

C-228-93

Sentencia No. C-228/93

OBLIGACION TRIBUTARIA-Naturaleza

La obligación tributaria es la razón de ser de la justicia legal, llamada así porque es la que manda la ley cuando ordena a cada uno de los asociados hacia el bien común. El tributo es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley. Su naturaleza es la de una inversión que el asociado hace en un momento determinado para conformar un patrimonio común que será luego distribuido por el Estado a la sociedad civil en bienes y servicios; en otras palabras, la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva.

SERVICIO-Concepto/PRINCIPIO DE CERTEZA JURIDICA

El servicio es algo tan evidente que no exige ser demostrado, sino solamente señalado, ya que se entiende directamente, sin necesidad de discurrir sobre ello, su naturaleza de apertura solidaria de las partes entre sí y de éstas hacia el todo; pues el servicio siempre se ha entendido como un acto de colaboración, es decir, como acto de servir: aquello que reporta utilidad al destinatario. La norma acusada no infringe los requisitos de certeza jurídica de que trata el artículo 338 constitucional, ya que establece los elementos de la obligación tributaria y fija los criterios generales propios de toda norma jurídica, los cuales deben ser desarrollados posteriormente por el Presidente de la República en ejercicio de sus atribuciones como jefe de gobierno y suprema autoridad administrativa.

PRESIDENTE DE LA REPUBLICA/POTESTAD REGLAMENTARIA/FACULTAD IMPOSITIVA

El hecho de que sea una facultad restrictiva del Congreso lo referente a la obligación tributaria, no implica que el Presidente de la República no pueda ejercer su potestad reglamentaria, la cual no sólo es legítima, sino necesaria para ajustar a las circunstancias reales de la Nación, las disposiciones generales impuestas por el legislador. La potestad reglamentaria en materia tributaria, al ser una potencialidad no contradice la naturaleza de la rama ejecutiva del poder público, porque la función es la de reglamentar, como acto administrativo que hace real el enunciado abstracto de la ley. Si el legislador hace la ley, el

ejecutivo tiene el derecho-deber de encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Ejercer esa potestad no implica que el gobierno esté legislando, pues el hecho de reglamentar una ley no equivale a legislar.

Ref.: Expediente D - 221

Demanda de Inconstitucionalidad contra los artículos 19, 24, 25 de la Ley 6a. de 1992

Actor: Hector Raúl Corchuelo Navarrete

Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA

Aprobado según Acta No.

Santafé de Bogotá, D.C., diecisiete (17) de junio de mil novecientos noventa y tres (1993)

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Hector Raúl Corchuelo Navarrete, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Carta Política, demandó la inexecutable de los artículos 19, 24, 25 de la Ley 6a. de 1992.

Admitida la demanda, se ordenaron las comunicaciones legales y constitucionales correspondientes; se fijó en lista el negocio en la Secretaría General de la Corte y simultáneamente se dió traslado al Procurador General de la Nación, quien rindió el concepto de su competencia

Una vez cumplidos todos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Nacional y en el decreto 2067 de 1991, procede la Corte Constitucional a resolver sobre la demanda señalada.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

El tenor literal de las disposiciones demandadas, correspondiente a la parte que es objeto de impugnación, es el siguiente:

“Artículo 19.- TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO A LAS VENTAS.

“El artículo 468 del estatuto quedará así:

“Artículo 468.- TARIFA GENERAL SOBRE EL IMPUESTO A LAS VENTAS

“La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del doce por ciento (12 %), salvo las instrucciones contempladas en este título. Esta tarifa del doce por ciento (12%) también se aplicará a los servicios con excepción de los excluidos por el artículo 476.

“Artículo 24.- RESPONSABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LOS SERVICIOS.

“Adiciónase el estatuto tributario con el siguiente artículo.

“Artículo 437-1.- Responsable del impuesto en los servicios

“Serán responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten servicios con excepción de:

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

b.- Quienes cumplan las condiciones exigidas para pertenecer al régimen simplificado.

“

Artículo 25.- SERVICIOS GRAVADOS Y EXCEPTUADOS

“El literal b) artículo 420 del Estatuto Tributario quedará así:

“b) La prestación de servicios en el territorio nacional”.

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

“c) Quienes presten servicios”.

“

III. LA DEMANDA

Normas constitucionales que se consideran infringidas.

Estima el actor que las disposiciones acusadas son violatorias de los artículos 4o., 6o., 150-10, 189-10 y 338 de la Constitución Política.

Fundamentos de la demanda

Las razones por las cuales estima el demandante que existe una infracción a los preceptos constitucionales citados se resumen así:

1. La Carta Política establece como principio tributario el de la no imposición sin representación. La norma acusada, según el criterio del accionante, no obedeció a este mandato constitucional y dejó la posibilidad de que el Ejecutivo llene los “vacíos” que surgen, “en buena parte por responsabilidad del Congreso”, legislando por reglamento. Afirma el demandante:

“Si el impuesto es la obligación sustancial (flujo de dinero del sujeto pasivo en favor del sujeto activo) que surge por razón de la realización de un determinado hecho previsto y definido por la ley (hecho imponible), cuantificable pecuniariamente (base gravable), sobre el cual se aplica una carga definida por la ley (tasa), cualquier cambio en uno de estos elementos que tenga como resultado nuevos sujetos pasivos, nuevos hechos generadores, nuevas cargas, implica la creación de un impuesto”.

2. El Congreso tiene la facultad y la obligación de fijar claramente los elementos de la imposición, los cuales presentan la característica de ser connaturales a su función.

Así, pues, le está prohibido al Presidente de la República, aún con el “pretexto de obedecer la ley y velar por su estricto cumplimiento” (...), “completar la ley en los aspectos que por ordenamiento de la Carta son exclusivos del Congreso”.

Afirma el actor que al legislador “se le olvidó lo más importante: Definir qué son los servicios”, lo que conlleva a que el ejecutivo, al verse en la obligación de llenar los vacíos legales, tenga que legislar por medio del poder reglamentario.

3. Continúa el impugnante indicando cuál debió ser el proceder del Gobierno en cuanto a la inconstitucionalidad por el vacío dejado en la ley acusada, e inmediatamente señala que el

Gobierno en lugar de objetar la norma, la sancionó y procedió por la vía reglamentaria a solucionar los defectos legislativos.

4. Concluye el accionante que la violación a la Constitución Política se refiere, no al exceso en la labor del órgano legislativo, sino al defecto en el trabajo legal al dejar vacíos en un asunto, como el tributario, que es de su exclusiva competencia.

IV. INTERVENCION DE LOS ORGANISMOS OFICIALES

A. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con el numeral 1o. del artículo 242 de la Constitución Política, considera que la Corte Constitucional debe declarar la exequibilidad de las normas acusadas, teniendo en cuenta que la obligación tributaria se compone de seis elementos:

- 1) Hecho generador definido en razón de un hecho imponible.
- 2) Una base gravable que define la norma sobre una base de cálculo del hecho generador.
- 3) La tarifa aplicada a la base gravable, esto con el fin de determinar la cuantía de la obligación.
- 4) El sujeto activo, que siempre es el Estado (la Nación, el departamento o el municipio).
- 5) El sujeto pasivo que es aquella que legalmente debe pagar el impuesto
- 6) El objeto de la obligación o suma de dinero a cargo del contribuyente y a favor del Estado.

Afirma el interesado que “El punto fundamental en esta materia está delimitado por la atribución constitucional al Congreso de la República siguiendo el conocido aforismo no taxation without representation”. Continúa exponiendo que si bien la Constitución Política introdujo un concepto de certeza en materia tributaria, el cual se expresa en la necesidad de la “unívoca voluntad respecto a los elementos de la obligación determinada por el órgano

encargado de ello”, no excluye la posibilidad que tiene el ejecutivo para “ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes (Art. 189-11)”.

Sostiene el apoderado que no puede decirse, que el constituyente al establecer el principio de la certeza restrinja la facultad de reglamentación del Presidente de la República como suprema autoridad administrativa, pues de lo que trata este principio es que no exista “intermediación alguna entre la ley y los elementos esenciales a la obligación tributaria”, toda vez que la facultad de fijación de la norma no excluye la reglamentación de la administración. Por tanto, no puede afirmarse “que exista una norma incompleta”, ya que la ley, en los apartes demandados relacionados con el término “servicios” -argumento central de la demanda- alude a una realidad económica, la cual es específica dentro del régimen impositivo. De esta manera, cuando el Decreto 1372 de 1992 determina los servicios para efectos del IVA, simplemente aclara y recoge un concepto definido previamente en la legislación.

B. Dirección De Impuestos Nacionales

Los apoderados de la Dirección de Impuestos Nacionales, en memorial presentado ante esta Corporación, consideran constitucionales las normas acusadas, con base en los argumentos que se resumen a continuación:

“La ley 6a. de 1992 modifica el tratamiento establecido en el Estatuto Tributario para la prestación de servicios básicamente en el sentido de definir expresamente los servicios excluidos del gravamen, sustituyéndose para el efecto el contenido del artículo 476 del citado Estatuto que antes de la expedición de la ley contenía la definición de los servicios gravados”.

Posteriormente señalan que la ley sub-examine modifica otras normas del Estatuto Tributario. En ese orden de ideas los elementos de la obligación tributaria se definen en los siguientes términos:

- Responsables: “quienes presten servicios”.
- Base Gravable: Igual a la definida en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

- Tarifa: “Esta tarifa del 12% también se aplicará a los servicios con excepción de los excluidos en el artículo 476”, según lo define el artículo 19 de la ley 6a. de 1992.

Continúan indicando que el Decreto 1372 de 1992, por medio del cual se reglamenta la ley acusada, no define elementos esenciales de la obligación tributaria, simplemente “precisan su alcance y aplicación frente a conceptos específicos”.

V. CONCEPTO FISCAL

En la oportunidad legal el señor Procurador General de la Nación se pronunció sobre la demanda presentada por el actor y solicitó a esta Corporación que se declare la Constitucionalidad de las normas acusadas de acuerdo con las consideraciones que se enuncian a continuación:

El Jefe del Ministerio Público analiza brevemente el sentido de la Ley 6a. de 1992 a la luz del nuevo orden constitucional, así como el contenido del Estatuto Tributario; y manifiesta que éste busca obtener un fortalecimiento del tesoro público que permita el gasto social y, al mismo tiempo, subvencionar la reorganización institucional y la descentralización fiscal que se imponen en la nueva Carta.

Con respecto al principio de legalidad del impuesto, anota que dentro de la tradición de un Estado de Derecho le corresponde al pueblo, por medio de sus representantes, que se “autodecreten los gravámenes financieros”. En este punto el Procurador hace referencia a jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia.

En el ordenamiento constitucional anterior, considera, el legislador “tenía un poder amplio para el señalamiento, modificación o extinción de las obligaciones tributarias, siendo autónomo para adoptar el sistema de tributación que a bien tuviera, según lo aconsejaban las circunstancias del momento”.

Sin embargo, estima que en el artículo 338 de la actual Constitución, esta facultad se amplió al exigir la fijación de los elementos de la obligación tributaria. Afirma el funcionario:

“Surge pues de la ley, cuando se produce el hecho o supuesto que ella misma prevé, en todo lo cual sólo interviene la voluntad del Estado, y debe cumplirse por la exigencia y con las condiciones impuestas por la norma legal que creó la obligación de pagar el impuesto. Por

tales razones el Estado jamás podrá pretender o exigir el cumplimiento de la obligación sin que previamente se realice el cumplimiento del presupuesto legal que caracteriza o tipifica el tributo, se precise o identifique la persona o sujeto autor del presupuesto legal generador del tributo y se determine el monto de la tributación”.

Explica el señor Procurador que el artículo 476 del Estatuto Tributario es consecuencia de un sistema legislativo en el cual se optó por enunciar y definir todos los servicios gravados con el impuesto a las ventas. Sin embargo la norma acusada, al reformar el Estatuto Tributario, determinó que son objeto de gravamen todos los servicios que se presten en el país, entendiéndose que únicamente están excluidos aquellos taxativamente señalados en la norma mencionada. De esta manera, concluye, que el artículo 338 de la Carta Política, al exigir la certidumbre y la fijación de los elementos de la obligación tributaria, no implica la necesidad de señalar el hecho gravable ya configurado, sino su determinación, lo cual se presenta en la ley acusada.

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

A. La competencia

Por dirigirse la demanda contra una disposición que forma parte de una ley de la República, es competente la Corte Constitucional para decidir sobre su constitucionalidad, según lo prescribe el artículo 241-4 de la carta Fundamental.

B. Consideraciones preliminares

Esta Corporación, en sentencia del veintisiete (27) de febrero de 1993 (No. C-094/93), con ponencia del H. Magistrado Ponente Dr. José Gregorio Hernández Galindo, se pronunció integralmente sobre los aspectos constitucionales de los artículos 24 y 25 de la ley 6a. de 1992, acusados por el actor, donde se determinó que las normas señaladas resultaban ajustadas a la Carta Política.

De conformidad con lo establecido en los artículos 243 de la Constitución y 20 del decreto 2067 de 1991, los pronunciamientos de esta Corporación hacen tránsito a cosa juzgada, razón por la cual deberá la Corte estarse a lo resuelto en la referida sentencia. En consecuencia, la Sala Plena solo se pronunciará sobre la constitucionalidad del artículo 19 de

la ley 6a. de 1992.

C. La obligación tributaria

La obligación tributaria es la razón de ser de la justicia legal, llamada así porque es la que manda la ley cuando ordena a cada uno de los asociados hacía el bien común. El tributo, en estricto sentido, es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley. Es erróneo mirar el tributo como un desembolso en el vacío, pues su naturaleza es la de una inversión que el asociado hace en un momento determinado para conformar un patrimonio común que será luego distribuido por el Estado a la sociedad civil en bienes y servicios; en otras palabras, la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva.

D. Los elementos de la obligación tributaria y los servicios gravados en la ley 6a. de 1992

Anteriormente, los servicios sujetos al impuesto sobre las ventas estaban taxativamente señalados en el artículo 476 del Estatuto Tributario que disponía:

“Los siguientes servicios están sometidos al impuesto sobre las ventas que se indican en el presente artículo:

“Servicios:

“1. Clubes sociales o deportivos, con excepción de los clubes de los trabajadores.

“2. Parqueaderos.

“3. Revelado y copias fotográficas, incluyendo las fotocopias.

“4. Reparación.

“5. Mantenimiento que implique la incorporación de repuestos.

“6. Tiquetes de transporte internacional de pasajeros vía marítima o aérea, expedidos en Colombia, y la expedición de órdenes de cambio de las compañías transportadoras cuando tengan por objeto específico el de ser canjeadas por tiquetes de transporte internacional de pasajeros.

“7. Arrendamiento de bienes corporales muebles, incluido el arrendamiento financiero (leasing) y el de helicópteros y aerodinos, distintos de los de servicio público y fumigación.

“8. Computación y procesamiento de datos , incluida la venta del denominado “software”.

“9. Hoteles de tres y más estrellas.

“10. Telegramas, telex y teléfonos internacionales.

“11. Telegramas, telex y teléfonos nacionales, con la excepción de llamadas telefónicas urbanas hechas en aparatos públicos.

“12. Seguros.

“13. Los trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizadas por encargos de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aportes de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción, o puesta en condiciones de utilización”.

La reforma que presenta la ley 6a. de 1992, consiste en invertir el principio contenido en el Estatuto Tributario en el sentido de prescribir -ahora- que todos los servicios prestados en el territorio nacional estarán gravados con el IVA, salvo las excepciones consagradas en los artículos 19-31 de la norma en mención. Es por ello que el legislador modificó varias normas del anterior régimen tributario como es el caso de los artículos 420 y 437, entre otros.

El caso que ocupa la atención de esta Corte se fundamenta en la afirmación por parte del actor, de que la ley 6a. de 1992, al establecer que en adelante todos los servicios estarán gravados con el IVA, no definió qué se entiende por el término “servicio”, contraviniendo así la certeza jurídica de que trata el artículo 338 del Estatuto Fundamental. Conviene, entonces, examinar los alcances del vocablo “servicios” para determinar si la norma acusada cumple o no con los requisitos de orden fiscal requeridos en la Constitución.

El servicio es algo tan evidente que no exige ser demostrado, sino solamente señalado, ya que se entiende directamente, sin necesidad de discurrir sobre ello, su naturaleza de apertura solidaria de las partes entre sí y de éstas hacia el todo; pues el servicio siempre se

ha entendido como un acto de colaboración, es decir, como acto de servir: aquello que reporta utilidad al destinatario.

La ley por naturaleza prescribe en forma genérica, y ello es precisamente definir, distinto a describir, por cuanto la definición, propiamente hablando, es una proposición de validez genérica, apta para ser referida a las circunstancias específicas, y no generales, por la función ejecutiva, que también representa la voluntad general, pero en una atribución no declarativa, sino de cumplimiento y realización del orden legal. Como se observa, la ley no agota toda la posibilidad jurídica sino que es el fundamento del proceso en el cual, obviamente, está la función ejecutiva, la que gira en torno a ley, ya que requiere autorización legal previa para actuar.

La voluntad general es una, pero con varios modos de ser; cuando es declarativa se refiere a la ley y cuando es ejecutiva, al gobierno; pero legislador y gobierno representan un mismo interés general, aunque de diverso modo operativo. De ahí que el artículo 113 superior consagre la colaboración de las ramas del poder público, porque si bien es cierto cada uno hace lo suyo, es lógico que todas busquen idéntico fin.

El artículo 338 del Estatuto Superior establece que “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”.

El artículo 19 de la ley 6a., en concordancia con las demás normas del estatuto tributario, cumple cabalmente con los requisitos contemplados en la norma constitucional citada. Con base en las disposiciones acusadas, puede afirmarse que el hecho generador en el impuesto a las ventas lo constituye la venta de bienes corporales, la prestación de los servicios en el territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles; la base gravable son las ventas, toda vez que ellas señalan la cuantía sobre la cual se va a exigir el tributo; la tarifa es el porcentaje que determina la ley, es decir, el 12% y, en forma transitoria, el 14%. Por su parte, el sujeto activo, por la naturaleza misma de la tributación, se entiende que es el Estado; y el sujeto pasivo son quienes prestan los servicios que no están excluidos por el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Las anteriores consideraciones demuestran que la norma acusada no infringe los requisitos de certeza jurídica de que trata el artículo 338 constitucional, ya que establece los elementos

de la obligación tributaria y fija los criterios generales propios de toda norma jurídica, los cuales deben ser desarrollados posteriormente por el Presidente de la República en ejercicio de sus atribuciones como jefe de gobierno y suprema autoridad administrativa.

E. La potestad reglamentaria.

El hecho de que sea una facultad restrictiva del Congreso lo referente a la obligación tributaria, no implica que el Presidente de la República no pueda ejercer su potestad reglamentaria, la cual no sólo es legítima, sino necesaria para ajustar a las circunstancias reales de la Nación, las disposiciones generales impuestas por el legislador.

La potestad reglamentaria en materia tributaria, al ser una potencialidad no contradice la naturaleza de la rama ejecutiva del poder público, porque la función es la de reglamentar, como acto administrativo que hace real el enunciado abstracto de la ley. Si el legislador hace la ley, el ejecutivo tiene el derecho-deber de encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Ejercer esa potestad no implica que el gobierno esté legislando, pues el hecho de reglamentar una ley no equivale a legislar. Otra cosa es que el acto reglamentario produzca, como deber ser, efectos jurídicos, lo cual es apenas connatural a un estado de derecho, donde toda significación jurídica. Y es que no están frente a frente la ley y la consecuencia de la potestad reglamentaria, porque ambas integran el concepto de norma, con la diferencia cualitativa de ser norma general la ley y norma particular el efecto de la reglamentación. El ejecutivo no puede legislar -salvo que se trate de facultades extraordinarias o de los estados de excepción de acuerdo con los términos de la Constitución- pero sí puede regular, porque toda legislación es normativa, pero no toda normatividad es legislativa, pues la norma es género y la ley es especie.

La facultad del Presidente de la República de ejercer la potestad reglamentaria de que trata el numeral 11 del artículo 189 constitucional, no puede confundirse ni relacionarse con las facultades extraordinarias consagradas en el artículo 150-10 del Estatuto Superior. Si bien es cierto que el ejercicio de estas últimas atribuciones se encuentra restringido por voluntad del constituyente, en donde el legislador no le puede permitir al ejecutivo expedir decretos con fuerza de ley relacionados con el tema de los impuestos, no puede decirse lo mismo respecto de la expedición de decretos, resoluciones y órdenes para la cumplida ejecución de cualquier ley, toda vez que el constituyente no delimitó el alcance y contenido del ejercicio

de esa potestad reglamentaria.

En conclusión, esta Corte considera que el Presidente de la República está constitucionalmente facultado para expedir las disposiciones pertinentes que permitieran encauzar lo dispuesto en el artículo 19 de la ley 6a. de 1992 y demás normas concordantes, a la situación jurídica y económica del país.

DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

R E S U E L V E :

Primero: -ESTESE A LO RESUELTO en la Sentencia C-094 del veintisiete (27) de febrero de 1993 que declaró, EXEQUIBLES los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992.

Segundo: -Declarar EXEQUIBLE el artículo 19 de la ley 6a. de 1992 por las razones expuestas en esta providencia.

Cópiese, publíquese, comuníquese al Gobierno Nacional y al Congreso de la República, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

HERNANDO HERRERA VERGARA

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General