C-209-93

Sentencia No. C-209/93

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL IMPUESTO

La atribución del Estado y el consecuente deber de las personas en materia de impuestos deben estar inscritos en el principio de legalidad, según el cual las competencias públicas son regladas, de suerte que sólo se pueden ejercer aquellas funciones que el derecho permita expresamente, y de la forma en que el propio ordenamiento lo establezca. La actividad fiscal es una acción pública y por tanto no escapa a tal principio de legalidad. Más aún, tratándose al mismo tiempo en este caso de un deber de las personas, la sujeción al derecho debe ser particularmente celosa. Así se desprende, en materia institucional, de los artículos 1°, 3°, 6°, 121, 122 y 338 de la Constitución. Y respecto del contribuyente, la legalidad se traduce en el debido proceso que es necesario observar, al tenor del artículo 29 idem. Por tanto sólo se podrán gravar aquellas actividades y personas en los estrictos y precisos términos que las normas establezcan.

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO-Determinación

La calidad de responsable o sujeto pasivo al cual se refiere la regla acusada no se deriva de su condición o naturaleza jurídica sino que depende esencialmente de los actos que celebre. Se trata pues de una identificación del sujeto pasivo a partir de su actividad mas no de su naturaleza jurídica. Es una identificación funcional; no orgánica. En el inciso primero es lógico que el sujeto pasivo esté claramente determinado porque se trata de entidades que han obtenido autorización previa del Estado para realizar su actividad financiera. Pero en el inciso segundo es natural que el sujeto pasivo sea indeterminado pero determinable, por lo siguiente: es indeterminado porque se carece de autorización estatal -necesitándola- y en consecuencia la persona se encuentra en el anonimato. Pero es determinable porque el ejercicio habitual de la actividad financiera, claramente determinado en la ley, hace surgir la identidad de la persona. En otras palabras, la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona y, por este camino, a la identificación del sujeto pasivo del impuesto, dándose así aplicación al principio de legalidad del tributo.

REF: Expediente N° D-212

Norma acusada: inciso final del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992

Magistrado Sustanciador:

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Santafé de Bogotá, junio siete (7) de mil novecientos noventa y tres (1993).

La Corte Constitucional de la República de Colombia,

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

Ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

En el proceso tramitado a raíz de la presentación de una acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 26 de la Ley 6a. de 1992.

I. ANTECEDENTES

1. De la norma objeto de revisión

El artículo 26 de la Ley 6a. de 1992 tiene el siguiente texto -en negrillas la parte acusada-:

Artículo 26. Responsabilidad y determinación en los servicios financieros:

“El artículo 443-1 del Estatuto Tributario quedará así:

“Artículo 443-1. Responsabilidad en los servicios financieros. En el caso de los servicios financieros son responsables, en cuanto a los servicios gravados, los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial, de naturaleza comercial o cooperativa; los almacenes generales de depósitos y las demás entidades financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, con excepción de los fondos mutuos de inversión, de las sociedades administradoras de fondos de pensiones y de cesantías y las sociedades fiduciarias.

“Igualmente, son responsables aquellas entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares a las de las entidades señaladas en el inciso anterior, estén o no sometidas a la vigilancia del Estado”.

2. De la demanda

El ciudadano Mauricio Alfredo Plazas Vega solicitó la inexequibilidad del segundo inciso del artículo 443-1 del llamado Estatuto Tributario, modificado por el artículo 26 de la Ley 6a del 30 de junio de 1992. El actor fundamenta su demanda en las siguientes consideraciones:

a) El inciso demandado no sólo desconoce el principio según el cual la creación de un impuesto está reservada a la ley, sino que deja en situación de incertidumbre a los contribuyentes porque permite que el reglamento y, lo que resulta aun más grave, que sean los funcionarios de la administración, los que definan el aspecto personal pasivo de la obligación tributaria. La ley acusada infringió claros imperativos de la Carta cuyo sentido no es otro que el de garantizar a las personas que todos los elementos de los impuestos, con cuyo pago deben contribuir “al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”, sean previstos de manera precisa y completa por el órgano de representación popular competente.

b) La precisión del legislador en materia tributaria debe ser absoluta porque, de otra manera,

pueden generarse en la práctica perniciosos efectos de iniquidad y arbitrariedad que contrastan con el denominado “principio de certeza” que tiene su origen en la violación del principio de legalidad.

c) Entre el inciso primero y el segundo se establece un notorio contraste. Mientras el primero sí indica con precisión las entidades que son sujetos pasivos de la obligación tributaria, el segundo no lo hace en realidad y deja esa precisión al criterio de la administración.

d) El inciso acusado viola el artículo 338 de la Constitución porque no fija “directamente” el sujeto pasivo de la obligación tributaria relacionada con el impuesto sobre las ventas por la prestación de servicios financieros. Como corolario de esa misma omisión, tampoco precisa dicha norma “el hecho gravable” porque, según lo tiene establecido la doctrina, para que se consolide el presupuesto de hecho de la obligación tributaria se requiere que concurran los elementos espacial (territorio), temporal (ley aplicable), objetivo (actividad gravada) y personal (sujetos activos y pasivos).

e) La violación del artículo 338 implica el desconocimiento del artículo 3º de la Carta porque al deferir al reglamento, y aún a los funcionarios de impuestos, la facultad de definir el aspecto personal pasivo del hecho generador, ignora que la soberanía popular debe ser ejercida en los términos establecidos por la Constitución. Ello conlleva igualmente al quebrantamiento del numeral 12 del artículo 150 porque permite que no sea el Congreso el organismo encargado de crear el impuesto, si se tiene en cuenta que la fijación de los sujetos de los tributos es parte fundamental de su creación.

f) En conclusión se conduce a un ejercicio de la potestad reglamentaria contrario a las previsiones de la Carta y, por este motivo, viola lo dispuesto por el artículo 189, numeral 11, en la misma medida en que implica la expedición de decretos reglamentarios, resoluciones y órdenes que no se limiten a procurar la cumplida ejecución de la ley sino que subsanen las omisiones de la misma mediante la regulación de aspectos que, como el del sujeto pasivo de la obligación tributaria, son de competencia exclusiva del Congreso.

3. De la intervención institucional

La Dirección de Impuestos Nacionales presentó oportunamente un memorial en el proceso de la referencia, con el fin de defender la constitucionalidad de la norma acusada. Los siguientes son los principales argumentos consignados en dicho memorial:

La parte demandada del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992 no ha quebrantado la previsión del artículo 338 inciso primero de la Carta, pues la norma legal se está refiriendo al responsable del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios financieros y no al sujeto pasivo de la obligación tributaria, al que se refiere el precepto constitucional.

Los artículos 420 literal b), 436 del Estatuto Tributario señalaron como hecho gravable la prestación de servicios financieros en el territorio nacional; y el artículo 476 del mismo Estatuto estableció los servicios exceptuados de impuesto y allí no se nombró a los servicios financieros.

En ese orden de ideas, los servicios financieros, al no estar dentro de la enumeración del

artículo 476 y en las demás normas que en forma expresa excluyen algunos servicios del tributo, son hechos generadores del impuesto.

La Dirección de Impuestos Nacionales concluye:

Dentro del contexto anteriormente planteado resultaría que la previsión del artículo 338 inciso primero de la Constitución Nacional, en cuanto establece la obligatoriedad por parte de la ley de fijar directamente el sujeto pasivo del impuesto, no ha sido quebrantado por el artículo 26 de la Ley 6ª de 1992, pues esta norma legal se está refiriendo a los responsables del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios financieros, aspecto no contemplado en este precepto constitucional.

La vista fiscal solicitó a la Corte Constitucional en su concepto de rigor declarar INEXEQUIBLE la norma revisada, con fundamento en el siguiente argumento:

En el caso de los servicios financieros, no existe duda que los sujetos pasivos responsables o contribuyentes son los que prestan los servicios gravados, independientemente si la carga pecuniaria del tributo debe soportarla otro.

El sujeto de iure o directamente incidido, paga el impuesto al fisco, pero su valor pecuniario lo transfiere total o parcialmente al comprador o sujeto de facto. Sin embargo, el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria o crédito fiscal es el autor del hecho imponible, con quien el fisco traba su relación.

No puede hallarse ajustada a la Constitución una norma que establece un sujeto pasivo indefinido o impuesto susceptible de aplicación analógica, pues ello conduce a trasladar la función de establecer contribuciones a órganos distintos del competente, vulnerándose así el mandato constitucional contenido en el artículo 338, concluye la vista fiscal.

Cumplidos, como están, los trámites previstos en la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a decidir el asunto por medio de esta sentencia.

II- FUNDAMENTO JURIDICO

1. Competencia

Es competente la Corte Constitucional para conocer del negocio de la referencia, toda vez que el artículo 241 numeral 4° de la Carta Política le atribuye a esta Corporación la facultad de conocer de las demandas contra las leyes que en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad presenten los ciudadanos, como en este caso.

2. Del marco constitucional de los impuestos

Colombia es un Estado social de derecho, según el artículo 1° de la Constitución, que tiene como presupuesto el cumplimiento efectivo de unos altos fines de inspiración humanista, de conformidad con los artículos 2° -fines esenciales- y 365 -finalidad social del Estado- idem.

El Estado social de derecho, justamente por su carácter “social”, tiene obligaciones prestacionales adicionales al simple Estado de derecho tradicional, las cuales debe financiar

debidamente. Es por ello que el artículo 43 transitorio de la Constitución establece que “para financiar el funcionamiento de las nuevas instituciones y atender las obligaciones derivadas de la reforma constitucional… el Congreso podrá, por una sola vez, disponer ajustes tributarios cuyo producto se destine exclusivamente a la Nación. Fue en este sentido justamente que se expidió la Ley 6a. de 1992 que nos ocupa.

Para el logro efectivo de tales objetivos sociales es necesario que el Estado se provea de los recursos económicos necesarios con el objetivo de asegurar su adecuada financiación. Tales recursos el Estado los arbitra mediante diferentes fuentes de financiamiento, entre las que se destaca la obligación tributaria.

La obligación tributaria es un vínculo de derecho público mediante el cual el Estado puede exigir unilateral y obligatoriamente una prestación de carácter pecuniario cuando se realiza un hecho que la ley considera como generador del impuesto.

Y si el cobro de tributos es una competencia del Estado, ello es al mismo tiempo un deber para la persona.

En efecto, el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política establece el siguiente deber de toda persona:

Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Ahora bien, la atribución del Estado y el consecuente deber de las personas en materia de impuestos deben estar inscritos en el principio de legalidad, según el cual las competencias públicas son regladas, de suerte que sólo se pueden ejercer aquellas funciones que el derecho permita expresamente, y de la forma en que el propio ordenamiento lo establezca.

La actividad fiscal es una acción pública y por tanto no escapa a tal principio de legalidad. Más aún, tratándose al mismo tiempo en este caso de un deber de las personas, la sujeción al derecho debe ser particularmente celosa.

Así se desprende, en materia institucional, de los artículos 1°, 3°, 6°, 121, 122 y 338 de la Constitución. Y respecto del contribuyente, la legalidad se traduce en el debido proceso que es necesario observar, al tenor del artículo 29 idem.

Por tanto sólo se podrán gravar aquellas actividades y personas en los estrictos y precisos términos que las normas establezcan.

En este sentido, el constituyente ha atribuído a las corporaciones públicas de origen popular la fijación de los impuestos.

Ello es la consagración del principio liberal clásico según el cual “no hay impuesto sin representación”.

Tal principio lo establece el artículo 338 de la Constitución:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos

distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, 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.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo (negrillas fuera de texto).

Para los impuestos del nivel nacional en particular, la Carta Política ha atribuído su fijación al Congreso de la República, según el artículo 150 numeral 12 de la Carta, que dice:

Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

3. Del impuesto a las ventas

El impuesto a las ventas, también conocido como impuesto al valor agregado -IVA-, es un impuesto indirecto, porque entre el contribuyente y el beneficiario media un intermediario que recauda el tributo.

En efecto, en el impuesto a las ventas el sujeto activo del vínculo jurídico es la nación; el sujeto pasivo se denomina técnicamente “responsable”, para diferenciarlo del contribuyente, quien efectivamente asume la carga económica del impuesto. La causa mediata de la obligación tributaria es la ley y la causa inmediata es el hecho imponible. El objeto es el pago, esto es, una obligación de dar, la cual tiene obligaciones accesorias, tales como la de declarar, registrarse, llevar contabilidad, facturar e informar.

A continuación se estudiarán los criterios legales de definición o identificación de los sujetos pasivos del impuesto a las ventas en general, así como del sujeto pasivo en el caso sub-júdice en particular.

3.1. REGLA GENERAL: definición del sujeto pasivo del impuesto a las ventas por la actividad que realiza (Criterio funcional).

El principio general en materia de impuesto a las ventas es que el sujeto pasivo del impuesto a las ventas es la entidad que ofrece bienes y servicios en el mercado, de conformidad con el artículo 437 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992.

Obsérvese que el sujeto pasivo se define por la actividad que realiza -prestar servicios-, sin importar quién lo hace. Además dicho sujeto es la entidad que desarrolla la actividad gravada -responsable del impuesto- mas no el que paga el impuesto -contribuyente-.

Tal afirmación encuentra respaldo en la propia legalidad tributaria en materia de impuesto a las ventas.

Por ejemplo, el impuesto a las ventas recae sobre las transacciones básicas y generales contempladas en el artículo 420 del Estado Tributario, a saber:

a) Las ventas…

b) La prestación de los servicios…

c) La importación de bienes corporales…

Así mismo en el artículo 437 del mismo Estatuto Tributario, cuando define quienes son responsables del impuesto, se dice:

Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos…

Son responsables del impuesto:

a) En las ventas, los comerciantes (…)

y quienes sin poseer tal carácter ejecuten habitualmente actos similares a los de aquéllos.

b) (…)

c) Quienes presten los servicios gravados.

Obsérvese aquí, además de enfatizar que es la transacción y no la naturaleza jurídica del sujeto lo que determina su condición legal de responsable del impuesto, cuando se trata de la prestación de servicios -y esto atañe a la estructura del gravamen, insiste la Corte-, en principio son responsables del mismo quienes presten el servicio.

En otras palabras, la calidad de responsable o sujeto pasivo al cual se refiere la regla acusada no se deriva de su condición o naturaleza jurídica sino que depende esencialmente de los actos que celebre. Se trata pues de una identificación del sujeto pasivo a partir de su actividad mas no de su naturaleza jurídica. Es una identificación funcional; no orgánica.

Tal tesis encuentra respaldo en las afirmaciones del demandante, las cuales acogió el Procurador General y comparte ahora la Corte:

En algunos tributos, y particularmente en el impuesto sobre las ventas, suele ocurrir que la simple descripción del aspecto objetivo, o presupuesto fáctico, del hecho generador implícita e inequívocamente conlleva la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria. En el hecho generador constituído por la venta de bienes corporales muebles, para citar un ejemplo, la situación de sujeto pasivo se predica de la persona o entidad a la cual puede atribuirse el verbo rector comprendido por el tipo tributario, es decir del vendedor. Y en lo

que atañe al hecho generador representado por la prestación de servicios en general, el deudor legal es la persona o entidad que realiza la operación gravada, es decir el prestador del servicio.

3.2. EXCEPCION A LA REGLA GENERAL: definición del sujeto pasivo del impuesto a las ventas por la calidad de la persona que surge en virtud de autorización (Criterio orgánico o subjetivo).

El sujeto pasivo del impuesto a las ventas en materia de servicios financieros es un sujeto calificado o especial, pues sólo pueden prestar tales servicios las personas expresamente autorizadas por la ley. Ello nos conduce a analizar la teoría de la autorización, como se procede a continuación.

Las actividades relacionadas con la captación de ahorros públicos requieren autorización previa por parte del Gobierno. Así lo dispone el artículo 335 de la Carta, que reza:

Las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos de captación a las que se refiere el literal d) del numeral 19 del artículo 150 son de interés público y sólo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado, conforme a la ley, la cual regulará la forma de intervención del Gobierno en estas materias y promoverá la democratización del crédito.

Y en concordancia con este precepto el literal d) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución Política establece lo siguiente:

Corresponde al congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

… 19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el gobierno para los siguientes efectos:

… d) Regular las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público.

Fue en desarrollo de este precepto constitucional que se expidió la Ley N° 35 de enero 5 de 1993, “por la cual se dictan las normas generales y se señalan en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular las actividades financiera, bursátil y aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados por el público y se dictan otras disposiciones en materia financiera y aseguradora”.

Mediante esta Ley se determinan los objetivos de la intervención en las actividades mencionadas buscando la prevalencia del interés público y el fomento de la libre competencia.

El artículo 3° de la Ley desarrolla los instrumentos de intervención, que para el caso es la facultad estatal para:

a) Autorizar las operaciones que puedan realizar las entidades objeto de intervención en desarrollo de su objeto principal permitido en la ley;

Ahora bien, obsérvese que las actividades financieras de que trata la Ley 35 de 1993 tienen una característica que es necesario poner de relieve en el caso que nos ocupa: ellas son realizadas por entidades que requieren autorización del Gobierno Nacional para su ejercicio, esto es, solo pueden ser ejercidas mediante previa autorización del Estado.

Tal autorización es constitutiva y no declarativa, es decir, se es entidad financiera porque así se autoriza por el Estado. No es de recibo lo contrario: se autoriza porque se es entidad financiera.

El otorgamiento de una autorización para realizar una actividad determinada es una prerrogativa excepcional del Estado que debe estar consagrada de manera expresa. En realidad se trata de una excepción al principio general de la libertad de empresa e iniciativa privada, de que trata el artículo 333 de la Constitución.

Según el artículo 333 de la Constitución, "la actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley".

El artículo 150 de la Carta reitera la facultad del Congreso de la República para expedir códigos en todos los campos de la legislación.

Por su parte el artículo 26 superior dispone que "toda persona es libre de escoger profesión u oficio. La ley podrá exigir títulos de idoneidad… Las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social".

Y el artículo 84 constitucional establece una restricción a las autoridades para fijar "permisos, licencias o requisitos adicionales" a los fijados por la ley.

A juicio de esta Corporación, de la concordancia de los artículos 333, 335, 150, 26 y 84 de la Constitución se desprende lo siguiente para el negocio en estudio:

El principio general de la actividad económica y profesional es la libertad. Sin embargo tal principio tiene excepciones en la medida en que el Estado tiene ciertamente la facultad de intervenir para autorizar ciertas actividades que impliquen idoneidad profesional o riesgo social, en aras de la prevalencia del interés general -artículo 1° CP-.

Es por ello que la Carta reserva al Legislador la facultad de autorizar la realización de algunas actividades de la comunidad que impliquen riesgo social. Tal atribución es a veces concretada por el Ejecutivo en ejercicio del poder de policía.

En este sentido la Corte comparte íntegramente el sentir de Garrido Falla, cuando anota que "de las reglamentaciones de policía se desprenden dos tipos de prohibiciones: unas con carácter absoluto, en el sentido que niegan al particular toda posibilidad de hacer o actuar en un determinado sentido…; otras prohibiciones, en cambio, no tienen sino un carácter relativo, pues en relación con la actividad de que se trate permiten a la policía que examine y aprecie las circunstancias que se dan y, en su caso, que remuevan los obstáculos para que

para el particular derivaban de la reglamentación establecida. Esta es, cabalmente, la técnica de las autorizaciones."1

Ahora bien, "la falta de autorización -anota por su parte García Trevijano-, puede contemplarse como defecto de la capacidad de disposición, de la potestad de disposición, como falta de consentimiento, como voluntad incompleta y en cualquier caso afecta la validez. El acto jurídico realizado sin ella podría a lo sumo estimarse como sometido a la condición de que se otorgue: bien suspensiva, bien resolutoria negativa del otorgamiento, pero nada más... La autorización, al igual que la concesión, es un genus que engloba una gran familia de actos administrativos todos ellos tipificados con la nota de remover obstáculos impuestos previamente para el lícito y legal ejercicio de un derecho preexistente: obsérvese que afecta al ejercicio del derecho y no a éste mismo".2

En síntesis, a las entidades que han obtenido previa autorización estatal para el ejercicio de una actividad financiera se refiere el inciso primero del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992.

3.3. EXCEPCION A LA EXCEPCION O RETORNO A LA REGLA GENERAL: definición del sujeto pasivo del impuesto a las ventas por la actividad financiera que realiza habitualmente (Criterio orgánico o subjetivo), cuando la persona que requiere de autorización carece de ella (Criterio funcional).

El legislador previsivo contempló en el inciso segundo de la misma norma precitada la posibilidad de que "entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares" se sustrajeran a la vigilancia del Estado. En tales eventos, precisamente, prescribe dicho inciso que no obstante el hecho de sustraerse del ámbito de esa "autorización previa", no puede prescindirse adicionalmente de cumplir con la obligación general de tributar sobre la prestación de un servicio financiero.

De aceptarse lo contrario, esto es, que las actividades que prestan servicios financieros sin autorización previa están exentas del impuesto a las ventas, se llegaría a una doble conclusión absurda, que esta Corporación no comparte:

Primero, se estaría premiando la ilicitud o castigando la licitud, pues las entidades debidamente autorizadas serían sujetos pasivos de un impuesto inaplicable a las entidades que irregularmente carecen de una autorización que requieren, contrariando así los principios tributarios de justicia y equidad, consagrados en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política.

Segundo, en todo caso se estaría atentando contra el principio constitucional de igualdad -art. 13 superior-, pues existiendo el mismo supuesto de hecho, no se estaría aplicando el mismo precepto de derecho.

4. Del caso concreto

El demandante acusa la regla contenida en el segundo inciso del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992 porque, según él, ella no fija "directamente" el sujeto pasivo. Tal afirmación es reiterada por la vista fiscal.

La Corte Constitucional no comparte tales ataques y, por el contrario, afirma que la norma

acusada es conforme con la Constitución, con base en las siguientes razones:

a) Quienes presten los servicios expresamente excluidos del impuesto en la ley, y

b) Quienes cumplan las condiciones exigidas para pertenecer al Régimen simplificado”

De manera que realizándose la prestación de un servicio por definición gravado y además no expresamente excepcionado, la categorización general y abstracta “todos” comporta la “fijación directa” del sujeto pasivo -responsable en este caso-, que exige el inciso 1º del artículo 338 de la Constitución y que el demandante entiende violado.

Segundo, en particular, en cuanto a los ataques concretos del actor, la Corte encuentra que ellos no son de recibo, por lo siguiente:

El inciso primero del artículo 338 de la Carta Política establece los cinco requisitos de legalidad que deben reunir los impuestos, a saber:

… La ley, 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.

Ahora bien, se ha demandado el inciso final del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992, que dice:

Igualmente, son responsables aquellas entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares a las de las entidades señaladas en el inciso anterior, estén o no sometidas a la vigilancia del Estado.

La Corte estima que la norma acusada reúne ciertamente los requerimientos exigidos por la Constitución, así:

a) El sujeto activo del impuesto a las ventas es la nación, según se desprende del artículo 45 transitorio de la Constitución en particular y del Estatuto Financiero en general.

b) El sujeto pasivo es la entidad que habitualmente presta el servicio financiero y que, necesitando autorización del Estado para su actividad, carece de él.

Esta conclusión, al sentir de la Corte, se entiende a partir de una lectura integral del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992, vale decir, a partir de la concordancia entre los incisos primero y segundo de dicho artículo, así: en el inciso primero es lógico que el sujeto pasivo esté claramente determinado porque se trata de entidades que han obtenido autorización previa del Estado para realizar su actividad financiera. Pero en el inciso segundo es natural que el sujeto pasivo sea indeterminado pero determinable, por lo siguiente: es indeterminado porque se carece de autorización estatal -necesitándola- y en consecuencia la persona se encuentra en el anonimato. Pero es determinable porque el ejercicio habitual de la actividad financiera, claramente determinado en la ley, hace surgir la identidad de la persona. En otras palabras, la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona y, por este camino, a la identificación del sujeto pasivo del impuesto, dándose así aplicación al principio de legalidad del tributo.

c) El hecho gravable es en este caso el servicio que la entidad -financiera- presta a sus

usuarios -los contribuyentes-. En el caso que nos ocupa tal servicio consiste, según el artículo 27 de la Ley 6a. de 1992, en las “operaciones cambiarias” y demás servicios financieros que prestan las instituciones financieras.

d) La base gravable es el bien o servicio vendido sobre el cual se aplica el impuesto a las ventas. En el caso que nos ocupa la base gravable de los servicios financieros está consagrada en el artículo 27 de la Ley 6a. de 1992, que modificó en los siguientes términos el artículo 486-1 del Estatuto Financiero:

Cuando se trate de operaciones cambiarias, el impuesto se determina tomando la diferencia entre la tasa de venta de las divisas a la fecha de la operación y la tasas promedio de compra de la respectiva entidad en la misma fecha, establecida en la forma indicada por la Superintendencia Bancaria, multiplicada por la tarifa del impuesto y por la cantidad de divisas enajenadas durante el día.

En los demás servicios financieros, el impuesto se determina aplicando la tarifa a la base gravable, integrada en cada operación, por el valor total de las comisiones y demás remuneraciones que perciba el responsable por los servicios prestados, independientemente de su denominación…

e) La tarifa del impuesto es el monto en dinero que debe pagar el contribuyente, el cual resulta de aplicar el porcentaje legal a la base gravable. Por ejemplo el artículo 19 de la Ley 6a. de 1992, denominado “tarifa general del impuesto a las ventas” establece un porcentaje del 12% como regla general, con varias excepciones tanto temporales como por tipo de actividad.

III- DECISION

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

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el inciso final del artículo 26 de la Ley 6a. de 1992, por las razones expuestas en esta sentencia.

Cúmplase, comuníquese, publíquese y archívese.

HERNANDO HERRERA VERGARA

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado Magistrado

FABIO MORON DIAZ VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia No. C-209/93

CORTE CONSTITUCIONAL-Función/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD (Salvamento de voto)

La bondad del objetivo, como ya lo ha expresado esta Corte en varias de sus sentencias, no purga la inconstitucionalidad de un precepto que abiertamente se oponga a los mandatos de la Carta. Lo que se halla sujeto a la decisión de la Corte cuando se le confía la guarda de la integridad y supremacía del Estatuto Fundamental (artículo 241) es la norma legal, considerada en sí misma y objetivamente mirada frente a los mandatos constitucionales, no los propósitos que pudieron guiar al legislador cuando la puso en vigencia. El logro de los mismos es factible por medios acordes con la normatividad superior y si, en efecto, la ley usó un mecanismo no autorizado por la Constitución, así debe declararlo la Corte Constitucional. Ese es su papel y esa su responsabilidad.

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO-Indeterminación (Salvamento de voto)

La norma acusada no cumple la exigencia constitucional, pues no fija el sujeto pasivo del impuesto. Es demasiado vaga. Deja en manos de la administración la posibilidad de señalar de modo arbitrario quién desarrolla “habitualmente operaciones similares” a las de las entidades que el inciso precedente enuncia. A mi juicio, la habitualidad y la similaridad, por la misma amplitud e indefinición de sus términos, dejan espacio para que, subjetivamente, la autoridad administrativa tributaria, disponga que una determinada entidad o individuo es sujeto pasivo del impuesto, lo cual riñe abiertamente con la Constitución.

Ref.: Expediente D-212

Demanda contra el inciso final del artículo 26 de la Ley 6a de 1992.

Santa Fe de Bogotá, D.C., siete (7) de junio de mil novecientos noventa y tres (1993).

Con el acostumbrado respeto hacia las decisiones de la mayoría, me permito expresar las razones de mi disentimiento en lo atinente al fallo de la referencia.

Después de enunciar en su inciso 1º cuáles son las personas jurídicas de orden financiero responsables del Impuesto al Valor Agregado, IVA, en lo que respecta a servicios de aquella

misma naturaleza, el artículo 443-1 del Estatuto Tributario estableció en el inciso acusado: “Igualmente, son responsables aquellas entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares a las de las entidades señaladas en el inciso anterior, estén o no sometidas a la vigilancia del Estado”.

Entiendo y comparto la razón de conveniencia invocada por la Corporación en el sentido de que el inciso demandado busca someter al régimen impositivo no solamente a las entidades que actúan lícitamente en materia financiera y que por ello son vigiladas por el Estado, sino también a aquellas que, por su misma actuación al margen de la ley, escapan a tal control aunque realizan las mismas actividades.

Creo, sin embargo, que la bondad del objetivo, como ya lo ha expresado esta Corte en varias de sus sentencias, no purga la inconstitucionalidad de un precepto que abiertamente se oponga a los mandatos de la Carta. Lo que se halla sujeto a la decisión de la Corte cuando se le confía la guarda de la integridad y supremacía del Estatuto Fundamental (artículo 241) es la norma legal, considerada en sí misma y objetivamente mirada frente a los mandatos constitucionales, no los propósitos que pudieron guiar al legislador cuando la puso en vigencia. El logro de los mismos es factible por medios acordes con la normatividad superior y si, en efecto, la ley usó un mecanismo no autorizado por la Constitución, así debe declararlo la Corte Constitucional. Ese es su papel y esa su responsabilidad.

Se trata de garantizar al gobernado la plena certidumbre, deducida de la norma general y abstracta que establece el tributo, respecto de si él está o no obligado a pagarlo, a quién y por cuáles motivos y con base en qué tarifas, sin que tales elementos dependan de la voluntad o el capricho del funcionario administrativo encargado de recaudar los impuestos.

La norma acusada no cumple la exigencia constitucional, pues no fija el sujeto pasivo del impuesto. Es demasiado vaga. Deja en manos de la administración la posibilidad de señalar de modo arbitrario quién desarrolla “habitualmente operaciones similares” (subrayo) a las de las entidades que el inciso precedente enuncia.

A mi juicio, la habitualidad y la similaridad, por la misma amplitud e indefinición de sus términos, dejan espacio para que, subjetivamente, la autoridad administrativa tributaria, disponga que una determinada entidad o individuo es sujeto pasivo del impuesto, lo cual riñe abiertamente con la Constitución.

La Corte Suprema de Justicia, a la luz de la Constitución anterior, que en esta materia no era tan específica como lo es la vigente, declaró inexequibles las palabras “y similares” usadas por el artículo 34 de la Ley 75 de 1986, también en materia de tributos.

Expresó esa Corporación:

“3. La determinación del sujeto pasivo del impuesto

De acuerdo con el artículo 43 de la Constitución, en tiempo de paz corresponde al Congreso, a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales, la tarea de imponer contribuciones.

Es esta una preciosa garantía consagrada en favor de los gobernados por cuanto preserva,

por una parte, el principio bien conocido según el cual no hay impuesto sin representación y, por otra, asegura que no puedan cobrarse contribuciones que no hubieren sido determinadas por quien tiene la competencia para hacerlo.

Este principio, llevado al campo de los impuestos del orden nacional, implica que solamente el legislador tiene facultad para establecer gravámenes. Pero esa función no puede cumplirla por medio de preceptos carentes de la necesaria precisión, ya que a los ciudadanos se garantiza que únicamente deberán responder por tributos cuando se los señale por la ley como sujetos pasivos de ellos, con la determinación, también legal, clara y específica de los hechos, actos o circunstancias que dan lugar al impuesto y con indicación del momento en el cual principiará a cobrarse. En esa forma, no queda en manos del gobierno ni de funcionarios subalternos la decisión acerca de tales factores ni la posibilidad de extender, más allá de lo previsto por la ley, la cobertura material y subjetiva de la tributación.

Dado que los particulares, al tenor del artículo 20 de la Constitución, no son responsables sino cuando infrinjan las disposiciones de la misma Carta o de la ley, no podrá deducirse responsabilidad distinta de la que resulta del texto legal correspondiente. Por lo cual no son constitucionales las normas que establezcan sujetos pasivos indefinidos o impuestos susceptibles de aplicación analógica, pues ello conduce a trasladar la función de imponer contribuciones a órganos distintos del competente, con la consiguiente violación del artículo 43 de la Constitución.

Tal es el caso del artículo demandado en cuanto se extiende a las entidades similares a los consorcios, pues la posibilidad de asimilar una figura jurídica a otra queda en manos de quien recauda el impuesto y, en el mejor de los casos, en poder del gobierno al ejercer la potestad reglamentaria, lo cual contradice los principios expuestos, transfiriendo la facultad de imponer gravámenes a la administración, y quebranta por eso el artículo 43 de la Carta". (C. S. J. Sala Plena. Sentencia No. 70. Julio 2 de 1987. Magistrado Ponente: Dr. Hernando Gómez Otálora).

Si tal era la garantía constitucional derivada apenas de la norma consagrada en el artículo 43 de la Carta derogada, no tiene sentido que se desconozca ahora frente al diáfano y exigente texto del artículo 338 de la Constitución de 1991.

Estimo, entonces, en total acuerdo con el Procurador General de la Nación, que el inciso impugnado ha debido declararse inexequible.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

1 Cfr. Garrido Falla, Fernando. Tratado de Derecho Administrativo. Volumen II Parte general: conclusión. Novena Edición. Tecnos. Madrid, 1989. pags. 132 y 133.

2 Vid. García-Trevijanos, José Antonio. Los actos administrativos. Civitas. Madrid, 1986. pags. 242 y 243.