Sentencia C-341/07

SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Servicios vinculados con seguridad social/DERECHO A LA IGUALDAD EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-No vulneración por norma que no concede exclusión tributaria sobre todos los servicios prestados por caja de compensación familiar

Las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza. En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993, algunos de ellos, como se ha visto, prestados por las Cajas de Compensación familiar. En este orden de ideas, la Corte encuentra que el legislador, actuando dentro del amplísimo margen de discrecionalidad con el que cuenta en materia de fijación de exclusiones tributarias, determinó que, dentro del universo de servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, únicamente aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993, estuviesen excluidos del impuesto sobre las ventas. De tal suerte que el legislador no se encontraba constitucionalmente obligado, como pretende el demandante, a estructurar una exclusión general al pago del IVA para todos aquellos servicios que son prestados por las Cajas de Compensación familiar, en tanto que administradoras del subsidio familiar. En suma, las Cajas de Compensación familiar no fueron discriminadas por el legislador, en relación con otros contribuyentes, por cuanto, en la medida que presten servicios cubiertos por la Ley 100 de 1993, serán destinatarias de las exclusiones tributarias consagradas en las normas acusadas.

RECURSOS DE INSTITUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL-No destino ni utilización para fines diferentes a ellas/SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Prestación de servicios vinculados con seguridad social por cajas de compensación familiar

Cuando quiera que las Cajas de Compensación Familiar presten servicios vinculados con la seguridad social, “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, éstos se encuentran excluidos del pago del impuesto sobre las ventas, motivo por el cual carece de sentido plantear que se esté ante un caso de desviación de los recursos de la seguridad social para fines diferentes a ella. En estos casos, el consumidor final no tendrá la obligación de sufragar el pago del impuesto. Es más, el legislador ni siquiera podría gravar con el IVA los servicios de salud prestados por las Cajas de Compensación Familiar, por cuanto en esos casos sí se estaría violando la prohibición constitucional de no “destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”. En cuanto a los demás servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, distintos de aquellos vinculados a la Ley 100 de 1993 y que sí resultan gravados con el IVA, la Corte considera que tampoco se está violando la prescripción constitucional del artículo 48, por cuanto se trata de la prestación de servicios que, en sí mismo considerados, no tienen una vinculación objetiva y directa con la seguridad social. En tal sentido, servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar tales como transporte, turismo, deportes, teatro, servicios de cómputo y supermercados, entre otros, no constituyen componentes del concepto de seguridad social en Colombia.

CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR-Prestación de servicios vinculados con la seguridad social

Dentro del amplio espectro de actividades ejecutadas por las Cajas de Compensación familiar siempre han estado presentes los servicios de salud, relación que se ha manifestado en diversos textos normativos, incluyendo, por supuesto, la Ley 100 de 1993. Lo que sucede es que la prestación social conocida como subsidio familiar, en tanto que componente de la seguridad social en Colombia, se paga a los trabajadores de diferentes formas: en dinero (la llamada "couta monetaria"); en especie, tales como alimentos, vestidos, textos escolares, becas de estudio y medicamentos; o en servicios, dentro de los cuales se encuentran los servicios médicos. De allí que las Cajas de Compensación familiar, tal y como lo dispone la Ley 100 de 1993, pueden conformar Empresas Promotoras de Salud EPS, crear Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud IPS, administrar el régimen subsidiado mediante Administradoras del Régimen Subsidiado ARP, y en tal sentido, prestan servicios vinculados con la seguridad social "de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993".

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance/LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

Referencia: expediente D-6552

Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 3º (parcial) y 8º del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

Demandante: Juan Carlos Cortés González.

Magistrado Ponente:

Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil siete (2007).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

II. DISPOSICIONES DEMANDADAS.

A continuación se transcribe la integridad de las disposiciones acusadas, tal y como aparecen publicadas en el Diario Oficial núm. 45.046 del 27 de diciembre de 2002, subrayando los apartes demandados.

LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

Artículo 36. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. Modifícanse los numerales 3, 5 y 8 y adiciónense tres numerales al artículo 476 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

“3. Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización.

8. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, diferentes a los planes de medicina prepagada y complementarios a que se refiere el numeral 3 del artículo 468-3.

III. LA DEMANDA

El ciudadano Juan Carlos Cortés González considera que las expresiones “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, del tercer numeral del artículo 476 del Estatuto Tributario y “Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, diferentes a los planes de medicina prepagada y complementarios a que se refiere el numeral 3 del artículo 468-3” del numeral 8º del artículo 476 del Estatuto Tributario, vulneran los artículos 13, 48 y 150 constitucionales.

El demandante comienza por adelantar unas consideraciones de carácter general, referentes al subsidio familiar, la historia legislativa de las Cajas de Compensación en Colombia, las diversas acciones desarrolladas por éstas, así como la naturaleza de los recursos que manejan. A renglón seguido, explica que el subsidio familiar presenta como características las siguientes (i) su origen es independiente y voluntario; (ii) su regulación es por medio de normas especiales, distinta a las que contienen la estructuración de los seguros sociales, y

posteriormente, diferentes de la Ley 100 de 1993; y (iii) la no incorporación en la aludida Ley 100 de 1993 de un capítulo o libro dedicado al ramo de las asignaciones familiares, por lo que tradicionalmente y "en forma inconstitucional se le excluye de la consideración como parte del sistema de seguridad social en Colombia".

A continuación, el ciudadano señala que "es indispensable reconocer al sistema de subsidio familiar y, en particular, a la actividad que despliegan las Cajas de Compensación familiar, como parte de la seguridad y protección social en Colombia, lo cual obliga a que el tratamiento tributario que se les depare sea el mismo que cobija a las restantes instituciones y subsistemas de la seguridad social, para no incurrir en inequidades y vulneraciones a la igualdad tutelada constitucionalmente, toda vez que el sistema de subsidio familiar se ampara en los mandatos del artículo 48 de la Carta Política, en particular, en lo concerniente a la destinación exclusiva y específica de los recursos que a él se destinan".

Agrega el ciudadano que, en el ramo de las asignaciones familiares, dentro de las cuales se ubican las prestaciones del sistema de subsidio familiar en Colombia, hacen parte de las coberturas del sistema de seguridad social, "sin importar su incorporación y desarrollo en las leyes marco o especiales que desarrollen el sistema o su normación a partir de regulaciones diferentes, como acontece en el caso de Colombia". Sobre el particular, insiste en que la jurisprudencia constitucional ha señalado que el sistema de subsidio familiar, no obstante su regulación autónoma y anterior, integra el sistema de seguridad social en el país y debe considerarse como un componente del mismo, "sin que la definición del ámbito de dicho sistema se circunscriba a los componentes descritos por la Ley 100 de 1993".

Así las cosas, según el demandante, en Colombia el sistema de seguridad social comprende los siguientes componentes (i) el sistema de seguridad social en pensiones; (ii) el sistema de seguridad social en salud; (iii) el sistema de riesgos profesionales; (iv) los servicios sociales complementarios; (v) el sistema de subsidio familiar; y (vi) el sistema de protección social.

En cuanto a la norma acusada, explica que el Estatuto Tributario dispone los servicios excluidos del pago del IVA, señalando que dentro de ellos se encuentran aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Ello significa que quedan excluidos de la causación del mencionado gravamen, los subsistemas regulados al amparo de la Ley 100 de 1993, esto es, los referentes a pensiones, seguridad social, riesgos profesionales y servicios sociales complementarios. De tal suerte que la normatividad en comento, según el ciudadano, excluye los servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar como administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar y del sistema de protección social, toda vez que aquellas se encuentran establecidas y reguladas por la Ley 21 de 1982, modificada por la Ley 789 de 2002. Tales servicios, "no son incluidos legalmente para efectos de la exclusión impositiva que contiene la norma demandada, en el aparte pertinente".

Así las cosas, estima el demandante que si el tratamiento de excepción general en servicios excluidos del IVA para el sistema de seguridad social no se aplica al sistema de subsidio familiar se presenta una violación al principio de igualdad. En efecto, el aparte demandado del Estatuto Tributario, al recurrir al esquema de norma en blanco, que debe ser llenada con las disposiciones de otro estatuto o ley, refiere para definir los servicios excluidos del pago

de impuesto a las ventas, aquellos regidos por la Ley 100 de 1993, que estructura el sistema de seguridad social. No obstante lo anterior, explica el ciudadano, la definición de dichas exclusiones desconoció que el sistema de subsidio familiar integra el sistema de seguridad social, pese a que el mismo no se encuentra regulado por la Ley 100 de 1993, con lo cual la norma del artículo 473 del Estatuto Tributario consagró un tratamiento diferenciado y discriminatorio respecto de los sistemas de subsidio familiar, prestados por conducto de las Cajas de Compensación Familiar.

Siguiendo con su argumentación, asegura el demandante que el tratamiento discriminatorio del artículo 476 del Estatuto Tributario frente a los servicios prestados por el sistema de subsidio familiar y de protección social viola el artículo 48 Superior, ya que viola el principio de intangibilidad de los recursos del sistema de seguridad social. En efecto, "en los términos de la mencionada disposición, reiterada por el artículo 9 de la Ley 100 de 1993, los recursos de la seguridad social tienen destinación constitucional que no puede ser afectada en finalidades diferentes, como medida de protección de primer orden, para preservarlos y condicionarlos a la aplicación de las políticas que desarrollan el sistema integral de protección social".

Sobre el particular, a manera de síntesis, el actor señala que "imponer contribuciones a las Cajas de Compensación familiar o excluidas de un régimen de excepción, como en el caso de autos frente al impuesto a las ventas, afecta la aplicación de los recursos bajo su administración a las finalidades del sistema de seguridad social, pues implica una desviación de los mismos al cumplimiento de otros fines, de gran importancia pública seguramente, pero diferente al criterio razonado y ordenado por el constituyente en cuanto a la afectación específica y prevalente a la que alude el artículo 48 de la Constitución". En respaldo de tal afirmación, sostiene que la Corte declaró exequible el inciso 2º del artículo 20 de la Ley 789 de 2002, que exonera a las Cajas de Compensación familiar de pagar una contribución con destino a la Contraloría General de la República.

Agrega que la omisión legislativa relativa, en cuanto a la no incorporación del sistema de subsidio familiar para los efectos de la exclusión del impuesto a las ventas, según el artículo 476 del Estatuto Tributario, resulta violatoria del artículo 48 constitucional.

A renglón seguido, el actor pasa a exponer los motivos por los cuales en el presente asunto, a la luz de lo dispuesto en sentencia C-045 de 2006, se cumplen todas las condiciones para estimar que se está ante un caso de inconstitucionalidad por omisión relativa. Sobre el particular, expone que (i) existe una norma particular y específica que se demanda sobre la cual se predica un cargo de inconstitucionalidad cual es, "el aparte del numeral 3 del artículo 476 y el numeral 8, por cuanto la referencia a lo preceptuado por la Ley 100 de 1993, en el primer evento, y la exclusión de los servicios vinculados con el sistema de subsidio familiar, en el segundo, determina la afectación al orden constitucional"; (ii) en dichas normas se omite la incorporación al sistema de seguridad social de los servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar como constitutivas del sistema de subsidio familiar y de la protección social, es decir, se trata de servicios asimilables a los excluidos por los numerales demandados pero no fueron incorporados legalmente; (iii) la exclusión carece de razón suficiente pues no se aprecia motivo constitucional válido que permita inferir la no incorporación de los servicios del subsidio familiar y de la protección social en el ámbito

propio de la seguridad social; (iv) se genera con el tratamiento definido por los numerales 3, aparte demandado, y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario una desigualdad negativa, sin razón justificada; (v) con la omisión se incumple un mandato específico impuesto por el constituyente, en particular, por el artículo 48 de la Carta Política en materia de intangibilidad de los recursos de la seguridad social.

Por último, en relación con la supuesta violación del artículo 150 Superior, señala que si bien la Constitución consagra el régimen de separación de ramas del poder y entrega al legislador un ámbito propio de configuración jurídica de las decisiones de política pública, en particular en cuanto al diseño de los esquemas y métodos de prestación de los servicios públicos, tal como lo ha reconocido reiteradamente la Corte, "dicho ámbito de libertad configurativa del derecho legal, no puede afectar los mandatos superiores ni los principios en que se soporte el sistema jurídico a partir de la Constitución Política".

IV. intervenciones.

1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

El ciudadano Enrique Guerrero Ramírez, actuando en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte declararse inhibida para proferir un fallo de fondo por inepta demanda, o en su defecto, "declarar exequible la disposición demandada sin los condicionamientos a que se refiere el demandante".

En un "primer bloque de argumentación", el interviniente sostiene que se presenta una equivocada configuración del cargo por omisión legislativa, por cuanto el actor no menciona qué tipo de servicios, distintos a los que aparecen en el artículo 476 del Estatuto Tributario, en razón de su naturaleza, estarían objetivamente vinculados con la seguridad social, no obstante lo cual se encuentran gravados con el IVA, frente a los cuales podría predicarse la existencia de una omisión legislativa relativa.

En tal sentido, sostiene el interviniente que lo pretendido por el actor es algo muy distinto, esto es, toda clase de servicios, por el simple hecho de ser prestados por las Cajas de Compensación familiar, incluidos determinados servicios administrativos los cuales, en sí mismo considerados, no tienen vinculación objetiva con la seguridad social (vgr. servicios de transporte, recreación o sistemas de cómputo). Aquello conduciría, no a adicionar los servicios excluidos del pago del IVA sino que comportaría la adopción de un conjunto de medidas legislativas orientadas a diseñar un esquema de exoneración para determinados sujetos, como es el caso de las Cajas de Compensación familiar. De allí que se estaría ante una omisión legislativa absoluta, frente a la cual la Corte debe declararse inhibida para fallar de fondo.

Un "segundo bloque de argumentación" apunta a señalar que tampoco le asiste razón al demandante, por cuanto no se cumplen las condiciones para hablar de una inconstitucionalidad por omisión relativa.

En tal sentido, inicia su argumentación recordando el deber constitucional de contribuir que tienen todas las personas en Colombia, con el fin de alcanzar unos cometidos sociales dentro

de unos límites de razonabilidad, igualdad, proporcionalidad, libertad y respeto a los derechos adquiridos con justo título.

De igual manera, recuerda que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones, así como para regular los sujetos activos y pasivos del tributo. Así mismo, insiste en la inexistencia de una discriminación respecto del pago del servicio, por cuanto el impuesto a las ventas, al ser indirecto, se traslada al consumidor. En palabras del interviniente "si bien existe responsabilidad jurídica respecto del recaudo del impuesto por los servicios prestados, esa responsabilidad no existe desde la perspectiva de la carga económica o del pago, por lo que no se presenta la diferenciación que nos lleve a establecer una discriminación en contra de las Cajas de Compensación o se advierta desviación de recursos como se aduce en la demanda". De igual manera, sostiene que los antecedentes legislativos no demuestran que se hubiera presentado discriminación en relación con las Cajas de Compensación.

Señala que mientras que la Ley 100 de 1993 apunta a establecer un sistema de seguridad social basado en el principio de universalidad, la Ley 21 de 1982, referente al subsidio familiar, establece unos beneficios únicamente para los trabajadores y sus familias. Aunado a lo anterior, es preciso tomar en cuenta que las Cajas de Compensación familiar prestan un universo de servicios tales como recreación, turismo, transporte, capacitación "incluso en determinados casos se involucra con la ley 100 de 1993, artículo 217, para financiar subsidios de salud y en la administración del régimen subsidiado". De allí que, por tratarse de dos universos diversos, no son equiparables.

2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La ciudadana Natalia Succar Jaramillo, en calidad de asesora de la Dirección Superior del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte declararse inhibida para proferir un fallo de fondo, o en su defecto, una sentencia de exequibilidad.

Explica que, aunque el actor argumenta la presencia de una omisión legislativa relativa, lo que en realidad se presenta es una de carácter absoluto, ya que lo pretendido es excluir del pago del IVA a todos los servicios vinculados al subsidio familiar y al sistema de protección social. En efecto, el demandante pretende que sean excluidos del pago del IVA todos aquellos servicios y actividades, referentes al subsidio familiar, prestados por las Cajas de Compensación, como son, por ejemplo, los supermercados, los cursos de capacitación, la recreación, etcétera. De allí que es razonable que el legislador hubiera excluido del pago del IVA sólo a los servicios de la seguridad social en el marco de la Ley 100 de 1993.

Agrega la interviniente que la no exclusión de las Cajas de Compensación familiar del pago del IVA atiende a que éstas perciben ingresos diversos y no sólo de la entidades del sistema general de seguridad social, siendo imposible distinguir entre cuáles se dedican y destinan a la prestación de un servicio del subsidio familiar, amparado por la parafiscalidad propia del sistema, y cuáles no. Así las cosas, para evitar que la exención tributaria acusada se extendiera a elementos que no corresponden a la destinación específica de los recursos del sistema general de seguridad social, el legislador determinó no incluir en la exclusión a las Cajas de Compensación familiar, para que en virtud del principio de equidad tributaria sean

debidamente gravadas las operaciones ajenas al sistema, lo que no es posible diferenciar con claridad.

En relación con la supuesta violación del artículo 48 constitucional, señala que los servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar no se circunscriben al subsidio familiar, que es el único vinculado con la seguridad social. Dichas instituciones también perciben otros recursos derivados de la suscripción de contratos con otras entidades y personas que no hacen parte del sistema general de seguridad social, y por ende, los recursos que entregan estos terceros carecen de una destinación específica, contrario a lo que ocurre con los recursos de la seguridad social.

Sobre el particular agrega que "se justifica claramente que las Cajas de Compensación familiar no estén cobijadas por la exclusión del pago del IVA, en la medida en que para las mismas no existen cuentas separadas que permitan distinguir los ingresos derivados de la prestación del subsidio familiar y de la protección social, de otros ingresos que perciban por otros conceptos y servicios y, específicamente, por cuanto no es posible diferenciar de los ingresos que reciben, cuáles van a financiar los gastos administrativos de la institución".

Indica asimismo que, atendiendo a la naturaleza jurídica del tributo, resulta absolutamente inconveniente y antitécnico establecer exenciones en virtud del destino que le imparta el comprador a los bienes de que se trate, pues se desconoce la esencia tributaria del IVA, "además que la inmensa cantidad de posibles bienes adquiridos por las instituciones pertenecientes al Sistema de la Seguridad Social que suponemos el demandante pretende incluir, iría en contravía del carácter taxativo y expreso de las exenciones tributarias".

De igual manera, la interviniente señala que la supuesta omisión legislativa del numeral 3º del artículo 476 del Estatuto Tributario ya fue analizado en sentencia C-045 de 2006.

Posteriormente, el Ministro de Hacienda y Crédito Público radicó ante la Secretaría de la Corte otro escrito reiterando la solicitud inicial de declarar exequibles las normas acusadas por cuanto "si bien es innegable que la labor que cumplen las Cajas de Compensación tiene una indiscutible relevancia social, ello no significa per se una exención tributaria sobre la totalidad de sus actividades. Ha previsto el legislador que aquellas actividades de las Cajas que estén directamente vinculadas al servicio público de seguridad social, para el caso de aquellas que actúan como EPS o ARS y prestan por tanto los planes obligatorios de salud correspondientes, sean exentas del impuesto al valor agregado."

3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte declare exequibles las expresiones acusadas, aclarando que, en todo caso, "debe entenderse que en la medida en que la ley permita a las Cajas de Compensación prestar los servicios vinculados a la seguridad social, de acuerdo con la ley 100 de 1993, están cobijadas por la misma disposición demandada por el accionante, es decir, el artículo 476 del E.T.". El Doctor Bernardo Carreño Varela, miembro del Instituto, aclaró su voto.

En relación con la supuesta violación del artículo 13 Superior, manifiesta el interviniente que es necesario partir de la premisa según la cual en materia de IVA todos los bienes que sean

objeto de venta y todos los servicios prestados dentro del territorio nacional están gravados con ese impuesto, con excepción de aquellos bienes o servicios taxativamente señalados en la ley. Sobre el particular, explica que en lo concerniente a exenciones el legislador puede definirlas en forma personal o subjetiva o de manera real u objetiva. Lo hace de manera subjetiva cuando determina que ciertas personas no quedarán cobijadas de una u otra forma por la regulación del tributo, como sucede con los agentes diplomáticos; o lo hace de manera objetiva cuando determina que determinados bienes o servicios no quedarán sujetos al impuesto, con independencia de la persona que los venda o preste. De igual manera, en algunos casos, la ley tributaria consagra exononeraciones que combina factores objetivos y subjetivos.

Con fundamento en las anteriores clasificaciones, argumenta el interviniente que cuando el artículo 476 del Estatuto Tributario excluye del IVA los servicios vinculados con la seguridad social, "a que se refiere la ley 100 de 1993", lo que introduce es una exclusión de carácter objetivo que implica el no gravamen para los servicios comprendidos por la ley 100 de 1993 y, en general, todos aquellos que se entiendan vinculados a la seguridad social de conformidad con la misma. Así pues, el carácter objetivo de las exclusiones "nos hace resaltar que las mismas no están dadas en función de las personas que provean los servicios de seguridad social. Este punto es bien importante, porque el juicio de constitucionalidad de la norma no puede darse en torno a si las Cajas de Compensación familiar quedaron o no cobijadas por la exclusión del IVA para algunos servicios de seguridad social, sino en función de si los servicios que ellas prestan debieron quedar cobijados por el referido régimen. Además, "consideramos que de la norma no puede derivarse que el legislador pretendió exonerar a todos los servicios de la seguridad social, pues además de que dicha consideración no surge del texto de la norma, podría hacer que el alcance de la misma fuere demasiado amplio".

Advierte que el demandante no especifica qué servicios regulados por las leyes 21 de 1982 y 789 de 2002 deberían estar comprendidos por el beneficio de la exclusión del IVA, lo cual dificulta la comparación entre los servicios cobijados por la norma y aquellos que el ciudadano pretende deberían estar comprendidos en ella. Con todo, entiende que el accionante se refiere a aquellos servicios "que prestan las Cajas de Compensación familiar como administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar y del sistema de protección social".

En lo que concierne a los supuestos vicios de inconstitucionalidad por omisión, el interviniente estima que tampoco están llamados a prosperar, ya que no considera que el artículo 476 del Estatuto Tributario excluya de sus consecuencias los casos que, según el actor, resultan asimilables a los comprendidos en la norma. Así pues, la diferencia entre los servicios excluidos por la norma demandada y aquellos que según el actor deberían quedar comprendidos por la misma, impide cualquier juicio objetivo sobre las consideraciones que pudo tener el legislador para excluir a los primeros y gravar a los segundos.

En lo que atañe a la vulneración del artículo 48 constitucional, afirma que el Instituto no se pronunciará sobre si los servicios que prestan las Cajas de Compensación constituyen o no parte del sistema de seguridad social a que se refiere la citada norma Superior, "pues la literatura sobre el tema abarca tesis a favor y en contra de tal posición". A pesar de ello,

explica que “cuando los servicios de la seguridad social se encuentran gravados o exentos del IVA, no puede predicarse que los recursos de las instituciones que los prestan, que para el caso serían responsables del impuesto, se estén desviando a fines distintos de dichos servicios”.

En este orden de ideas, según el interviniente, no se presenta violación alguna al artículo 48 de la Carta Política, ya que en los casos en los cuales un servicio se encuentra gravado con el IVA, éste es trasladado al consumidor final, quien no está amparado por la citada disposición constitucional, pero sobretodo porque las instituciones que prestan los servicios pueden ejercer su derecho de descuento, que en términos simples es equiparable a una recuperación de los impuestos pagados, como responsables del tributo.

En lo que atañe a la supuesta violación del artículo 150 Superior, el interviniente sostiene que, no obstante compartir la afirmación del demandante según la cual la libertad de configuración del legislador no es absoluta, por cuanto tiene como límite los principios constitucionales, lo cierto es que el legislador no vulneró los principios de igualdad y no afectación de los recursos de la seguridad social.

Por otra parte, el Doctor Bernardo Carreño Varela aclaró su posición doctrinal por las siguientes razones.

En relación con la violación del artículo 13 Superior estima que el cargo de inconstitucionalidad es claro: la desigualdad reside en el hecho de que algunas actividades que también son seguridad social y que desarrollan las Cajas de Compensación familiar están gravadas y en cambio las relacionadas con la seguridad social como son las pensiones, la salud y los riesgos profesionales, no.

En este orden de ideas, las normas atacadas configuran un beneficio tributario, lo cual, por definición, constituye una excepción que aprovecha a un sector dado, “La pregunta que debe hacerse, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia es si el fin buscado es constitucionalmente aceptable, si es idóneo y proporcionado al fin buscado”. Al respecto, señala que las Cajas de Compensación familiar ejercen actividades comerciales en beneficios de sus afiliados: tienen almacenes y centros comerciales, servicios hoteleros, etcétera. En consecuencia, “la salud, las pensiones y los riesgos profesionales no son comparables con los servicios que se prestan mediante la ejecución de actos de comercio, y que por lo tanto, el establecimiento de beneficios en su favor es constitucionalmente válido”.

Ahora bien, en relación con algunos apartes del concepto rendido por el Instituto, el interviniente sostiene que “la tesis de que el pago de tributos es una inversión distinta a la seguridad social es insostenible”, ya que “podría decirse que es casi subversivo del orden jurídico predicar que el pago de tributos pueda ser inconstitucional. “Y luego, afirmar que ese pago no es necesario para prestar los servicios de la seguridad social es ilógico; así, el pago del impuesto predial por las oficinas donde funcionan los entes prestadores de servicios y de las que son dueños, o el IVA por el arrendamiento que pagan, o el que viene incluido en el papel que utilizan, más aún, los gastos que hacen en seguridad, en afiliaciones, en información, serían ajenos al sistema.”

Por último, indica que el artículo demandado no puede contemplar normas posteriores, ya

que “los beneficios o definiciones que traiga la ley 789 de 2002 no pueden estar contemplados en el artículo demandado, que es anterior”.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

El Procurador General de la Nación, mediante concepto núm. 4247, solicita a la Corte declararse inhibida para fallar de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda.

La Vista Fiscal estima que el ciudadano no estructuró un verdadero cargo de inconstitucionalidad por omisión relativa, ya que la pretensión de la demanda se encamina a obtener que todos los servicios que prestan las Cajas de Compensación familiar queden excluidos del IVA: “es claro que los servicios contenidos en la Ley 100 de 1993 y que son prestados por las Cajas de Compensación, en virtud de la normativa acusada, sí están excluidos del impuesto, luego la omisión alegada no se predica directamente de las disposiciones acusadas, y por ende, no se cumple con el primero de los requisitos para que se configure la omisión”. Al respecto explica que la expresión acusada no niega la exclusión del impuesto sobre las ventas a los servicios vinculados a la seguridad social que, regulados por la Ley 100 de 1993 sean prestados por las Cajas de Compensación familiar, con lo que de plano se descarta que los segmentos normativos demandados excluyan de sus consecuencias jurídicas casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en dichos textos normativos, “razón por la que tampoco se configura el segundo requisito de la omisión legislativa relativa”.

En este orden de ideas, el Procurador concluye afirmando que “debe tenerse en cuenta que por la vía de una demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa no puede pretenderse que todos los servicios que prestan las Cajas y cualquier otro sujeto prestador de servicios vinculados a la seguridad social, sean excluidos del impuesto, pues bajo esa tesis quedarían excluidos del mismo, toda clase de servicios, verbigracia, servicios hoteleros, de recreación, financieros, etc.”.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del artículo 241 numeral 4 de la Carta.

2. Problemas jurídicos planteados a la Corte Constitucional.

El ciudadano Juan Carlos Cortés González demandó la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993” del tercer numeral del artículo 36 de la Ley 788 de 2002 (artículo 476 del Estatuto Tributario), así como la totalidad del numeral 8º del mismo texto normativo, por estimar vulnerados los artículos 13, 48 y 150 de la Carta Política.

En lo que concierne a la vulneración del artículo 13 Superior, explica el demandante que, en la medida en que las Cajas de Compensación Familiar constituyen parte del servicio público de seguridad social, no existe razón alguna que justifique el tratamiento tributario discriminatorio que reciben, en el sentido de no encontrarse excluidas del pago del impuesto al valor agregado IVA, en relación con los servicios que prestan. Así pues, la violación al

principio de igualdad se presentaría por cuanto, por mandato legal, se aplica la exclusión del impuesto a las ventas frente a los servicios de pensiones, salud y riesgos profesionales, a los cuales alude la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, del tercer numeral del artículo 36 de la Ley 788 de 200, pero no frente a los servicios del subsidio familiar que prestan las Cajas, no obstante ser éstas y sus servicios parte esencial del servicio público de seguridad social. Tal circunstancia, explica el actor, “acontece con la estructura del numeral 8 del artículo 473 también demandado, en la que se contienen los servicios de la seguridad social al amparo de lo dispuesto por la Ley 100 de 1993, pero se omite la incorporación de los servicios asociados al sistema de subsidio familiar y de protección social. Con ello la norma incorpora una discriminación que no tiene asidero constitucional, pues frente a una misma situación fáctica, sin criterios de razonabilidad, suficiencia y proporcionalidad, se le aplica una razón jurídica distinta, entre otras cosas, de particular impacto toda vez que genera la exclusión de un régimen exceptivo en materia impositiva, con quebranto de lo establecido por el artículo 13 de la Constitución”. Se estaría, por tanto, ante un caso de inconstitucionalidad por omisión relativa, por cuanto el legislador excluyó, sin razón alguna, a los servicios que prestan las Cajas de Compensación familiar del beneficio tributario que consagran las disposiciones acusadas.

Por otra parte, en lo que atañe a la violación al artículo 48 constitucional, más exactamente, al principio de intangibilidad de los recursos del sistema de seguridad social, explica el ciudadano que las normas acusadas conducen a que recursos parafiscales que manejan las Cajas de Compensación Familiar sean destinadas al pago de impuestos, más exactamente el IVA, y no a los fines de la seguridad social en los términos de la citada norma constitucional.

Por último, a pesar de citar como vulnerado el artículo 150 Superior, el demandante no explica de manera clara, suficiente y precisa los motivos por los cuales tal disposición resultaría desconocida, motivo por el cual la Corte se abstendrá de pronunciarse al respecto.

Los intervinientes asumen diferentes posturas en relación con la demanda. Así, algunos sostienen que la Corte debe declararse inhibida para pronunciar un fallo de fondo, por inepta demanda, o en su defecto, declarar exequibles las disposiciones acusadas, sin condicionamiento alguno. La Vista Fiscal, por su parte, conceptúa que el ciudadano no estructuró ningún cargo de inconstitucionalidad contra los segmentos normativos acusados, motivo por el cual procedería asimismo un fallo inhibitorio. Opinión contraria tiene el Instituto Colombiano de Derecho Procesal, interviniente que sostiene, apoyándose en numerosos argumentos, que la Corte debe declarar exequibles las expresiones demandadas, previa aclaración que, en todo caso, “debe entenderse que en la medida en que la ley permita a las Cajas de Compensación prestar los servicios vinculados a la seguridad social, de acuerdo con la ley 100 de 1993, están cobijadas por la misma disposición demandada por el accionante, es decir, el artículo 476 del E.T.”

En este orden de ideas, la Corte se pronunciará sobre el tema de la supuesta ineptitud sustancial de la demanda,

3. La supuesta ineptitud sustancial de la demanda.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN argumenta que la Corte debe declararse inhibida para proferir un fallo de fondo, por cuanto lo solicitado por el demandante conduciría a adoptar un conjunto de medidas legislativas orientadas a diseñar todo un esquema de exoneración para determinados sujetos, en concreto, las Cajas de Compensación familiar.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por su parte, aboga por una declaratoria de inhibición, ya que, en la práctica resultaría imposible distinguir entre cuáles ingresos de las Cajas de Compensación familiar se dedican a la prestación de un servicio del subsidio familiar, amparado por la parafiscalidad propia del sistema, y cuáles no. En contrapartida, el Instituto Colombiano de Derecho Procesal explica que sí se plantearon unos cargos de inconstitucionalidad, pero que los mismos no están llamados a prosperar, por cuanto el artículo 476 del Estatuto Tributario no excluye los que, según el actor, resultan asimilables a los comprendidos en la norma.

La Vista Fiscal, finalmente, apoya la tesis de la inhibición, con el argumento de que los servicios contenidos en la Ley 100 de 1993, y que son prestados por las Cajas de Compensación familiar, se encuentran excluidos del impuesto sobre el valor agregado IVA.

Contrario a lo sostenido por los intervinientes la Corte estima que, con fundamento en el principio pro actione, el ciudadano sí planteó unos cargos de inconstitucionalidad. En efecto, los argumentos de conveniencia, tales como la dificultad que existe en la realidad para distinguir cuándo un ingreso percibido por una caja de Compensación va a ser destinado a actividades directamente relacionadas con la seguridad social y aquellos casos en los cuales esto no sucede, o el argumento según el cual la declaratoria de inexequibilidad llevaría a tener que adoptar todo un sistema legal de exclusiones del pago de impuestos para las Cajas de Compensación familiar, resultan inadmisibles, ya que el control de constitucionalidad no se soporta sobre juicios acerca de hipotéticas dificultades que podría acarrear una eventual declaratoria de inexequibilidad de las disposiciones acusadas. Así mismo, no procede un fallo inhibitorio cuando el demandante, como en el presente caso, logra configurar una duda razonable acerca de la constitucionalidad de una norma acusada, interrogante que no puede ser resuelto a priori por la Corte, sino que debe ser el resultado de una labor interpretativa compleja, inherente a un fallo de fondo. Es más, resulta contradictorio que los intervinientes sostengan con firmeza que la demanda es inepta, es decir, un asunto de carácter formal, pero al mismo tiempo se esfuercen por traer a colación un sinnúmero de argumentos materiales encaminados a demostrar la conformidad de los segmentos normativos demandados con la Constitución.

Aunado a lo anterior, algunos intervinientes sostiene la tesis de la inhibición de la Corte en este caso, con fundamento en lo decidido en sentencia C- 045 de 2006. No comparte la Sala tal afirmación, por las siguientes razones.

En sentencia C-045 de 2006, un ciudadano demandó la inexequibilidad de la expresión “y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, del tercer numeral del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, por violación del artículo 48 Superior. En dicha ocasión, la Corte se declaró inhibida para fallar de fondo por cuanto estimó que “Es claro entonces que la omisión legislativa no se predica directamente de la

norma demandada1 y que, por consiguiente, no se satisfacen los requisitos desarrollados por la jurisprudencia para la procedencia de este tipo de acciones de inconstitucionalidad." En otros términos, la Corte Constitucional consideró que el demandante no había estructurado adecuadamente un cargo por inconstitucionalidad por omisión relativa en relación con el artículo 48 Superior. El presente caso, aunque guarda algunas semejanzas con el analizado por la Corte, es distinto por varias razones.

En primer lugar, el demandante no sólo acusa la inconstitucionalidad de la misma expresión del numeral 3º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, sino además aquélla del numeral 8º del mismo artículo, es decir, no existe una completa identidad de normas demandadas.

En segundo lugar, los cargos planteados por el demandante, en este caso, son diferentes. En efecto, el ciudadano estructura cargos por violación de los artículos 13 y 150 Superiores, disposiciones que no fueron examinadas en sentencia C-045 de 2006; en tanto que la supuesta vulneración del artículo 48 constitucional apunta a demostrar una violación de la cláusula constitucional según la cual "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella", es decir, aunque se trata de la misma disposición constitucional invocada, tampoco coincide con el cargo analizado en el mencionado fallo. De tal suerte que ni las normas acusadas coinciden, ni tampoco existe identidad de cargos de inconstitucionalidad.

Así las cosas, en el caso concreto, esta Corporación estima que el ciudadano cumplió con la carga de exponer un conjunto de razones claras, específicas, pertinentes y suficientes, para crear al menos una duda fundada acerca de la constitucionalidad de las normas acusadas.

Por último, la Corte aclara que las expresiones acusadas, no han sido derogadas por los textos de reformas tributarias posteriores, tales como las Leyes 863 de 2003 y 1111 de 2006.

4. Los cargos de inconstitucionalidad planteados por el demandante.

Examinado los argumentos expuesto por el ciudadano, la Corte considera que el demandante planteó en concreto los siguientes cargos de inconstitucionalidad:

1. El artículo 36, numeral 3 (parcial) y 8º de la Ley 788 de 2002 vulnera el derecho a la igualdad por cuanto no concede el mismo tratamiento de exclusión tributaria consagrado a favor de los servicios vinculados al sistema general de seguridad social, en los términos de la Ley 100 de 1993, a aquellos servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar en tanto que administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar, siendo que éstas también hacen parte del mencionado sistema.

1. El artículo 36, numeral 3 (parcial) y 8º de la Ley 788 de 2002 vulnera el artículo 48 Superior, más exactamente la cláusula según la cual "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella", por cuanto sobre los recursos de las Cajas de Compensación familiar, que hacen parte del sistema de

seguridad social, no pueden recaer tributos ni pueden ser excluidos de los regímenes de exclusión tributaria.

Para resolver los anteriores cargos de inconstitucionalidad la Corte (i) analizará los servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar; (ii) examinará si efectivamente el legislador discriminó a las Cajas de Compensación familiar en materia de exclusión del pago del IVA por servicios prestados; y (iii) estudiará lo atinente al principio según el cual "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella", determinando su vulneración en el caso concreto.

5. Análisis sobre los servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar.

La Corte estima necesario examinar brevemente la evolución normativa que ha conocido la regulación de los servicios prestados por las Cajas de Compensación familiar en Colombia, para efectos de contextualizar la discusión acerca de la constitucionalidad de las normas tributarias acusadas.

Una primera etapa, de origen de las Cajas de Compensación en Colombia, se remonta a la Ley 90 de 1946, "por la cual se establece el seguro social obligatorio y se crea el Instituto Colombiano de Seguros Sociales", entidad a la cual se encargó la labor de organizar "las Cajas de Compensación destinadas a atender a los subsidios familiares que algunos patronos decidan asumir en beneficio de los asegurados obligatorios o que lleguen a establecerse por ley especial o en las convenciones colectivas de trabajo"2. Posteriormente, el 22 de febrero de 1949 se creó el subsidio familiar en el ferrocarril de Antioquia, y en 1954 se organizó otra Caja como resultado de un pacto suscrito entre empresarios y sindicatos, encaminada a aliviar las cargas económicas que generan los hijos a los trabajadores de menores ingresos.

En 1957, mediante la expedición del decreto legislativo 118 de 1957, se estableció el subsidio familiar como una obligación legal a cargo de las empresas con un capital superior a $ 100.000 pesos o que ocupen un número de trabajadores permanentes no inferior a veinte (20).3

A lo largo de la década de los sesentas, el Gobierno Nacional permitió a las Cajas hacer inversiones de interés social, en ámbitos tales como la salud de la población infantil, recreación, educación y capacitación, al igual que mercadeo de productos básicos de consumo familiar. De igual manera, mediante la Ley 56 de 1973, se fijaron condiciones para la creación de las Cajas de Compensación Familiar, en el sentido de que debían ser organizadas como corporaciones, obtener personería jurídica, tener inscritos un mínimo de quinientos (500) empleadores obligados a pagar el subsidio familiar, y agrupar un número de empleadores que tengan a su servicio un mínimo de diez mil (10.000) trabajadores beneficiarios del subsidio familiar4.

Durante la década de los setentas, los programas sociales se ampliaron a sectores tales como la atención de la maternidad, vivienda, créditos y guarderías, en convenio con el ICBF.

Una segunda etapa en la evolución normativa de los servicios prestados por las Cajas de Compensación en Colombia, caracterizada por la intención de organizar, racionalizar y controlar el funcionamiento del sistema, se inicia con la expedición de la Ley 25 de 1981,

texto normativo mediante el cual se creó la Superintendencia del Subsidio Familiar, entidad encargada de “ejercer la inspección y vigilancia de las entidades encargadas de recaudar los aportes y pagar las asignaciones del Subsidio Familiar, con el propósito de que su constitución y funcionamiento se ajusten a las leyes, los decretos y a los mismos estatutos internos de la entidad vigilada.”5.

Al año siguiente, la Ley 21 de 1982, “Por la cual se modifica el régimen del subsidio familiar y se dictan otras disposiciones”, presenta como aspectos centrales los siguientes: (i) definió el subsidio familiar como una prestación social pagadera en dinero, especie y servicios a los trabajadores de medianos y menores ingresos, en proporción al número de personas a cargo, y su objetivo fundamental consiste en el alivio de las cargas económicas que representa el sostenimiento de la familia, como núcleo básico de la sociedad6; (ii) estableció las condiciones que debía cumplir un trabajador para recibir el subsidio familiar7; (iii) dispuso que las Cajas de Compensación familiar, en cuanto que personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, cumplían “funciones de seguridad social8”; (iv) precisó que los empleadores, públicos y privados, que estaban obligados a pagar el subsidio familiar, al igual que los respectivos porcentajes9; (v) reguló la manera como Cajas de Compensación familiar, en tanto que administradoras del subsidio familiar, debían invertir los aportes recaudados10; y (vi) se dispuso que las obras y programas sociales que aquéllas emprendieran, con el fin de atender el pago del subsidio en servicios o especie, se realizarían exclusivamente “en los campos y en el orden de prioridades que a continuación se señala”:

1. Salud (negrillas agregadas).

2. Programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos (obreros), definida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)

3. Educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca

4. Vivienda

6. Recreación social.

7. Mercadeo de productos diferentes a los enunciados en el ordinal 2°.; el cual se hará de acuerdo con la reglamentación que expida posteriormente el Gobierno Nacional.

Una tercera etapa, de expansión de los objetivos misionales de las Cajas de Compensación familiar, inicia con la Ley 49 de 1990, pasando por las profundas reformas introducidas por la Ley 100 de 1993. En tal sentido, en la primera de estas normatividades, se vinculó a las Cajas con el tema de la vivienda de interés social, disponiendo que éstas se encontraban obligadas a constituir un fondo para el subsidio familiar de vivienda, “el cual a juicio del Gobierno Nacional, será asignado en dinero o en especie y en seguimiento de las políticas trazadas por el mismo.”11

Ahora bien, Ley 100 de 1993, mediante la cual se constituyó el Sistema de Seguridad Social Integral, contrario a lo sostenido por el demandante, abarca diversos aspectos de las

actividades llevadas a cabo por las Cajas de Compensación familiar en materia de salud y pensiones, es decir, en seguridad social. Así, el artículo 90 prevé que aquéllas podrán promover la constitución o ser socias de entidades administradoras de fondos de pensiones; el artículo 181, referente a las clases de Entidades Promotoras de Salud, dispone que la Superintendencia Nacional de Salud podrá autorizar a funcionar como tales, entre otras, "a las entidades que por efecto de la asociación o convenio entre las cajas de compensación familiar o la existencia previa de un programa especial patrocinado individualmente por ellas se constituyan para tal fin"; en materia de administración del régimen subsidiado de salud, la ley establece que las Cajas de Compensación familiar destinarán el 5 % de los recaudos del subsidio familiar que administran, para financiar el régimen de subsidios en salud y que además podrán administrar directamente los recursos de aquél, debiendo constituir para ello "una cuenta independiente del resto de sus rentas y bienes"12; de igual manera, dentro de las fuentes que alimentan la subcuenta de solidaridad se encuentra "El monto que las Cajas de Compensación Familiar, de conformidad con el artículo 217 de la presente Ley, destinen a los subsidios de salud"13; asimismo, en los términos del artículo 240 de la Ley 100 de 1993, las cajas de compensación familiar que, sin haberse transformado en Entidades Promotoras de Salud opten por prestar los servicios propios de estas entidades, "tendrán el mismo plazo contemplado en el artículo 234 para adoptar los programas regulados para el Sistema General de Seguridad Social en Salud de que trata la presente Ley", e igualmente, prevé que "Durante el período en el cual los afiliados al Instituto de Seguros Sociales, no puedan trasladarse a otras Entidades Promotoras de Salud, la atención de las familias de los trabajadores podrá ser cubierta por las cajas de compensación familiar o por cualquier otra Entidad Promotora de Salud, de acuerdo con la elección que haga el afiliado cotizante".

En este orden de ideas, no es acertada la afirmación del demandante según la cual el texto de la Ley 100 de 1993 sería ajeno a las actividades desarrolladas por las Cajas de Compensación familiar en tanto que componente de la seguridad social en Colombia.

Una última etapa, de consolidación y ajustes al funcionamiento del sistema, ha sido marcada por la expedición de las leyes 789 de 2002, 920 de 2004 y 1122 de 2007. En efecto, en el primer texto normativo, se adicionan y precisan algunas funciones que venían cumpliendo las Cajas de Compensación familiar, estableciendo que éstas pueden ejecutar actividades relacionadas con sus servicios, la protección y la seguridad social directamente, o mediante alianzas estratégicas con otras Cajas de Compensación o a través de entidades especializadas públicas o privadas, conforme las disposiciones que regulen la materia. De igual manera, se dispone que las Cajas podrán invertir en los regímenes de salud, riesgos profesionales y pensiones, conforme las reglas y términos del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y demás disposiciones que regulen la materia. Así mismo, se precisa que aquéllas que se encontraban habilitadas para realizar aseguramiento y prestación de servicios de salud y, en general para desarrollar actividades relacionadas con este campo conforme las disposiciones legales vigentes, individual o conjuntamente, continuarían facultadas para el efecto, "en forma individual y/o conjunta, de manera opcional para la Caja"; igualmente, se dispone que las Cajas de Compensación Familiar que no administraban directamente los recursos del régimen subsidiado, de que trata el artículo 217 de la Ley 100 de 1993, o a través de terceras entidades en que participen como asociados, "deberán girarlos, de conformidad con la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional".

De igual manera, la Ley 789 de 2002 faculta a las Cajas de Compensación familiar a desarrollar múltiples actividades, de la más diversa naturaleza, tales como, entre otras, (i) participar, asociarse e invertir en el sistema financiero a través de bancos, cooperativas financieras, compañías de financiamiento comercial; (ii) administrar, a través de los programas que a ellas corresponda, las actividades de subsidio en dinero; recreación social, deportes, turismo, centros recreativos y vacacionales; cultura, museos, bibliotecas y teatros; vivienda de interés social; créditos, jardines sociales o programas de atención integral para niños y niñas de 0 a 6 años; programas de jornada escolar complementaria; educación y capacitación; atención de la tercera edad y programas de nutrición materno-infantil, para lo cual podrán continuar operando con el sistema de subsidio a la oferta; (iii) administrar jardines sociales de atención integral a niños y niñas de 0 a 6 años; (iv) desarrollar un sistema de información de los beneficiarios de las prestaciones dentro del programa de desempleo de sus trabajadores beneficiarios y dentro del programa que se constituya para la población no beneficiaria de las Cajas de Compensación; (v) administrar directamente o a través de convenios o alianzas estratégicas el programa de microcrédito para la pequeña y mediana empresa y la microempresa; y (vi) realizar actividades de mercadeo, incluyendo la administración de farmacias14.

La ley 920 de 2004, por su parte, autoriza a las Cajas de Compensación Familiar a adelantar la actividad financiera con sus empresas, trabajadores, pensionados, independientes y desempleados afiliados “en los términos y condiciones que para el efecto reglamente el Gobierno Nacional”15, en tanto que la Ley 1122 de 2007 no introdujo modificaciones en materia de servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar16.

En síntesis, dentro del amplio espectro de actividades ejecutadas por las Cajas de Compensación familiar siempre han estado presentes los servicios de salud, relación que se ha manifestado en diversos textos normativos, incluyendo, por supuesto, la Ley 100 de 1993. Lo que sucede es que la prestación social conocida como subsidio familiar, en tanto que componente de la seguridad social en Colombia, se paga a los trabajadores de diferentes formas: en dinero (la llamada “couta monetaria”17); en especie, tales como alimentos, vestidos, textos escolares, becas de estudio y medicamentos; o en servicios, dentro de los cuales se encuentran los servicios médicos. De allí que las Cajas de Compensación familiar, tal y como lo dispone la Ley 100 de 1993, pueden conformar Empresas Promotoras de Salud EPS, crear Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud IPS, administrar el régimen subsidiado mediante Administradoras del Régimen Subsidiado ARP, y en tal sentido, prestan servicios vinculados con la seguridad social “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”.

6. Examen sobre la supuesta vulneración al derecho a la igualdad en materia de exclusiones tributarias.

Según el demandante, el legislador vulneró el principio de igualdad, por cuanto se abstuvo de incluir como beneficiarios de la exclusión del pago del IVA, “los servicios que prestan las cajas de compensación familiar como administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar y del sistema de protección social”, o sea, en palabras del ciudadano, se estaría ante un supuesto caso de inconstitucionalidad por omisión relativa, por cuanto, encontrándose constitucionalmente obligado a hacerlo, el Congreso de la República no

incluyó en el beneficio tributario de que trata el artículo 36, numerales 3 y 8 de la Ley 788 de 2002, todas las formas de pagarle a los trabajadores el subsidio familiar (dinero, especie y servicios), y no únicamente aquellos referidos a servicios médicos. No comparte la Corte tales afirmaciones, por las razones que pasan a explicarse.

Esta Corporación ha sido constante en reconocer la potestad impositiva del Estado, la cual ha sido confiada a los órganos de representación política, en especial el Congreso de la República, quien la ejerce "según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado"18. En tal sentido, el legislador goza de un amplísimo margen de discrecionalidad para "establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar la fecha a partir de la cual principiarán a cobrarse y prever la forma de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos", así como para modificarlos, reducirlos, aumentarlos y derogarlos, y también para crear exenciones19; es decir, dispone de amplias facultades para elegir los medios que estime más adecuados para la consecución de los fines de la política tributaria dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad. De tal suerte que "se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva"20. El legislador dispone pues de una amplia libertad de configuración en materia tributaria, teniendo como límites las propias disposiciones y postulados constitucionales.

En virtud de lo anterior, el legislador puede crear, modificar y suprimir beneficios tributarios, calificación genérica que según la doctrina especializada21, ha servido para comprender una multiplicidad de figuras heterogéneas, de diverso contenido y alcance, como son las exenciones, las exclusiones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos.

Al respecto, en lo que atañe al régimen general del IVA, pueden crearse exenciones o gravámenes a tasa cero que dan derecho al descuento de los impuestos a las ventas pagados por el responsable; o exclusiones, es decir, exoneraciones imperfectas que implican la no causación del gravamen en la venta del bien o la prestación del servicio, sin lugar al derecho al descuento. En tal sentido, el legislador puede optar por diversas modalidades de exclusión: subjetiva, objetiva o mixta. La primera se presenta cuando determinado grupo de personas son excluidas del pago de tributo, como es el caso de ciertos bienes de los diplomáticos; la segunda, tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan exentos del pago del impuesto, con independencia de la persona que lo adquiera; la última, tiene lugar cuando la exclusión se presenta por la calidad del bien o servicio y de la persona que lo adquiere o lo presta.

Así las cosas, las exclusiones del pago del IVA a las cuales aluden los numerales 3º y 8º del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, son de carácter objetivo, es decir, toman en consideración la naturaleza del servicio prestado y no la persona o entidad que lo realiza. En otras palabras, el legislador simplemente estructuró una exclusión a un gravamen remitiendo a unos servicios que aparecen consignados en la Ley 100 de 1993, algunos de ellos, como se ha visto, prestados por las Cajas de Compensación familiar.

En este orden de ideas, la Corte encuentra que el legislador, actuando dentro del amplísimo margen de discrecionalidad con el que cuenta en materia de fijación de exclusiones tributarias, determinó que, dentro del universo de servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, únicamente aquellos vinculados con la seguridad social, de acuerdo con Ley 100 de 1993, estuviesen excluidos del impuesto sobre las ventas.

De tal suerte que el legislador no se encontraba constitucionalmente obligado, como pretende el demandante, a estructurar una exclusión general al pago del IVA para todos aquellos servicios que son prestados por las Cajas de Compensación familiar, en tanto que administradoras del subsidio familiar.

En suma, las Cajas de Compensación familiar no fueron discriminadas por el legislador, en relación con otros contribuyentes, por cuanto, en la medida que presten servicios cubiertos por la Ley 100 de 1993, serán destinatarias de las exclusiones tributarias consagradas en las normas acusadas.

En este orden de ideas, la Corte declarará exequible la expresión "de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993", del tercer numeral del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, al igual que el numeral 8º de la misma normatividad, por ausencia de violación del principio de igualdad.

7. Análisis de la aplicación del principio constitucional según el cual "No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella", al caso concreto.

El demandante alega que las expresiones acusadas vulneran el artículo 48 constitucional, más exactamente, al principio de intangibilidad de los recursos del sistema de seguridad social, por cuanto "imponer contribuciones a las Cajas de Compensación familiar o excluirlas de un régimen de excepción, como en el caso de autos frente al impuesto a las ventas, afecta la aplicación de los recursos bajo su administración a las finalidades del sistema de seguridad social, pues implica una desviación de los mismos al cumplimiento de otros fines, de gran importancia pública seguramente, pero diferente al criterio razonado y ordenado por el constituyente en cuanto a la afectación específica y prevalente a la que alude el artículo 48 de la Constitución". No comparte la Corte tales afirmaciones, por las razones que pasan a explicarse.

Desde temprana jurisprudencia, esta Corporación ha establecido unas claras líneas jurisprudenciales en el sentido de que las Cajas de Compensación familiar cumplen funciones vinculadas con la seguridad social en Colombia. En efecto, la Corte Constitucional ha entendido que aquéllas (i) desarrollan diversos programas para la prestación de la seguridad social22; (ii) prestan un servicio dentro del ámbito de la seguridad social23; (iii) los recursos que manejan, ya que éstos hacen parte del sistema de seguridad social, son de naturaleza parafiscal y se encuentran sometidos a la prescripción prevista en el artículo 48 Superior24; y (iv) cubren el subsidio familiar a los trabajadores, desarrollan actividades en el ámbito de la recreación y el deporte, asignan subsidios de vivienda de interés social, y participan del sistema de seguridad social integral, creado y organizado por la Ley 100 de 1993, para administrar recursos del régimen subsidiado de salud, y actúan en la administración y prestación de servicios en el sistema de protección social en beneficio de los desempleados,

adelantando programas de micro crédito25.

Ahora bien, el problema que se plantea consiste en determinar si las normas acusadas realmente conducen a que se destinen o utilicen recursos de instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella. La Corte estima que no, por las razones que pasan a explicarse.

En cuanto a los demás servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, distintos de aquellos vinculados a la Ley 100 de 1993 y que sí resultan gravados con el IVA, la Corte considera que tampoco se está violando la prescripción constitucional del artículo 48, por cuanto se trata de la prestación de servicios que, en sí mismo considerados, no tienen una vinculación objetiva y directa con la seguridad social. En tal sentido, servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar tales como transporte, turismo, deportes, teatro, servicios de cómputo y supermercados, entre otros, no constituyen componentes del concepto de seguridad social en Colombia.

En efecto, en nuestro ordenamiento constitucional la seguridad social tiene una doble connotación. Por una parte, se trata de un derecho irrenunciable de todas las personas, que adquiere el carácter de fundamental por conexidad, cuando resulten afectados derechos tales como la salud, la vida digna y la integridad física y moral, entre otros; por otra, es un servicio público, de carácter obligatorio, que pueden prestar las entidades públicas o privadas, según lo establezca la ley, bajo la dirección, coordinación y control del Estado y con sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. Por tal razón, la Corte ha sostenido que "El concepto de seguridad social hace referencia al conjunto de medios de protección institucionales frente a los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna."26

Cabe asimismo señalar que, tal y como se consideró en sentencia C- 230 de 1998, estructurar la seguridad social como un servicio público supone, la adopción de un conjunto de medidas por parte del Estado y la sociedad, que proporcionen medios de existencia ante las contingencias negativas en las cuales se puedan ver envueltas las actividades laborales o las condiciones físicas o de salud de las personas, como ocurre con "la enfermedad, el desempleo, los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales, las cargas de familia, la vejez, la invalidez y el fallecimiento del sostén de la familia.".27

Así mismo, en relación con el sentido y alcance de la noción de seguridad social en la Constitución, esta Corporación en sentencia C- 125 de 2000, referente a la revisión oficiosa de la ley 516 de 1999, por la cual se aprueba el Código Iberoamericano de Seguridad Social, estimó con que aquélla se busca "no sólo la protección de la persona humana, cualquiera que sea su sexo, raza, edad, condición social, etc., sino también contribuir a su desarrollo y bienestar, con especial énfasis a las personas marginadas y a las de los sectores más vulnerables de la población para que puedan lograr su integración social."

En este orden de ideas, dentro del amplio universo de servicios que actualmente prestan las Cajas de Compensación Familiar en Colombia, la Corte encuentra que, salvo aquellos vinculados con la Ley 100 de 1993, los demás no guardan una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y

sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna, y en consecuencia, la imposición de un gravamen sobre la prestación de los mismos, como lo es el impuesto sobre el valor agregado IVA, no constituye vulneración alguna a la prohibición constitucional de destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella.

En este orden de ideas, la Corte declara exequible la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, del tercer numeral del artículo 36 de la Ley 788 de 2002, al igual que el numeral 8º de la misma normatividad, por ausencia de violación al artículo 48 Superior.

VII. 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, por los cargos analizados, la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3° y el numeral 8° en su totalidad del artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

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

RODRIGO ESCOBAR GIL

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON ELIAS PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 En este sentido, tal como se puso de presente al hacer el recuento jurisprudencial sobre la materia, "… la posibilidad de que el juez constitucional pueda emitir pronunciamiento de fondo, queda supeditada al hecho de que la omisión sea predicable directamente del dispositivo impugnado, y en ningún caso de otro u otros que no hayan sido vinculados al proceso."(Sentencia C-182 de 2005)

3 Art. 7º del decreto legislativo 118 de 1957.

4 Art. 16 de la Ley 56 de 1973.

5 Art. 3º de la Ley 25 de 1981.

6 Art. 1º de la Ley 21 de 1982.

7 Arts. 18 a 26 de la Ley 21 de 1982.

8 Art. 39 de la Ley 21 de 1982.

9 Capítulo II de la Ley 21 de 1982.

10 Art. 43 de la Ley 21 de 1982.

11 Art. 68 de la Ley 49 de 1990.

12 Art. 217 de la Ley 100 de 1993.

13 Art. 221 de la Ley 100 de 1993.

14 Art. 16 de la Ley 789 de 2002.

15 Art. 1º de la Ley 920 de 2004.

16 De hecho, la única alusión que figura en el texto de la Ley 1122 de 2007 a las Cajas de Compensación familiar, es aquella del artículo 214, referente a los Recursos del Régimen Subsidiado, disposición en la cual se indica que "el régimen subsidiado se financiará con los siguientes recursos… c) El monto de las cajas de compensación familiar de que trata el artículo 217 de la Ley 100 de 1993".

17 Art. 4 de la Ley 789 de 2002.

18 Sentencia C- 222 de 1995.

19 Sentencias C- 335 de 1994 y C-709 de 1999.

20 Sentencia C- 341 de 1998, reiterada en las sentencias C- 261 de 2002, C- 1074 de 2002 y 776 de 2003 y otras como las siguientes: C- 335 de 1994; C- 222 de 1995; C.- 341 de 1998; C- 478 de 1998; C- 485 de 2000; C- 925 de 2000; C- 804 de 2001, C- 261 de 2002; C- 1074 de 2002 y C- 776 de 2003.

21 Ver especialmente Gian Antonio Micheli, Curso de derecho tributario, Torino, 1984; Gaspare Falsitta, Manual de derecho tributario, Padova, 1999 y Salvatore La Rosa, “Los beneficios tributarios”, Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, 2001.

22 Sentencia C- 149 de 1994.

23 Sentencia T- 912 de 2002.

24 Sentencia C- 655 de 2003.

25 Sentencia C- 041 de 2006.

26 Sentencia T-116/93.

27 Sentencia C-012/94.