Carta.

Finalmente, puntualiza que “quizá el control de la migración de un régimen a otro exija un tratamiento diferente, que no se resuelve, simplemente, con suprimir la referencia temporal que contiene la norma demandada. A juicio del Instituto, una decisión en los términos pedidos en la demanda, podría conducir al desorden y el caos, lesionando, entonces, muchos otros postulados constitucionales, por lo que resulta menester adoptar cuidadosamente los correctivos del caso”.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en concepto No. 2196 recibido el 6 de junio del año en curso, solicita a la Corte que se declare la inconstitucionalidad del aparte demandado, con fundamento en las razones expuestas a continuación.

a. El artículo 437 del Estatuto Tributario prohíbe, expresamente, a los responsables del régimen simplificado que vendan bienes y servicios, incluir dentro del precio suma alguna por concepto del impuesto a las ventas; “en estas condiciones, el impuesto produce un impacto en el precio de los bienes y servicios gravados con el mismo, toda vez que éste se

genera por parte del comprador, quien lo liquida pero con una tarifa equivalente al 50% de la tarifa ordinaria, hecho que difiere de las operaciones que realiza un responsable del régimen común”;

a. Quienes se encuentran inscritos en el régimen simplificado “no pueden determinar el IVA a su cargo, ni solicitar impuestos descontables”, situación que “incide directamente en la formación del precio de los bienes y servicios, ya que el IVA pagado en sus compras y adquisiciones, al no ser descontable, pasa a ser parte del costo o gasto y sólo pueden alegarlo como deducción respecto del impuesto sobre la renta, donde la recuperación del impuesto sólo alcanza hasta la tarifa de este tributo, de conformidad con las previsiones de los artículos 485, 488 y 502 E.T.”;

a. “Los contribuyentes del régimen simplificado no pueden calcular de manera proporcional el impuesto de sus compras de bienes y servicios gravados, exentos o excluidos, que lo permite el régimen común”; y

a. “Los responsables del régimen simplificado no están obligados a expedir factura o documento equivalente por sus operaciones, circunstancia que los releva de una significativa carga administrativa y operativa, cuyo incumplimiento puede acarrear el cierre o clausura del establecimiento”.

De esta forma, la norma demandada contraviene el Preámbulo y los artículos 1, 2, 13, 95-9, 333, 334 y 363 del Estatuto Superior, ya que “a través de la política fiscal, como una forma de intervención del Estado, con la que se busca entre otros la racionalización de la economía, la redistribución de la riqueza, la búsqueda de ingresos para el sostenimiento e inversiones del aparato estatal, no puede permitirse que se afecte la producción y la competitividad de las empresas, como acontece en el asunto in examine, porque como se enunció, si dos comerciantes que se encuentran en idéntica situación y con características equivalentes, en atención a lo preceptuado en la norma impugnada, quedan ubicados en regímenes distintos

soportando efectos diferentes y causándoles a ellos resultados diversos”.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4, de la Constitución, corresponde a esta Corporación decidir definitivamente sobre la constitucionalidad del artículo 25 de la Ley 223 de 1995 que modificó el artículo 505 del Estatuto Tributario.

### 2. Planteamiento del problema

El fundamento de las acusaciones que contra el artículo 505, parcial, del Decreto 624 de 1989, presenta al actor, radica en el hecho que tal disposición contraría los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta Política, que garantizan el derecho a la igualdad en materia tributaria expresados a través de los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema impositivo.

Así, cuando en el precepto impugnado se dispone que los responsables sometidos al régimen común del Impuesto al Valor Agregado, sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los tres años anteriores se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 499 del Estatuto Tributario, se crea un tratamiento diferenciado respecto de quienes desean inscribirse en el régimen simplificado, pues a éstos sólo les basta comprobar que han cumplido con los requisitos legales durante el año anterior a la inscripción y, en consecuencia, se viola el derecho a la igualdad de los responsables del pago del impuesto del IVA.

Con el propósito de establecer si las previsiones del legislador se adecuan a la Carta Política, la Corte debe, en primer término, precisar cuál es la materia propia de la norma impugnada para luego establecer si de su aplicación es posible predicar violación del derecho a la igualdad, consagrado en el texto Fundamental.

## 1. Consideración previa: Del Impuesto sobre las ventas. Régimen común y régimen simplificado

La ley fiscal en materia del recaudo y control del pago del impuesto sobre las ventas consagra dos regímenes, el simplificado y el común<sup>3</sup>. 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<sup>4</sup>, 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 impositiva<sup>5</sup> 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:

“Artículo 499. Quiénes pertenecen a este régimen. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas tarifas 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.
1. Que tengan máximo dos establecimientos de comercio.
2. Que no sean importadores de bienes corporales muebles.
3. Que no vendan por cuenta de terceros, así sea a nombre propio.
4. Que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de noventa y nueve millones setecientos mil pesos para el año gravable 2000.
5. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sea inferior a doscientos setenta y siete millones doscientos mil pesos.

El reparo que el actor presenta frente a la norma parcialmente demandada, consiste en la consagración de un tratamiento diferente entre las personas que desean inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas (quienes han de cumplir con lo establecido en el artículo 499 E.T. ya citado) y quienes encontrándose en el régimen común, desean cambiarse al simplificado (caso en el cual debe aplicarse precisamente el artículo demandado), pues considera que se trata de un mismo evento -la sujeción al régimen simplificado- que injustificadamente es tratado de manera diversa por el legislador, puesto que mientras que quien desea inscribirse en el régimen simplificado ha de demostrar que posee ciertos ingresos y cierto patrimonio durante el último año, al que desea cambiarse de régimen -del común al simplificado-, el cumplimiento de dicho requisito se extiende a las 3 últimas anualidades.

En primer lugar, resulta oportuno recordar que la circunstancia referida por el demandante no es la única en la que la aplicación del sistema común del impuesto sobre las ventas y el simplificado establece consecuencias distintas, pues otros aspectos relacionados, por ejemplo, con la necesidad de facturar de acuerdo con lo previsto en el Estatuto Tributario<sup>6</sup>, la retención del impuesto cuando el responsable actúa como retenedor<sup>7</sup>, la presentación de declaraciones, la certificación de retenciones practicadas<sup>8</sup> y la necesidad de llevar libros de contabilidad<sup>9</sup>, se convierten en obligaciones que sólo se predicán del responsable adscrito al régimen común.

## 1. Sobre las limitaciones al poder impositivo del Estado

El poder de imposición que se le reconoce a ciertos órganos del Estado está sometido a limitaciones establecidas en virtud de la vigencia de principios fundamentales como el de igualdad y el de legalidad consagrados en la Constitución Política (artículos 338 y 363 C.P.).

De una parte, la aplicación de gravámenes, en el marco de un Estado de derecho, parte de la idea de que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, de manera que, los tributos deben ser exigidos en igualdad de circunstancias. Esta concreción del principio de igualdad no puede entenderse sin embargo, como una simple medida que establece mecánicamente la paridad entre todos los administrados, sino como el resultado de un ejercicio fundado en la equidad que prodiga tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales<sup>10</sup> y que en materia tributaria se traduce en el deber del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad<sup>11</sup>.

Así mismo, el empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas, debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”, señala tanto la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento -directo o indirecto- de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función<sup>12</sup>.

En este orden de ideas, la atribución conferida al legislador para crear normas tributarias se

sustenta en el delicado equilibrio que ha de existir entre sus funciones como órgano productor de normas jurídicas y, al mismo tiempo, como garante de los principios fundamentales consagrados en la Constitución. Sobre esta materia la Corte ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse en los siguientes términos:

“De todo lo dicho resulta que, si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)” (subrayas no originales)<sup>13</sup>.

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.

## 1. Del contenido de la norma acusada

Estas consideraciones son las que llevan a afirmar que la norma impugnada parcialmente no configura una violación del derecho a la igualdad reconocido en la Constitución, pues aunque la lectura de las normas aludidas en la demanda demuestra la existencia de un tratamiento diferente entre las personas que quieren ingresar al régimen simplificado y aquellas que pretenden cambiarse del común a aquél (para las primeras la comprobación de ciertos requisitos se extiende al año anterior y para las segundas el término se aumenta a tres), dicha distinción no resulta irrazonable o desproporcionada y por tanto, siguiendo los criterios jurisprudenciales en la materia<sup>14</sup>, no tipifica una violación del artículo 13 de la Constitución Política. Veamos porque:

a. La lectura sistemática de las normas reguladoras de los dos regímenes existentes para la recaudación y control del pago del impuesto sobre las ventas, muestra con claridad la manera como el régimen común se aplica de manera general de acuerdo con los requisitos señalados por la ley; el régimen simplificado aparece, entonces, como una excepción al ordenamiento común, buscando amparar, bajo el imperio de ciertas normas, a agentes económicos que cuentan con menos recursos, pero cuya tributación resulta vital para el adecuado funcionamiento del Estado. Para el efecto de determinar quién ha de pertenecer a este régimen, el legislador establece criterios que se amparan en el ejercicio ponderado -en los términos ya referidos- de su libertad de configuración legal.

Sin duda, los resultados del empleo de esta facultad se traducen en consecuencias jurídicas tangibles que crean dos categorías de responsables del impuesto sobre las ventas, pero dicha atribución, antes de convertirse en una forma de discriminación, es una diferenciación fundada precisamente en las circunstancias de cada sujeto pasivo -principio de

equidad-. En este orden de ideas, los comerciantes sometidos al régimen común -sin duda, más poderosos que los pertenecientes al régimen simplificado- son la piedra angular sobre la que se estructura todo el sistema de recaudación del IVA, y por esa razón, están sometidos a especiales mecanismos de control, que al tiempo que crean mayores responsabilidades sobre su cabeza -en armonía con el monto de las transacciones que realizan-, hace necesario que se establezcan mecanismos rigurosos para demostrar el cumplimiento de las obligaciones legales, expresadas, por ejemplo, en la posibilidad de cambiarse al régimen simplificado.

a. Los comerciantes pertenecientes al régimen común son, entonces, verdaderos agentes del Estado respecto de la recaudación y pago del impuesto sobre las ventas, y si bien en esta tarea comparten dicha responsabilidad junto a otros operadores del mercado de bienes y servicios, el suyo es un sistema autónomo y general que ha sido detalladamente definido por el legislador y que, siguiendo criterios objetivos, crea cargas más o menos gravosas, pero en ningún momento irrazonables o desproporcionadas. No cabe duda de que tras la promulgación de un precepto como el que se demanda, lo que está en juego es la posibilidad de articular herramientas que hagan efectivo el control en el pago de los impuestos -con los consiguientes beneficios para la economía nacional-, desestimulando la evasión y el fraude a la ley<sup>15</sup>.

a. La comparación que intenta realizar el actor respecto de la manera como son regulados algunos aspectos, tanto en el régimen común como en el simplificado, no sirve de sustento para demostrar la presunta violación del derecho a la igualdad, pues se trata de eventos totalmente diferentes. De una parte, el artículo 499 del Estatuto Tributario, se encarga de señalar los requisitos que ha de cumplir quien decide ingresar al sistema nacional de tributación como responsable del cobro del impuesto sobre las ventas bajo el régimen simplificado; cosa distinta ocurre en el caso contemplado en el artículo 505 E.T, pues allí estamos frente a un comerciante que estando sometido al régimen común decide pasarse al simplificado librándose del cumplimiento de ciertas obligaciones y renunciando a la tarea de control en el pago de un impuesto respecto del cual, los comerciantes y el Estado comparten la responsabilidad de supervisión. En este orden de ideas, no parece desproporcionado que

el término establecido en uno y otro caso para demostrar el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley sea distinto, pues lo que está en juego no es una simple formalidad, ni se agota tampoco en la consideración de las calidades particulares de cada sujeto pasivo; buena parte de la eficacia de la que depende la administración tributaria de un país radica en la creación de un sistema de información que permita conocer con precisión, más allá de las fluctuaciones del momento, la situación real de sus contribuyentes y dispensar así, el tratamiento que cada circunstancia requiere.

a. No es de recibo, entonces, el argumento que quiere ver en la actual situación económica una razón suficiente para atacar la constitucionalidad de la norma acusada, pues aunque la Corte no ha sido indiferente a hacer consideraciones basadas en el estado de la economía nacional para estudiar los preceptos demandados por los particulares, el sistema de cambio del régimen común al simplificado, precisamente se sustenta en las variaciones en el comportamiento de los comerciantes durante un período -tres años- suficientemente razonable como para suponer que su situación no se debe a los avatares del mercado, sino a una circunstancia definitiva. Con esta prescripción se logra, por otro lado, perfilar un régimen impositivo suficientemente ordenado para que sea posible el control efectivo de las actividades de los contribuyentes y, en ese sentido, lograr significativa y real disminución del fraude o el deseo de evadir las obligaciones tributarias.

Por estas razones, el artículo 505, parcial, del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 25 la Ley 223 de 1995 será declarado exequible.

## I. 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,

### RESUELVE:

Primero.- Declarar EXEQUIBLE el aparte demandado del artículo 505 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 25 de la Ley 223 de 1995.

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

FABIO MORON DIAZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Magistrada (E)

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

Magistrada (E)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (E)

1 Sentencia C-222 de 1.995, M.P. Dr. Hernández Galindo

2 Sentencias C-530 de 1.993, M.P. Dr. Martínez Caballero, y C-296 de 1.999, M.P. Dra. SÁCHICA de Moncaleano.

3 Cfr. 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.

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

5 Cfr. Artículo 363 de la Constitución Política.

6 Cfr. Artículo 429 E.T. y Concepto de la DIAN 61175 de 31 de julio de 1997.

7 Cfr. Parágrafo del artículo 437-1 E.T.

8 Cfr. Concepto de la DIAN 61175 de 31 de julio de 1997.

9 Cfr. Artículo 509 E.T.

10 Cfr. Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-327 de 1999 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

11 Cfr. Artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política.

12 Cfr. Artículo 338 de la Constitución Política. En el mismo sentido puede consultarse la sentencia C-583 de 1996. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

13 Corte Constitucional Sentencia C-222 de 1995. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

15 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-674 de 1999. MM.PP. Alejandro Martínez Caballero, Alvaro Tafur Gálvis.