

Sentencia C-150/97

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Fijación legal de los responsables

La ley misma es la que ha establecido quiénes son los responsables del impuesto sobre las ventas.

AGENTES DE RETENCION EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Designación por la DIAN

Las personas a las que se les impone la obligación de actuar como agentes retenedores deben tener la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas. En efecto, actuarán como agentes retenedores “Los responsables del impuesto sobre las ventas que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas”. No tiene ningún asidero la afirmación acerca de que a través de la designación de agentes retenedores que hace la DIAN se está definiendo quiénes son sujetos pasivos del impuesto sobre las ventas, pues los responsables del impuesto ya han sido señalados por la ley y uno de los requisitos para ser designado como agente es precisamente el de ser sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas. La designación que hace la DIAN tiene efectos únicamente en punto a las obligaciones que emanan del carácter de retenedor del impuesto. Pero la retención en la fuente, no constituye un impuesto sino un instrumento para el recaudo de los tributos.

PRINCIPIO Y DEBER DE SOLIDARIDAD-Designación de agentes retenedores

Es la misma Ley la que autoriza a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que mediante resolución designe entre las personas responsables del impuesto sobre las ventas a los agentes retenedores de ese tributo. Es decir, las obligaciones de carácter administrativo tributario que emanarían de la resolución de la DIAN tienen una base legal. A su turno, esta norma legal tiene fundamento constitucional en el principio y deber de solidaridad consagrado en la Carta Política, pues el sistema tributario es el efecto agregado de la solidaridad de las personas.

DEBER DE SOLIDARIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

El deber de solidaridad en materia tributaria fue concretado por la misma Constitución, la cual expresa que es obligación de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Esta norma comporta no sólo la obligación de pagar cumplidamente al Estado los tributos, sino también el deber de colaborar para que el sistema tributario funcione de la forma más eficiente posible, de manera que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para atender sus compromisos.

AGENTES DE RETENCION EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Finalidad

La designación de agentes retenedores del impuesto a las ventas tiene por fin garantizar un mejor recaudo de ese impuesto. La Constitución dispone que al Presidente de la República – y por lo tanto, a sus agentes – le corresponde “velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos”. Ello, sin embargo, no obsta para que la Ley, por razones de eficiencia en la recolección de los tributos, autorice a la Administración para llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo. Al hacerlo, la Ley está simplemente desarrollando la norma constitucional que establece el deber de solidaridad de las personas y los ciudadanos en materia tributaria.

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Límites en designación de agentes retenedores

La norma demandada otorga un cierto margen de discrecionalidad a la DIAN para determinar cuáles de las personas responsables del impuesto sobre las ventas serán agentes retenedores del mismo impuesto. Sin embargo, esta discrecionalidad no debe confundirse con la arbitrariedad. Ello significa que la DIAN, en el momento de decidir acerca de quiénes serán retenedores, debe tener en cuenta las condiciones de las personas sobre las que podría imponerse esa carga, de manera que ésta solamente se extienda a las personas que materialmente pueden asumirla, de tal manera que con sus actos no afecte la libre empresa ni establezca discriminaciones inaceptables que puedan causar una vulneración de la libre competencia. El hecho de que la norma examinada no contemple ninguna restricción para la DIAN en el ejercicio de la competencia de designar a los agentes retenedores del impuesto sobre las ventas, no significa que ella posea una facultad absolutamente discrecional, pues la misma se sujeta a los límites impuestos por la Constitución Política y la ley.

Referencia: Expediente D-1415

Actor: Ramiro Rodríguez López

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 2 (parcial) del artículo 9º de la ley 223 de 1995 “Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”, numeral que constituye el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario

Magistrado Ponente:

Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Santa Fe de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de mil novecientos noventa y siete (1997). Aprobada por acta No. 12

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por su Presidente Antonio Barrera Carbonell, y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz, José Gregorio Hernández Galindo, Hernando Herrera Vergara, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

ha pronunciado la siguiente

S E N T E N C I A

En el proceso de constitucionalidad contra el numeral 2 (parcial) del artículo 9 de la Ley 223 de 1995 “Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”, numeral que constituye el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

I. TEXTO DE LA NORMA REVISADA

Ley 223 de 1995

(diciembre 20)

“Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”

(...)

Artículo 9 Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 437-2. Agentes de Retención en el Impuesto sobre las Ventas.

Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

“1. Las siguientes entidades estatales:

“La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales , las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten , en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2- Los responsables del impuesto sobre las ventas que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.

3. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional , con relación a los mismos.

4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.

Parágrafo. La venta de bienes, o prestación de servicios que se realice entre agentes de retención del impuesto sobre las ventas de que tratan los numerales 1 y 2 de este artículo no se registrará por lo previsto en este artículo”.

(se subraya la parte demandada del texto)

II. ANTECEDENTES

1. El Congreso de la República expidió la Ley 223 de 1995, publicada en el Diario Oficial N° 42.160, del 22 de diciembre de 1995.

2. El ciudadano Ramíro Rodríguez López demandó el numeral 2 (parcial) del artículo 9 de la ley 223 de 1995, por considerarlo violatorio del artículo 338 de la Constitución Política.

3. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino en el proceso, mediante escrito del día 9 de septiembre de 1996, con el fin de impugnar la constitucionalidad de la norma .

4. El 3 de octubre de 1996, el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino en el proceso de la referencia con el fin de defender la constitucionalidad de la norma acusada.

5. El 3 de octubre de 1996 se recibió en Secretaría un escrito de oposición a la demanda, presentado por el representante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

6. El Procurador General de la Nación, mediante concepto del 31 de octubre de 1996, solicitó a esta Corporación declarar exequible el aparte del artículo demandado.

III. CARGOS E INTERVENCIONES

Cargos de la demanda

El demandante considera que el texto acusado es violatorio del inciso primero del artículo 338 de la Constitución Política, que establece que las leyes, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos pasivos de los impuestos. La atribución que concede la norma acusada a la Administración de Impuestos para designar nuevos agentes de retención del impuesto sobre las ventas atenta contra el mencionado precepto constitucional, por cuanto “tales agentes de retención adquieren el carácter de sujetos pasivos respecto de

dichos tributos, al convertirse en responsables de los mismos”.

Fundamenta su aserto en los artículos 4° del Estatuto Tributario, el cual preceptúa que “para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable”; 370, que consagra la obligación del agente de retención de responder por las sumas que habría debido retener o percibir, aun cuando dicho agente conserva el derecho de exigir al contribuyente el reembolso de lo pagado; y 371 y 372, que señalan varios eventos de responsabilidad solidaria respecto de las sanciones por retención y de las sumas retenidas y percibidas.

El actor sintetiza de la siguiente forma su acusación contra la norma demandada: “La Constitución Política exige la determinación de los sujetos pasivos de los impuestos en forma concreta por parte de la ley, las ordenanzas o los acuerdos; los agentes de retención son contribuyentes y responsables del IVA, es decir que se trata de sujetos pasivos del mismo; la norma demandada faculta a autoridades administrativas para designar personas que serán agentes de retención del IVA, luego, la disposición impugnada es inconstitucional y debe ser retirada del ordenamiento”.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El interviniente destaca que la figura de la retención en materia del impuesto sobre las ventas “consiste en un sistema que busca el recaudo anticipado del tributo por parte del Gobierno nacional a través de agentes de los sectores público y privado, agentes éstos que realizan una liquidación y una detracción de parte del gravamen aplicable a la operación de venta de bienes y/o de prestación de servicios”. Estima que la equivalencia de los términos “contribuyente” y “responsable”, contemplada en el artículo 4 del Estatuto Tributario, “implica que al agente retenedor se le hacen exigibles los impuestos que debe liquidar, detraer y administrar en representación del ente estatal”. Por ello, concluye que “de las normas tributarias vigentes sí pueden asimilarse las figuras de sujeto pasivo, responsable y retenedor en materia del impuesto sobre las ventas, pues las obligaciones estatuidas así lo pregonan”.

El Instituto de Derecho Tributario aclara que el artículo 437-2 fue adicionado al Estatuto Tributario mediante el artículo 9 de la Ley 223 de 1995. Por esta razón, considera que la demanda debió haberse dirigido contra el aparte del numeral 2 del artículo 437-2 del

Estatuto Tributario. No obstante, agrega que el error no afecta la validez de la demanda.

Aclara el interviniente que la figura de los “grandes contribuyentes” fue creada mediante el Decreto 624 de 1989, y se encuentra actualmente contemplada en el artículo 562 del Estatuto Tributario. La facultad de determinar quiénes se ajustarían a esta categoría se defirió a la DIAN, entidad que, sin embargo, al momento de realizar la clasificación, debe tener en cuenta, con respecto al afectado, cuál es su volumen de operaciones y cuál su importancia dentro del recaudo tributario general.

En el artículo 473-2 del Estatuto Tributario se contempla que serán retenedores del impuesto sobre las ventas los grandes contribuyentes y las personas que designe la DIAN, mediante resolución. Para el interviniente, el punto central a dilucidar en el presente proceso de constitucionalidad es precisamente la facultad que se le otorga a la DIAN para que señale “mediante resolución”, en cualquier momento y sin tener que ceñirse a ningún criterio, quiénes deben asumir la posición de “agentes de retención”. Manifiesta al respecto: “Dejar en cabeza de la DIAN el señalamiento de quiénes actuarán como ‘agentes de retención en el impuesto sobre las ventas’ sin indicar para ello los parámetros a considerar es, simple y llanamente, permitir que la dependencia oficial, a su arbitrio y sin límite alguno, instituya como tales a cualquiera persona, sean cuales fueren sus circunstancias y con la única condición de ser ‘responsable del impuesto sobre las ventas’.”

Al respecto recuerda que el artículo 338 de la Constitución establece que corresponde al Congreso, a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Distritales y Municipales la imposición de contribuciones fiscales o parafiscales en tiempo de paz, al tiempo que indica que las leyes, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Y aun cuando esta norma debe interpretarse en armonía con el numeral 20 del artículo 189, que le asigna al Presidente de la República la obligación de “velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos”, debe concluirse que “al Presidente de la República y a sus agentes no les es dable decretar impuestos como tampoco señalar sus sujetos activos y pasivos, los hechos que los generan y las tarifas que se cobrarán”. De ello se desprende que no puede dejarse en cabeza de la DIAN el señalamiento de quiénes deben actuar como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas, sin indicar para ello los parámetros a considerar.

Concluye que “el señalamiento de los ‘agentes de retención’ tiene connotaciones equivalentes a la responsabilidad pasiva de los impuestos”. Tanto de los deberes radicados en cabeza de los agentes como de las consecuencias de su desatención se puede concluir que se han creado verdaderas obligaciones sustanciales, y no sólo formales, a cargo de los retenedores del impuesto sobre las ventas. Y en virtud del texto legal demandado resulta que la institución de los agentes de retención como sujetos pasivos de obligaciones tributarias no ocurre mediante ley sino a través de una resolución de la DIAN, la cual tiene como único parámetro para tomar una decisión de este orden la de que el futuro agente retenedor debe tener la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas.

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Manifiesta el representante del Ministerio que los elementos de la obligación tributaria deben ser fijados por los órganos de representación popular. Uno de los elementos de la obligación tributaria es el sujeto pasivo, el cual puede ser definido como la persona que, por la realización activa o pasiva de un determinado hecho gravable, debe cancelar el valor de la tarifa del tributo respectivo.

El agente retenedor de un determinado tributo no constituye uno de los elementos de la obligación tributaria y, por lo tanto, no debe ser fijado por un órgano de representación popular en el momento de la creación de un impuesto. El surge y obtiene sus características en un momento distinto, el del recaudo mismo del tributo. Por lo tanto, la existencia o no de agentes retenedores “para nada muta la naturaleza de la obligación tributaria, pues la misma no puede hacerse depender de la forma en que se recaude sino de la forma en que se constituye”.

Para el interviniente, mientras que el fundamento constitucional de la determinación del sujeto pasivo tributario se encuentra en el artículo 338 de la Constitución, la base constitucional de la figura de los agentes retenedores se encuentra en el artículo 189, numeral 20, que consagra la función del Presidente de la República de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos.

Manifiesta que, dado que el recaudo del impuesto no forma parte de los elementos del tributo en sí mismo considerado, la determinación de los agentes retenedores puede realizarse por medio de resoluciones de la DIAN, como consagra el texto demandado.

Finalmente, aclara que cuando la norma acusada establece quiénes son los agentes retenedores para el impuesto sobre las ventas, no define el sujeto pasivo del impuesto mencionado. Este se encuentra determinado en los artículos 437 y 4 del Estatuto Tributario.

Intervención del representante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales UAE

El ciudadano interviniente manifiesta su desacuerdo con la afirmación del actor respecto a que los agentes de retención de impuesto a las ventas sean sujetos pasivos de dicho impuesto. Considera que el demandante parte del supuesto equivocado de atribuir al agente retenedor del impuesto a las ventas el carácter de contribuyente, por ser responsable de su recaudo, pues la ley no le otorga tal calidad ni permite llegar a esa conclusión. Estima que no se pueden asimilar los términos “contribuyente” y “responsable”, como lo hace el actor.

Manifiesta que los agentes de retención tienen la función de colaborar con el fisco en el recaudo oportuno del impuesto, pero que ello no significa que pueda considerárseles como sujetos pasivos del impuesto, pues ellos no son los que deben soportar la carga económica impositiva, sino exclusivamente el contribuyente.

Agrega que los responsables del impuesto a las ventas no tienen el carácter de contribuyentes “a pesar de ser ambos solidariamente responsables ante el fisco, pues en últimas el agente no pierde su derecho de reembolso contra el contribuyente cuando aquel satisfaga su obligación”.

Puesto que los agentes de retención no son sujetos pasivos del impuesto a las ventas es ajustado a la Constitución el aparte de la norma demandada, “ya que la DIAN perfectamente puede designar mediante resolución los agentes de retención en el impuesto sobre las ventas, en razón a que no se vulnera el inciso primero del artículo 338 de la Constitución Política por cuanto no se está designando un nuevo sujeto pasivo del impuesto a las ventas, sino que se está designando un nuevo agente de retención”.

Añade que el actor interpreta equivocadamente el artículo 4 del Estatuto Tributario, dado que al aseverarse en éste que los términos contribuyente y responsable se considerarán como sinónimos se hace referencia al impuesto sobre las ventas y no al mecanismo de recaudo del mismo.

Concepto del Procurador General de la Nación (E)

El representante del Ministerio Público considera que el demandante basa su argumentación en el significado que otorga a algunos términos que el Estatuto Tributario emplea para referirse a los distintos sujetos que intervienen en el proceso de constitución y recaudo de las obligaciones impositivas. Concretamente se refiere a la aseveración del demandante con respecto a que los agentes retenedores del IVA adquieren, dada su condición de responsables de dicho tributo, el carácter de sujetos pasivos del mismo, todo ello con base en la homologación que realizan los artículos 4, 370, 371, y 372 del Estatuto Tributario de los vocablos “responsable” y “contribuyente” para los efectos del IVA.

El Ministerio Público manifiesta que dentro de la estructura del sistema tributario colombiano se diferencia claramente el sujeto pasivo de una obligación tributaria del agente retenedor de la misma. El sujeto pasivo es “la persona que por la realización activa o pasiva de un determinado hecho gravable, debe cancelar el valor de la tarifa del tributo respectivo”. Esta figura constituye uno de los elementos básicos de toda obligación tributaria y, según el artículo 338 de la Constitución, debe ser determinada necesariamente por los órganos de representación popular a través de las leyes, las ordenanzas y los acuerdos, lo cual implica que su fijación es indelegable en otras autoridades públicas.

Por su parte, el agente retenedor “es la persona encargada de recaudar un determinado tributo, condición que no se considera esencial de éste, por lo que no se hace necesaria su determinación en el momento de la imposición del mismo. Su función primordial consiste precisamente en prestar su colaboración con el fisco en el recaudo oportuno del impuesto, razón por la cual no pueden ser considerados como sujetos pasivos de éstos, dado que en estricto sentido, no son ellos quienes deben soportar la carga económica impositiva, la cual recae sobre el contribuyente”. Esta figura tiene su fundamento constitucional en la facultad que se le otorga al Presidente de la República de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos, consagrada en el art. 189, numeral 20, de la Constitución.

La existencia del agente retenedor no modifica para nada la naturaleza de la obligación tributaria: “no siendo el recaudo del tributo uno de los elementos esenciales exigidos por la norma constitucional para su configuración, la determinación de los agentes retenedores no

debe, por ende, hacerse por ley en sentido formal, sino que la misma puede realizarse a través de actos jurídicos distintos, emanados de la Administración, como en el caso de las resoluciones expedidas por la DIAN”.

Los términos “contribuyente” y “responsable” no tienen la misma significación. En el artículo 4 del Estatuto Tributario estos vocablos se encuentran referidos al impuesto sobre las ventas y no al mecanismo de recaudo del mismo y “si bien es cierto que el agente retenedor puede llegar a ser eventualmente responsable solidario junto con el contribuyente ante el fisco por el recaudo del impuesto a las ventas, no por ello adquiere la calidad de tal, pues en últimas el agente no pierde su derecho de reembolso contra el contribuyente cuando aquél satisfaga su obligación”.

FUNDAMENTOS

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda, en los términos del artículo 241-4 de la Constitución Política.
2. Se trata de establecer si la atribución que la norma acusada concede a la DIAN para determinar, por medio de una resolución, quiénes serán agentes retenedores del impuesto a las ventas, viola el artículo 338 de la Constitución, que establece que únicamente la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden fijar directamente los sujetos pasivos de los impuestos.

El Estado social de derecho y el mecanismo de la retención en la fuente

3. Como se ha manifestado ya en varias sentencias de esta Corporación¹, la declaración de que Colombia es un Estado Social de Derecho (CP, art. 1) implica la obligación del Estado de desarrollar actividades encaminadas a garantizar la vigencia real de los derechos fundamentales de los asociados. La actuación del Estado es particularmente importante para la efectividad del derecho a la igualdad (CP, art. 13), en razón de las evidentes desigualdades existentes en la sociedad y de la necesidad de garantizarles a todas las personas un mínimo nivel de vida y de oportunidades.

Para que el Estado colombiano pueda asumir las innumerables responsabilidades que emanan de su condición de Estado Social de Derecho es fundamental que cuente con los

recursos necesarios. De ahí la importancia de crear un sistema tributario eficiente que le permita recaudar debidamente los impuestos y disponer del flujo de capital requerido para asegurar la continuidad de sus labores.

La figura de la retención en la fuente surgió precisamente del afán de diseñar fórmulas más eficientes de recaudo de los impuestos. En Colombia se introdujo este mecanismo a través de la ley 38 de 1969, que se aplicó inicialmente a los pagos por concepto de salarios y dividendos, y se ha ido extendiendo paulatinamente a otros gravámenes. Varias son las ventajas que se le abonan a este tipo de recaudación de los impuestos. Entre ellas están: el cobro del impuesto en el momento de la obtención del ingreso le asegura al Estado que sus rentas no se ven menguadas por causa de la inflación; facilita el control de la evasión y la elusión fiscales; posibilita un recaudo más ágil y menos dispendioso tanto para la Administración como para los contribuyentes; favorece la disposición del contribuyente al pago del impuesto, dado que el dinero retenido no pasa por sus manos; y le permite al Estado contar con ingresos permanentes.

En la sentencia C-445 de 1995 (MP Alejandro Martínez Caballero) se pronunció esta Corte acerca de la importancia del mecanismo de la retención en la fuente para asegurar la eficiencia del sistema tributario que exige el artículo 363 de la Constitución:

“9- Es a la luz de este principio de eficiencia tributaria que se debe analizar la constitucionalidad de los mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria.

“Así, la retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos (CP art. 365). Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución, se ajustaba a ella, pues “favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades

de evasión y elusión fiscal”², lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, ‘es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad’³.

“(…)

“En tales circunstancias, la Corte considera que estos mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria -como las retenciones y los anticipos- encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria”.

Los sujetos pasivos del impuesto a la venta y la figura del agente retenedor

4. Manifiesta el demandante que la atribución que se concede a la DIAN mediante el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario atenta contra el artículo 338 de la Constitución. Considera que la facultad otorgada a la DIAN para determinar quién debe ser retenedor del impuesto sobre las ventas constituye en sí misma una autorización para que esa misma entidad establezca quiénes son los sujetos pasivos del impuesto sobre las ventas. Ello en vista de que las personas señaladas por la DIAN se convierten en responsables del impuesto sobre las ventas y de que el artículo 4 del Estatuto Tributario establece que para efectos de este impuesto los vocablos “responsable” y “contribuyente” son equivalentes.

Los argumentos del demandante poseen una estructura lógica convincente. Sin embargo, la Corte considera que parten de bases falsas con respecto al impuesto a las ventas y al mecanismo de la retención en la fuente.

La primera aclaración que cabe hacer es la de que la ley misma es la que ha establecido quiénes son los responsables del impuesto sobre las ventas. En efecto, en el artículo 437 del Estatuto Tributario, en la versión actualizada de acuerdo con las reformas introducidas por las Leyes 6 de 1992 y 223 de 1995, se precisa:

“Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto sobre las ventas:

“a) En las ventas, lo comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquéllos;

“b) En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de éstos;

“c) Quienes presten servicios;

“d) Los importadores, y

“e) Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.

“La responsabilidad se extiende también a la venta de bienes corporales muebles aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero respecto de cuya adquisición o importación se hubiere generado derecho al descuento.

“Parágrafo. A las personas que pertenezcan al régimen simplificado, que vendan bienes o presten servicios, les está prohibido adicionar al precio suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas. Si lo hicieren deberán cumplir integralmente con las obligaciones predicables de quienes pertenecen al régimen común” (subrayas no originales).

Es pertinente anotar que las personas mencionadas en el artículo transcrito son en realidad sujetos pasivos de jure del impuesto a las ventas, pues no de facto, dado que el costo económico del tributo es asumido en la práctica por el consumidor y que la obligación del comerciante y del vendedor del servicio se limita a tramitar el pago⁴.

Ahora bien, una lectura cuidadosa del artículo demandado permite inferir que las personas a las que se les impone la obligación de actuar como agentes retenedores deben tener la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas. En efecto, el artículo 437-2 establece en su numeral 2 que actuarán como agentes retenedores “Los responsables del impuesto sobre las ventas que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas” (subrayas no

originales).

Esta observación es corroborada por el numeral 2 del artículo 3 del decreto reglamentario 380 de 1996, en el cual se expresa que serán agentes retenedores del impuesto a las ventas:

“2. Los responsables del impuesto sobre las ventas, que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales haya catalogado o catalogue como grandes contribuyentes. Así mismo, las demás personas responsables del impuesto a las ventas, que mediante resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sean designadas como agentes de retención de este impuesto, a partir de la publicación de sus nombres en un diario de amplia circulación nacional”.

En consecuencia, no tiene ningún asidero la afirmación del demandante acerca de que a través de la designación de agentes retenedores que hace la DIAN se está definiendo quiénes son sujetos pasivos del impuesto sobre las ventas, pues los responsables del impuesto ya han sido señalados por la ley y uno de los requisitos para ser designado como agente es precisamente el de ser sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas.

Así las cosas, la crítica que se podría formular con respecto a la norma demandada no se puede sustentar en la afirmación de que en el texto atacado no están determinados los elementos del tributo contemplados en el artículo 338 de la Constitución Política.

Los deberes de los ciudadanos

5. Surge el interrogante acerca de si es aceptable que a través de una resolución de la DIAN se imponga a una persona las obligaciones que comporta la calidad de agente retenedor, con las sanciones que acarrea su incumplimiento. La pregunta se dirige en concreto a establecer si es válido constitucionalmente restringir la libertad de los sujetos económicos, imponiéndoles cargas de orden administrativo tributario.

A este respecto cabe señalar que es la misma Ley 223 de 1995 la que autoriza a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que mediante resolución designe entre las personas responsables del impuesto sobre las ventas a los agentes retenedores de ese tributo. Es decir, las obligaciones de carácter administrativo tributario que emanarían de la

resolución de la DIAN tienen una base legal. A su turno, esta norma legal tiene fundamento constitucional en el principio y deber de solidaridad consagrado en la Carta Política (CP, art. 1), pues, como ya se señaló en la sentencia C-015 de 1993 de esta Corporación, el sistema tributario es el efecto agregado de la solidaridad de las personas.

Por otro lado, el deber de solidaridad en materia tributaria fue concretado por la misma Constitución, la cual expresa, en el numeral 9 del artículo 95, que es obligación de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Esta norma comporta no sólo la obligación de pagar cumplidamente al Estado los tributos, sino también el deber de colaborar para que el sistema tributario funcione de la forma más eficiente posible (CP, art. 363), de manera que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para atender sus compromisos.

La designación de agentes retenedores del impuesto a las ventas tiene por fin garantizar un mejor recaudo de ese impuesto. La Constitución – en el numeral 20 del artículo 189 – dispone que al Presidente de la República – y por lo tanto, a sus agentes – le corresponde “velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos...”. Ello, sin embargo, no obsta para que la Ley, por razones de eficiencia en la recolección de los tributos, autorice a la Administración para llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo. Al hacerlo, la Ley está simplemente desarrollando la norma constitucional que establece el deber de solidaridad de las personas y los ciudadanos en materia tributaria.

Los límites de la discrecionalidad

6. Por las razones anteriores, la Corte declarará la constitucionalidad de la expresión acusada. Resta, sin embargo, hacer una precisión acerca de ella. La norma demandada otorga un cierto margen de discrecionalidad a la DIAN para determinar cuáles de las personas responsables del impuesto sobre las ventas serán agentes retenedores del mismo impuesto. Sin embargo, como se ha señalado en otras ocasiones, esta discrecionalidad no debe confundirse con la arbitrariedad⁶. Ello significa que la DIAN, en el momento de decidir acerca de quiénes serán retenedores, debe tener en cuenta las condiciones de las personas sobre las que podría imponerse esa carga, de manera que ésta solamente se extienda a las personas que materialmente pueden asumirla, de tal manera que con sus actos no afecte la

libre empresa ni establezca discriminaciones inaceptables que puedan causar una vulneración de la libre competencia, principios contenidos en el artículo 333 de la Constitución.

En conclusión, el hecho de que la norma examinada no contemple ninguna restricción para la DIAN en el ejercicio de la competencia de designar a los agentes retenedores del impuesto sobre las ventas, no significa que ella posea una facultad absolutamente discrecional, pues la misma se sujeta a los límites impuestos por la Constitución Política y la ley.

DECISION

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE, dentro de los términos expuestos en la presente sentencia, la expresión "...y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.", contenida en el numeral segundo del artículo 9 de la Ley 223 de 1995, que fue incorporado al Estatuto Tributario como el inciso segundo del artículo 437-2.

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

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Ver las sentencias C-540 de 1996, fundamentos 4 y 5; y C- 445 de 1995 (MP Alejandro Martínez Caballero), fundamento 6.

2C-015/93 MP Eduardo Cifuentes Muñoz

3Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta.

4 Ver al respecto las sentencias C-094 de 1993 (MP José Gregorio Hernández) y C-412 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), fundamento jurídico número 6.

5 Ver el aparte citado de la sentencia C-445 de 1995 (MP Alejandro Martínez) y las sentencias C-421 de 1995 (MP Jorge Arango Mejía) y C-015 de 1993 (MP Eduardo Cifuentes).

6 Ver, por ejemplo, las sentencias C-031 de 1995 (MP Hernando Herrera) y C-318 de 1995 , C-100 de 1996 y C-176 de 1996 (MP Alejandro Martínez).