

Sentencia C-776/03

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Configuración

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud parcial de la demanda

PROYECTO DE LEY-Congreso observó los términos previstos sobre los cuales media solicitud de trámite de urgencia

FUNCION PUBLICA POR PARTICULARES-Temporalidad no es regla absoluta y rígida

FUNCION ADMINISTRATIVA-Atribución a particulares debe hacerse delimitando expresamente la función

FUNCION ADMINISTRATIVA POR PARTICULARES-Límites para su ejercicio

FUNCION ADMINISTRATIVA POR PARTICULARES-Término legal de la atribución

FUNCION ADMINISTRATIVA POR PARTICULARES-Mecanismos para su asignación

REMATE DE BIENES POR PARTICULARES-Se limita a ejecutar las actuaciones ordenadas por el órgano público competente

El remate de bienes, por particulares, en tanto que mecanismo para hacer efectivo el cobro coactivo de las deudas fiscales, al igual que la liquidación y el recaudo de los impuestos, son actividades meramente instrumentales, en las cuales la función de los particulares, en el primer caso o, específicamente, de las cámaras de comercio, en el segundo, se limitan a ejecutar las actuaciones ordenadas por el órgano público competente.

FUNCION ADMINISTRATIVA POR PARTICULARES-Ejercicio permanente constituye la excepción y no la regla

FUNCION ADMINISTRATIVA POR PARTICULARES-Condiciones para su ejercicio

FUNCION ADMINISTRATIVA POR PARTICULARES-Requisitos y procedimientos de los actos administrativos para conferirlos

CAMARA DE COMERCIO-Sólo podrá participar en la liquidación y recaudo de impuestos departamentales

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Vulneración

La unidad de materia] se vulnera cuando el contenido del precepto carece de toda relación razonable y objetiva con la materia dominante de la ley". En efecto, "dicha unidad sólo se rompe cuando existe absoluta falta de conexión o incongruencia causal, temática, sistemática y teleológica entre los distintos aspectos que regula la ley y la materia dominante de la misma".

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-No vulneración

Se constata una relación sistemática y teleológica entre las normas acusadas y el estatuto normativo al cual pertenecen.

IMPUESTO DE RENTA-Propiedad de la Nación

RENDA LIQUIDA GRAVABLE-Determinación

DEDUCCION DE IMPUESTOS PAGADOS-Finalidad de la norma

La finalidad del artículo 114 de la Ley 788 de 2002, por su parte, consiste en incrementar la cantidad de recursos del contribuyente que quedan calificados como renta líquida, es decir, en aumentar el impuesto de renta a pagar por vía de la reducción de las deducciones para lo cual dispone que de lo pagado por concepto de los impuestos de industria y comercio y de predial, será deducible el 80% y no el 100% como se estipulaba antes de la modificación introducida por la norma en cuestión.

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Facultad de modificar e incluso eliminar beneficios tributarios

El Congreso dispone de la facultad de modificar e incluso eliminar beneficios tributarios, sino que expresamente ha señalado que puede eliminar deducciones de la renta consagradas en normas anteriores.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Pago sobre bienes y servicios de primera necesidad se tomó sin el mínimo de deliberación pública

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes y servicios gravados habían sido excluidos con la finalidad de promover la igualdad real y efectiva

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Recaudo sobre bienes y servicios de primera necesidad vulnera los principios de progresividad y de equidad que rigen el sistema tributario

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Recaudo sobre bienes y servicios de primera necesidad vulnera el derecho constitucional al mínimo vital

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Evolución normativa en Colombia

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Evolución histórica en la legislación colombiana

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Distinción entre bienes excluidos y exentos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Grupo de bienes excluidos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Modalidad de excluidos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes que adquirieron temporalmente la calidad de exentos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes gravados con una tarifa diferencial

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes excluidos y exentos que serán gravados con tarifa

del 20% a partir de enero de 2005

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Tarifa diferencial para servicios que estaban excluidos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Ampliación a bienes y servicios de primera necesidad implica modificar el sistema tributario

SISTEMA TRIBUTARIO-Naturaleza y alcance de los principios

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad discrecional

La Corte ha partido del reconocimiento de que “el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”. En ejercicio de tal facultad, la decisión del legislador de “restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso”

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO SOBRE BIENES Y SERVICIOS-Facultad del Congreso de la República para eliminar las exclusiones y exenciones

POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO-Tiene como correlato necesario el deber de toda persona de tributar

TRIBUTO-Concepto en estricto sentido

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Facultad impositiva se enmarca dentro de la función del Estado de intervenir en la economía por medio de la ley

REGIMEN TRIBUTARIO-Finalidad

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Ejercicio de la potestad fiscal

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Impuesto de exención legal

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Sujeto activo

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Sujetos pasivos de este gravamen

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Hecho gravable

El hecho gravable se encuentra descrito en los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario y ha experimentado la evolución normativa a la que se hizo ya referencia en este fallo. El hecho gravable también cobija, para el caso del IVA, la determinación del impuesto. En efecto, el IVA grava las diversas etapas de la cadena productiva, de manera que la cuantificación del gravamen a cargo de quienes participan en los diferentes momentos de la cadena, requiere que se contabilice lo que ellos pueden recuperar, luego de la venta de un bien o servicio, por concepto del impuesto previamente pagado por la adquisición de los bienes o servicios utilizados durante el proceso de transformación o comercialización de lo

que ofrecen en el mercado, para evitar así lo que la doctrina denomina “cascada tributaria”, es decir, el pago del impuesto más de una vez.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Cobro sobre bienes y servicios que no se encuentran expresamente excluidos o exentos

POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO-Límites en los principios del sistema tributario

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios

Estos principios son (i) el de legalidad, derivado de los artículos 150-12 y 338 Superiores, (ii) los de equidad, eficiencia y progresividad, previstos en el artículo 363 de la Carta, y (iii) el de igualdad, establecido en el artículo 13 de la Constitución. La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre diversos aspectos del diseño previsto por el legislador para el IVA a la luz de estos principios rectores del sistema tributario, y de los demás parámetros constitucionales pertinentes –entre los cuales se destacan el artículo 95-9 Superior, según el cual es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad; el 29, que contiene el derecho al debido proceso; y el artículo 1º, del cual se deduce, en consonancia con el derecho a la vida y el principio de igualdad sustancial, el derecho al mínimo vital en tanto que garantía de la dignidad humana.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Expresión de la máxima “no hay tributo sin representación”

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY-Creación de cargas impositivas debe respetarlo

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios de equidad, eficiencia y progresividad

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios de justicia y equidad

AMNISTIA TRIBUTARIA-Efectos

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Contenido y alcance

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA-Contenido y alcance

PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD-Concurrencia/PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD-Diferencia

Hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Naturaleza de impuesto indirecto

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Principio de progresividad no es aplicable prima facie en su diseño

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-No es la capacidad económica del contribuyente la que rige su señalamiento sino el consumo

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-A pesar de su naturaleza de impuesto indirecto no vulnera la Constitución

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-No es susceptible de ser objeto de un análisis de progresividad

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD-Posibilidad de ser evaluado frente a impuesto indirecto desde el punto de vista de sus implicaciones dentro del sistema tributario

BIEN O SERVICIO GRAVADO-Adquisición constituye un indicio que quien lo adquiere tiene capacidad de contribuir

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Justificación constitucional

PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD-Imponen límites a las decisiones legislativas en materia de Iva

CARGA TRIBUTARIA-Mecanismos para distribuirla

REGIMEN SIMPLIFICADO-Finalidad

TARIFAS DIFERENCIALES-Tarifas superiores a la tarifa general

JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL-Importancia de la equidad vertical y horizontal

EXCLUSIONES Y EXENCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA-Principal finalidad

PRINCIPIO DE EFICIENCIA-Contenido y alcance general

IMPUESTO-Eficiencia

Un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes. La Corte ha interpretado, por otra parte, que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también “se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del

tributo)”.

PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA-Concreción

IMPUESTO-Control de la Corte Constitucional es limitado

El ámbito del control de la Corte Constitucional sobre las distorsiones económicas que pueda generar un impuesto o sobre el potencial que éste tiene en tanto que fuente de recursos o sobre la eficiencia de la administración en relación con su recaudo, es limitado. En efecto, como ya se indicó, el legislador dispone en materia tributaria de “la más amplia discrecionalidad” en materia impositiva, lo cual le permite definir, en el marco de la Constitución, no sólo los fines de la política tributaria sino también los medios que estime adecuados para alcanzarlos. De esta forma, la Corte Constitucional no está llamada, en principio, a pronunciarse, por ejemplo, sobre la amplitud que debe tener la base gravable de un impuesto ni sobre su régimen tarifario óptimo ni sobre los requisitos que deben garantizar su adecuado recaudo.

EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO-Control constitucional sobre normas impositivas

Respecto de la eficiencia del sistema tributario, la Corte ha ejercido su facultad de controlar la constitucionalidad de las normas impositivas puestas bajo su conocimiento, principalmente, con base (i) en la ponderación de los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y (ii) en el análisis de las implicaciones que tiene para el sistema tributario la adopción de medidas que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, generan consecuencias negativas para la realización de dicho principio tributario en el largo plazo.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Posibilidad de imponer cargas razonables adicionales al sujeto pasivo

ACTIVIDAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Persigue lograr fines constitucionales específicos

EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO-Adopción por el ordenamiento jurídico de sanciones administrativas y penales

EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO-Penalización de ciertas conductas

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios especiales que lo rigen han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Origen del concepto

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Finalidad

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Contrasta con el Estado de Derecho liberal en cuanto a sus

fines

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Alcance del principio respecto de la relación entre las autoridades y la persona individualmente considerada

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Alcance se ve reforzado por los principios fundamentales de la dignidad humana, el trabajo y la solidaridad

PRINCIPIO Y DERECHO FUNDAMENTAL A LA IGUALDAD-En sus múltiples manifestaciones representa la garantía más tangible del Estado social de Derecho

DERECHO AL MINIMO VITAL-Fundamental en el contexto de la intervención del Estado en la economía

GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO-Deber constitucional general de las personas en contribuir en su financiamiento dentro de los conceptos de justicia y equidad

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios de eficiencia, equidad y progresividad se derivan directamente del Estado Social de Derecho

DERECHO AL MINIMO VITAL-Se deriva de los principios de Estado Social de Derecho, dignidad humana y solidaridad

DERECHO AL MINIMO VITAL-Concordancia con otros derechos fundamentales

DERECHO AL MINIMO VITAL-Finalidad

DERECHO AL MINIMO VITAL-Dimensión positiva y negativa

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO-Límites

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO-Relevancia frente al derecho fundamental al mínimo vital

DERECHO AL MINIMO VITAL-Límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-Concepto en un estado social de derecho está estrechamente vinculado al del mínimo vital

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA-No es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Desde la perspectiva técnica en principio no es susceptible de un diseño progresivo

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Existencia de mecanismos institucionales que propenden por una mejor distribución de cargas tributarias entre los sujetos pasivos

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Criterios para valorar el grado de afectación

FACULTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN EL DISEÑO DEL IMPUESTO AL VALOR

AGREGADO-Límites

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Decisión de gravar no puede adoptarse de manera “indiscriminada” sino que debe obedecer a una “previsión razonada y ecuaníme”

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Naturaleza

Los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen “sectores muy amplios de la población” con el propósito de atender “aspectos vitales de sus necesidades básicas”. Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el “derecho a la subsistencia”, es decir, para contar con “las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad”. Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Imposición sobre bienes de manera clara y precisa no vulnera el principio del Estado social de derecho ni amenaza el mínimo vital de los más desfavorecidos

La Corte encuentra que los cargos formulados por el actor contra el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 y analizados en este aparte, no están llamados a prosperar porque varias de las premisas necesarias de dicha inconstitucionalidad no se cumple respecto de los bienes por él gravados. En efecto, el análisis realizado pone de presente que la imposición del IVA sobre los bienes que dicho artículo enuncia de manera precisa y clara, no conlleva a la necesaria afectación de las personas de bajos ingresos pues la norma en cuestión no impide que ellas obtengan otros artículos básicos para conservar la vida en condiciones dignas. Por lo tanto, no concurren los criterios antes mencionados. Así, la norma en cuestión no vulnera el principio rector del Estado social de derecho ni desconoce o amenaza clara y directamente el mínimo vital de los más desfavorecidos.

CONSTITUCION POLITICA-Interpretación

CONSTITUCION POLITICA-Intérprete no puede desatender limitaciones de recursos económicos o insuficiencias en la capacidad administrativa de las entidades públicas

CARGO DE INCONSTITUCIONALIDAD-Contexto institucional en el cual se inscribe la norma acusada

CONTEXTO SOCIOECONOMICO-Relevancia y aplicación

LEGISLADOR-Deberes al adoptar medidas tributarias

NORMA TRIBUTARIA-Importancia del contexto fáctico en el cual habrá de aplicarse

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-En el ámbito tributario son especialmente relevantes elementos del contexto socio económico

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Aplicación no diferencia los sectores de la población sobre los cuales se cobra

EVASION-Contraría principios del sistema tributario

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Utilización de recursos obtenidos

DERECHO A LA SUBSISTENCIA DIGNA-Indices de pobreza e indigencia

Dado que el derecho a la subsistencia digna es uno de los elementos jurídicos aplicables para resolver el problema jurídico planteado, en este caso resulta relevante la evolución de la pobreza y de la indigencia, y las tendencias de los indicadores sociales relativos a los bienes y servicios gravados respecto de los estratos más bajos, como patrones de consumo. Los índices de pobreza son relevantes porque muestran la importancia del derecho al mínimo vital en su dimensión más básica consistente en que las personas por sus propios medios o por los que establezcan las leyes han de acceder a bienes y servicios indispensables para subsistir dignamente, razón por la cual éste es uno de los fines especiales de la intervención del Estado en la economía. Tales índices también son pertinentes para mostrar el peso que tiene dicho derecho puesto que éste será mayor si la pobreza y la indigencia no solo aquejan a amplios sectores de la población sino que está aumentando. Sin embargo, tales indicadores no son una condición jurídica ni un requisito normativo, como tampoco lo son los demás datos empíricos citados para apreciar la importancia de un principio constitucional cuya interpretación y defensa compete a la Corte Constitucional.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Implicaciones de la ampliación a todos los bienes y servicios de primera necesidad

POLÍTICA TRIBUTARIA-Titularidad de la potestad impositiva

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Finalidad que persigue el legislador con la ampliación de la base es legítima

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Medio utilizado por el legislador para alcanzar fin legítimo es inconstitucional

NORMA ACUSADA-Desconocimiento de los límites derivados de la protección del derecho al mínimo vital en un Estado social de Derecho

NORMA TRIBUTARIA-Imposibilidad de poner en riesgo a personas de bajos recursos

NORMA ACUSADA-Implicaciones para el sistema tributario

NORMA ACUSADA-Naturaleza de los bienes y servicios

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Gravamen genera efecto claro sobre sectores de menores ingresos

NORMA ACUSADA-No se evidencian medidas estatales que compensen la afectación concreta que supone la imposición de los cargos

NORMA ACUSADA-Ampliación del Iva se inscribe en un sistema tributario con graves falencias

NORMA ACUSADA-Concepción, diseño y manera como fue incorporada al sistema tributario fue el resultado de una decisión indiscriminada

TRIBUTO-Imposición ha de estar acompañada de una deliberación pública

NORMA ACUSADA-Aumento de la base del Iva debe obedecer a un mínimo de racionalidad deliberativa

RACIONALIDAD DELIBERATIVA-Finalidad

POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Ejercicio no es ilimitado

BIENES Y SERVICIOS DE PRIMERA NECESIDAD-Gravamen vulnera la Constitución Política

Referencia: expediente D-4429

Norma acusada: Ley 788 de 2002 y contra los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la misma

Demandante: Andrés de Zubiría Samper

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Bogotá D. C., nueve (9) de septiembre de dos mil tres (2003).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Andrés de Zubiría Samper demandó la totalidad de la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”, y los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la misma.

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

II. NORMA DEMANDADA

La Corte no transcribirá la totalidad de la Ley 788 de 2002. Ella transcribe únicamente el texto de los artículos contra los cuales hay cargos específicos, así:

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 8°. Remate de bienes. Modifícase el artículo 840 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 840. Remate de bienes. En firme el avalúo, la Administración efectuará el remate de los bienes directamente o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicará los bienes a favor de la Nación en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación, en los términos que establezca el reglamento.

Los bienes adjudicados a favor de la Nación y aquellos recibidos en dación en pago por deudas tributarias, se podrán entregar para su administración o venta a la Central de Inversiones S.A. o a cualquier entidad que establezca el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la forma y términos que establezca el reglamento”.

Artículo 29. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 260-11. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente para el año gravable 2003 al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho año gravable. A partir del año gravable 2004 ésta sobretasa será equivalente al cinco por ciento (5%) del impuesto neto de renta del respectivo período gravable.

“La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.

“Parágrafo. La sobretasa que se crea en este artículo está sujeta para el ejercicio 2003 a un anticipo del 50% del valor de la misma calculada con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002, el cual deberá pagarse durante el segundo semestre del año 2003, en los plazos que fije el reglamento.”

Artículo 34. Bienes gravados con la tarifa del 7%. Modifícase el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del 7%. A partir del 1° de enero de 2003, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del 7%:

01.01 Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos (excepto los caballos para equitación, polo, para carreras y de paso fino)

- 06.02.20.00.00 Plántulas para siembra
- 09.01 Café tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos de café que contengan café en cualquier proporción, incluido el café soluble.
- 10.02 Centeno
- 10.04 Avena
- 10.05 Maíz para uso industrial
- 10.06 Arroz para uso industrial
- 10.07 Sorgo
- 10.08 Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales
- 11.01 Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)
- 11.07 Malta (de cebada u otros cereales), incluso tostado
- 11.08 Almidón y fécula
- 11.09 Gluten de trigo, incluso seco
- 12.01.00.90 Habas de soya
- 12.09.99.90.00 Semillas para caña de azúcar
- 16.01 Embutidos y productos similares, de carne, de despojos o de sangre, preparaciones alimenticias a base de estos productos
- 16.02 Las demás preparaciones y conservas de carne, de despojos o de sangre
- 16.04 Atún enlatado y sardinas enlatados
- 17.01 Azúcar de caña o de remolacha
- 17.02.30.20.00 Jarabes de glucosa
- 17.02.30.90.00 Las demás
- 17.02.40.20.00 Jarabes de glucosa
- 17.02. 60.00.00 Las demás fructosas y jarabe de fructosa, con un contenido de fructosa, en estado seco, superior al 50% en peso
- 17.03 Melazas de la extracción o del refinado del azúcar
- 18.03 Cacao en masa o en panes (pasta de cacao), incluso desgrasado
- 18.05 Cacao en polvo, sin azucarar

- 18.06 Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao excepto gomitas de mascar, bombones, confites, caramelos y chocolatinas
- 19.01 Preparaciones alimenticias de harina, almidón y fécula
- 19.02.11.00.00 Pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma, que contengan huevo
- 19.02.19.00.00 Las demás
- 19.05 Productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao, excepto el pan
- 23.09 Preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales
- 24.01 Tabaco en rama o sin elaborar: desperdicios de tabaco
- 27.02 Lignitos, incluso aglomerados, con exclusión del azabache
- 27.03 Turba (incluido la turba para cama de animales) y sus aglomerados
- 27.09.00.00.00 Aceites Crudos de Petróleo o de mineral bituminoso
- 53.08.90.00.00 Los demás
- 53.11.00.00.00 Tejidos de hilados de papel
- 84.14.80.21.00 Bombas de aire o de vacío, compresores de aire u otros gases y ventiladores; campanas aspirantes para extracción o reciclado, con ventilador incorporado, incluso con filtro, de potencia inferior a 30 kw (40 HP)
- 84.14.80.22.00 Bombas de aire o de vacío, compresores de aire u otros gases y ventiladores; campanas aspirantes para extracción o reciclado, con ventilador incorporado, incluso con filtro, de potencia superior o igual a 30 kw (40 HP) e inferior a 262,5 kw (352 HP)
- 84.14.80.23.00 Bombas de aire o de vacío, compresores de aire u otros gases y ventiladores; campanas aspirantes para extracción o reciclado, con ventilador incorporado, incluso con filtro, de potencia superior o igual a 262,5 kw (352 HP)
- 84.18.69.11.00 Grupos frigoríficos de compresión (tanques de frío para conservar leche)
- 84.19.39.10.00 Secadores por liofilización, criodesecación, pulverización, esterilización, pasterización, evaporación, vaporización y condensación
- 84.19.50.10.00 Pasterizadores
- 84.21.11.00.00 Desnatadoras (descremadoras) centrifugas
- 84.21.22.00.00 Aparatos para filtrar o depurar las demás bebidas

84.34 Máquinas de ordeñar y máquinas y aparatos para la industria lechera

84.36 Demás máquinas y aparatos para la avicultura, incluidas las incubadoras y criadoras avícolas

84.38 Máquinas y aparatos para la preparación o fabricación de alimentos o bebidas, excepto las de la subpartida 84.38.10

- Las obras de arte originales
- La semilla de algodón
- El fruto de la palma africana
- Fósforos o cerillas

Parágrafo 1°. A partir del 1° de enero de 2005, los anteriores bienes quedarán gravados con la tarifa del 10%.

Artículo 57. Adiciónase el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, con el siguiente inciso:

“Los departamentos podrán asumir la liquidación y el recaudo del impuesto a través de sistemas mixtos en los que participen las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o las Cámaras de Comercio y/o las Tesorerías Municipales.”

Artículo 69. Modifíquese el artículo 319 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“Artículo 319. Contrabando. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

“Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código.

“Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas (3/4) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente.

“Parágrafo 1°. Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de fronteras de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de 1995, no estarán sometidos a lo establecido en este artículo.

“Parágrafo 2°. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal”.

Artículo 70. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo:

“Artículo 319-1. Contrabando de hidrocarburos y sus derivados. El que en cantidad superior a veinte (20) galones, importe hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los exporte desde él, por lugares no habilitados, o los oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

“Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los ochenta (80) galones, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código”.

Artículo 71. Modifíquese el artículo 320 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“Artículo 320. Favorecimiento de contrabando. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años y multa de doscientos (200) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código.

“El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

“No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario”.

Artículo 72. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo:

“Artículo 320-1. Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El que posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene hidrocarburos o sus derivados introducidos al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultados, disimulados o sustraídos de la intervención y control aduanero, en cuantía superior a veinte (20) galones, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a seis (6) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

“El Juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el

término de la pena y un (1) año más.

“No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del estatuto tributario”.

Artículo 73. Modifíquese el artículo 322 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“Artículo 322. Favorecimiento por servidor público. El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de mercancías del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando el valor de la mercancía involucrada sea inferior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años.

“Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho años, multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código”.

Artículo 74. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo.

“Artículo 322-1. Favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de hidrocarburos o sus derivados del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando la cantidad de los hidrocarburos o sus derivados sea inferior a los veinte (20) galones, incurrirá en multa de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años.”

“Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los veinte (20) galones de hidrocarburos o sus derivados, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho (8) años, multa de cincuenta (50) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de

derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de multa establecida en este código”.

Artículo 114. Deducción de impuestos pagados. Modifícase el artículo 115 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

“Artículo 115. Deducción de impuestos pagados. Es deducible el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y comercio y de predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa”.

Artículo 116. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 470. Bienes y servicios gravados a la tarifa del 2%. A partir del 1° de enero de 2005, los bienes y servicios de que tratan los artículos 424; 424-2; 424-5 numeral 4; 424-6; 425; 427; 428-1; 476; 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, quedarán gravados a la tarifa del dos por ciento (2%).

“Parágrafo. A partir de la misma fecha, los responsables del impuesto sobre las ventas por los bienes y servicios a que se refieren los artículos 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, podrán tratar como descuento la totalidad del impuesto sobre las ventas que conste en las respectivas facturas o documento equivalente que constituya costo o gasto de los bienes gravados, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 617 y 771-2.”

III. LA DEMANDA

El actor considera que la Ley 788 de 2002 y que los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la misma, vulneran los artículos 1°, 65, 95, 123, 158, 160, 294, 338, 362 y 363 de la Constitución.

1. Afirma que durante el trámite legislativo del proyecto de ley 080 de 2002 Cámara y 093 de 2002 Senado (Ley 788 de 2002), se “vulneró en forma flagrante la norma constitucional citada [art. 160 de la C.P.] ya que, si bien en su etapa de discusión en el Congreso Nacional, el Gobierno solicitó el trámite de urgencia del mismo, no se cumplieron los tiempos señalados (8 días para pasar del primer al segundo debate y 15 para hacer tránsito de una corporación legislativa a otra), como se comprueba con la simple lectura de las respectivas actas de las comisiones terceras y cuartas, como de las respectivas plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República”1.

2. Considera que el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, el cual grava “con IVA del siete por ciento bienes como los caballos, las aves, el café tostado, el maíz, la avena entre otro” y el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, el cual autoriza “por anticipado para que a partir del año 2005, todos los productos queden gravados con un IVA del 2 por ciento”, son contrarios al Estado social de derecho, consagrado en el artículo 1° de la Constitución, debido a que estos dos artículos “lo que hacen es atentar contra los sectores económicos y sociales más desprotegidos (desempleados, subempleados, desplazados, y, en general, marginados) que

deberían tener una protección especial por su situación de marginalidad”2.

El actor cita un aparte de la Sentencia C-084 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero)³ y concluye que las normas acusadas “antes de propender por la protección de todos los colombianos y, en particular, de los sectores vulnerables de la sociedad, lo que hace es gravar de manera más onerosa a los mismos, ya que éstos al carecer muchas veces de medios económicos al pagar por bienes de la economía de subsistencia (caballos, aves, café, maíz y otros) y el IVA del dos por ciento en todos los productos de la canasta familiar desde el año 2005, destinan un porcentaje de sus ingresos varias veces superior al resto de personas con capacidad de pago (al tener unos ingresos asegurados, por su trabajo asalariado o por la actividad rentera), en últimas se viola el principio del Estado Social de Derecho que busca también la protección de todos los habitantes del país!”⁴.

3. Sostiene que el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 es contrario a la especial protección de la producción de alimentos a la que hace referencia el artículo 65 de la Constitución. En efecto, con el artículo referido se estableció “un IVA del 7 por ciento para bienes como caballos, asnos, mulos (con la particularidad que quedan excluidos estos ejemplares para la práctica de polo, las carreras y de paso fino, es decir, los deportes de los estratos altos de la sociedad!), así como para el café tostado, el centeno, la avena, el maíz y el arroz para uso industrial, el sorgo, el chocolate, el azúcar, entre otros productos, contraviniendo en forma directa el postulado constitucional del artículo 65 [de la Constitución], ya que muy por el contrario, lo que hace la norma de la reforma tributaria en mención (artículo 34 de la ley 788/2002) es hacer más gravosa la situación fiscal para los sectores económicamente desprotegidos (pero exencionando los deportes de las élites), y no, como debería suceder, al amparo de la norma superior (artículo 65), la de proteger la producción de alimentos”⁵.

4. Estima que los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002 vulneran los principios de justicia y equidad fiscal consagrados en los artículos 95 y 363 de la Constitución. Para sustentar el cargo, el actor cita un aparte de la Sentencia C-505 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero) relativo a la potestad impositiva del Congreso. Luego agrega: “Por su parte, la Ley 788 de 2002 [...] al establecer un IVA del 7 por ciento para bienes como los caballos, asnos, el café tostado, el azúcar, entre otros (artículo 34) y, a partir del año 2005, al generalizar el IVA para todos los productos de la canasta familiar (artículo 116), lo que se hace es violentar el postulado constitucional de la justicia y la equidad (consagrados en los artículos 95.9 y 363), ya que como se precisa en el fallo de la Corte Constitucional referido (C-505/99), se debe gravar igual a quienes tienen la misma capacidad económica, pero, lo que sucede con el IVA del siete por ciento desde el 2002 y, en especial, con el IVA del dos por ciento para todos los productos de la canasta familiar, lo que se hace es consagrar un principio contrario a la justicia y la equidad fiscal, ya que, tal y como lo esboza la Ley 788/2002 (artículos 34 y 116) se estaría gravando con la tarifa del siete por ciento (para bienes como los caballos, la avena, el café tostado, el maíz, entre otros productos) y del dos por ciento (todos los productos de la canasta familiar desde el año 2005), desconociendo el principio consagrado en el artículo 95.5 de los deberes de las personas en la financiación de las inversiones estatales, pero con fundamento en la justicia y la equidad y, estas últimas (la justicia y la equidad) estarían ausentes en los casos en mención (el IVA del siete y del dos por ciento), ya que se agravaría con la misma tarifa a personas que en la realidad material y concreta tienen diferente capacidad de ingreso y, por ende, de capacidad de pago diversa, vulnerándose,

consecuentemente los principios de la justicia y la equidad tributaria en Colombia, garantizados en el nivel formal en el artículo 95.9 y 363 superior!"7.

5. Señala que, de acuerdo con el artículo 123 de la Constitución, "los particulares solamente pueden cumplir labores en el sector público de manera temporal [...] pero jamás de forma permanente porque la Carta Constitucional no lo prevé"8. No obstante, el artículo 8 de la Ley 788 de 2002 "precisa que el remate de bienes podrá realizarse a través de entidades de derecho público o privado. De igual forma, el artículo 57 de la Ley 788 de 2002, con relación al Impuesto de Registro, señala que 'Los departamentos podrán asumir la liquidación y el recaudo del impuesto a través de sistemas mixtos en los que participen las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o las Cámaras de Comercio y/o las Tesorerías Municipales' (El subrayado es nuestro). Pero, como la función del remate de bienes (artículo 8 de la Ley 788) y, de manera especial, la liquidación y el recaudo del impuesto de registro (artículo 57 de la Ley 788) tienen un carácter indefinido en el tiempo, viola en forma directa el postulado constitucional de que los particulares sólo pueden cumplir funciones públicas en forma temporal, pero nunca en forma permanente o indefinida (artículo 123 superior)"9.

6. Considera que el párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002 es contrario al artículo 338 de la Constitución porque "mientras que la Constitución Política de 1991 precisa el pago hacia futuro de los tributos (artículo 338), por su parte, la ley 788 de 2002 establece la posibilidad de anticipar el pago de la sobretasa al Impuesto de Renta del 2002, mediante un anticipo del 50 por ciento del impuesto neto de 2002 (artículo 29), en otras palabras hace cancelar la sobretasa al impuesto por anticipado!"10.

7. Estima que, de acuerdo con el artículo 158 de la Carta, los proyectos de ley deben referirse a una misma materia. No obstante, la Ley 788 de 2002 "al lado de modificar diversos tributos nacionales y territoriales, pretende cambiar algunas disposiciones del Código Penal (ley 599 de 2000), como el delito de contrabando (artículo 69 de la Ley 788 de 2002), el contrabando de hidrocarburos y sus derivados (artículo 70), el favorecimiento de contrabando (artículo 71), el favorecimiento de contrabando de hidrocarburos y sus derivados (artículo 72), el favorecimiento por servidor público de contrabando (artículo 73), el favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos y sus derivados (artículo 74)"11, cuestiones que no deben ser modificadas por una ley tributaria sino a través de una reforma al Código Penal.

8. Considera que el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 vulnera el artículo 294 de la Constitución, según el cual corresponde a las asambleas departamentales y a los concejos municipales establecer las exenciones a los impuestos locales. Igualmente viola la protección de las rentas y bienes de propiedad de las entidades territoriales a la que hace referencia el artículo 362 Superior. En efecto, "hasta el año 2002, el pago de los impuestos locales (el predial y el de industria y comercio), era deducible el 100 por ciento en el pago del Impuesto de Renta, pero, a partir del año 2003, de acuerdo con el artículo 114 de la Ley 788/2002, sólo la deducción será del 80 por ciento, vulnerando en forma directa los postulados constitucionales sobre que las exenciones fiscales del nivel territorial es competencia exclusiva de las asambleas departamentales y de los concejos municipales o distritales (artículo 294 superior) y el de la protección constitucional de los bienes y rentas del nivel territorial (artículo 362 superior). De igual forma, la norma impugnada (el artículo 114 de la

Ley 788/2002) refiere la deducibilidad del pago de los impuestos locales “siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente”, estableciendo un requisito que colinda con el absurdo jurídico, ya que siempre lo que se cancela por el impuesto predial unificado tiene que ser deducible del Impuesto de Renta, ya que este bien inmueble urbano o rural tiene que formar parte del patrimonio de la persona!”¹².

IV. PRUEBAS SOLICITADAS POR LA CORTE

En el auto admisorio de la demanda, la Corte Constitucional solicitó a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes que enviaran copia de la totalidad del proceso legislativo surtido durante el trámite del proyecto de se convirtió en la Ley 788 de 2002, el cual fue recibido por esta Corporación dentro del término establecido.

También solicitó al Ministro de Hacienda y Crédito Público que informara si los caballos para la práctica de la equitación, el polo, las carreras y de paso fino se encontraban gravados con alguna tarifa del IVA. El Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de ese ministerio respondió dentro del término establecido e indicó que “la venta de caballos para equitación, el polo, las carreras y de paso fino se encuentran gravados con la tarifa general del impuesto sobre las ventas, correspondiente al 16%”¹³.

También corrió traslado de la iniciación del proceso de la referencia al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y al Procurador General de la Nación. Igualmente, invitó a la Federación Colombiana de Municipios, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) y a la Federación Nacional de Comerciantes (Fenalco) para que, de estimarlo pertinente, participaran del mismo. Posteriormente se resumirán las intervenciones oportunamente presentadas. Se anota que FENALCO no intervino.

V. INTERVENCIONES DE AUTORIDADES PÚBLICAS

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Este Ministerio intervino por medio de apoderada para solicitar que se declare la exequibilidad de las normas acusadas.

1. La interviniente señala que para la aprobación de la Ley 788 de 2002, el Congreso siguió el trámite contemplado en el artículo 163 de la Constitución y en los artículos 169 y 191 de la Ley 5° de 1992 en atención al mensaje de urgencia enviado por el Presidente de la República (el cual se anexa).

Así pues, “el Congreso estaba ampliamente facultado para disponer que sesionaran conjuntamente las comisiones económicas, es decir, las Comisiones Constitucionales Terceras y Cuartas del H. Senado de la República y de la H. Cámara de Representantes”¹⁴ en atención a que se trataba de un proyecto de reforma tributaria y a que respecto del mismo se había enviado un mensaje de urgencia. Así pues, no era necesario que se observara el término de quince días al que hace referencia el artículo 160 de la Carta¹⁵.

2. Afirma que la Carta es clara al prescribir que es deber de todos ayudar con el

financiamiento de los gastos del Estado y que la jurisprudencia constitucional ha señalado de manera reiterada que el corresponde al Congreso imponer los impuestos, los cuales son necesarios para la obtención de los recursos que requiere para cumplir con su cometido¹⁶.

3. Estima que la finalidad del artículo 65 de la Constitución consiste en fomentar que toda la población colombiana tenga acceso a los alimentos y no que se evite el pago de impuestos sobre los mismos. Así pues, “como bien lo expresa la norma constitucional que el actor acusa como violada, para que el Estado pueda cumplir con este mandato, “deberá otorgar prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras, forestales y agroindustriales”, en desarrollo de esta norma constitucional se han diseñado programas de protección a estos sectores entre otros a través de la Ley 160 de 1994, por la cual se crea el sistema nacional de reforma agraria en la que uno de sus objetivos es acrecer el volumen global de la producción agrícola, ganadera y forestal en armonía con otros sectores económicos; la eficiente comercialización de los productos agropecuarios, elevar el nivel de vida de la clase campesina, fomentar la adecuada explotación y utilización de las aguas y de las tierras rurales, sistema que se ha convertido en un instrumento financiero indispensable para garantizar la efectividad del principio de la seguridad alimentaria. Así mismo, se han dictado leyes de protección a estos sectores entre otras, la Ley 34 de 1993 sobre de la deuda de los cafeteros, algodóneros, arroceros y demás sectores agrarios; se creó un seguro agropecuario y un fondo nacional de riesgos agropecuarios mediante la Ley 69 de 1993, se creó una cuota de fomento ganadero y lechero y Fondo Nacional del Ganado mediante la Ley 89 de 1993 y se expidió Ley general de desarrollo agropecuario y pesquero, Ley 101 de 1993, entre otros”¹⁷.

4. Sostiene que el concepto de capacidad de pago carece de aplicación respecto de los artículos 34 y 116. En efecto, “[c]uando se trata de impuestos indirectos y entre ellos de manera especial el IVA, no se puede esperar que el Estado logre establecer la capacidad económica de quien lo adquiere porque al recaer sobre actos ocasionales y no sobre síntesis económicas no permite auscultar las condiciones personales de los sujetos ni establecer diferencias de acuerdo con las capacidades contributivas individuales como sí sucede con el impuesto de renta que es un impuesto directo y se determina sobre resultados económicos”¹⁸. Por ello, la Corte Constitucional ha señalado que se presume que quien adquiere dicho bien o servicio, es porque tiene la capacidad de contribuir¹⁹.

5. Luego de citar algunos fallos proferidos por la Corte Constitucional en los que se indica que el artículo 123 de la Constitución no es una regla absoluta y rígida²⁰, la interviniente concluye que “los artículos 8 y 57 de la Ley 788 de 2002 no transgrede el mandato constitucional del artículo 123, puesto que la Corte Constitucional en reiteradas oportunidades ha señalado: ‘los particulares y el sector privado tienen la facultad de ejercer funciones públicas de carácter permanente’.”²¹.

6. Afirma que la Corte Constitucional ha puesto de presente en reiteradas oportunidades que la irretroactividad de las normas tributarias es una garantía para los contribuyentes²². Esta garantía es aplicable al impuesto sobre la renta “donde los ingresos del año gravable se acumulan y luego son depurados mediante la receta de los costos, las deducciones y las exenciones para el mismo período para establecer la base gravable”²³.

Por su parte, el artículo 788 de 2002 se limita a establecer una sobrecarga respecto del impuesto de renta y a estipular su pago anticipado, lo cual no es una situación ajena al Derecho, tal como lo pone de presente la Sentencia C-643 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño).

Además, “el parámetro de cálculo del anticipo de la sobretasa, con base en el impuesto neto de renta del año 2002, no implica su aplicación retroactiva, ni constituyen disfraz de la misma para el mismo año, sino que el cálculo de un tributo nuevo, que se pretende pagar anticipadamente debe tener en cuenta un parámetro para su cálculo y eso lo constituye el impuesto neto de renta del año gravable de 2002, pero no debe perderse de vista, que en realidad su consolidación y determinación definitiva es en el año del 2003, momento en el cual se restará el valor anticipado. Es por ello que no es cierto el argumento del demandante, que en el año gravable de 2002, con el anticipo de la sobretasa en realidad se está aplicando la sobretasa que regirá para el año de 2004 en el 5% del Impuesto neto de renta, por una razón elemental, para los contribuyentes que anticiparon su pago en el 2002, van a restar ese valor en el período fiscal de 2003, sino no se concediera dicha prerrogativa, tendría vocería lo que expone el libelista. Pero precisamente el legislador, acatando las prerrogativas que rigen fiscalmente los anticipos, si bien consagra su pago dentro del segundo semestre del 2003, no lo es menos, que en realidad su liquidación como valor exacto lo va arrojar el impuesto neto de renta que determine el contribuyente en el período gravable de 2003, con lo cual se desvirtúa una aplicación de la ley tributaria en forma retroactiva”²⁴.

7. Señala que en la jurisprudencia constitucional se ha puesto de presente que la finalidad del principio de unidad de materia consiste en propender por que los proyectos de ley guarden coherencia respecto de los temas que reglamentan, sin que ello dé lugar al desconocimiento del principio democrático²⁵.

Con base en ello, considera que los artículos 69 a 74 acusados, presentan una relación de conexidad con el tema principal de que trata la Ley 788 de 2002 a la cual pertenecen. En efecto, “[e]n el caso que nos ocupa, la Ley 788 de 2002 en su encabezado señala: ‘POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y PENAL DEL ORDEN NACIONAL Y TERRITORIAL; Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES’ [por lo tanto], es fácil encontrar una relación de conexidad entre las normas penales y tributarias, por cuanto ella guarda una estrecha relación con uno de los fines perseguidos por la ley, como es evitar la evasión”²⁶.

Agrega que en la Sentencia C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) se declaró la exequibilidad del artículo 665 del Estatuto Tributario, el cual contiene un tipo penal²⁷.

8. Estima que “el artículo 114 de la ley en estudio no vulnera la Constitución puesto que la deducción del 80% de los impuestos de industria y comercio y de predial se hará siempre y cuando tenga una relación de causalidad con el impuesto de renta del contribuyente, es decir, con el pago efectuado por el contribuyente de renta. Pues la renta ha sido consagrada como un impuesto de orden nacional, de competencia exclusiva del Congreso de la República, en virtud de lo cual no se violan los mandatos constitucionales a los que se refiere el actor [...]. Las deducciones son ciertos gastos o provisiones que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Estos gastos concurren con la actividad productora de renta, pues participan en la creación de ésta directamente o como una condición para que

esta se produzca. Para que proceda el reconocimiento fiscal de estos gastos o revisiones es necesario que se cumplan las condiciones legales exigidas para su aceptación y que además estén previstos como legalmente deducibles en la ley. Entonces, siendo las deducciones gastos necesarios para producir la renta, que se restan de la renta bruta para determinar la renta líquida, de ninguna manera pueden equipararse a un gravamen, y por lo mismo no es posible afirmar que existe la violación que argumenta el demandante”²⁸.

2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Esta dirección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino por medio de apoderada para solicitar que se declare la exequibilidad de las normas acusada.

1. Señala que, de acuerdo con el artículo 183 de la Ley 5° de 1992, en los casos en los cuales el Presidente de la República ha enviado un mensaje de urgencia respecto de un proyecto de ley no es necesario que se observen los quince días a los que hace referencia el artículo 160 de la Constitución²⁹. En esta oportunidad “el día 1° de octubre del 2002, el Señor Presidente de la República envió mensaje de urgencia al Congreso, para el trámite del proyecto de ley contentivo de la reforma tributaria del 2002, como se comprueba mediante fotocopia del mismo que anexo al presente memorial. Así es que, habiendo existido solicitud de este trámite para el estudio del proyecto que se convirtió luego en la Ley 788 de 2002, era viable el estudio conjunto por parte de las comisiones terceras de ambas cámaras. Además, por contener disposiciones de aquellas materias, que según el artículo 3° de la Ley 3ª de 1992, deben ser estudiadas por la Comisión Cuarta, también era viable el estudio conjunto con la Comisión Tercera correspondiente”³⁰.

2. La interviniente comienza por indicar que el segundo cargo formulado por el actor no cumple con los requisitos de la acción pública de inconstitucionalidad, pues “[s]e afirma en la demanda que al gravar con el IVA del 7% bienes como los caballos, las aves, el café tostado, el maíz, la avena, entre otros y a partir del 2005 todos los productos de la canasta familiar con un IVA del 2%, se atenta contra las clases marginadas, pero no se concretan los cargos de violación que permitan un cotejo contra la norma superior que señalan el demandante. Vale la pena anotar que los caballos y las aves a que se refiere el demandante, no hacen parte de la canasta familiar, otra razón por la que el concepto de la violación frente al gravamen de estos bienes es vago y sin respaldo constitucional, toda vez que el demandante al igual que frente a los demás bienes, no precisa cuáles son las razones por las cuales considera que al gravar estos bienes con el IVA del 7% se atenta contra los sectores económicos más desprotegidos”³¹.

Afirma que la Ley 788 de 2002 obedece, en su conjunto, a la política de ajuste estructural del Estado para garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y para evitar una crisis que podría tener efectos devastadores sobre las condiciones de vida de los colombianos.

Agrega que, “[e]s un principio de carácter general que para la efectiva realización del principio de Estado Social de Derecho se presupone la obligación del pago de tributos por parte de los particulares. Tal conclusión se desprende del principio de solidaridad y el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”³².

Ahora bien, “no es a través de exonerar de los impuestos, que el Estado va a cumplir con el

principio consagrado en el artículo 1° de la Constitución Política, pues los sectores marginados de la población no pagan realmente impuestos; es a través del reparto y manejo de los recursos del Estado que se protege a los más débiles [por medio de la inversión pública social]”33.

3. Sostiene que para el caso de los impuestos indirectos como el IVA no se puede esperar que el Estado logre establecer la capacidad económica del adquirente “porque al recaer sobre actos ocasionales y no sobre síntesis económicas no permite auscultar las condiciones personales de los sujetos ni establecer diferenciaciones de acuerdo con las capacidades contributivas individuales como sucede con el impuesto a la renta que es un impuesto directo y se determina sobre resultados económicos. Cuando se adquiere un bien de consumo como es el caso del impuesto a las ventas, el hecho de adquirirlo hace presumir una capacidad contributiva sin que sea posible determinar la realidad económica de quien lo compra”34.

4. La intervención de la DIAN sobre el cuarto cargo presentado por el actor, reitera la del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera que no se resumirá de nuevo.

5. Sostiene que la asunción de funciones administrativas por los particulares es un fenómeno que no resulta extraño en nuestro ordenamiento jurídico. Así pues, en esta oportunidad, “[l]a atribución de funciones administrativas a particulares hecha por las autoridades, no conlleva, en modo alguno, cambio en la titularidad del patrimonio estatal. Significa simplemente la posibilidad dada a aquellos de participar en la gestión de los asuntos administrativos, en las condiciones y bajo los parámetros señalados por la Constitución, la ley y los reglamentos”35.

6. Estima que “el parámetro de cálculo del anticipo de la sobretasa, con base en el impuesto neto de renta del año 2002, no implica su aplicación retroactiva, ni constituyen disfraz de la misma para el mismo año, lo que pasa, es que el cálculo de un tributo nuevo, que se pretende pagar anticipadamente debe tener en cuenta un parámetro para su cálculo y eso lo constituye el impuesto neto de renta del año gravable de 2002, pero no debe perderse de vista, que en realidad su consolidación y determinación definitiva es en el año del 2003, momento en el cual se restará el valor anticipado. [...]. Pero precisamente el legislador, acatando los parámetros que rigen fiscalmente los anticipos, si bien consagra su pago dentro del segundo semestre del 2003, no lo es menos, que en realidad su liquidación como valor exacto lo va arrojar el impuesto neto de renta que determine el contribuyente en el período gravable de 2003, con lo cual se desvirtúa una aplicación de la ley tributaria en forma retroactiva. Luego, es indudable que la causación y determinación de la sobretasa establecida por la Ley 788 de 2002, tiene como base económica el impuesto neto de renta que liquida el contribuyente en el año gravable de 2003, con lo cual esta aplicándolo al período siguiente a la vigencia de la ley, sin desconocer que el valor anticipado se sustrae de la misma”36.

7. La intervención de la DIAN sobre el séptimo cargo presentado por el actor, coincide con del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera que no se resumirá de nuevo.

8. Sostiene que “[l]as deducciones son ciertos gastos o provisiones que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Estos gastos concurren con la actividad productora de renta, pues participan en la creación de ésta directamente o como una

condición para que esta se produzca. Para que proceda el reconocimiento fiscal de estos gastos o revisiones es necesario que se cumplan las condiciones legales exigidas para su aceptación y que además estén previstos como legalmente deducibles en la ley. Entonces, siendo las deducciones gastos necesarios para producir la renta, que se restan de la renta bruta para determinar la renta líquida, de ninguna manera pueden equipararse a un gravamen, y por lo mismo no es posible afirmar que existe la violación que argumenta el demandante”³⁷.

3. Intervención del Ministerio de Protección Social

El Ministro de la Protección Social intervino en el presente proceso. Como su intervención del 25 de abril de 2003 fue extemporánea tan sólo se anota cuál fue el sentido de su solicitud a la Corte respecto de los servicios que no debían quedar cobijados por el artículo 116 acusado relativo al IVA del 2% para bienes y servicios que antes estaban excluidos o exentos. Concluyó que “no deben estar gravadas con IVA las operaciones que se realicen entre entidades encargadas de administrar recursos de la seguridad social como servicio público esencial e instituciones prestadoras de servicios de salud y las operaciones que deben realizar las instituciones prestadoras con otras instituciones o personas naturales, que se relacionen con la atención de los planes de atención en salud relacionados con la salud como servicio público esencial en los términos del Decreto 806 de 1998”.

VI. INTERVENCIÓN CIUDADANA

1. Intervención del ciudadano John Freddy Beltrán

El ciudadano John Freddy Beltrán intervino para solicitar que se declare la inexecutable del artículo 105 de la Ley 788 de 2002 (artículo 107 del proyecto) por estimar que respecto de su aprobación no se siguió lo estipulado en el artículo 177 de la Ley 5° de 1992, según el cual “[l]as discrepancias que surgieren entre las plenarias de las Cámaras y sus Comisiones Constitucionales acerca de proyectos de ley, no deberán corresponder a asuntos nuevos, o no aprobados, o negados en la Comisión Permanente respectiva. Si así fuere, las mismas Comisiones reconsiderarán la novedad y decidirán sobre ella, previa remisión del proyecto dispuesta por la Corporación”³⁸.

2. Intervención de la ciudadana Helena Duarte

La ciudadana Helena Duarte intervino para coadyuvar la demanda de la referencia y para solicitar que se declare la inexecutable parcial del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, demandado por ella ante esta Corporación en el proceso D-4429.

Sostiene que la expresión “476 [del Estatuto Tributario]”, contenida en el artículo señalado de la Ley 788 de 2002, es contraria a la Carta. Para tal propósito, muestra que los numerales 1°, 2°, 8° y 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario versan sobre diferentes aspectos de la prestación del servicio público de salud. Con base en ello estima que la expresión señalada vulnera el Preámbulo y los artículos 1°, 2°, 13, 48 y 363 de la Constitución porque de esta manera se gravan los recursos parafiscales que se destinan para la prestación del servicio esencial de la salud.

Así pues, la medida vulnera el artículo 48 de la Constitución porque afecta las posibilidades reales de expansión del servicio dado que afecta tanto a las personas que pertenecen al régimen contributivo como a los municipios, los cuales financian el subsidiado. Igualmente se le resta eficiencia al sistema. Viola el artículo 363 Superior porque por vía de la imposición del IVA a ese servicio, se grava a sus usuarios.

Hay una violación al artículo 13 Superior porque conlleva a que las empresas prestadoras del servicio de salud que prestan por sí mismas el servicio, no se vean gravadas con el impuesto mientras que las que lo contratan con prestadores externos sí se ven cubiertos por la disposición acusada.

3. Intervención del ciudadano Gilberto Toro Giraldo

El ciudadano Gilberto Toro Giraldo, presentó a esta Corporación memorial en su calidad de Director Ejecutivo de la Federación Colombiana de Municipios.

Señala que si bien no se pronunciará sobre la exequibilidad de la totalidad de la Ley 788 de 2002 estima del caso pronunciarse sobre el cargo según el cual habría una vulneración por parte del artículo 60 de dicha ley al artículo 150 de la Carta en la medida en que se confieren facultades extraordinarias al Presidente de la República en el ámbito tributario.

Este cargo carece de fundamento en atención a que las facultades conferidas al Presidente no cambian aspectos sustantivos del impuesto.

La Corte anota que en los días 27 de marzo, 11 de abril y 21 de abril, todos de 2003, los ciudadanos Juan de Dios Bravo González, Helena Duarte³⁹ y Mauricio Alfredo Plazas Vega, allegaron memoriales a la Secretaría de esta Corporación con el propósito de intervenir en el presente proceso. De estas intervenciones por ser extemporáneas tan solo se resaltarán su sentido. El ciudadano Juan de Dios Bravo González, a nombre del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, coincide con el actor en cuanto al cargo contra el parágrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002. También solicita que se declare la inexecutable del artículo 114 de la misma, aunque con otros argumentos. En lo demás pide la exequibilidad. La ciudadana Helena Duarte insiste en que se declare la exequibilidad condicionada del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, según se muestra en el resumen de las intervenciones ciudadanas donde se sintetiza su intervención oportuna. El ciudadano Mauricio Alfredo Plazas Vega considera que el artículo 116 acusado, al igual que los artículos 113, 114 y 115, son inexecutable, aunque por vicios de trámite.

VII. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación estima en el concepto rendido ante esta Corporación que en esta oportunidad ha de establecerse (i) “si los debates del Proyecto de Ley No. 80/02 – Cámara, 93/02 – Senado, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones”, cumplieron con los términos de discusión y aprobación previstos en el artículo 160 de la Carta y en la Ley 5ª de 1992”⁴⁰; (ii) si los artículos 8º y 57 acusados vulneran “el artículo 123 de la Constitución, cuando en él se establece la temporalidad de las funciones públicas que pueden desarrollar los particulares”⁴¹; (iii) si el anticipo del 50% de la sobretasa del impuesto de renta, calculado

“con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002, según el artículo 29 de la ley acusada, desconoce la limitación contenida en el inciso 3º del artículo 338 de la Constitución para los impuestos de periodo”42; (iv) “si el legislador al tipificar conductas punibles en una ley tributaria, desconoce la regla de la unidad de materia que exige el artículo 158 constitucional”43; (v) “si el artículo 114 de la ley acusada está concediendo exenciones o tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de las entidades territoriales, y por ende transgrediendo lo dispuesto en el artículo 294 de la Constitución y si la deducción en renta del 80% de los impuestos municipales pagados, vulnera el texto fundamental”44; (vi) “si el impuesto al valor agregado sobre las ventas de bienes y servicios que empezó a cobrarse desde el 1º de enero del 2003, a una tarifa del 7%, y el que se cobrará desde el 2005, sobre bienes y servicios de primera necesidad, vulnera la noción de Estado Social de Derecho y los principios de justicia y equidad”45.

1. Luego de describir el trámite legislativo que siguió en el Congreso el proyecto de ley 093/02 Senado y 080/02 Cámara46 -Ley 788 de 2002- la Vista Fiscal señala que el “requisito de los quince (15) días que deben mediar entre la aprobación entre una cámara y su aprobación en la otra, en el caso en estudio el agotamiento de dicho lapso no era necesario, en razón de la discusión conjunta del proyecto en las Comisiones Constitucionales Permanentes, tal como lo señala el artículo 183 de la Ley 5ª de 1992, norma ésta que fue declarada exequible en sentencia C-023 de 1993”47. En este orden de ideas, considera que el cargo que se analiza, no está llamado a prosperar.

Además, “[s]egún las certificaciones expedidas por los Secretarios del Senado de la República y de la Cámara de Representantes, fechadas en febrero 10 y 12 de 2003, respectivamente, en las sesiones conjuntas del 8 de octubre; 26, 27 y 28 de noviembre y 3, 4, 5 y 10 de diciembre, las comisiones constitucionales correspondientes discutieron y aprobaron en primer debate y en forma conjunta, el proyecto de ley que culminó como Ley 788 de 2002. La deliberación conjunta del proyecto de ley tuvo como fundamento el mensaje de urgencia que medio por parte del Gobierno Nacional, en los términos de los artículos 163 de la Carta Política, y 169 a 173 de la Ley 5ª de 1992. Por su parte, las plenarias de ambas Cámaras aprobaron el proyecto el 19 de diciembre de 2002, es decir, 8 días justos, contados del 11 al 18 de diciembre de 2002. Lo que significa que se cumplió el término de los 8 días a que hace referencia el primer aparte del artículo constitucional que se dice transgredido”48.

2. Estima que el problema jurídico que plantea el actor respecto de los artículos 8º y 57 acusados, fue ya analizado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-286 de 1996 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo)49. Agrega que “la función pública debe ejercerse en forma continua e ininterrumpida, verbigracia, los servicios públicos domiciliarios, que pueden ser prestados por particulares (artículo 365 de la Constitución) y el servicio público de notariado y registro (artículo 131 ibídem)”50 y que en el caso de la descentralización por servicios “el constituyente autoriza, sin limitación temporal alguna al legislador para establecer las condiciones en que los particulares pueden desempeñar funciones administrativas (artículo 210 de la Carta)”51. En este orden de ideas, considera que el cargo que se analiza, no está llamado a prosperar.

3. La Vista Fiscal aclara que el parágrafo del artículo 29 demandado exige el pago anticipado de la mitad de la sobretasa del 10% sobre el impuesto de renta que deberá pagarse el año

2003. También afirma que la Corte Constitucional ha declarado la exequibilidad de los anticipos o abonos tributarios⁵².

De esta forma, “la causa de la obligación tributaria en comento, es la declaración sobre el impuesto de renta y complementarios para el año de 2003, es decir, que el hecho generador de la obligación sólo se materializa a 31 de diciembre de ese año gravable”⁵³. Así pues, dado que la norma se limita a establecer un mecanismo para la sobretasa a pagar por concepto de impuesto de renta correspondiente al año 2003, no se vulnera el artículo 338 de la Constitución.

De esta manera, la contribución tiene lugar sobre una deuda hipotética “porque puede suceder que los hechos económicos ocurridos durante el 2003 impliquen que la administración deba devolverle todo el anticipo o parte de él, porque el hecho generador no se materializó o porque se materializó pero en cuantía menor de la esperada”⁵⁴.

Sin embargo, “lo que sí echa de menos el Despacho es la corrección monetaria del anticipo, es decir, el mayor valor que dicho abono en cuenta tendría al momento de la causación del impuesto, pues al no ser reconocido, dicho mayor valor implica para el Estado un enriquecimiento sin causa justa que incuestionablemente corresponde a un “nuevo tributo” diferente del anticipo de la sobretasa, que sí desconoce lo previsto por el artículo 338 de la Carta, si se tiene en cuenta que se causa en el mismo período gravable en el cual se expidió la ley que lo impuso”⁵⁵.

En este orden de ideas, solicita a la Corte que declare la exequibilidad del artículo “en el sentido de que el anticipo será ajustado a su valor real al momento de causación de la obligación tributaria”⁵⁶.

4. Sostiene que esta Corte ha declarado en varias oportunidades la exequibilidad de normas penales en legislaciones especializadas -una de las cuales es la tributaria- y ha declarado su “conformidad con el ordenamiento constitucional (sentencias C-025 y C-133 de 1993, C-178 y C-434 de 1996, C-290 y C-1144 de 2000, C-052 de 2001, entre otras)”⁵⁷. Con base en ello, las prescripciones de naturaleza penal establecidas en los artículos 69 a 74 de la Ley 788 de 2002 buscan la eficiencia del sistema tributario, de manera que se observa una conexidad temática. En este orden de ideas, considera que el cargo que se analiza no está llamado a prosperar.

5. Estima que las deducciones que establezca la ley respecto del impuesto de renta, en tanto que impuesto nacional, no afecta la determinación del impuesto sobre los bienes inmuebles, el cual es de propiedad de los distritos y municipios.

En este orden de ideas, el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 “no está gravando la propiedad inmueble sino que está permitiendo deducir en renta únicamente el 80% del pago por ese concepto, deducción que no es de competencia de las Asambleas Departamentales ni de los Consejos Municipales, sino del Congreso de la República. La deducción de gravámenes territoriales en renta lo que implica en la práctica es que se pague menos impuesto predial y/o de industria y comercio. Técnicamente las deducciones en renta del pago de dichos impuestos, generan una distorsión del sistema porque cuando se permite su deducción, los impuestos del nivel territorial no se pagan en su totalidad. En ese orden, lo que pretende el

legislador es que se subsane dicha distorsión del sistema en forma gradual. Así las cosas, el Despacho encuentra que al margen de la inconveniencia que pueda suscitar la deducción en renta de sólo el 80% del impuesto predial unificado y el de industria y comercio, ello no es suficiente para justificar la declaración de inexecutable de la norma en estudio”58.

6. Sostiene que el principio de capacidad tributaria, el cual se fundamenta sobre el de la solidaridad, enseña que los impuestos deben ser establecidos de acuerdo con las posibilidades que cada quien tiene de aportar al financiamiento del Estado. En ese sentido, “el Tribunal Constitucional español, en la sentencia 27/981, destacó que el principio de capacidad económica contenida en el artículo 31.1 de la Constitución española implica ‘la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra’.”59.

Este razonamiento cobra especial importancia en el caso de los impuestos indirectos, como el IVA, cuya principal característica es que gravan el hecho económico independientemente de la capacidad contributiva de quien lo realiza.

En esas condiciones, se observa que los impuestos indirectos son regresivos, lo cual no implica per se que deba declararse su inexecutable pues, como lo ha sostenido la Corte Constitucional, la progresividad se predica del sistema tributario y no de cada impuesto. Además, en el caso del IVA, se supone que quien adquiere un producto, tiene capacidad para ser contribuyente del impuesto que se cobra por su adquisición.

“No obstante –señala la Vista Fiscal– que el impuesto sobre el consumo de bienes y servicios no pueda ser formalmente analizado desde la perspectiva de la progresividad, el artículo 95, numeral 9º de la Carta, se refiere a la equidad y la justicia de las cargas tributarias en relación con los deberes de la persona y del ciudadano, y por ello, la generalidad a que hace referencia el artículo 363, no exime la posibilidad de declarar inexecutable un impuesto cuando vulnere manifiestamente los principios de equidad y de justicia, es decir, cuando su impacto negativo sobre los sectores especialmente protegidos por el constitucionalismo social que informa nuestra Carta Política, sea evidente y determinante (sentencia T-506 de 1996)”60.

La suposición según la cual quien adquiere un producto es porque tiene capacidad para ser contribuyente del impuesto que se cobra por su adquisición, carece de validez en el caso del IVA del 2% sobre los bienes y servicios de primera necesidad. “En efecto, gastar o no en productos de primera necesidad (la leche, la carne, los huevos, los medicamentos) y en servicios esenciales (salud, agua, luz, gas, educación), en tanto el consumo de unos y otros es imperioso para cualquier ser humano por derivarse de él la subsistencia del mismo, no puede encasillarse en ese tipo de decisiones concernientes a optar por lo superfluo o suntuario, ya que subsistir no da lugar a escogencias signadas por la libre voluntad. Respecto de ello no hay elección posible”61.

De esta manera, el IVA del 2% a los bienes y servicios básicos es contrario a la Carta dado que “abstraer a la persona en el proceso de generalización del IVA, en razón del carácter real e indirecto del gravamen, cuando esa persona en su actividad consumidora carece de capacidad económica, resulta, en criterio del Despacho, contrario a la naturaleza material del principio de igualdad adoptado en el artículo 13 de nuestra Constitución”62. En efecto, el IVA

del 2% sobre los bienes y servicios básicos conlleva a que los más pobres tengan que pagar impuestos por la adquisición de los pocos productos a lo que pueden acceder.

Se vulnera también el derecho a la dignidad humana dado que “no tomar en cuenta a la persona y abstraer de ella los elementos materiales, sociales y económicos que la distinguen y singularizan, significa no darle observancia a ese principio dentro del marco del Estado Social”⁶³. Así, “la medida tributaria consistente en la generalización del IVA, insoslayablemente afecta de manera sensible intereses sociales y económicos de naturaleza también colectiva, si se tiene en cuenta la cantidad de colombianos que viven en estado de pobreza y marginalidad, precisamente por la incapacidad del aparato estatal para garantizar a los individuos un nivel de vida en condiciones medianamente dignas y justas. Varias expresiones del pensamiento social y económico moderno –como Boaventura de Sousa Santos⁶⁴, Amartya K. Sen⁶⁵ y Douglas North⁶⁶– han insistido en reclamar tanto del legislador como del intérprete un análisis del derecho dentro del contexto de la realidad y de las circunstancias que la determinan, y bajo esa perspectiva, la guarda de la Constitución no puede reducirse al frío cotejo entre normas superiores e inferiores, apartándose de la realidad que siempre ofrece entornos y espacios muy distintos. Así, dentro de otro contexto social, la medida tributaria en tela de juicio pudiera ser justa, pero no en Colombia, en donde actualmente existen más de once millones de habitantes que subsisten con menos de un dólar diario, en donde el 23% de la población es indigente, en donde 3.5 millones de niños no tienen ninguna formación escolar, en donde el 52% de los ingresos están en poder del 20% de los hogares más ricos, en donde sólo el 1% de los propietarios posee el 53% de la tierra y las diez (10) empresas más grandes del país absorben el 75% del mercado⁶⁷, en donde el 19% de la población económicamente activa está desempleada y el 24% subempleada⁶⁸ (las cifras indican que en Colombia el 43% de la población económicamente activa afronta problemas de empleo)”⁶⁹.

El cobro del 2% de IVA a los bienes y servicios básicos también desconoce los principios de razonabilidad y proporcionalidad en materia tributaria. En efecto, “la razonabilidad y proporcionalidad de una ley tributaria, está íntimamente relacionada con un motivo de utilidad pública o interés social que la sustente y con la necesidad estricta de acudir a ese mecanismo, de forma tal que no sea más gravoso que otros, para promover el indicado propósito general”⁷⁰.

No obstante, el cobro del IVA del 2% a partir del 2005 sobre bienes y servicios básicos carece de sentido cuando hay mecanismos alternativos para obtener los recursos que el Estado requiere. En efecto, “es de público conocimiento que la situación deficitaria de las finanzas nacionales no es producto de la debilidad estatal en materia impositiva, ni mucho menos, consecuencia del exceso de inversión social, propio de un Estado Social de Derecho. Definitivamente no, pues como es bien sabido distintos factores correspondientes a anomalías estructurales de la administración pública como la corrupción, la no implementación de mecanismos eficaces de control de la evasión fiscal, la inobservancia de la normatividad reguladora de la contratación estatal (esto último causante de un desangre fiscal monumental por las demandas multimillonarias contra el Estado: 73,3 billones de pesos, que equivalen a cerca del 40% del Producto Interno Bruto, en adelante PIB⁷¹), y el endeudamiento, entre otros, han debilitado las estructuras fiscales del Estado, constituyéndose tales factores en los principales causantes del déficit. Luego, no es la

insuficiencia en materia impositiva lo que genera el déficit que pretende superarse con el gravamen a los bienes esenciales sino los factores antes señalados que determinaron la escalada de reformas financieras del Estado que están llamadas a llenar los 'huecos fiscales' generados por dichos factores y no para invertirse en la sociedad misma"72.

Agrega que "[e]n el acta de 20 de diciembre de 2002, de las comisiones accidentales de mediación integradas por la Cámara de Representantes y el Senado de la República para conciliar las discrepancias que surgieron respecto del articulado del Proyecto de Ley número 080 de 2002 Senado, 53 de 2002 acumulados, 93 de 2002 Cámara, los Senadores Carlos García Orjuela, Gabriel Zapata, Vicente Blel, Camilo Sánchez y Javier Cáceres, dejaron constancia de que no alcanzaron a ser analizados por los miembros de la PLENARIA del Senado de la República, los siguientes puntos: a) El gravamen del dos por ciento (2%) para bienes y servicios a partir del 2005. b) Deducibilidad limitada al 80% de los impuestos territoriales. c) Un tres por ciento (3%) de impuesto al valor agregado a la cerveza. d) El cinco por ciento (5%) del impuesto del valor agregado a los juegos de suerte y azar"73.

Con base en los anteriores argumentos, el Procurador solicita declarar (i) la exequibilidad de la totalidad de la Ley 788 de 2002, por el cargo relativo a los términos que deben mediar entre los debates legislativos; (ii) la inexecutableidad de las expresiones "424; 424-2; 424-5; 427; 476 y 477", contenidas en el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 sobre la generalización del IVA del 2%; (iii) la exequibilidad de los artículos 8º y 57 de la Ley 788 de 2002, toda vez que éstos no desconocen el artículo 123 de la Carta; (iv) la exequibilidad condicionada del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002, "en el entendido de que el valor del anticipo deberá ser indexado al momento de causación de la obligación tributaria"74; (v) la exequibilidad de los artículos 69 a 74 de la Ley 788 de 2002, porque dichos preceptos no desconocen la regla de la unidad de materia; y (vi) la exequibilidad del artículo 114 de la Ley 788 de 2002.

VIII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como las que se acusan en la demanda que se estudia.

2. Cuestiones previas

Antes de proceder con el juicio de constitucionalidad de las normas acusadas, la Corte habrá de establecer si ha operado el fenómeno de la cosa juzgada sobre algunas de ellas. Esta Corporación también estudiará si los cargos elevados por el actor, obedecen en su totalidad a los criterios de procedibilidad de la acción pública de inconstitucionalidad desarrollados en la jurisprudencia constitucional.

2.1. Disposición normativa sobre la que ha operado el fenómeno de la cosa juzgada

La Corte Constitucional conoció de una demanda contra el párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002, también acusado en el proceso de la referencia. En esa oportunidad, la Corte

indicó en los antecedentes del fallo mencionado lo siguiente:

“Para el actor, el párrafo del artículo 29 de la Ley acusada desconoce los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. [...] A su parecer, el principio recogido en esta norma superior resulta desconocido por el párrafo acusado ‘pues disfrazando la figura como un “anticipo” se pretende imponer una contribución del 5% sobre el impuesto neto de renta del año gravable 2002, año gravable en el cual entró en vigencia la ley 788 de 2002’. [...] De otro lado, el actor considera que el párrafo del artículo 29 viola también el artículo 363 de la constitución, relativo al principio de irretroactividad tributaria, pues aceptar su constitucionalidad implicaría que “todos los ingresos tanto ordinarios como extraordinarios obtenidos por el contribuyente a partir del 1 de enero del año gravable del 2002, quedaron afectados con una contribución que se decretó el día 27 de diciembre del año 2002”. Agrega que “el párrafo demandado no es más que un simple juego de palabras buscan confundir al contribuyente, ocultado la verdadera connotación jurídica. Este anticipo liquidado sobre la declaración de renta de 2002, es violatorio del principio de irretroactividad...”

En relación con dicho cargo, se señaló:

A juicio de la Corte el método de liquidación del anticipo obedece en este caso a la imposibilidad fáctica en que se está en el momento en que debe ser pagado, de conocer la base gravable del impuesto de renta correspondiente al año 2003. En tal virtud, el legislador acudió a una presunción, cual fue la de suponer que el contribuyente obtendría durante este año unos ingresos constitutivos de renta equivalentes a los del año inmediatamente anterior, y con base en esta suposición ordenó calcular el valor del anticipo acudiendo al valor del impuesto neto de renta correspondiente al año 2002. Sin embargo, la presunción a que acudió el legislador para establecer la base sobre la cual debe liquidarse la sobretasa correspondiente al año 2003 no tiene el alcance de significar que el hecho generador de tal sobretasa sea la percepción de ingresos durante 2002, lo cual sí implicaría la vulneración de los principios de anualidad e irretroactividad tributaria. Tal hecho gravable continua siendo la percepción de renta durante 2003, solamente que se presume que la magnitud económica del mismo, esto es la base gravable, será equivalente a la del año anterior.

Adicionalmente, esta presunción puede ser desvirtuada cuando finalizado el año y una vez conocido el valor del impuesto neto de renta para la vigencia fiscal de 2003, se demuestre que la renta que determina el impuesto de ese período fue inferior a la obtenida en el año anterior, esto es en 2002. En este caso el contribuyente podría reclamar los saldos a su favor, si el abono llegara a superar el valor total de la sobretasa que finalmente resultara a su cargo. Para ello sería aplicable el artículo 850 del Estatuto Tributario [relativo a las devoluciones]”

Con base en los argumentos transcritos, se resolvió:

“Segundo: Declarar EXEQUIBLES [...] el párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002”.

En este orden de ideas, la Corte se estará a lo resuelto en la Sentencia C-485 de 2003 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) respecto del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002.

2.2. Inhibición por ineptitud de uno de los cargos

Sostiene el actor que el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 vulnera la protección que contempla el artículo 65 de la Constitución respecto de la producción de alimentos. En su concepto, la norma acusada “hace más gravosa la situación fiscal para los sectores económicamente desprotegidos” en lugar de “proteger la producción de alimentos”.

La Corte considera que dicho cargo no es específico ni pertinente⁷⁵. No es específico en atención a que no se proporcionan razones orientadas a mostrar que la imposición de una carga fiscal para sectores económicamente desprotegidos, implique o dé lugar a la desprotección de la producción de alimentos. En efecto, se trata de dos temas diferentes, de manera que el primero –la imposición de cargas fiscales sobre los sectores de bajos ingresos– no permite evidenciar oposición alguna con el segundo –la protección de la producción de alimentos, establecida en el artículo 65 Superior–. Aunque éstos pueden estar relacionados el actor ha debido demostrar no sólo esta relación, sino justificar la razón de la inexecutable.

El cargo tampoco es pertinente. El actor sostiene que la norma acusada “hace más gravosa la situación fiscal para los sectores económicamente desprotegidos”, afirmación que no guarda relación temática con el contenido del precepto Superior que se estima violado. A partir de allí, el actor concluye su vulneración.

En estas condiciones, la Corte se inhibirá para pronunciarse de fondo sobre este aspecto de la demanda.

3. Los problemas jurídicos que se plantean

Con el propósito de facilitar el análisis de los cargos que propone el actor, esta Corporación estudiará los cargos formulados de la siguiente forma: cargo contra el trámite de la norma (sección 4.1); cargo por el desempeño de funciones públicas de manera permanente por particulares (sección 4.2.); cargo por violación de la unidad de materia de la inclusión de normas de naturaleza penal (sección 4.3.); y cargo por vulneración de la protección de bienes y rentas de propiedad de las entidades territoriales y la consecuente prohibición al Congreso de decretar exenciones respecto de tales recursos (sección 4.4.).

Así pues, esta Corporación responderá los siguientes problemas jurídicos: (i) ¿Debía el Congreso, al aprobar el proyecto de ley N° 80/02 – Cámara, 93/02 – Senado, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones”, seguir la prescripción del artículo 160 Superior, según la cual entre la aprobación del proyecto en una de las cámaras y la iniciación del debate en la otra, deberán transcurrir por lo menos quince días o, por el contrario, en atención a que el Presidente de la República había solicitado el trámite de urgencia respecto de ese proyecto, podía obviarse dicho término?; (ii) ¿Son el remate de bienes –artículo 8° de la Ley 788 de 2002– y la liquidación y el recaudo de los impuestos de los departamentos –artículo 57 de la Ley 788 de 2002– funciones que no pueden ser realizadas indefinidamente por los particulares, según lo prescrito en el artículo 123 Superior?; (iii) ¿Vulneran los artículos 69 a 74 de la Ley 788 de 2002 –los cuales son de naturaleza penal– el principio de unidad de materia ya que la ley a la que pertenece se refiere a cuestiones tributarias?; y (vi) ¿La modificación introducida por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 al artículo 115 del Estatuto tributario, en virtud de la cual es deducible de la renta bruta el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y

comercio y de predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente –y no el cien por ciento (100%) tal como lo preveía la norma antes de que fuera modificada–, concede exenciones a impuestos distritales y municipales en violación del artículo 294 de la Carta y desconoce así la garantía que proporciona el artículo 362 Superior a los bienes y rentas de las entidades territoriales?

Luego la Corte aborda los cargos con base en los cuales el actor solicita que se declare la inexecutable del artículo 34 de la Ley 788 de 2002, que impone a los bienes y servicio allí descritos una tarifa del 7% de IVA y del 10% a partir del 1° de enero de 2005, y el artículo 116 de la misma ley, que grava con una tarifa del 2% a partir del 1° de enero de 2005 la venta de los bienes y servicios que hasta la fecha se encuentran excluidos o exentos del IVA.

De esta forma, la Corte analizará el siguiente problema: ¿establecen los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002 impuestos contrarios a los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario dentro de un Estado social de derecho (arts. 363 y 95-9 de la C.P. en concordancia con el art. 1° de la C.P.)?

4. Consideraciones

4.1. El trámite de la Ley

4.1.1. Sostiene el actor que durante el trámite del proyecto de ley N° 80/02 – Cámara, 93/02 – Senado, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones” –Ley 788 de 2002–, el Congreso no observó el lapso de quince días que, de acuerdo con el artículo 160 de la Carta, debe mediar entre la aprobación del proyecto en una de las cámaras y la iniciación del debate en la otra.

El Procurador, al igual que las apoderadas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN, estiman que el cargo que se analiza no está llamado a prosperar debido a que el Presidente de la República había solicitado el trámite de urgencia respecto del proyecto que se convirtió en la ley acusada, de manera que no era necesario observar el lapso de quince días que debe mediar entre la aprobación de un proyecto en una de las cámaras y la iniciación del debate en la otra.

4.1.2. La Corte coincide con este argumento. En efecto, el 1° de octubre de 2002 el Presidente de la República solicitó a los presidentes del Senado, de la Cámara y de las comisiones terceras y cuartas de ambas corporaciones legislativas, que se dé trámite de urgencia al entonces proyecto de ley N° 80/02 – Cámara, en atención a “la necesidad de contar de manera expedita con recursos que garanticen el cumplimiento de las funciones del Estado y a que los supuestos macroeconómicos con que se están programando los gastos de 2003, puedan cumplirse”⁷⁶.

Por su parte, el artículo 183 de la Ley 5ª de 1992 estipula que “[e]ntre la aprobación del proyecto en una de las Cámaras y la iniciación del debate en la otra deberán transcurrir, por lo menos, quince (15) días, salvo que el proyecto haya sido debatido en sesión conjunta de las Comisiones Constitucionales, en cuyo caso podrá presentarse la simultaneidad del

segundo debate en cada una de las Cámaras”, norma que fue declarada exequible por esta Corporación. Sobre este particular, la Corte indicó que “[e]n el esquema ordinario, expirado el término de los quince días, el proyecto se somete a primer debate en una de las dos Cámaras en la que debe concluir el íter legislativo. En el trámite de urgencia, si la iniciativa –sin excepcionar los proyectos de ley relativos a los tributos– se aprueba conjuntamente por las Comisiones respectivas en primer debate, lo que sigue es el segundo debate en cada una de las Cámaras, siempre que medie un lapso no inferior a ocho días”⁷⁷.

4.1.3. Queda, pues, demostrado que respecto del proyecto de ley N° 80/02 – Cámara, 93/02 – Senado no es aplicable el mandato según el cual entre la aprobación de un proyecto en una de las cámaras y la iniciación de la discusión en la otra, debe transcurrir un lapso mínimo de quince días (art. 160 de la C.P.), puesto que el Presidente había solicitado su trámite de urgencia. En este orden de ideas, una vez aprobado el proyecto mencionado en las comisiones económicas, lo que correspondía era darle segundo debate en cada una de las Cámaras, el cual podía realizarse de manera simultánea siempre que mediara un lapso no inferior a ocho días.

Los certificados expedidos por los secretarios del Senado y de la Cámara, demuestran que este requisito fue debidamente observado por el Congreso. En efecto, el proyecto de ley N° 80/02 – Cámara, 93/02 – Senado “fue aprobado en sesiones conjuntas de las Comisiones Económicas, de los días 27 y 28 de noviembre; 4, 5 y 10 de diciembre/02”⁷⁸.

Por su parte, tanto el secretario general del Senado⁷⁹ como el de la Cámara de Representantes⁸⁰, coinciden en que el proyecto en cuestión fue aprobado en sesión del 19 de diciembre de 2002, con lo cual median los ocho días exigidos por el artículo 160 Superior y por el artículo 183 de la Ley 5ª de 1992.

En conclusión, el Congreso observó los términos previstos en la Constitución y en la Ley 5ª de 1992 respecto de proyectos sobre los cuales media la solicitud de trámite de urgencia que se tradujo en la realización de sesiones conjuntas para la aprobación de la Ley 788 de 2002.

4.2. Condiciones constitucionales para la asunción de funciones públicas por particulares

4.2.1. Afirma el actor que “la función del remate de bienes (artículo 8 de la Ley 788) y, de manera especial, la liquidación y el recaudo del impuesto de registro (artículo 57 de la Ley 788) tienen un carácter indefinido en el tiempo, [lo cual] viola en forma directa el postulado constitucional de que los particulares sólo pueden cumplir funciones públicas en forma temporal, pero nunca en forma permanente o indefinida (artículo 123 superior)”⁸¹.

4.2.2. La Corte ha señalado de manera reiterada sobre este particular que “[l]a regla general, deducida del artículo 123 de la Constitución, es la de atribuciones apenas transitorias según lo que disponga el legislador: ‘La ley determinará el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas’. No obstante, ante la existencia de varias disposiciones constitucionales que hacen posible el ejercicio permanente de función pública por particulares –tales son los casos de los notarios (artículo 131 C.P.), de las autoridades indígenas en ejercicio de funciones jurisdiccionales dentro de su ámbito territorial (artículo 246 C.P.) y de la prestación de servicios públicos (artículo 365 C.P.), entre otros–, no puede afirmarse que la temporalidad deducida del enunciado artículo 123 de la Constitución sea

regla absoluta y rígida que impida en cualquier caso el ejercicio de funciones públicas permanentes por personas privadas”⁸².

De acuerdo con lo anterior, en la Sentencia C-866 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), se declaró la exequibilidad de los artículos 110 y 111 de la Ley 489 de 1998 relativos al ejercicio de funciones administrativas por particulares. La Corte puso de presente que “resulta claro que la atribución de funciones administrativas a particulares debe hacerse delimitando expresamente la función atribuida, acudiendo para ello a criterios materiales, espaciales, temporales, circunstanciales, procedimentales o cualesquiera otros que resulten útiles para precisar el campo de acción de los particulares, en forma tal que la atribución no llegue a devenir en una invasión o usurpación de funciones no concedidas, a un vaciamiento del contenido de la competencia de la autoridad atribuyente o a la privatización indirecta del patrimonio público”⁸³. Adicionalmente, la atribución de funciones administrativas a particulares debe realizarse en las condiciones que señale la ley (arts. 123 y 210 de la C.P.) principalmente en los artículos a los que se hará referencia posteriormente. En la sentencia citada, la Corte señaló varias condiciones que han de reunirse para que los particulares puedan ejercer funciones administrativas. Esta Corporación sostuvo en esa oportunidad que es en el “campo de las funciones propiamente administrativas es en donde cabe la posible atribución de ellas a particulares, y no en aquellas otras de contenido político o gubernamental, como tampoco en las de contenido materialmente legislativo o jurisdiccional que ocasionalmente ejercen las autoridades administrativas, pues a la atribución de las mismas a particulares no se refieren las normas constitucionales pertinentes”. Señaló además que “la propia Constitución prohíbe la asignación de ciertas funciones a particulares, al considerarlas ‘exclusivas’ de las autoridades administrativas [...] por ejemplo, las funciones que ejerce la Fuerza Pública”. En tercer lugar, “[e]xiste otra limitación que se deduce de las reglas constitucionales, en especial del artículo 6° de la Carta, y que, según el conocido aforismo jurídico *nemo dat quod non habet*, indica que las autoridades administrativas solamente pueden atribuir a los particulares las funciones que son de su competencia. Por lo cual las autoridades administrativas sólo pueden atribuir a los particulares el ejercicio de funciones jurídicamente suyas, no las de otros funcionarios”. Cuarto, “la atribución de funciones administrativas tiene otro límite: la imposibilidad de vaciar de contenido la competencia de la autoridad que las otorga. En efecto, la atribución conferida al particular no puede llegar al extremo de que éste reemplace totalmente a la autoridad pública en el ejercicio de las funciones que le son propias. Si, en los términos del artículo 2° de la Constitución, las autoridades de la República están instituidas para asegurar el cumplimiento de los fines del Estado, el despojo absoluto de la materia de su competencia redundaría en la falta de causa final que justificara su investidura, con lo cual ella -la investidura- perdería sustento jurídico”. Quinto, “resulta particularmente importante que las funciones que se encomendarán a los particulares sean específicamente determinadas, como perentoriamente lo prescribe el literal a) del artículo 111 acusado, el cual se aviene a la Carta si es interpretado conforme a las anteriores precisiones”. Sexto, “para conferir funciones administrativas a personas privadas mediante acto administrativo de carácter particular, no basta la expedición de dicho acto conforme a lo prescrito por la ley bajo examen, sino que es necesario, adicionalmente, que en todos los casos se suscriba con ellos un convenio mediante el cual expresamente se acepte la asignación de dicho ejercicio de funciones. Sólo de esta manera se preserva el principio de equidad, puesto que la autonomía de la voluntad

particular es libre para aceptar la atribución individual de funciones administrativas, aun cuando ella resulte onerosa para el ciudadano. Así, no se imponen entonces cargas exorbitantes a determinadas personas privadas en particular”. Por último, “[e]n lo concerniente a la frase “cuyo plazo de ejecución será de cinco (5) años”, la cual subsiste en el ordenamiento jurídico con posterioridad a la mencionada Sentencia C-702 de 199984, la Corte debe precisar que una vez retirada del ordenamiento jurídico la expresión ‘prorrogables’, la norma señala actualmente como término legal de cualquier convenio de atribución de funciones a particulares el de cinco años; sin embargo, la recta interpretación de esta norma, según la naturaleza de las cosas y el principio hermenéutico del efecto útil de las disposiciones, lleva a concluir que este es un plazo máximo de duración del respectivo convenio, pues otra cosa haría imposible la celebración del mismo en aquellos casos en los cuales la naturaleza de la función implica su realización en un plazo menor”.

En concordancia con lo anterior, la Corte se ha pronunciado en otras oportunidades sobre los diversos mecanismos por medio de los cuales es posible asignar a los particulares funciones administrativas⁸⁵.

4.2.3. Una vez enunciado el marco constitucional aplicable, pasa la Corte a analizar el contenido de las normas acusadas. El artículo 8° de la Ley 788 de 2002 estipula que los particulares podrán efectuar el remate de bienes con los cuales se busca hacer cobro coactivo por la administración de impuesto de los créditos a su favor no cumplidos. Por su parte, el artículo 57 de la Ley 788 de 2002 prevé que “[l]os departamentos podrán asumir la liquidación y el recaudo del impuesto a través de sistemas mixtos en los que participen las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o las Cámaras de Comercio y/o las Tesorerías Municipales”, es decir, para efectos de la demanda de la referencia, autoriza que un cierto tipo de particulares, las Cámaras de Comercio, participen en la liquidación y el recaudo de impuestos departamentales.

La Corte encuentra que el remate de bienes, por particulares, en tanto que mecanismo para hacer efectivo el cobro coactivo de las deudas fiscales, al igual que la liquidación y el recaudo de los impuestos, son actividades meramente instrumentales, en las cuales la función de los particulares, en el primer caso o, específicamente, de las cámaras de comercio, en el segundo, se limitan a ejecutar las actuaciones ordenadas por el órgano público competente. En el primer caso, se permite que el particular proceda al remate de los bienes objeto de remate una vez que se la administración ha adelantado el proceso establecido en el Título VIII del Estatuto Tributario “Cobro Coactivo” –en el cual el funcionario competente realiza la correspondiente investigación, confronta las pruebas, permite la interposición de los recursos y de excepciones– y ha dado la orden de que dicho bien sea rematado. En el mismo sentido, tal como lo advierten algunos intervinientes, la función de las cámaras de comercio respecto de la liquidación y recaudo de impuestos se limita a cobrar lo que previamente han definido los órganos públicos competentes.

Por otro lado, si bien el artículo 8° y el artículo 57 de la Ley 788 de 2002 prevén la asignación de funciones administrativas a particulares, hay una clara diferencia entre estas dos normas. Mientras que el artículo 8° acusado estipula que el remate de bienes podrá ser celebrado por entidades de derecho privado, el artículo 57 acusado estipula que la liquidación y recaudo de los impuestos departamentales podrá realizarse por medio de sistemas mixtos en los cuales

sólo podrán participar, en tanto que particulares, las cámaras de comercio. Esta distinción cobra importancia en el presente caso, pues si bien la Corte ha reconocido la posibilidad de que los particulares ejerzan de manera permanente funciones administrativas⁸⁶, también ha subrayado que ello constituye la excepción y no la regla⁸⁷.

La Corte encuentra que el artículo 8° acusado autoriza que el remate de bienes sea realizado por particulares, bajo las condiciones generales previstas en las normas pertinentes de la Ley 489 de 1998. Es del caso hacer referencia a los artículos 110 y 111 de la misma, lo cuales contienen los requisitos y procedimientos para el efecto:

“Artículo 110. Condiciones para el ejercicio de funciones administrativas por particulares. Las personas naturales y jurídicas privadas podrán ejercer funciones administrativas, bajo las siguientes condiciones: || La regulación, el control, la vigilancia y la orientación de la función administrativa corresponderá en todo momento, dentro del marco legal a la autoridad o entidad pública titular de la función la que, en consecuencia, deberá impartir las instrucciones y directrices necesarias para su ejercicio. || Sin perjuicio de los controles pertinentes por razón de la naturaleza de la actividad, la entidad pública que confiera la atribución de las funciones ejercerá directamente un control sobre el cumplimiento de las finalidades, objetivos, políticas y programas que deban ser observados por el particular. || Por motivos de interés público o social y en cualquier tiempo, la entidad o autoridad que ha atribuido a los particulares el ejercicio de las funciones administrativas puede dar por terminada la autorización. || La atribución de las funciones administrativas deberá estar precedida de acto administrativo y acompañada de convenio.

Artículo 111. Requisitos y procedimientos de los actos administrativos y convenios para conferir funciones administrativas a particulares. Las entidades o autoridades administrativas podrán conferir el ejercicio de funciones administrativas a particulares, bajo las condiciones de que trata el artículo anterior, cumpliendo los requisitos y observando el procedimiento que se describe a continuación:

1. Expedición de acto administrativo, decreto ejecutivo, en el caso de ministerios o departamentos administrativos o de acto de la junta o consejo directivo, en el caso de las entidades descentralizadas, que será sometido a la aprobación del Presidente de la República, o por delegación del mismo, de los ministros o directores de departamento administrativo, mediante el cual determine:

- a) Las funciones específicas que encomendará a los particulares;
- b) Las calidades y requisitos que deben reunir las entidades o personas privadas;
- c) Las condiciones del ejercicio de las funciones;
- d) La forma de remuneración, si fuera el caso;
- e) La duración del encargo y las garantías que deben prestar los particulares con el fin de asegurar la observancia y la aplicación de los principios que conforme a la Constitución Política y a la ley gobiernan el ejercicio de las funciones administrativas.

2. La celebración de convenio, cuyo plazo de ejecución será de cinco (5) años y para cuya

celebración la entidad o autoridad deberá:

Elaborar un pliego o términos de referencia, con fundamento en el acto administrativo expedido y formular convocatoria pública para el efecto teniendo en cuenta los principios establecidos en la Ley 80 de 1993 para la contratación por parte de entidades estatales.

Pactar en el convenio las cláusulas excepcionales previstas en la Ley 80 de 1993 y normas complementarias, una vez seleccionado el particular al cual se conferirá el ejercicio de las funciones administrativas.”⁸⁸

Ahora bien, el artículo 57 acusado prevé que sólo las cámaras de comercio podrán participar en la liquidación y recaudo de impuestos departamentales. Quiso así el legislador limitar la participación de los particulares en el desarrollo de la función referida. Ello encuentra justificación en la función que ellas cumplen en el ordenamiento jurídico nacional y se encuentra dentro del margen de configuración del legislador reconocido por la Constitución.

En este orden de ideas, la Corte concluye que el cargo que se analiza no está llamado a prosperar.

4.3. La introducción y modificación de tipos penales en una ley de reforma tributaria no necesariamente desconoce el principio de unidad de materia

4.3.1. Afirma el demandante que los artículos 69 (el cual modifica el tipo penal del delito de contrabando), 70 (el cual modifica el tipo penal del delito de contrabando de hidrocarburos o sus derivados), 71 (el cual modifica el tipo penal del delito de favorecimiento de contrabando), 72 (el cual tipifica el delito de favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados), 73 (el cual modifica el tipo penal del delito de favorecimiento de contrabando por servidor público) y 74 (el cual modifica el tipo penal del delito de favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados por servidor público) de la Ley 788 de 2002, vulneran el principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución dado que por la materia que reglamentan, han debido ser tramitadas por medio de una reforma al Código Penal y no mediante una ley tributaria.

4.3.2. La Corte Constitucional ha puesto de presente que “para que proceda la declaración de inexecutable por vulneración de la unidad de materia, se requiere que los asuntos regulados por la norma demandada no tengan ninguna relación de conexidad con la materia dominante en la ley a la cual pertenecen [es decir, la unidad de materia] se vulnera cuando el contenido del precepto carece de toda relación razonable y objetiva con la materia dominante de la ley”⁸⁹. En efecto, “dicha unidad sólo se rompe cuando existe absoluta falta de conexión o incongruencia causal, temática, sistemática y teleológica entre los distintos aspectos que regula la ley y la materia dominante de la misma”⁹⁰.

Así, por ejemplo, en un fallo reciente, la Corte encontró que el Congreso no había violado la unidad de materia al tipificar la omisión por el agente retenedor o autorretenedor de consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente o recaudadas por concepto de IVA dentro del término estipulado en la norma. En esa oportunidad se señaló en esa oportunidad que “los estatutos represivos se caracterizan justamente por englobar el amplio conjunto de bienes jurídicos tutelables a la luz de la

cultura de los pueblos y sus más caros valores de existencia, convivencia y desarrollo pacífico”91.

4.3.4. Ahora bien, en esta oportunidad se observa que los artículos acusados tienen relación con el título de la Ley 788 de 2002 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones” (negrillas fuera de texto), tal como lo dispone el artículo 169 de la Carta92.

También se constata una relación sistemática y teleológica entre las normas acusadas y el estatuto normativo al cual pertenecen. Así lo puso de presente la Corte en otra oportunidad, cuando al conocer de un problema jurídico similar al que se estudia en el presente proceso, señaló que “las normas acusadas consagran una serie de instrumentos de orden tributario y aduanero, a través de los cuales se busca erradicar, o al menos disminuir, los fenómenos de la evasión y el contrabando. Tal y como lo han reconocido la doctrina y jurisprudencia sobre la materia, la evasión y el contrabando constituyen un flagelo que atenta en forma ostensible contra el orden público económico y social justo, la convivencia pacífica, en perjuicio del tesoro público y las finanzas del Estado; por ello, la necesidad de adoptar medidas de carácter tributario, tales como sanciones, multas, etc., mientras que la actividad ilícita del contrabando se combate con mecanismos aduaneros como el decomiso o la retención de la mercancía, los cuales buscan evitar, o al menos hacer más difícil el ingreso al territorio nacional de bienes en forma ilegal e ilícita. [...] No sobra reiterar aquí lo expresado por la Corte al precisar que, en relación con la unidad de materia, lo relevante es la identidad sustancial del tema objeto de legislación y la ya anotada correspondencia entre el articulado y el título de la ley93”94.

4.3.5. Si bien las normas acusadas de violar el principio de la unidad de materia serán declaradas inexequibles en ese aspecto por las razones anteriores, la Corte subraya que las normas penales generalmente son incorporadas al Código Penal dada su connotación especial. Así lo hicieron los artículos 69 a 74 acusados, lo cual no rompe su relación de conexidad con la ley de reforma tributaria. En materia penal, la claridad en las reglas de juego y la publicidad de los tipos penales tiene una especial significación, no sólo por la naturaleza de estas normas y por su incidencia sobre la libertad personal sino porque el conocimiento de la ley penal tiene un gran valor. En efecto, se han consagrado como causales de “ausencia de responsabilidad” diferentes tipos de errores invencibles, dentro de los cuales se destacan el “error invencible de que no concurre en su conducta un hecho constitutivo de la descripción típica” y el “error invencible de la licitud de su conducta” (artículo 32, numerales 10 y 11 del Código Penal, Ley 599 de 2000). Por eso, el que una ley ordene que se incorporen al Código Penal las disposiciones por ella creadas, es un desarrollo de los principios de seguridad jurídica y del derecho al debido proceso y no puede entenderse que por la incorporación formal de dichos artículos a un código se ha desconocido el principio de unidad de materia.

En este orden de ideas, la Corte concluye que el cargo que se analiza no está llamado a prosperar.

4.4. La disminución de las deducciones en materia de impuesto a la renta no vulnera la protección constitucional a favor de los municipios respecto de imposición de gravámenes

sobre inmuebles

4.4.1. Sostiene el demandante que la modificación introducida por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 al artículo 115 del Estatuto tributario, en virtud de la cual es deducible de la renta bruta el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y comercio y de predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente -y no el cien por ciento (100%) tal como lo preveía la norma antes de que fuera modificada-, vulnera los artículos 294 y 362 Superiores dado que concede exenciones a impuestos y que desconoce así la garantía a los bienes y rentas de las entidades territoriales.

4.4.2. Comienza la Corte por advertir que el impuesto de renta es de propiedad de la Nación y que se encuentra establecido en el Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

4.4.3. Ahora bien, el artículo 26° del Estatuto Tributario estipula que “[l]a renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.

Por su parte, la Corte ha sostenido que “[p]ara efectos del impuesto de renta y complementarios, el Estatuto Tributario consagra un procedimiento que, partiendo de los ingresos del contribuyente, permite determinar la renta líquida gravable, que es lo que se conoce como proceso de depuración de la renta. Tal procedimiento es el siguiente: Se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente susceptibles de generar incremento neto del patrimonio y a esa suma se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos a que haya lugar. De esta manera se obtienen los ingresos netos. A este monto se le restan los costos generados por la actividad productora de la renta, mecanismo a través del cual se obtiene la renta bruta. A ésta se le hacen las deducciones consagradas en la ley, obteniéndose de esta manera la renta líquida. A ésta se le restan, cuando hay lugar a ellas, las rentas exentas. De esta manera se obtiene la renta líquida gravable, a la que se le aplica la tabla fijada en la ley y se obtiene así el impuesto a cargo del contribuyente”⁹⁵.

Así pues, se observa que las deducciones aligeran el volumen de la renta líquida gravable y, en esa medida, reducen la suma que debe sufragar el contribuyente por concepto del respectivo impuesto⁹⁶. La finalidad del artículo 114 de la Ley 788 de 2002, por su parte, consiste en incrementar la cantidad de recursos del contribuyente que quedan calificados como renta líquida, es decir, en aumentar el impuesto de renta a pagar por vía de la reducción de las deducciones para lo cual dispone que de lo pagado por concepto de los impuestos de industria y comercio y de predial, será deducible el 80% y no el 100% como se estipulaba antes de la modificación introducida por la norma en cuestión⁹⁷.

4.4.4. Esta explicación pone de presente que el cargo formulado por el actor resulta de una interpretación equívoca de la norma acusada. En efecto, los impuestos territoriales a los que se hace referencia –de industria y comercio, y predial– permanecen invariables, mientras que el que varía, en los términos ya descritos, es el de renta. Adicionalmente, es del caso reiterar que la reserva contenida en el artículo 317 Superior “está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la prohibición para la Nación, para los departamentos y para las demás entidades territoriales de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea dueña”⁹⁸.

Por lo demás, esta Corporación recuerda que la jurisprudencia constitucional no sólo ha puesto de presente que el Congreso dispone de la facultad de modificar e incluso eliminar beneficios tributarios⁹⁹, sino que expresamente ha señalado que puede eliminar deducciones de la renta consagradas en normas anteriores¹⁰⁰.

En este orden de ideas, la Corte concluye que el cargo que se analiza no está llamado a prosperar. La Corporación anota que no le corresponde pronunciarse sobre aspectos particulares de la aplicación de la norma acusada.

4.5. Análisis del cargo relativo a los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002

4.5.0. Problema jurídico y resumen del argumento

En este proceso, el actor sostiene que los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002 vulneran los artículos 1º, 95-5 y 363 Superiores. Afirma que en esta oportunidad el legislador excedió el límite de sus competencias en materia tributaria en la medida en que la ampliación de la base gravable, de acuerdo con lo prescrito en los artículos 34 y 116 acusados, desconoce los principios que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P.) y el alcance del deber de tributar (art. 95-9 de la C.P.).

El Procurador apoya esta tesis. Además, en concepto rendido ante esta Corporación, proporciona información fáctica en materias tales como tasa de pobreza e indigencia, niveles de escolaridad, empleo, distribución del ingreso, entre otras, para justificarla. Con base en dicha información, afirma que el IVA, en tanto que impuesto indirecto, es regresivo pues se aplica con independencia de la capacidad económica de los contribuyentes a los cuales grava. Ello no necesariamente implica que los impuestos indirectos deben per se ser declarados inexequibles (la Corte ha señalado que se presume de hecho la capacidad de pago de quienes adquieren los bienes y servicios gravados), pero sí que el análisis que se haga respecto de su constitucionalidad debe tener en cuenta el contexto en el cual habrá de ser aplicada la norma tributaria en cuestión. Con base en este análisis, la Vista Fiscal encuentra que el IVA del 2% a los productos de primera necesidad (la leche, la carne, los huevos, los medicamentos) y a los servicios esenciales (salud, agua, luz, gas, educación), es contrario a la Carta. En efecto, la presunción según la cual quien adquiere un bien o servicio gravado, es porque cuenta con la capacidad de realizar el respectivo aporte tributario, carece de fundamento respecto de los productos de primera necesidad y los servicios esenciales, cuyo consumo “es imperioso para cualquier ser humano por derivarse de él la subsistencia del mismo”. El Procurador considera que resulta contrario a la Carta que en un contexto que presenta los índices macroeconómicos que él expone, se imponga un gravamen del 2% sobre

los bienes y servicios de primera necesidad. Por último, sostiene la Vista Fiscal, también se vulneran la razonabilidad y la proporcionalidad de los tributos en atención a que se grava a los más débiles sin que ello sea necesario para garantizar los objetivos que persigue la norma.

Sus defensores –Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN– arguyen que el IVA es un gravamen que recae sobre quien decide libremente comprar un bien o servicio y cuya función redistributiva debe ser determinada y analizada con base en las ventajas administrativas que ofrece respecto de su recaudo y en su destinación a la inversión pública, en especial a la inversión social. Algunos intervinientes –Ministerio de Protección Social y Helena Duarte– solicitan la inexecutable parcial del artículo 116 en cuanto que gravó los recursos del sistema de seguridad social en salud.

Así pues, la Corte habrá de resolver el problema constitucional de si la ampliación de la base del IVA en los términos de los dos artículos acusados es contraria a los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario en un Estado Social y Democrático de Derecho.

La Corte concluye que el artículo 34 acusado no es violatorio de la Constitución, mientras que el artículo 116 sí lo es. A pesar del amplio margen de configuración de la política tributaria atribuido por la Constitución al Congreso de la República, la inconstitucionalidad del artículo 116 surge de varios factores concurrentes en el presente caso.

En primer lugar, la concepción de la norma indica que el artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos, la cual se tomó sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso sobre las implicaciones que ello tendría a la luz de los principios de progresividad y equidad, como lo exige el respeto al principio de no tributación sin representación (ver apartado 4.5.6). En cambio, el artículo 34, que identifica específicamente los bienes gravados, fue concebido de una manera completamente diferente como se puede apreciar de la simple lectura y descripción de las dos disposiciones, aspecto abordado en el apartado 4.5.1. de esta sentencia.

En tercer lugar, al juzgar el artículo 116 en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, la Corte encuentra que se vulneran los principios de progresividad y de equidad que rigen dicho sistema (artículo 363 C.P.). La ampliación de la base del IVA cubre todos los bienes y servicios de primera necesidad (ver apartado 4.5.4. de esta sentencia) dentro de un contexto en el cual, del lado de los ingresos, los componentes progresivos del sistema tributario registran grandes falencias en el recaudo, como una evasión muy elevada y una significativa erosión de la base tributaria, entre otros aspectos señalados en los apartados 4.5.5.1. a 4.5.5.4. de esta sentencia. Y del lado de la destinación de los ingresos recaudados, no hay evidencia de una compensación de la nueva carga impuesta por el artículo 116 dentro del sistema. En efecto, el gasto público social ha venido disminuyendo en los últimos años y el producido del IVA del 2% proveniente de la aplicación de la norma acusada habría de ser destinado a financiar el gasto en seguridad y defensa, según la posición oficial de las autoridades responsables, como se observa en el apartado 4.5.5.5. de esta sentencia.

Finalmente, concurre otro factor que conduce a la inexecutable del artículo 116 y que informa a los demás anteriormente mencionados: el respeto al derecho constitucional al mínimo vital (artículos 1 y 13 C.P.) protegido en un Estado social de derecho (ver apartado 4.5.3.3.2. de esta sentencia) conduce a que respecto de las personas que carecen de lo básico para subsistir en condiciones dignas –las cuales han aumentado considerablemente según la información sobre pobreza e indigencia (ver apartado 4.5.5.7. de esta sentencia)– no se pueda equiparar automáticamente capacidad para adquirir bienes y servicios, con capacidad contributiva. No se puede afirmar, en consonancia con la jurisprudencia de esta Corte sobre el IVA sintetizada en el apartado 4.5.3.4 de esta sentencia, que quien agota todo su ingreso en adquirir lo necesario para subsistir, tiene una capacidad contributiva reflejada en su posibilidad de adquirir bienes y servicios que ineludiblemente debe comprar para sobrevivir. Por ello, el deber general y universal de toda persona de contribuir a financiar los gastos del Estado se enmarca dentro de los conceptos de justicia y equidad (artículo 95 numeral 9 C.P.).

La Corte considera que el artículo 116 acusado, ante la concurrencia de estos factores, viola de manera manifiesta los principios de progresividad y de equidad que rigen el sistema tributario interpretados armónicamente con el derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho. En efecto, se violan tales principios cuando (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social.

Pasa la Corte a desarrollar cada uno de estos puntos. Primero señalará el alcance de las dos normas acusadas.

4.5.1. El alcance de las normas acusadas

Estima la Corte del caso hacer claridad sobre la concepción y alcance de las normas acusadas. El artículo 34 de la Ley 788 de 2002 –ya citado en los antecedentes de este fallo– contiene el catálogo de los bienes y servicios gravados con una tarifa del 7% (y del 10% a partir del 1° de enero de 2005).

El artículo 116 de la Ley 788 de 2002, en cambio, remite a otras normas, en los siguientes términos: “A partir del 1° de enero de 2005, los bienes y servicios de que tratan los artículos 424; 424-2; 424-5 numeral 4; 424-6; 425; 427; 428-1; 476; 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, quedarán gravados a la tarifa del dos por ciento (2%)”. Pasa la Corte a transcribir los artículos a los cuales remite el artículo 116 acusado ya que ésta es la única manera de identificar su contenido material.

El artículo 424 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 30 de la Ley 788 de 2002, estipula:

Artículo 424.- Bienes excluidos del impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos del

impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:

- 03.03.41.00.00 Atún Blanco
- 03.03.42.00.00 Atún de aleta amarilla
- 03.03.45.00.00 Atún común o de aleta azul
- 04.09.00.00.00 Miel natural
- 05.11.10.00.00 Semen de bovino
- 06.01 Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo vegetativo, en vegetación o en flor; plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la Partida No. 12.12
- 07.01 Papas (patatas) frescas o refrigeradas
- 07.02 Tomates frescos o refrigerados
- 07.03 Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas (incluso silvestres) aliáceas, frescos o refrigerados
- 07.04 Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del genero brassica, frescos o refrigerados
- 07.05 Lechugas (lactuca sativa) y achicorias, comprendidas la escarola y la endibia (cichorium spp.), frescas o refrigeradas
- 07.06 Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifíes, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados
- 07.07 Pepinos y pepinillos frescos o refrigerados
- 07.08 Hortalizas (incluso silvestres) de vaina, aunque estén desvainadas, frescas o refrigeradas
- 07.09 Las demás hortalizas (incluso silvestres), frescas o refrigeradas.
- 07.10 Hortalizas (incluso silvestres) aunque estén cocidas en agua o vapor, congeladas
- 07.11 Hortalizas (incluso silvestres) conservadas provisionalmente (por ejemplo: con gas sulfuroso o con agua salada, sulfurosa, o adicionada de otras sustancias para asegurar dicha conservación), pero todavía impropias para consumo inmediato
- 07.12 Hortalizas (incluso silvestres) secas, bien cortadas en trozos o en rodajas o bien trituradas o pulverizadas, pero sin otra preparación
- 07.13 Hortalizas (incluso silvestres) de vaina secas, desvainadas, aunque estén mondadas o partidas

- 08.01.19.00.00 Cocos frescos
- 08.02 Los demás frutos de cáscara, frescos o secos, incluso sin cáscara o mondados
- 08.03 Bananas o plátanos, frescos o secos
- 08.04 Dátiles, higos, piñas tropicales (ananás), aguacates (paltas), guayabas, mangos y mangostanes, frescos o secos y los productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba y/o leche.
- 08.05 Agrios (cítricos) frescos o secos
- 08.06 Uvas, frescas o secas, incluidas las pasas
- 08.07 Melones, sandías y papayas, frescas
- 08.08 Manzanas, peras y membrillos, frescos
- 08.09 Damascos (albaricoques, chabacanos), cerezas, duraznos (melocotones) (incluidos los griñones y nectarinas), ciruelas y endrinas, frescos
- 08.10 Las demás frutas u otros frutos, frescos
- 09.01.21.10.00 Café en grano
- 10.01 Trigo y morcajo (tranquillón)
- 10.03 Cebada
- 10.06 Maíz
- 10.06 Arroz
- 11.04.23.00.00 Maíz trillado
- 12.09 Semillas para siembra
- 12.12.92.00.00 Caña de Azúcar
- 18.01.00.10.00 Cacao en grano crudo
- 19.01 Bienestarina
- 19.05 Pan
- 22.01 Agua envasada, el agua mineral natural o artificial y la gasificada, sin azucarar o edulcorar de otro modo ni aromatizar; hielo y nieve
- 25.01 Sal (incluidas la de mesa y la desnaturalizada) y cloruro de sodio puro, incluso en disolución acuosa o con adición de antiaglomerantes o de agentes que garanticen una buena fluidez; agua de mar

- 25.03 Azufre Natural
- 25.10 Fosfatos de calcio naturales (Fosfatos tricalcicos o fosforitas) sin moler o molidos.
- 27.01 Hullas, briquetas, ovoides, y combustibles sólidos análogos obtenidos a partir de la hulla
- 27.04 Coques, semicoques de hulla, de lignito, de turba aglomerados o no
- 27.16 Energía eléctrica
- 28.44.40.00.00 Material radiactivo para uso médico
- 29.36 Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales) y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre si o en disoluciones de cualquier clase
- 30.01 Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados; extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos; heparina y sus sales; las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidos en otra parte
- 30.02 Sangre humana; sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico; antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico; vacunas, toxinas, cultivos de microor-ganismos (excepto las levaduras) y productos similares
- 30.03 Medicamentos (excepto los productos de los partidas números 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor
- 30.04 Medicamentos (con exclusión de los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para lo venta al por menor
- 30.05 Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios
- 30.06 Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la Nota 4 de este Capítulo
- 30.06.00.00 Anticonceptivos orales
- 31.01 Guano y otros abonos naturales de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí, pero no elaborados químicamente
- 31.02 Abonos minerales o químicos nitrogenados

- 31.03 Abonos minerales o químicos fosfatados
- 31.04 Abonos minerales o químicos potásicos
- 31.05 Otros abonos; productos de este título que se presenten en tabletas, pastillas y demás formas análogas o en envases de un peso bruto máximo de diez (10) kilogramos
- 38.08 Plaguicidas e insecticidas
- 38.22.00.11.00 Reactivos de diagnóstico sobre soporte de papel o cartón
- 38.22.00.19.00 Los demás reactivos de diagnóstico
- 40.01 Caucho natural
- 40.11.91.00.00 Neumáticos para tractores
- 40.14.10.00.00 Preservativos
- 44.03 Madera en bruto (redonda, rolliza o rolo) con o sin corteza y madera en bloque o simplemente desorillada
- 44.04 Arboles de vivero para establecimiento de bosques maderables
- 48.01.00.00.00 Papel prensa
- 49.02 Diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados
- 52.01 Fibras de algodón
- 53.04.10.10.00 Pita (cabuya, fique)
- 53.11.00.00.00 Tejidos de las demás fibras textiles vegetales
- 56.08.11.00.00 Redes confeccionadas para la pesca
- 59.11 Empaques de yute, cáñamo y fique
- 63.05 Sacos y talegas de yute, cáñamo y fique
- 71.18.90.00.00 Monedas de curso legal
- 82.01 Layas, herramientas de mano agrícola
- 82.08.40.00.00 Cuchillos y hojas cortantes para máquinas y aparatos mecánicos de uso agrícola, hortícola y forestal
- 84.07.21.00.00 Motores fuera de borda, hasta 115 HP.
- 84.08.10.00.00 Motores de centro diesel hasta 150 HP.
- 84.24.81.30.00 Demás aparatos sistemas de riego

84.32. Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo; excepto rodillos para césped o terrenos de deporte

84.33 Máquinas, aparatos y artefactos para cosechar o trillar, incluidos las prensas para paja o forraje; guadañadoras; máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida 84.37 y las subpartidas 84.33.11 y 84.33.19

84.36 Demás máquinas y aparatos para la agricultura, horticultura, silvicultura o apicultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados

84.37.10.00.00 Máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos u hortalizas de vaina secas

87.01.90.00.10 Tractores agrícolas

87.13.10.00.00 Sillas de ruedas y equipos similares, de propulsión personal, mecánica o eléctrica para la movilización e integración de personas con discapacidad o adultos mayores.

87.13.90.00.00 Los demás

87.14 Herramientas, partes, accesorios, correspondientes a sillas de ruedas y otros similares para la movilización de personas con discapacidad y adultos mayores de las partidas o clasificaciones 87.13 y 87.14

87.16.20.00.00 Remolques para uso agrícola

90.01.30.00.00 Lentes de contacto

90.01.40 Lentes de vidrio para gafas

90.01.50.00.00 Lentes de otras materias

90.18.39.00.00 Catéteres

90.18.39.00.00 Catéteres peritoneales para diálisis

90.21 Aparatos especiales para ortopedia, prótesis, rehabilitación, productos para asistencia urinaria, aparatos para acceso a piscinas para personas con discapacidad

93.01 Armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas

96.09.10.00.00 Lápices de escribir y colorear

- Las materias primas químicas con destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05

- Equipos de infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de la subpartida 90.18,39.00.00

- Las impresoras braille, estereotipadoras braille, líneas braille, regletas braille, cajas aritméticas y de dibujo braille, elementos manuales o mecánicos de escritura del sistema braille, así como los artículos y aparatos de ortopedia, prótesis, artículos y aparatos de prótesis; todos para uso de personas, audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona, o se le implanten para compensar un defecto o una incapacidad y bastones para ciegos aunque estén dotados de tecnología, contenidos en la partida arancelaria 90.21.

- Por el año 2003, los computadores personales de un solo procesador, portátiles o de escritorio, habilitados para uso de Internet, con sistema operacional preinstalado, teclado, mouse, parlantes, cables y manuales, hasta por un valor CIF de mil quinientos dólares (US \$1.500).

- Los dispositivos anticonceptivos para uso femenino

- Las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06.

- Equipos y elementos componentes del plan de gas vehicular.

1. Cilindros 73.11.00.10.00

2. Kit de conversión 84.09.91.91.00

3. Partes para Kits (repuestos) 84.09.91.99.00; 84.09.91.60.00

4. Compresores 84.14.80.22.00

5. Surtidores (dispensadores) 90.25.80.90,00

6. Partes y accesorios surtidores (repuestos) 90.25.90.00.00

7. Partes y accesorios compresores (repuestos) 84.14.90.10.00; 84.90.90.90.00

Ladrillos y bloques de colicanto, de arcilla, y con base en cemento, bloques de arcilla silvocalcáre.

El artículo 424-2 del Estatuto Tributario, estipula:

Artículo 424-2.- Materias primas para la producción de vacunas. Las materias primas para la producción de vacunas, estarán excluidas del impuesto sobre las ventas, para lo cual deberá acreditarse tal condición en la forma como lo señale el reglamento.

El numeral 4° del artículo 424-5 del Estatuto Tributario¹⁰¹, estipula:

“Artículo 424-5.- Bienes excluidos del impuesto: [...] 4. Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio del Medio Ambiente.”

El artículo 424-6 del Estatuto Tributario, estipula:

“Artículo 424-6.- Gas propano para uso doméstico. El gas propano para uso doméstico estará excluido del impuesto sobre las ventas.”

El artículo 425 del Estatuto Tributario, estipula:

Artículo 425.- Otros bienes que no causan el impuesto. Se consideran bienes que no causan, el petróleo crudo destinado a su refinación, el gas natural, los butanos y la gasolina natural.

El artículo 427 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 32 de la Ley 788 de 2002, estipula:

Artículo 427. Pólizas de seguros excluidas. No son objeto del impuesto las pólizas de seguros de vida en los ramos de vida individual, colectivo, grupo, accidentes personales, de que trata la Sección II del Capítulo III del Título 5° del Libro 4° del Código de Comercio, las pólizas de seguros que cubran enfermedades catastróficas que corresponda contratar a las entidades promotoras de salud cuando ello sea necesario, las pólizas de seguros de educación, preescolar, primaria, media, o intermedia, superior y especial, nacionales o extranjeros. Tampoco lo son los contratos de reaseguro de que tratan los artículos 1134 a 1136 del Código de Comercio.

El artículo 428-1 del Estatuto Tributario, estipula:

Importaciones de activos por instituciones de educación superior. Los equipos y elementos que importen los Centros de Investigación y los Centros de Desarrollo Tecnológico reconocidos por Colciencias, así como las instituciones de educación superior, y que estén destinados al desarrollo de proyectos previamente calificados como de investigación científica o de innovación tecnológica por Colciencias, estarán exentos del impuesto sobre las ventas (IVA).

Los proyectos deberán desarrollarse en las áreas correspondientes a los Programas Nacionales de Ciencia y Tecnología que formen parte del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología.

El Gobierno reglamentará lo relacionado con esta exención.

Parágrafo. Para que proceda la exención de que trata el presente artículo, la calificación deberá evaluar el impacto ambiental del proyecto.

El artículo 476 del Estatuto Tributario, cuyos numerales 3°, 5° y 8° fueron modificados por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002 y cuyos numerales 19, 20 y 21 fueron adicionados por este mismo artículo, estipula:

Artículo 476.- Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.

2. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se exceptúan el transporte de gas e hidrocarburos.

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.

4. Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros. En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros doscientos cincuenta (250) impulsos mensuales facturados a los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos.

5. El servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda, y el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales incluidos los eventos artísticos y culturales.

6. Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994.

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.

9. Derogado, Ley 788 de 2002

10. Derogado, Ley 788 de 2002

11. Las boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, y los espectáculos de toros, hípicas y caninos.

12. Los siguientes servicios, siempre que se destinen a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos:

- a) El riego de terrenos dedicados a la explotación agropecuaria;
- b) El diseño de sistemas de riego, su instalación, construcción, operación, administración y conservación;
- c) La construcción de reservorios para la actividad agropecuaria;
- d) La preparación y limpieza de terrenos de siembra;
- e) El control de plagas, enfermedades y malezas, incluida la fumigación aérea y terrestre de sembradíos;
- f) El corte y la recolección mecanizada de productos agropecuarios;
- g) El desmote de algodón, la trilla y el secamiento de productos agrícolas;
- h) La selección, clasificación y el empaque de productos agropecuarios sin procesamiento industrial;
- i) La asistencia técnica en el sector agropecuario;
- j) La captura, procesamiento y comercialización de productos pesqueros;
- k) El pesaje y el alquiler de corrales en ferias de ganado mayor y menor;
- l) La siembra;
- m) La construcción de drenajes para la agricultura;
- n) La construcción de estanques para la piscicultura;
- o) Los programas de sanidad animal;
- p) La perforación de pozos profundos para la extracción de agua;
- q) Los usuarios de los servicios excluidos por el presente numeral deberán expedir una certificación a quien preste el servicio, en donde conste la destinación, el valor y el nombre e identificación del mismo. Quien preste el servicio deberá conservar dicha certificación durante el plazo señalado en el artículo 632 del Estatuto Tributario, la cual servirá como soporte para la exclusión de los servicios.

13. Derogado, Ley 788 de 2002

14. Los servicios funerarios, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de tumbas y mausoleos.

15. Derogado, Ley 788 de 2002

16. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al Impuesto sobre las Ventas.

17. Las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas crédito y débito.

18. Derogado, Ley 788 de 2002

19. Los servicios de alimentación, contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública.

20. El transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado.

21. Los servicios de publicidad en periódicos que registren ventas en publicidad a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior inferiores a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2002).

La publicidad en las emisoras de radio cuyas ventas sean inferiores a quinientos millones de pesos (\$500.000.000) al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (valor año base 2002) y programadoras de canales regionales de televisión cuyas ventas sean inferiores a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (valor año base 2002). Aquellas que superen este monto se registrarán por la regla general.

Las exclusiones previstas en este numeral no se aplicarán a las empresas que surjan como consecuencia de la escisión de sociedades que antes de la expedición de la presente ley conformen una sola empresa ni a las nuevas empresas que se creen cuya matriz o empresa dominante se encuentre gravada con el IVA por este concepto.

Parágrafo. En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte 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 tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

El artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002, estipula:

Artículo 477. Bienes que se encuentran exentos del impuesto. Están exentos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes:

02.02 Carne de animales de la especie bovina, congelada

02.03 Carne de animales de la especie porcino, fresca, refrigerada o congelada.

02.04 Carne de animales de las especies ovino o caprina, fresca, refrigerada o congelada.

- 02.06 Despojos comestibles de animales
- 02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados.
- 02.08.10.00.00 Carne fresca de conejo o liebre
- 03.02 Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04
- 03.03 Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04
- 03.04 Filetes y demás carne de pescado (incluso picado), frescos, refrigerados o congelados
- 04.01 Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante de otro modo
- 04.02 Leche y nata (crema), con cualquier proceso industrial concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante
- 04.06.10.00.00 Queso fresco (sin madurar)
- 04.07.00.10.00 Huevos para incubar, y los pollitos de un día de nacidos
- 04.07.00.90.00 Huevos de ave con cáscara, frescos
- 19.01.10.10.00 Leche maternizado o humanizada
- 48.20 Cuadernos de tipo escolar

Alcohol carburante, con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores”.

El artículo 478 del Estatuto Tributario, estipula:

Artículo 478.- Libros y revistas exentas. Están exentos del impuesto sobre las ventas los libros y revistas de carácter científico y cultural, según calificación que hará el Gobierno Nacional.

Los literales c. y e. de artículo 481 del Estatuto Tributario, estipulan:

Artículo 481.- Bienes que conservan la calidad de exentos. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

[...]

c. Los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20 del Arancel de Aduanas y los impresos contemplados en el artículo 478.

[...]

e. También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Recibirán el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos en el exterior y vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo, según lo establecido en la Ley 300 de 1996, y siempre y cuando se efectúe el respectivo reintegro cambiario.

La transcripción anterior muestra la dimensión que, según la legislación vigente, habrá de adquirir el IVA a partir del 1° de enero de 2005. La Corte observa que se trata de una ampliación significativa de la base efectuada de manera indiscriminada sobre bienes y servicios muy diversos. Para determinar las implicaciones de dicha ampliación para el sistema tributario, la Corte estima necesario estudiar la evolución normativa del IVA en Colombia con el propósito de determinar (i) cómo ha sido la distribución de las cargas que implica dicho impuesto a lo largo del tiempo entre los diferentes sectores de la población y (ii) cómo se ven afectadas las personas de bajos ingresos por las modificaciones introducidas por las normas acusadas, en la medida en que ello es relevante para analizar si se han afectado los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P.) y los conceptos de justicia y equidad que enmarcan el deber de tributar (art. 95-9 de la C.P.).

4.5.2. Evolución histórica del IVA en la legislación colombiana en lo pertinente para analizar el problema jurídico.

La descripción de la evolución histórica del IVA se circunscribe a lo pertinente para analizar el problema jurídico planteado en el presente proceso. Se hará énfasis en los siguientes aspectos: (i) la evolución estructural del impuesto; (ii) el cambio de una metodología consistente en la enunciación de los bienes y servicios gravados a una en la cual se especifican los bienes y servicios expresamente exentos o excluidos;¹⁰² (iii) el proceso de expansión de la base tributaria y el régimen de exenciones y exclusiones que, hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, tradicionalmente había dejado por fuera del gravamen determinados bienes y servicios. Sólo se hará referencia al régimen tarifario en lo que sea relevante para los tres puntos anteriores.

4.5.2.1. Las principales normas que muestran la evolución del impuesto en Colombia son el Decreto 3288 de 1963, el Decreto 1988 de 1974, el Decreto 3541 de 1983, la Ley 50 de 1984, la Ley 75 de 1986, el Decreto 624 de 1989, la Ley 49 de 1990, la Ley 6ª de 1992, la Ley 223 de 1995, la Ley 488 de 1998, la Ley 633 de 2000 y la Ley 788 de 2002.

El Decreto 3288 de 1963¹⁰³ estableció en Colombia el impuesto a las ventas como un impuesto de una sola etapa¹⁰⁴ aplicable sobre productos manufacturados de consumo final¹⁰⁵. En efecto, el artículo 1° de dicha norma dispuso el establecimiento de “un impuesto sobre las ventas de artículos terminados”, exceptuados “los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten”. Se establecieron en el artículo 6° de dicho decreto cuatro tarifas, del 10%¹⁰⁶, del 8%¹⁰⁷, del

5%¹⁰⁸ y del 3%¹⁰⁹.

El Decreto 1988 de 1974 introdujo aspectos del método de valor agregado en el diseño del impuesto a las ventas.¹¹⁰ Su artículo 2° dispuso que el hecho generador del gravamen sería “la venta de bienes corporales muebles procesados, la importación de éstos y la prestación de los servicios expresados en este decreto”. Se estableció que para los efectos de dicho decreto, se consideraba que había venta: “a) en los contratos de compraventa y permuta contemplados por la ley; b) en los contratos de confección de obra material, cuando el artífice suministre la materia principal; c) en los pagos de cualquier obligación, hechos en especie; d) en el retiro de bienes corporales muebles procesados, hecho de la empresa de su propiedad por el responsable del impuesto; e) en la nacionalización aduanera; [y] f) en todo acto a título gratuito que tenga por objeto la transferencia de dominio”¹¹¹ y que el impuesto se causaba “a) En las ventas, incluidas las de mercancías importadas, en la fecha de emisión de la factura u otro documento equivalente y, a falta de estos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio o condición resolutoria; en la del retiro de los bienes propios, mencionado en el ordinal d) del artículo 3°; y a tiempo de la nacionalización, en el caso de las importaciones [o] b) En la prestación de servicios, en el momento de la emisión de la factura u otro documento equivalente y, a falta de éstos, en el de terminación de los servicios”¹¹².

Por su parte, el artículo 7° de dicho decreto derogó el régimen tarifario establecido en el Decreto de 1963, y fijó una tarifa general del 15%, y dos diferenciales, una del 35% para bienes y servicios suntuarios y otra del 6% para 30 partidas en las cuales se incluían desde mobiliario médico-quirúrgico hasta partes y accesorios para automóviles, helicópteros, aviones, avionetas y embarcaciones marinas y fluviales¹¹³.

De esta manera, el Decreto 1988 amplió la base gravable de tal manera que los bienes no mencionados explícitamente estuvieran gravados por la tarifa general. Por su parte, la norma dispuso exenciones a los alimentos, los libros y cuadernos, y a bienes y materiales médicos, entre otros bienes¹¹⁴.

Posteriormente, el Decreto 3541 de 1983¹¹⁵ introdujo una nueva redacción del hecho generador que habría de permitir la ampliación de la base, al disponer en su artículo 1° que el impuesto sobre las ventas se aplicaría sobre: “a) Las ventas de bienes corporales muebles que se hallen situados en el territorio del país y no hayan sido excluidos expresamente por el presente decreto. Los bienes corporales muebles procedentes del exterior se considerarán situados en el país cuando hayan sido nacionalizados. b) La prestación de los servicios especificados en el Capítulo XVIII del presente decreto, realizados en el territorio del país¹¹⁶. [y] c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente por el presente decreto”.

Dicha norma redujo la tarifa general al 10% y estableció dos tarifas diferenciales del 35% y 20% (aplicables, en el primer caso, sobre 37 partidas arancelarias relativas, entre otras, a vinos y bebidas alcohólicas, pieles, productos de perfumería, joyas; y, en el segundo, a determinados vehículos, camperos y motocicletas). Se fijó, además, una tarifa diferencial específica del 6% para los telegramas télex y las llamadas telefónicas de larga distancia nacionales¹¹⁷ y del 15% para los seguros¹¹⁸.

Además, el Decreto 3541 excluyó más de 180 partidas arancelarias –nomenclatura utilizada desde entonces– correspondientes a bienes tales como animales vivos, carnes de diversos animales, productos lácteos, frutas, legumbres, hortalizas, tubérculos granos, grasas, minerales, materiales de construcción, materias primas para la industria textil, obras de arte¹¹⁹, al igual que otros, tales como las casas prefabricadas de menos de 1.300 UPACs, ciertos insumos para la construcción de vivienda¹²⁰ y la importación de maquinaria pesada para industrias básicas que no se produjera en el país¹²¹.

Por su parte, quedaron exentas¹²² más de 160 partidas arancelarias correspondientes, entre otras, a productos alimenticios procesados, productos relacionados con la salud de las personas y animales, v.gr., medicamentos, vitaminas, artículos farmacéuticos, glándulas, sangre, etc. así como sus respectivos insumos; minerales, elementos químicos, insumos e implementos para la industria agropecuaria; maquinaria para el sector de transporte pesado, al igual que los bienes para la exportación y el servicio de reencauche¹²³.

La Ley 50 de 1984 amplió la base del impuesto al derogar la exención dispuesta en el Decreto 3541 de 1983 a 35 partidas, correspondientes en su mayoría a bienes utilizados en la industria agropecuaria y en el sector de transporte pesado¹²⁴.

La Ley 75 de 1986, en el numeral 5º de su artículo 90, autorizó al Gobierno a expedir un Estatuto Tributario que armonizara las normas sobre impuestos nacionales, sin alterar su contenido. Conforme a esta disposición, el Gobierno expidió el Decreto 624 de 1989.

La Ley 49 de 1990¹²⁵ elevó al 12% la tarifa general¹²⁶ y conservó, con algunas modificaciones, las tarifas diferenciales del 20% y del 35%. De otra parte, dicha ley incluyó en la categoría de excluidos a todos los bienes exentos por la normatividad anterior, con excepción de los destinados a la exportación e importación, y de los cuadernos de uso escolar¹²⁷. Así mismo, la norma excluyó del pago del impuesto algunas materias primas utilizadas para la producción de medicamentos y plaguicidas¹²⁸. La Ley 49 se abstuvo de crear una carga tributaria respecto de los bienes y servicios de primera necesidad excluidos o exentos por las normas anteriores.

La Ley 6ª de 1992 modificó la técnica para definir la base del IVA a servicios¹²⁹, pues en lugar de enunciar los expresamente gravados dispuso que el impuesto se aplicaría sobre “[l]a prestación de servicios en el territorio nacional”¹³⁰, al tiempo que procedió a determinar los expresamente exceptuados¹³¹, relativos, entre otros, a sectores tales como la salud, la educación, el transporte, la construcción, los servicios públicos domiciliarios, entre otros.

También se adoptó en forma transitoria una tarifa general del 14% a partir del 1º de enero de 1993 y hasta el 31 de diciembre de 1997¹³², se conservaron las dos tarifas diferenciales del 35% y del 20% con algunos ajustes y se creó una más del 45% para los automotores cuyo valor en fábrica fuere igual o superior a 35.000 dólares y para aerodinos de uso privado¹³³.

Por último, se excluyeron de la base las materias primas para la producción de vacunas, la maquinaria utilizada por el sector agropecuario, los utensilios “escolares, de aseo y del hogar” incluido el servicio de “corte de cabello para hombre y mujer”, entre otros bienes¹³⁴.

La Ley 223 de 1995 incrementó de manera permanente la tarifa general al 16%¹³⁵, conservó las tarifas diferenciales del 20%, del 35% y del 45% aunque modificó, para los automotores, la lista de bienes sujetas a las mismas, y agregó una tarifa adicional del 60% para automóviles cuyo precio de importación (y no en fábrica) fuere igual o superior a 35.000 dólares¹³⁶. Dicha ley también excluyó del pago del impuesto nuevos artículos pertenecientes principalmente a sectores de la salud, aseo del hogar, al igual que equipos adicionales para la producción agroindustrial¹³⁷, al tiempo que modificó el régimen de las partidas correspondientes a algunas grasas y aceites comestibles de origen animal y vegetal, las cuales pasaron de estar excluidas a ser exentas.¹³⁸ También, la ley dispuso la exención de la leche en polvo y los pañales, entre otros bienes¹³⁹.

La Ley 488 de 1998 redujo la tarifa general al 15% a partir de noviembre de 1999¹⁴⁰, limitó, con modificaciones adicionales, el número de tarifas diferenciales para el sector automotriz a tres, del 20%, 35% y 45%¹⁴¹, e introdujo una tarifa diferencial del 10%¹⁴² para mantequilla, grasas y aceites consumibles, los servicios de publicidad¹⁴³ y los tiquetes aéreos salvo a destinos nacionales a los cuales no hubiere transporte terrestre organizado¹⁴⁴.

Dicha norma también adoptó una técnica orientada a exceptuar determinados elementos en forma específica y no general¹⁴⁵ y amplió la base en más de doscientas partidas arancelarias correspondientes a bienes que se encontraban excluidos bajo la legislación anterior¹⁴⁶. De esta forma, quedaron gravados productos alimenticios como crustáceos y moluscos, varios productos lácteos como los quesos maduros, ciertas frutas, verduras y legumbres, las flores y diversos granos y harinas. Igualmente quedaron cubiertos por el IVA determinados minerales y metales, maderas, cueros y textiles¹⁴⁷.

Continuaron exentos los animales vivos, los productos cárnicos, diversos productos lácteos, gran variedad de frutas, verduras, hortalizas, cereales, medicamentos y demás elementos para el cuidado de la salud, maquinaria e insumos para la producción agroindustrial¹⁴⁸. Así mismo la norma excluyó los servicios médicos, odontológicos y demás relacionados con el cuidado de la salud; el transporte en diferentes variedades; diversos servicios financieros; los servicios públicos; los arrendamientos; la educación, entre otros¹⁴⁹. Igualmente, se exceptuó del pago del IVA la prestación de otros servicios como los relacionados con la adecuación de tierras, los boletos para espectáculos, los servicios hoteleros y las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas de crédito y débito¹⁵⁰.

La Ley 633 de 2000 incrementó de nuevo la tarifa general al 16%¹⁵¹. Además de conservar las exclusiones y exenciones previstas en la Ley 488 de 1998, excluyó de nuevo del pago de IVA algunos bienes que habían quedado gravados con la reforma tributaria de 1998, tales como ciertos tipos de leche¹⁵², miel, algunas frutas y granos, toallas higiénicas y pañales, maquinaria para la industria agrícola y equipos y elementos para la conversión de vehículos para el uso de gas¹⁵³.

Por último, La Ley 788 de 2002, si bien conservó la tarifa general del 16%, introdujo una serie de cambios significativos. Retomó la distinción entre bienes excluidos y exentos¹⁵⁴. También se incrementó la base al gravar algunos bienes excluidos bajo la legislación anterior.

Así, la lista de bienes excluidos en la legislación tributaria anterior se repartió en tres grupos diferentes. Un grupo de bienes siguió temporalmente bajo la modalidad de excluidos. A esta

categoría pertenecen diferentes tipos de atún; de tubérculos; de frutas, hortalizas, verduras y granos; los implementos y materiales para la atención médica y el cuidado de la salud; la energía eléctrica; insumos y maquinaria para la industria agrícola; equipos y elementos para la conversión de vehículos para el uso de gas; materiales de construcción, entre otros¹⁵⁵. El segundo grupo se encuentra compuesto por los bienes que adquirieron temporalmente la calidad de exentos, a saber, carnes de las especies bovina, porcina, ovina, caprina y de conejo; pescados; leche y nata; queso fresco y huevos¹⁵⁶. Por último, quedaron gravados con una tarifa diferencial del 7% diversos bienes como los caballos, asnos y mulos (salvo los que se utilizan para la práctica de deportes, los cuales quedan gravados con la tarifa general de 16%, de acuerdo con la prueba aportada al expediente por el Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica del Ministerio de Hacienda a solicitud de esta Corporación); algunos granos (como maíz y arroz para uso industrial y sorgo); otros alimentos; maquinaria para la producción de bebidas y la industria avícola, entre otros¹⁵⁷.

No obstante, los bienes excluidos y exentos, es decir, los pertenecientes a los dos primeros grupos descritos, serán gravados con una tarifa del 2% a partir del 1° de enero de 2005. Por su parte, los bienes descritos en la tercera categoría, quedarán sujetos a una tarifa del 10% a partir de la misma fecha. La mantequilla, la margarina y las demás grasas y aceites consumibles, que habían quedado gravadas con una tarifa diferencial del 10% por la Ley 488 de 1998, fueron cubiertas por la tarifa general.

En el sector de los servicios, la reforma de 2002 conservó, con algunas modificaciones y hasta el 1° de enero de 2005, la exclusión sobre varios de ellos, como los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana; los intereses y rendimientos financieros de ciertas operaciones de crédito; los servicios públicos; los planes obligatorios de salud; las boletas de entrada para ciertos espectáculos; determinados servicios relativos a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos, entre otros¹⁵⁸.

De otro lado, se introdujo también una tarifa diferencial del 7% para algunos servicios que estaban excluidos en la legislación anterior, como el arrendamiento de inmuebles; el servicio de aseo y de vigilancia; los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores y de pensionados; los planes de medicina prepagada; el servicio de alojamiento en establecimientos inscritos en el Registro Nacional de Turismo, entre otros¹⁵⁹. Estos servicios quedarán sujetos a una tarifa del 10% también a partir del 1° de enero de 2005¹⁶⁰.

Se estableció una tarifa diferencial del 20% a partir del 1° de enero de 2003 para el servicio de telefonía móvil¹⁶¹, así como un régimen para la unificación de la tarifa en el 25% a partir del 1° de julio de 2005 sobre automóviles de similares características técnicas entre sí, independientemente de que sean de producción nacional o extranjera. Además, en ejercicio del margen de diseño de la política tributaria, al tiempo que se dispuso la ampliación de la base tributaria del IVA a bienes y servicios como los mencionados, se adoptaron, por ejemplo, medidas tales como la de reducir del 45% al 38% la tarifa sobre automóviles de uso particular cuyo valor FOB sea igual o superior a 40.000 dólares¹⁶² o la de conservar una tarifa diferencial del 11% -es decir, inferior a la general- para la cerveza¹⁶³.

4.5.2.2. Del resumen anterior surgen cuatro conclusiones relevantes para este proceso, a

saber: i) el impuesto a las ventas se instituyó en 1963 como un impuesto de una etapa, aplicable sobre bienes manufacturados de consumo final. A mediados de los años setenta¹⁶⁴, éste se transformó en un impuesto al valor agregado aplicable tanto a la venta de bienes como de servicios, el cual se causa en las diferentes etapas de producción y comercialización de los bienes y servicios gravados; ii) el Decreto 1988 de 1974 y Ley 6ª de 1992 introdujeron para los bienes y para los servicios, respectivamente, una metodología consistente no en la enunciación de lo expresamente gravado sino de lo expresamente excluido o exento; iii) la base del impuesto ha experimentado una tendencia de expansión, pasando de un gravamen sobre bienes manufacturados de consumo a uno generalizado sobre casi todos los bienes y servicios; y iv) no obstante lo anterior, se aprecia que hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, el legislador había conservado un régimen de exclusiones y exenciones, que, contadas excepciones –tales como la leche o algunos productos médicos – , había sido mantenido de manera reiterada al conjunto de bienes y servicios de primera necesidad.

Las cuatro conclusiones mencionadas cobran importancia a la luz de los cargos formulados por el actor y de los argumentos que presentan los diferentes intervinientes a favor o en contra de los artículos 34 y 116 de la Ley 788 de 2002 en la medida en que ponen de presente el significado de la reforma tanto respecto de la dimensión de la misma como de los cambios estructurales que ella introdujo al sistema tributario en su totalidad.

El artículo 116 acusado representa una ampliación de la base del IVA encaminada a gravar todos los bienes y servicios antes exentos o excluidos lo cual implica modificar el sistema tributario, algo que el Congreso puede hacer en ejercicio de su potestad impositiva siempre que respete los principios constitucionales, como los de equidad y progresividad.

Pasa entonces la Corte a sintetizar la jurisprudencia de esta corporación sobre la amplia potestad tributaria del Congreso de la República – en general y respecto del IVA – así como sobre el marco constitucional dentro del cual se inscribe, con el fin de precisar el referente jurídico dentro del cual habrá de proseguir el análisis constitucional de las normas acusadas.

Pasa la Corte a sintetizar la jurisprudencia de esta corporación sobre la amplia potestad tributaria del Congreso de la República – en general y respecto del IVA – así como sobre el marco constitucional dentro del cual se inscribe.

Así pues – para orientar el análisis concreto de los cargos formulados, respecto de la violación de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario (arts. 363 y 95-9 de la C.P.) en un Estado social de derecho (art. 1º de la C.P.)–, la Corte sintetizará la jurisprudencia que ella ha proferido, en la cual se observa la naturaleza y el alcance de los principios sobre los que se funda el sistema tributario. También corresponde a esta Corporación poner de presente el ámbito de aplicación de otros principios constitucionales relevantes respecto de la facultad de la que dispone el legislador en lo relacionado con el gravamen en cuestión, partiendo de la premisa de que en una democracia corresponde al Congreso de la República, en virtud del principio según el cual no hay tributación sin representación (art. 338 de la C.P.), decidir qué grava y qué no grava, dentro de un amplio margen de configuración que la propia Corte ha calificado como “la más amplia

discrecionalidad”.

4.5.3. La jurisprudencia constitucional sobre el ámbito de configuración del legislador en materia de IVA y sobre los límites que ha de observar. Relevancia del Estado Social de Derecho para la interpretación de los principios que rigen el sistema tributario.

A continuación, procede la Corte a determinar cuál es el contenido de los mandatos constitucionales aplicables al análisis de los cargos formulados contra la norma acusada, tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia constitucional. El análisis seguirá los siguientes pasos: (a) en primer lugar, se presentarán las reglas y principios relativos a la naturaleza, el alcance y los límites de la potestad tributaria del legislador, tanto en términos generales como en relación con el IVA; (b) en segundo lugar, se hará referencia a los mandatos constitucionales que obran como límites a la mencionada potestad legislativa en materia tributaria, en particular a los principios de legalidad, equidad, eficiencia, progresividad e igualdad, tanto en términos generales como en lo concerniente al IVA; y (c) en tercer término, se señalará la relevancia del principio del Estado Social de Derecho y del derecho fundamental al mínimo vital para la resolución del caso presente, indicando las razones constitucionales que sustentan la pertinencia de tomar en consideración el contexto económico y social al momento de examinar las normas acusadas.

4.5.3.1. La potestad tributaria del Legislador es amplia, pero no ilimitada

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, es función del Congreso determinar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales, a través de las leyes. En un Estado democrático, corresponde al Congreso de la República dictar la política económica y social del Estado, en particular la política impositiva, dentro de los parámetros establecidos en la Constitución -puesto que en un Estado de Derecho, los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional. Según ha precisado la Corte, se trata de “una atribución genérica que incluye, desde luego, el ejercicio de todas aquellas competencias inherentes al objeto de la misma, tales como 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 las formas de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos”¹⁶⁵. Lo anterior es confirmado por el artículo 338 de la Carta, de conformidad con el cual corresponde al Legislador fijar quiénes son los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los tributos. En esa medida, el Legislador tiene la facultad de establecer a quiénes se cobrará el tributo y a quiénes no, estableciendo las reglas y excepciones que considere pertinentes, siempre y cuando éstas sean respetuosas, entre otros, del principio constitucional de igualdad (art. 13, C.P.) y de los primados de equidad, eficiencia y progresividad en los que se debe fundar el sistema tributario (art. 363, C.P.). Es por ello que, en materia tributaria, la Corte ha partido del reconocimiento de que “el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”¹⁶⁶.

Así, la Corte parte del reconocimiento del amplio margen de discrecionalidad del cual dispone el Congreso de la República en materia tributaria. En ejercicio de tal facultad, la decisión del legislador de “restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso”¹⁶⁷. Así, esta Corporación ha expresado que “las normas en las que se limita, restringe o elimina una exención tributaria no suponen una vulneración del principio según el cual el Estado garantizar un orden económico justo. Para la Corte, ‘[...] la justicia del orden económico en esta materia no radica en la obligación del Estado de conceder exenciones a los tributos que requiere para su actividad, ni en mantener inmodificables las que había previsto en una determinada coyuntura’¹⁶⁸. || En efecto, no puede sostenerse que el Congreso de la República contraviene los preceptos constitucionales acerca de la intervención del Estado en la economía cuando hace un uso razonable de las facultades que la Carta le confiere para el efecto y, en particular, la de crear, modificar o suprimir los tributos”¹⁶⁹. La jurisprudencia constitucional incluso ha afirmado que “el artículo 150 de la Constitución le confiere al Congreso la atribución de establecer las contribuciones fiscales, y que ella lo autoriza también para modificarlas o suprimirlas, decisiones para las cuales goza, en principio, de una amplia discreción”¹⁷⁰. En este orden de ideas, la Corte reafirma que el Congreso de la República puede, a la luz de la Constitución, eliminar las exclusiones y exenciones en el pago del IVA sobre bienes y servicios. Sin embargo, esta facultad encuentra límites en la Constitución, como toda facultad en un estado constitucional.

Y no se trata simplemente de una facultad del órgano legislativo; el desarrollo de una política tributaria acorde con los dictados de la Carta Política, y la adopción de las leyes que la manifiesten y desarrollen, constituye un mandato constitucional al Legislador, derivado de la importancia crucial que reviste el sistema tributario para la existencia misma del Estado: “es un presupuesto esencial de cualquier organización política, de cualquier Estado, la existencia y operancia de un sistema tributario a través del cual éste pueda obtener los recursos necesarios para su mantenimiento, fortalecimiento y propia subsistencia”¹⁷¹. Esta es la razón por la cual la potestad impositiva del Estado tiene como correlato necesario el deber de toda persona de tributar, que ha sido consagrado en el artículo 95-9 de la Carta; se trata de un deber de importancia medular en tanto que instrumento para el cumplimiento de los fines del Estado (art. 2° de la C.P.) en condiciones de solidaridad (art. 1° de la C.P.). El cumplimiento de esta obligación -bajo los parámetros establecidos en la Carta- permite que el Estado tenga acceso a los recursos necesarios para garantizar la efectividad de los derechos y para ser un gestor de la racionalización de la economía, del mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y de la redistribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, entre otros de sus cometidos (art. 334 de la C.P.); según ha expresado la Corte, el correlato del ejercicio de la potestad impositiva por el Estado tiene como correlato el deber de tributar, consagrado en forma amplia en la Constitución en el artículo 95-9, así: ‘Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad’; por ello, ha precisado esta Corporación que “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”¹⁷².

La Corte también ha señalado que la facultad impositiva de la que goza el Congreso se

enmarca dentro de la función del Estado de intervenir en la economía por medio de la ley, para la realización de los fines anteriormente referidos, y para la promoción de las políticas sociales y económicas que resulten de la actividad propia de las diferentes instituciones e instancias democráticas. La función del Estado de intervenir en la economía por mandato de la ley (art. 334 de la C.P.) se expresa en la facultad del Congreso de elegir no sólo los propósitos de la política tributaria sino también los medios que estime adecuados para alcanzarlos¹⁷³. Por eso, la potestad tributaria atribuida al Congreso de la República se proyecta sobre todos los ámbitos de la vida económica y de la actividad social. La política económica y social del Estado –en particular la política impositiva, en virtud del clásico principio según el cual no hay tributación sin representación–, es dictada por el órgano democrático de representación popular dentro de los parámetros establecidos en la Constitución. La política fiscal del Estado en cabeza del Legislador puede comprender la redistribución de recursos en la sociedad con el propósito de realizar los fines esenciales del Estado. De tal forma que la primera finalidad del régimen tributario es la de obtener recursos económicos que le permitan al Estado cumplir plenamente con las funciones a él encomendadas en la Constitución, en especial el de “asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso a los bienes y servicios básicos (artículo 334, C.P.). Corresponde al Congreso de la República el ejercicio de la potestad fiscal, claro está, dentro de los límites trazados por el propio Constituyente, puesto que en un Estado de derecho los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando la Constitución.

En el caso concreto del IVA, es claro que el Legislador cuenta con una amplia potestad de configuración; la Corte ha puesto de presente que éste “es un impuesto de creación legal [razón por la cual] ninguna disposición constitucional señala quiénes deben ser sus sujetos pasivos, de tal manera que la ley está autorizada para establecer ese elemento del tributo, disponiendo qué clases de operaciones están sometidas y cuáles no. Corresponde al legislador, según el artículo 338 de la Constitución, fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos”¹⁷⁴. En efecto, el diseño de los aspectos estructurales del IVA, al igual que el establecimiento de los criterios y de las pautas para su recaudo, son materias cuya competencia ha sido atribuida al Congreso de la República (numerales 10, 11 y 12 del art. 150 y art. 338 de la C.P.), el cual las ha delimitado, estableciendo los elementos constitutivos de la obligación tributaria derivada del impuesto a las ventas.

En desarrollo de dicha competencia, el legislador determinó que la Nación es el sujeto activo del IVA, salvo la destinación específica que tengan algunos de los recursos obtenidos por este concepto para la inversión social¹⁷⁵, o que hayan sido asignadas a atención de previsión social o a los antiguos departamentos y comisarías, de acuerdo con las reglas establecidas en la Carta sobre el particular (art. 359 de la C.P.)¹⁷⁶.

Los sujetos pasivos de este gravamen se encuentran compuestos por los adquirentes o usuarios de bienes y servicios gravados, salvo las personas que expresamente hayan sido excluidas del pago de este gravamen por decisión del Congreso de la República¹⁷⁷. También son sujetos pasivos del IVA¹⁷⁸ las personas que, conforme con la ley, tengan o adquieran la condición de “responsables del impuesto”¹⁷⁹, sin perjuicio de la facultad de la que dispone

la ley para excluir o aligerar las cargas de algunos de ellos, en razón a su menor dimensión económica¹⁸⁰.

El hecho gravable se encuentra descrito en los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario y ha experimentado la evolución normativa a la que se hizo ya referencia en este fallo. El hecho gravable también cobija, para el caso del IVA, la determinación del impuesto. En efecto, el IVA grava las diversas etapas de la cadena productiva, de manera que la cuantificación del gravamen a cargo de quienes participan en los diferentes momentos de la cadena, requiere que se contabilice lo que ellos pueden recuperar, luego de la venta de un bien o servicio, por concepto del impuesto previamente pagado por la adquisición de los bienes o servicios utilizados durante el proceso de transformación o comercialización de lo que ofrecen en el mercado, para evitar así lo que la doctrina denomina “cascada tributaria”, es decir, el pago del impuesto más de una vez¹⁸¹.

El Título VII (“Determinación del impuesto a cargo del responsable del régimen común”) del Libro III (“Impuesto sobre las ventas”) del Estatuto Tributario regula para el efecto el tema de los descuentos, compensaciones y devoluciones a los que hay lugar, según el caso, para determinar la cantidad que en concreto corresponde obligar a los diferentes obligados por concepto de IVA de acuerdo con las transacciones económicas realizadas¹⁸².

La base se encuentra compuesta por los bienes y servicios cuya venta es objeto de gravamen. Como ya se anotó, la legislación tributaria en Colombia prevé que el IVA se cobra sobre los bienes y servicios que no se encuentren expresamente excluidos o exentos. Los artículos 424 a 428-2 y los artículos 476 y 476-1 del Estatuto Tributario enuncian, respectivamente los bienes y los servicios excluidos, mientras que el artículo 477 y siguientes del mismo estatuto contienen los bienes y servicios exentos, prescripciones que presentan un carácter temporal en razón a que los bienes y servicios allí descritos habrán de quedar cubiertos con una tarifa del 2% a partir del 1° de enero de 2005, según lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 demandado en este proceso.

4.5.3.2. Principios que rigen el sistema tributario: equidad, eficiencia, progresividad. Contenido y alcance, en términos generales y en relación con el IVA. Importancia de la máxima “no hay tributo sin representación”.

Como se señaló anteriormente, la potestad impositiva del legislador encuentra claros límites en los principios que, según lo dispuesto por el Constituyente, informan el sistema tributario; en lo que respecta al caso bajo estudio, estos principios son (i) el de legalidad, derivado de los artículos 150-12 y 338 Superiores, (ii) los de equidad, eficiencia y progresividad, previstos en el artículo 363 de la Carta, y (iii) el de igualdad, establecido en el artículo 13 de la Constitución. La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre diversos aspectos del diseño previsto por el legislador para el IVA a la luz de estos principios rectores del sistema tributario, y de los demás parámetros constitucionales pertinentes –entre los cuales se destacan el artículo 95-9 Superior, según el cual es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad;; el 29, que contiene el derecho al debido proceso¹⁸³; y el artículo 1°, del cual se deduce, en consonancia con el derecho a la vida y el principio de igualdad sustancial, el derecho al mínimo vital en tanto que garantía de la dignidad humana¹⁸⁴-. La jurisprudencia

constitucional también ha puesto de presente que suele haber una correlación entre los principios de equidad, eficiencia y progresividad, de manera que en múltiples ocasiones resulta complejo diferenciar el ámbito de un principio en relación con los otros.

4.5.3.2.1. El principio de legalidad como expresión de la máxima “no hay tributo sin representación”.

Refiriéndose al principio de legalidad tributaria, en la sentencia C-1383 de 2000 la Corte estableció que “...el empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas, debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo ‘nullum tributum sine lege’, señala tanto la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento -directo o indirecto- de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función¹⁸⁵.”

Este principio se deriva, entre otras, de la máxima según la cual no hay tributo sin representación, por virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano; de allí que, cualquier norma que establezca o modifique una obligación tributaria deba haber surtido todos los pasos necesarios para haber sido adoptada como ley de la República. Esta es la expresión instrumental del principio concerniente a la creación y definición del tributo por ley, así como al trámite para la formación de las leyes, que no es relevante en el presente proceso respecto de los artículos 34 y 116, puesto que no se elevó cargo contra ellos por vicios de procedimiento. La manifestación material de dicho principio se refiere a la deliberación acerca del tributo impuesto a cada bien y servicio en el seno del órgano representativo de elección popular. Esta deliberación hace efectivo el principio de representación política, puesto que traduce la posición de los representantes del pueblo, expresada en razones públicas por todos conocidas o, al menos, identificables, lo cual a su turno facilita el control del ejercicio del poder público, que es un derecho fundamental de los ciudadanos (art. 40, C.P.).

Lo anterior resulta altamente relevante para la resolución del asunto bajo revisión, en la medida en que es necesario determinar si la ampliación de la base gravable del IVA fue una decisión legislativa respetuosa de este principio, especialmente en la medida en que fue objeto de una deliberación pública mínima en el Congreso en cuanto a sus implicaciones para la equidad y progresividad del sistema tributario.

4.5.3.2.2. Los principios de equidad y progresividad

Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002, la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular¹⁸⁶”. También ha expresado esta Corporación, en la sentencia C-183 de 1998, que “la Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga

tributaria y en la adecuada distribución del gasto público”.

Esta doctrina no impide que se juzgue una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema. Ha advertido la Corte: “Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”¹⁸⁷.

La Corte ya ha analizado disposiciones legales específicas en cuanto a las implicaciones respecto de la equidad del sistema tributario al cual se incorporan. En tales sentencias la Corte ha declarado inexecutable artículos de leyes que, por su trascendencia, violaban la equidad del sistema. Esto ha sucedido de manera reiterada con las amnistías tributarias¹⁸⁸. En efecto, la Corte ha puesto de presente que las amnistías tributarias “erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”¹⁸⁹.

4.5.3.2.2.1. Contenido y alcance general

Esta Corporación ha señalado que la equidad del sistema tributario “es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”¹⁹⁰. De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal¹⁹¹. En el mismo sentido, al delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, en la sentencia C-261 de 2002 se estableció que “en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical”.

Pero el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de

Derecho: “los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.” Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular¹⁹²”.

Por su parte, el principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país. La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público¹⁹³.

En la sentencia C-419 de 1995, la Corte explicó que el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél “permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.” Constituye, así, una manifestación particular del citado principio de equidad, cuyos alcances fueron delimitados en la sentencia C-643 de 2002: “el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.”

En tal sentido, la sentencia C-364 de 1993¹⁹⁴ fue inequívoca al establecer que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio,

consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”. De allí que la Corte haya establecido, desde el inicio de su jurisprudencia, una regla que resulta de alta relevancia para el caso presente: el principio de progresividad –como sucede con los principios de equidad y eficiencia- puede predicarse, bien sea del sistema tributario, o bien de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto. Se trata de dos ejercicios analíticos distintos, que pueden llevarse a cabo en forma independiente; en otras palabras, el hecho de que el examen constitucional de un determinado impuesto no admita la aplicación del principio de progresividad –por la naturaleza indirecta de tal tributo-, no excluye el deber del juez constitucional de verificar si el sistema tributario, teniendo en cuenta la inclusión del impuesto individual que se examina, resulta acorde con el principio constitucional de progresividad tributaria.

Se observa, pues, que si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás¹⁹⁵.

4.5.3.2.2.2. El IVA frente a los principios de equidad y progresividad tributaria

El principio de equidad ha sido aplicado en anteriores oportunidades por la Corte Constitucional al examen de leyes referentes al Impuesto sobre las Ventas. En la sentencia C-335 de 1994, por ejemplo, la Corte determinó que el establecimiento de una tarifa especialmente elevada del impuesto a las ventas sobre la venta de ciertos bienes lujosos, como los aerodinos, no era violatorio de la Carta, sino que por el contrario constituía un trato diferente basado en la naturaleza extraordinaria y suntuaria de los bienes gravados, que por lo mismo materializaba el principio constitucional de equidad tributaria: “En efecto, tales preceptos buscan dar a cada cual lo que le corresponde sobre la base de unos presupuestos fácticos entre los que sobresale la naturaleza suntuaria y extraordinaria de los bienes objeto del negocio que se grava. No es desconocido, entonces, el principio de equidad, que atempera el rigor de la norma general, atendiendo al caso concreto y a sus características, para hacer equilibrado el conjunto del sistema tributario” En esta misma decisión, se señaló que como consecuencia del principio de equidad, “el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta. A ello se oponen las reglas absolutas que no admiten posibilidades diversas.”

Ahora bien, problema relativo a la distribución de las cargas tributarias entre los diferentes sectores de la sociedad obligados a su pago, es una de las materias que suele despertar mayores inquietudes acerca del IVA. Así, por ejemplo, el actor sostiene que las normas acusadas vulneran el principio de equidad tributaria porque implican un mayor esfuerzo para las personas de bajos ingresos que para las de medios o altos ingresos. El Procurador, por su parte, analiza el problema planteado en la demanda desde la óptica de la capacidad contributiva de los diferentes sujetos.

El problema que se analiza adquiere especial significación en la medida en que se modifica el sistema tributario y se amplía la base del IVA. El recuento de la evolución del impuesto en Colombia, al cual ya se hizo referencia en el apartado 4.5.2. de este fallo, y las conclusiones obtenidas, permiten observar que el impuesto sobre las ventas comenzó como un gravamen de una sola etapa aplicable sobre bienes elaborados de consumo final, que luego adquirió el diseño de un impuesto al valor agregado aplicable en las distintas etapas del proceso productivo sobre una base de gran amplitud, la cual abarca tanto bienes como servicios. Las tarifas -tanto la general como las diferenciales- también han experimentado una clara tendencia hacia el incremento¹⁹⁶. Se trata de decisiones adoptadas por el Congreso de la República en ejercicio de sus competencias constitucionales, con miras a financiar los gastos del Estado para cumplir los fines constitucionales dentro de los cuales se encuentra el gasto público social para materializar los mandatos superiores.

Esta Corporación ha señalado que, dada la naturaleza de impuesto indirecto del IVA, el principio de progresividad no es aplicable prima facie en su diseño. Sobre este particular, la Corte ha sostenido ya que “al relacionarse básicamente el principio de progresividad tributaria con la capacidad de pago del responsable o contribuyente de una obligación tributaria, característica predicable de los impuestos directos, tales como a la renta y complementarios, predial y de industria y comercio, la queja del actor en este sentido es inconducente, en la medida en que el impuesto sobre las ventas no está concebido con respecto a dicho principio, pues no es la capacidad económica del contribuyente la que rige su señalamiento, sino el consumo, como ocurre con los impuestos indirectos en general, entre ellos el mencionado, y otros como los de los cigarrillos y licores”¹⁹⁷. Lo anterior no implica que el significado del IVA ponderado dentro del sistema tributario en su totalidad, sea ajeno a un análisis constitucional basado en el principio de progresividad. Por tal razón, la Corte ha reiterado, como ya se dijo, que “[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos -particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”¹⁹⁸.

La jurisprudencia constitucional ha desarrollado también una serie de criterios que le han permitido valorar el grado de afectación que supone el IVA para los sujetos que se ven obligados a la asunción de esta carga, y con base en los cuales ha concluido que, a pesar de

su naturaleza de impuesto indirecto, el IVA no vulnera la Constitución. En efecto, la Corte ha señalado, (i) que la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen¹⁹⁹; (ii) que quien más consume, más aporta²⁰⁰; (iii) que las personas gozan de libertad para adquirir o no adquirir bienes o servicios gravados²⁰¹; y (iv) que el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto²⁰².

Así, se reitera, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sostenido que el Impuesto a las Ventas, en tanto impuesto indirecto individualmente considerado, no es susceptible de ser objeto de un análisis de progresividad: en la sentencia C-597 de 2000, la Corte afirmó que el principio de progresividad se reacciona directamente con la capacidad de pago del responsable de una obligación tributaria, “característica predicable de los impuestos directos, tales como a la renta y complementarios, predial y de industria y comercio”; por ello, no resulta aplicable al análisis del impuesto sobre las ventas, “pues no es la capacidad económica del contribuyente la que rige su señalamiento, sino el consumo, como ocurre con los impuestos indirectos en general...”. Asimismo, se precisó que dada la conformación técnica del impuesto a las ventas, así como la necesidad de administrarlo en forma eficiente, éste “no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad²⁰³, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del impuesto”. En idéntico sentido, en la sentencia C-080 de 1996, la Corte determinó que “la progresividad es un mecanismo a través del cual la alícuota que corresponde a cada contribuyente crece en la medida en que la base aumente; es obvio que en tratándose de impuestos indirectos fijos, como lo es el impuesto de degüello, este principio no es aplicable...”.

Pero la anterior regla no implica que el principio de progresividad no pueda ser tenido en cuenta al momento de evaluar una norma tributaria que se refiere a impuestos indirectos como el IVA, desde el punto de vista de sus implicaciones dentro del sistema tributario. Por ello, el juez constitucional ha de examinar si el sistema tributario, una vez incluido el impuesto indirecto en cuestión, resultará afectado en cuanto a su progresividad sistémica. Así, por ejemplo, en la sentencia C-080 de 1996, al evaluar la constitucionalidad de un impuesto indirecto –el impuesto de degüello–, la Corte precisó que tal impuesto, evaluado desde la perspectiva del sistema tributario como un todo, resultaba acorde con los principios constitucionales de equidad y progresividad, en la medida en que quienes se verían obligados a pagarlo posteriormente serían beneficiarios de proyectos de inversión con fondos públicos que se destinarían prioritariamente a su región.

Por otra parte, la jurisprudencia constitucional ha resaltado que la adquisición de un bien o servicio gravado constituye un indicio de que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen. Incluso ha sostenido que “[e]l presupuesto al cual se supedita necesariamente el deber de solidaridad es la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas. Debe existir una correlación entre la imposición y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado. En este orden de ideas, carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota

en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas”²⁰⁴. En ese mismo sentido, la Corte ha señalado que “quien más consume, es decir, quien más usa de los servicios, debe pagar más por concepto de impuesto al valor agregado”²⁰⁵.

Adicionalmente, la Corte ha resaltado que una justificación constitucional del IVA consiste en que permite recaudar recursos con los cuales se financian gastos que terminan por beneficiar a quienes contribuyen al consumir un bien o servicio, lo cual es especialmente relevante en el caso de las personas de menores ingresos, que pueden en un balance general llegar a recibir más de lo que aportan²⁰⁶.

No obstante lo anterior, la Corte también ha enfatizado que los principios de equidad y progresividad, que fueron categorizados por esta misma Corporación como emanaciones del principio del Estado Social de Derecho²⁰⁷ imponen límites a las decisiones legislativas en materia del Impuesto a las Ventas. En la sentencia C-094 de 1993, la Corte se pronunció sobre las implicaciones que tendría para las personas la imposición indiscriminada del IVA sobre bienes y servicios de primera necesidad. En palabras de esta Corporación:

“en cuanto atañe al Impuesto al Valor Agregado, es menester que la norma legal sea consecuente con la realidad del universo fáctico en relación con el cual habrá de ser aplicada y exigida, a efectos de lograr los propósitos que busca la política tributaria pero sin crear o profundizar condiciones de desigualdad real.

“Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad.

“El acceso a los servicios de salud se vería gravemente obstaculizado si los solicitantes tuvieran que pagar un impuesto adicional a las tarifas o a los honorarios cobrados por los laboratorios, clínicas o médicos, lo que implicaría poner en grave riesgo a personas de bajos recursos. Dígase lo propio del transporte y los servicios públicos y del acceso a la educación en sus niveles mínimos.

“Es dentro de esa perspectiva que el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992 establece quiénes son responsables del impuesto sobre las ventas en servicios y al respecto prescribe que en ese renglón apenas están excluidos de recaudar el tributo quienes desempeñen alguna de las actividades expresamente enumeradas como exentas y los que cumplan las condiciones para pertenecer al régimen simplificado. (...)

“Estima la Corte, por el contrario, que, según se deja dicho, lo que podría llegar a lesionar el principio de igualdad sería el gravamen indiscriminado relativo a todos los servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, sus objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales” (subrayado agregado al texto).

4.5.3.2.2.3. Mecanismos para distribuir la carga tributaria analizados por la jurisprudencia

En este fallo se ha indicado ya que una imposición específica en materia de IVA no permite tomar en consideración la capacidad contributiva de los diferentes sujetos obligados a su pago. Ahora bien, una visión del IVA, sin considerar lo relativo al gasto por él financiado que puede compensar sus implicaciones dentro del sistema, muestra que, en su diseño, el legislador puede, dentro de su discrecionalidad al fijar la política tributaria y configurar los tributos, recurrir a mecanismos institucionales que le confieren a la estructura de este impuesto cierto grado de progresividad y que propenden por una más equitativa distribución de sus cargas. Esta Corporación se ha pronunciado, entre otros posibles²⁰⁸, sobre el régimen simplificado, las tarifas diferenciales y las exclusiones y exenciones.

(i) El régimen simplificado²⁰⁹, al cual ya se ha hecho referencia en este fallo, busca aligerar las obligaciones a cargo de los minoristas²¹⁰ y de los pequeños prestadores de servicios²¹¹. Para la Corte, “la vigencia de un régimen simplificado, que coexiste con uno común o general, tiene el propósito de incluir dentro del sistema nacional de tributación a ciertos sujetos que intervienen de manera importante y significativa en el intercambio de bienes y servicios dentro del mercado, pero que en razón de su capacidad económica, hacen necesario que se cree un sistema más flexible que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el adecuado control de sus actividades económicas”²¹².

(ii) Las tarifas diferenciales, si el legislador tributario opta por establecerlas, gravan con tarifas superiores a la tarifa general los bienes y servicios cuyo consumo suele estar concentrado en los sectores de la sociedad que disfrutan de un mayor nivel adquisitivo o con tarifas inferiores los bienes y servicios cuyo consumo se encuentre generalizado entre los diferentes sectores de la población o cuando se acentúe en los sectores de menor capacidad contributiva.

Así, por ejemplo, en la Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía), esta Corporación sostuvo que “[s]i lo que señala la actora como violación del artículo 13, es la vulneración del derecho a la igualdad de una persona que quiere adquirir un automotor, y debe pagar un impuesto sobre las ventas del 45% y no del 35%, el argumento no resiste ni el más ligero análisis, pues, todas las personas, de acuerdo con sus propias circunstancias, tienen iguales oportunidades de elegir cuál automotor adquieren, dentro de las muchas posibilidades que el mercado ofrece. Los elementos que podrían influir en su decisión serían entre otros, el monto del impuesto sobre las ventas (35% o 45%), las calidades mecánicas, etc. Pero es claro en todo caso, que la persona es libre y está en igualdad de condiciones de elegir. Además, quien tiene más, debe pagar más, según un principio elemental de equidad tributaria”²¹³.

En concordancia con lo anterior, la jurisprudencia constitucional se ha pronunciado sobre “la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios ‘para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos’²¹⁴. Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad²¹⁵” (negritas fuera de texto)²¹⁶.

(iii) En materia de exclusiones y exenciones, la Corte ha puesto de presente, sin perjuicio de

otros objetivos posibles también adecuados a la Constitución²¹⁷, que su principal finalidad consiste en proteger “el interés de los beneficiarios” de las mismas, “quienes en su calidad de consumidores finales habrían resultado gravemente afectados de no haberse plasmado la correspondiente exención” o exclusión²¹⁸.

En uno de sus primeros fallos sobre el régimen de exclusiones previsto por el Congreso -suprimido también por decisión del Congreso en el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 acusado en el presente proceso-, la Corte realizó un análisis integral sobre este asunto con motivo de una demanda de inconstitucionalidad promovida contra la Ley 6ª de 1992, recién expedida en ese momento. Se afirmó en ese entonces que “[m]otivos de carácter social incidieron en la exclusión de los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, o los de arquitectura e ingeniería vinculados únicamente con la vivienda hasta de dos mil trescientos (2.300) UPACS, teniendo en cuenta el interés de los beneficiarios de los mismos, quienes en su calidad de consumidores finales habrían resultado gravemente afectados de no haberse plasmado la correspondiente exención”²¹⁹. Así pues, las exclusiones y exenciones de bienes y servicios consumidos por “sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas” constituyen un significativo instrumento en el diseño del IVA que el legislador puede optar por emplear en ejercicio de la potestad impositiva a él atribuida. En efecto, por esta vía, se evita gravar bienes y servicios cuyo consumo difícilmente puede ser omitido²²⁰, lo cual supone un alivio de la carga tributaria para los sectores de la sociedad que cuentan con un menor nivel de ingresos, sin que pueda afirmarse que sean los únicos beneficiados de tales exclusiones o exenciones puesto que las personas de mayores ingresos también consumen o usan los bienes y servicios excluidos o exentos probablemente en mayor cantidad así ello represente una menor proporción de su ingreso.

El estudio de las reglas y principios anteriormente enunciados resulta relevante para el estudio de la constitucionalidad de la norma acusada, en la medida en que uno de los puntos formulados en el problema jurídico constitucional que se señala en el acápite ... concierne a las implicaciones que para el sistema tributario tiene la ampliación de la base gravable del IVA, para cubrir indiscriminadamente los bienes y servicios de primera necesidad, a la luz de los principios de equidad y progresividad.

4.5.3.2.3. El principio de eficiencia

4.5.3.2.3.1. Contenido y alcance general

El principio de eficiencia se refleja tanto en el diseño de los impuestos por el legislador, como en su recaudo por la administración. En efecto, en cuanto al diseño de las normas tributarias, el artículo 363 Superior -según el cual “[e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”- tiene aplicación, por lo menos, a (i) la función del legislador de “establecer contribuciones fiscales” (num. 12 del art. 150 de la C.P.); y (ii) a la disposición constitucional según la cual “[l]a 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”. En cuanto al recaudo, el artículo 363 Superior abarca, al menos, (i) la responsabilidad del Presidente de la República de “[v]elar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos” (num. 20 del art. 189 de la C.P.); y (ii) la de

los gobernadores de “[v]elar por la exacta recaudación de las rentas departamentales” (num. 11 del art. 305 de la C.P.).

En cuanto a su diseño, un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes²²¹. La Corte ha interpretado, por otra parte, que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también “se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”²²².

El ámbito del control de la Corte Constitucional sobre las distorsiones económicas que pueda generar un impuesto o sobre el potencial que éste tiene en tanto que fuente de recursos o sobre la eficiencia de la administración en relación con su recaudo, es limitado. En efecto, como ya se indicó, el legislador dispone en materia tributaria de “la más amplia discrecionalidad” en materia impositiva, lo cual le permite definir, en el marco de la Constitución, no sólo los fines de la política tributaria sino también los medios que estime adecuados para alcanzarlos. De esta forma, la Corte Constitucional no está llamada, en principio, a pronunciarse, por ejemplo, sobre la amplitud que debe tener la base gravable de un impuesto ni sobre su régimen tarifario óptimo ni sobre los requisitos que deben garantizar su adecuado recaudo.

Respecto de la eficiencia del sistema tributario, la Corte ha ejercido su facultad de controlar la constitucionalidad de las normas impositivas puestas bajo su conocimiento, principalmente, con base (i) en la ponderación de los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y (ii) en el análisis de las implicaciones que tiene para el sistema tributario la adopción de medidas que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, generan consecuencias negativas para la realización de dicho principio tributario en el largo plazo.

En cuanto a la ponderación, de acuerdo con los parámetros constitucionales, de los fines perseguidos por las normas tributarias y de los medios que éstas contemplan, la Corte ha señalado, por ejemplo, que el legislador puede asignar obligaciones a los responsables del IVA en aras de facilitar su recaudo. En efecto, “la Ley, por razones de eficiencia en la recolección de los tributos, [puede autorizar a] la Administración para llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo. Al hacerlo, la Ley está simplemente desarrollando la norma constitucional que establece el deber de solidaridad de las personas y los ciudadanos en materia tributaria”²²³. En el mismo sentido, esta Corporación ha reconocido que al sujeto pasivo del IVA se le pueden imponer cargas razonables adicionales al mero pago del impuesto, orientadas a facilitar el recaudo o el control sobre el recaudo de dicha carga impositiva²²⁴.

Igualmente, la Corte ha sostenido que la adopción por el ordenamiento jurídico de sanciones, de naturaleza tanto administrativa²²⁵ como penal²²⁶, es un mecanismo del que dispone el legislador para propender por la eficiencia del sistema tributario. En efecto, “en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. [...]. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los reuientes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario”²²⁷.

La penalización de ciertas conductas, es otro de los mecanismos de los que dispone el legislador para propender por la eficiencia del sistema tributario. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), en la cual se declaró la exequibilidad del artículo 665 del Estatuto Tributario relativo a la “[r]esponsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA”, la Corte subrayó que la finalidad de la norma acusada consistía en asegurar que las personas obligadas por la ley a colaborar en el recaudo tributario, no sólo cumplieran con su obligación de hacer –“recolectar el dinero proveniente de los impuestos– sino de dar –es decir, de “entregarlo o ponerlo a disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario–.

La Corte también ha declarado la inexecutable de normas que, en aras de una mayor eficiencia en el corto plazo, disponen beneficios tributarios a favor de contribuyentes incumplidos, con claras repercusiones en términos de equidad –se premia a quienes han incumplido las normas para no asumir la carga tributaria– y de eficiencia –se puede generar en el largo plazo una cultura del no pago–²²⁸. De otro lado, en cuando a las implicaciones de las medidas adoptadas por el legislador respecto de la vigencia del principio de eficiencia tributaria en el largo plazo – también en el de equidad y progresividad según el impuesto y los beneficiarios –, se tiene que por medio de la Sentencia C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), la Corte declaró la inexecutable de un conjunto de normas que concedían saneamientos tributarios a favor de deudores morosos siempre y cuando pagaran una parte de lo debido. Esta Corporación encontró que la norma permitía el finiquito de las obligaciones fiscales a cargo de dichos deudores “hasta la fecha incumplidas, luego de allanarse a las condiciones pecuniarias y de otro orden que para el efecto establece la ley. La medida, sin embargo, no mira exclusivamente el interés del contraventor, sino también el del erario que incrementa sus fondos presentes y futuros”. Sin embargo, más adelante la Corte indicó que las normas en cuestión vulneraban la Constitución, entre otras razones, porque “[l]a ley no puede restarle efectividad a los deberes de solidaridad y, en especial, al de tributación (C.P. art. 2 y 95-9). Las amnistías tributarias, transformadas en práctica

constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”229.

4.5.3.2.4. El principio de igualdad

Por otra parte, la Corte ha señalado que el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: “de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”230.

La Corte también se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. Una lectura integrada de la jurisprudencia constitucional, evidencia que el análisis de este asunto, parte del reconocimiento de que “[s]i el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). [En el mismo sentido] la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso”231.

Ahora bien, “[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis”232, en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad233 o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación, “[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. || La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que

se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. || El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria”²³⁴.

A la luz de este criterio, la Corte ha declarado la inexecutableidad de ciertas normas relativas al IVA, por ejemplo, cuando conceden beneficios a un universo de contribuyentes al tiempo que lo niegan a otro universo que se encuentra en igualdad de condiciones como contribuyentes²³⁵. También ha declarado ajustadas a la Constitución normas del régimen de IVA, como algunas exclusiones de la base del tributo referentes a servicios básicos, como la salud, en razón a que éstas se justificaron en aras de alcanzar la igualdad real y efectiva en un Estado Social de derecho.²³⁶ Para el caso que ocupa la atención de la Corte en esta oportunidad, el principio de igualdad resulta relevante por cuanto uno de los elementos del problema jurídico constitucional expresado en el acápite ... de esta providencia se refiere a la eliminación de una serie de exenciones o exclusiones del IVA cuya finalidad era la promoción de la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho.

4.5.3.3. Otros mandatos constitucionales aplicables al presente proceso: Estado Social de Derecho, mínimo vital, y régimen tributario. Relevancia del contexto económico y social.

Los principios especiales que rigen el sistema tributario (artículo 363, C.P.) han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. Dentro de éstos sobresale el principio de Estado Social de Derecho. Adicionalmente, como se resaltó al sintetizar la jurisprudencia sobre los límites a la potestad impositiva del Congreso, la capacidad contributiva ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, lo cual hace necesario aludir al derecho constitucional al mínimo vital.

4.5.3.3.1. El principio de Estado Social de derecho

El artículo 1º de la Constitución erige al Estado Social de Derecho como principio medular de nuestra organización política. El concepto de Estado Social de Derecho nació en Europa en la segunda mitad del siglo XX, como una forma de organización estatal encaminada a “realizar la justicia social y la dignidad humana mediante la sujeción de las autoridades públicas a los principios, derechos y deberes sociales de orden constitucional”²³⁷. En esa medida, el presupuesto central sobre el cual se construye este tipo de organización política es el de una íntima e inescindible interrelación entre las esferas del “Estado” y la “sociedad”, la cual se visualiza ya no como un ente compuesto de sujetos libres e iguales en abstracto –según ocurría bajo la fórmula clásica del Estado liberal decimonónico–, sino como un conglomerado de personas y grupos en condiciones de desigualdad real²³⁸. El papel del Estado Social de Derecho consiste, así, en “crear los supuestos sociales de la misma libertad para todos, esto es, de suprimir la desigualdad social”²³⁹; según lo ha señalado esta Corporación, “con el término ‘social’ se señala que la acción del Estado debe dirigirse a garantizarle a los

asociados condiciones de vida dignas. Es decir, con este concepto se resalta que la voluntad del Constituyente en torno al Estado no se reduce a exigir de éste que no interfiera o recorte las libertades de las personas, sino que también exige que el mismo se ponga en movimiento para contrarrestar las desigualdades sociales existentes y para ofrecerle a todos las oportunidades necesarias para desarrollar sus aptitudes y para superar los apremios materiales.”²⁴⁰

De esta forma, el principio de Estado Social de Derecho contrasta con el Estado de Derecho liberal en cuanto a sus fines: el Estado Social de Derecho ya no se limita solamente a asegurar la vida, la propiedad y la libertad mediante la protección contra el fraude, el hurto, el incumplimiento contractual o los daños ocasionados por terceros, funciones típicas del Estado gendarme. Sus fines tienen mayor alcance e incluyen, entre otros, promover la prosperidad general; garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; y asegurar la vigencia de un orden justo (art. 2° de la C.P.). Para ello, el Estado cuenta con facultades amplias de intervención en la economía, las cuales han de estar orientadas a lograr los fines generales del Estado y los fines especiales de la intervención económica enunciados principalmente en el artículo 334 de la Constitución. Entre estos fines especiales se destacan el de “asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos” (art. 334 de la C.P., inc. 2°).

El alcance del principio de Estado Social de Derecho respecto de la relación entre las autoridades y la persona individualmente considerada es bastante amplio, y se ve reforzado por los principios fundamentales de la dignidad humana, el trabajo, la solidaridad (art. 1° de la C.P.) y la igualdad (art. 13 de la C.P.).

Bajo el primer principio fundamental, la dignidad humana, las autoridades públicas no pueden tratar al ser humano como una cosa o mercancía, ni ser indiferentes frente a situaciones que ponen en peligro el valor intrínseco de la vida humana, entendida ésta no ya como el derecho a no ser físicamente eliminado sino como el derecho a realizar las capacidades humanas y a llevar una existencia con sentido, en un ambiente libre de miedo frente a la carencia de lo materialmente necesario e indispensable para subsistir dignamente.

El principio fundamental del trabajo sobre el que igualmente se funda el Estado Social de derecho (art. 1° de la C.P.) justifica, entre otras, la intervención del Estado en la economía, como ya se anotó, “para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos” (artículo 334 inciso 2 C.P.). De esta forma, el Estado Social, por medio de la política económica y social adoptada por las autoridades competentes, pasa a ser agente de estímulo a la creación de empleo en el mercado laboral, todo ello dentro del marco constitucional de protección especial al trabajo (artículos 25 y 53 C.P.).

La solidaridad, como tercer pilar del Estado Social de Derecho, es un principio fundamental del que se derivan múltiples principios –por ejemplo, los de equidad y progresividad tributaria (artículo 363 C.P.)–, derechos –por ejemplo, a la seguridad social (artículo 48)– o deberes

-por ejemplo, a obrar con acciones humanitarias ante situaciones que pongan en peligro la vida o la salud de las personas-, todos ellos aplicables tanto al Estado como a los particulares.

El principio y derecho fundamental a la igualdad -en sus múltiples manifestaciones, incluyendo la igualdad de oportunidades, la igualdad real y efectiva o las acciones afirmativas a favor de grupos discriminados o marginados y de personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta (artículo 13, C.P.)-, representa la garantía más tangible del Estado Social de derecho para el individuo o para grupos de personas expuestos a sufrir un deterioro de sus condiciones de vida como sujetos de una sociedad democrática -donde todas las personas merecen la misma consideración y respeto en cuanto seres humanos. Es a partir precisamente del artículo 13, en concordancia con los artículos 1, 2, 11 y 85 de la Constitución que la jurisprudencia constitucional ha reconocido desde un principio el derecho fundamental al mínimo vital, el cual adquiere especial relevancia en el contexto de la intervención del Estado en la economía, en virtud del artículo 334 Superior.

Como consecuencia de lo anterior, las medidas adoptadas por las autoridades en el marco de un Estado Social de Derecho han de consultar la realidad fáctica sobre la cual habrán de surtir efectos, con miras a materializar la finalidad primordial adscrita por esta fórmula política a las instituciones públicas: promover condiciones de vida dignas para la totalidad de la población. Ello es especialmente predicable de las leyes en materia económica, y mucho más de las disposiciones tributarias, según lo ha precisado la Corte Constitucional en varias oportunidades. Así, por ejemplo, en la sentencia C-925 de 2000 se estableció que, en virtud de la existencia de un deber constitucional general de las personas consistente en “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 C.P.), el Legislador, al adoptar las normas tributarias en virtud de las cuales se hará efectivo dicho deber, tiene que partir del hecho de que “no todos los asociados pueden ni deben tributar exactamente igual, sino que a la ley corresponde medir y distribuir las cargas. Y ello, según las capacidades y de acuerdo con la posición y necesidades de los distintos sectores sociales, teniendo en cuenta también la magnitud de los beneficios que cada uno de ellos recibe del Estado y las responsabilidades que, según su actividad, deben asumir; es la propia ley la de encargada de señalar la cobertura de las normas tributarias y de establecer la mayor o menor medida en que cada uno tribute.” En esa medida, se estableció en la misma providencia que compete al legislador tributario “evaluar, junto con los objetivos del recaudo, la equidad de las obligaciones que impone, la progresividad de las contribuciones y las distintas situaciones en que pueden encontrarse los contribuyentes”.

La Corte también ha precisado, en relación con las medidas tributarias adoptadas por el Legislador, que los principios de eficiencia, equidad y progresividad que, según el artículo 363 Superior, rigen el sistema tributario, se derivan directamente de la configuración de Colombia como un Estado Social de Derecho, en el marco del cual la hacienda pública cumple un propósito claramente redistributivo, “que se busca a través del diseño de instrumentos y políticas que procuren una mejor redistribución de la renta global del país, y del logro de una mejora relativa en los segmentos más pobres de la sociedad, a través del incremento cualitativo y cuantitativo de los servicios públicos.”²⁴¹ (ver apartado 4.5.3.2.

sobre otras razones para justificar una interpretación contextual de la Constitución).

4.5.3.3.2. El derecho fundamental al mínimo vital

El derecho fundamental al mínimo vital ha sido reconocido desde 1992²⁴² en forma extendida y reiterada por la jurisprudencia constitucional de la Corte como un derecho que se deriva de los principios de Estado Social de derecho, dignidad humana y solidaridad, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta, dado el carácter de derechos directa e inmediatamente aplicables de los citados derechos²⁴³.

El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho fundamental busca garantizar que la persona, centro del ordenamiento jurídico, no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean. Tal derecho protege a la persona, en consecuencia, contra toda forma de degradación que comprometa no sólo su subsistencia física sino por sobre todo su valor intrínseco. Es por ello que la jurisprudencia bajo el derecho fundamental al mínimo vital ha ordenado al Estado, entre otras, reconocer prestaciones positivas a favor de personas inimputables,²⁴⁴ detenidas,²⁴⁵ indigentes,²⁴⁶ enfermos no cubiertos por el sistema de salud,²⁴⁷ mujeres embarazadas²⁴⁸ y secuestrados²⁴⁹. Pero los jueces de tutela también han reprochado las acciones u omisiones, con fundamento en el derecho fundamental al mínimo vital, bien sea de particulares que presten algún servicio público como los servicios de salud y educación, o de particulares que atentan contra la subsistencia digna de una persona, con el fin de asegurar el mencionado derecho, como ha sucedido en materia del no pago prolongado de salarios o pensiones por empresarios particulares.²⁵⁰

Ahora bien, el derecho fundamental al mínimo vital presenta una dimensión positiva y una negativa. La dimensión positiva de este derecho fundamental presupone que el Estado²⁵¹, y ocasionalmente los particulares, cuando se reúnen las condiciones de urgencia²⁵², y otras señaladas en las leyes y en la jurisprudencia constitucional,²⁵³ están obligados a suministrar a la persona que se encuentra en una situación en la cual ella misma no se puede desempeñar autónomamente y que compromete las condiciones materiales de su existencia, las prestaciones necesarias e indispensables para sobrevivir dignamente y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano. Por su parte, respecto de la dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna. Es por ello que institucionales como la inembargabilidad de parte del salario, la prohibición de la confiscación, la indisponibilidad de los derechos laborales o el amparo de pobreza, entre otros, constituyen ejemplos concretos del mencionado límite inferior que excluye ciertos recursos materiales de la competencia dispositiva del Estado o de otros particulares. Lo anterior conduce a la estrecha relación existente entre Estado Social de derecho, mínimo vital y régimen tributario.

El Estado no puede, al ejercer la potestad tributaria, pasar por alto si está creando tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios (art. 34 de la C.P.). Pero también es especialmente relevante para el caso el derecho fundamental al mínimo vital, en particular el de las personas que a penas cuentan con lo indispensable para sobrevivir (art. 13 de la C.P.). En cumplimiento de los fines que explican su existencia (art. 2° de la C.P.), el Estado está obligado a propender por la creación y mantenimiento de las condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sobrevivir dignamente; en determinadas circunstancias de urgencia, gran peligro o penuria extrema, y en otras señaladas en las leyes, está a su vez obligado a garantizar tales condiciones, usualmente de manera temporal, para evitar la degradación o el aniquilamiento del ser humano.

El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre “la persona y el ciudadano” (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al mínimo vital exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria²⁵⁴, cuando es notoria la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. De ahí que la propia Carta haya señalado como límite a la potestad impositiva del Estado “los principios de equidad, eficiencia y progresividad” que rigen “el sistema tributario” (art. 363 de la C.P.) y que haya enmarcado el deber de tributar dentro de los “conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 de la C.P.).

Por eso, en un Estado social de derecho, el concepto de capacidad contributiva –que es uno de los componentes de la justicia tributaria–, está estrechamente vinculado al de mínimo vital. La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos²⁵⁵. Entonces, las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica de tributar. Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva.

En el caso sub examine la cuestión planteada a la Corte comprende también si las personas que ni siquiera alcanzan a ver satisfechos su derecho fundamental al mínimo vital por carecer de los recursos materiales para ello, pueden, y en qué condiciones, soportar la carga tributaria creada mediante un impuesto indirecto indiscriminado sobre la totalidad de bienes y servicios que hacen parte de los recursos necesarios para su supervivencia digna y autónoma. Los principios que rigen el sistema tributario y los conceptos que enmarcan el deber de tributar habrán de ser interpretados a la luz del principio del Estado Social de derecho y del derecho fundamental al mínimo vital, como en efecto lo ha hecho la Corte en la jurisprudencia que a luego se sintetizará. No obstante, antes de pasar a resolver estos problemas jurídicos, es pertinente mencionar que en otros estados constitucionales se han planteado interrogantes análogos.

Por ejemplo, en Alemania, en donde el Estado social de derecho es un principio fundamental, se ha igualmente precisado en la jurisprudencia constitucional que una persona humana requiere del mínimo existencial necesario para poder vivir dignamente, mínimo éste que no puede ser desconocido por el Estado, en particular, el Legislador en ejercicio de la potestad tributaria. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional Alemán decidió en un fallo de 1992 que al contribuyente del impuesto de renta deben quedarle, luego del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los recursos necesarios para satisfacer sus necesidades básicas y las de su familia²⁵⁶.

En otra ocasión, el Tribunal Constitucional Alemán encontró inconstitucional²⁵⁷ una norma legal que otorgaba un auxilio familiar a los hijos,²⁵⁸ modificada por el artículo 13 numeral 2 de la Ley para la reactivación económica y laboral y la restricción presuestal entre diciembre de 1982 y diciembre de 1985, por desconocer los artículos 3 inciso 1 y artículo 6 inciso 1 de la Ley Fundamental. La mencionada norma legal reconocía un subsidio dinerario por cada hijo, pero reducía, dependiendo de las entradas de los padres, la base del subsidio exenta de impuestos en forma progresiva según el número de hijos, de forma tal que los padres con más hijos vieron reducida en mayor proporción la base exenta de impuestos que los padres con pocos hijos e, incluso, las parejas sin hijos. El Tribunal declaró contraria a la Ley Fundamental la mencionada norma con base, entre otras, en las siguientes razones: “De aplicarse una tarifa impositiva unitaria a los contribuyentes sin hijos y a los contribuyentes con hijos se da un trato desventajoso a los segundos respecto de los primeros, si no se excluye de la base gravable los ingresos destinados a la manutención de los menores como mínimo hasta el monto del mínimo existencial; ello porque ellos son gravados en mayor medida que las parejas sin hijos o las personas solas al soportar una carga impositiva sobre sus ingresos igual a la que tienen que soportar quienes no tienen hijos, pese a que sus ingresos están destinados a cubrir el mínimo existencial de sus hijos y en consecuencia no son recursos de libre disposición de los padres”²⁵⁹.

En una decisión posterior²⁶⁰, el Tribunal Constitucional precisó, en un obiter dicta que se inspira en la jurisprudencia anteriormente citada, lo siguiente: “El nuevo aumento de la tarifa del impuesto al valor agregado, que agudiza los efectos impositivos del sistema tributario estatal en su totalidad sobre las familias con mayor número de hijos, vulnera la prohibición de superar un límite impositivo así como el principio tributario del gravamen según la capacidad tributaria. La situación tributaria relativa de las familias con varios hijos en contraste con las familias sin hijos se ve así claramente empeorada [...] lo que vulnera el

artículo 6 de la Ley Fundamental. Como impuesto de consumo, el impuesto al valor agregado tiene un efecto regresivo y vulnera el mandato que ordena medir el impacto del impuesto sobre la capacidad tributaria. Dado que para la familia con varios hijos e ingresos netos y consumo invariable la porción de bienes de consumo dentro la destinación de sus ingresos es necesariamente más alta, los accionantes son impactados por el aumento de la tarifa del IVA en más del doble en contraste a las familias sin hijos. [...] El legislador calculó erróneamente el mínimo existencial familiar exento de gravamen tributario, ya que los padres no sólo deben a sus hijos manutención material sino también apoyo y dirección, los cuales no han tenido estimación al calcular el monto del auxilio familiar exento de impuestos”.

En Francia, donde el principio de Estado social de derecho no está reconocido expresamente por la Constitución, se han abordado cuestiones semejantes sin que el concepto de mínimo existencial o vital haya sido invocado, pero con un resultado jurídico equivalente en tanto que cargas tributarias excesivas sobre las personas que tienen un ingreso básico para vivir dignamente, han sido declaradas contrarias a la Constitución. Por ejemplo, en 1986 el legislador decidió establecer una contribución del 50%, sobre la parte de la remuneración superior a dos y medio salarios mínimos inter profesionales de crecimiento (SMIC) de las personas que ya fueran beneficiarias de una pensión de retiro, con el fin de desestimular la acumulación de la pensión y el salario. El Consejo Constitucional decidió que la norma era inconstitucional por violar el principio de igualdad ante las cargas públicas, en una sentencia percibida como sensible a la equidad en materia fiscal²⁶¹.

Estos casos se citan a título meramente ilustrativo.²⁶² Las cuestiones constitucionales planteadas en el presente proceso, se han de resolver aplicando la Constitución Nacional y siguiendo la jurisprudencia de esta Corte.

4.5.3.4. Síntesis de los aspectos principales de la jurisprudencia constitucional sobre el IVA

El anterior recuento jurisprudencial muestra que la Corte Constitucional se ha pronunciado de manera específica sobre el amplio margen de configuración del que dispone el Congreso de la República para diseño del IVA en tanto que impuesto de creación legal²⁶³, sin perjuicio de la responsabilidad que recae sobre el legislador de configurar las cargas inherentes a este tributo “de manera técnica, justa y equitativa”²⁶⁴, respetando plenamente los principios constitucionales de legalidad, equidad, eficiencia, progresividad e igualdad, en el marco de un Estado Social de Derecho caracterizado por proteger los derechos fundamentales, entre ellos el mínimo vital. En esta medida, resulta indispensable que el Legislador, al momento de adoptar una decisión sobre el alcance o las características de este impuesto, delibere sobre las implicaciones que tal decisión tiene para la materialización de tales principios, especialmente cuando tales decisiones se refieren a cargas que podrían afectar a los sectores más desfavorecidos de la sociedad.

Desde la perspectiva técnica, la Corte ha reconocido que, en principio, el IVA no es susceptible de un diseño progresivo²⁶⁵, sin que ello implique su inexecutableidad pues la progresividad se predica del “sistema tributario” y, sólo de ser posible, de los tributos considerados en cuanto a su significado dentro del sistema²⁶⁶.

Ahora bien, esta Corporación ha reconocido la existencia en cuanto al IVA de mecanismos institucionales que propenden por una mejor distribución de las cargas tributarias entre los

sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, tales como el régimen simplificado²⁶⁷, las tarifas diferenciales²⁶⁸ y las exclusiones y exenciones²⁶⁹, los cuales pueden ser adoptados por el Congreso de la República en ejercicio de la potestad impositiva a él atribuida por la Constitución (artículo 338 C.P.).

La jurisprudencia constitucional ha desarrollado también una serie de criterios que le han permitido valorar el grado de afectación que supone el IVA para los sujetos que se ven obligados a la asunción de esta carga, y con base en los cuales ha concluido que, a pesar de su naturaleza de impuesto indirecto, el IVA no vulnera la Constitución. En efecto, la Corte ha señalado, (i) que la adquisición de un bien o servicio gravado indica que quien lo adquiere, tiene la capacidad de contribuir con el respectivo gravamen²⁷⁰; (ii) que quien más consume, más aporta²⁷¹; (iii) que las personas gozan de libertad para adquirir o no adquirir bienes o servicios gravados²⁷²; y (iv) que el significado del IVA para la progresividad del sistema tributario se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto²⁷³.

La Corte ha señalado los límites que ha de respetar el legislador en cuanto a la facultad de configuración de la que dispone en el diseño específico del IVA dado que en un Estado constitucional no existen poderes absolutos. En efecto, según los preceptos establecidos en la Constitución y desarrollados en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la legislación sobre el IVA debe respetar los derechos fundamentales de las personas, tales como el derecho a la igualdad²⁷⁴ o el derecho al debido proceso²⁷⁵. Pero además, le corresponde al Congreso de la República como órgano del Estado titular de la potestad impositiva promover la igualdad real y efectiva²⁷⁶. Por lo tanto, el legislador ha de velar por “la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas”, es decir, porque exista “una correlación entre la imposición y un índice, así sea mínimo, de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado”, prestando atención a que “carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas”²⁷⁷. En consecuencia, no puede “crear o profundizar condiciones reales de desigualdad”, ni “poner en grave riesgo a personas de bajos recursos”, ni afectar de manera ineludible y manifiesta la posibilidad de que sectores amplios de la sociedad tengan acceso a la satisfacción de sus “necesidades vitales” básicas como la salud o la educación²⁷⁸. Por ello, la decisión de gravar bienes o servicios de primera necesidad no puede adoptarse de manera “indiscriminada” sino que debe obedecer a una “previsión razonada y ecuánime”²⁷⁹. El Congreso de la República valora, al ejercer la potestad impositiva, si se respetan estos criterios orientados a identificar si el sistema tributario a medida que es modificado continúa respondiendo, y en qué forma y grado, a principios de equidad, eficiencia y progresividad.

A la luz de algunos de estos criterios, la Corte ha declarado la inexequibilidad o la exequibilidad condicionada de aspectos particulares de normas relativas al IVA (i) cuando conceden beneficios a un universo de contribuyentes al tiempo que lo niegan a otro universo que se encuentra en igualdad de condiciones como contribuyentes²⁸⁰; (ii) cuando se vulneran garantías necesarias para preservar la plena vigencia del derecho al debido proceso²⁸¹; o (iii) cuando, en aras de una mayor eficiencia en el corto plazo, disponen

beneficios tributarios a favor de contribuyentes incumplidos, con claras repercusiones en términos de equidad –se premia a quienes han incumplido las normas para no asumir la carga tributaria– y de eficiencia –se puede generar en el largo plazo una cultura del no pago–282.

También a la luz de estos criterios, la Corte ha declarado ajustadas a la Constitución normas del régimen de IVA, como algunas exclusiones de la base del tributo referentes a servicios básicos, como la salud, en razón a que éstas se justificaron en aras de alcanzar la igualdad real y efectiva en un Estado Social de derecho.²⁸³

Con base en los criterios sentados por la jurisprudencia y a partir del marco constitucional aplicable al problema jurídico planteado en el presente proceso, prosigue la Corte con el juicio constitucional a los artículos 34 y 116 acusados.

En el apartado 4.5.1. se analizó el alcance de estas normas y se concluyó que había una diferencia entre ellas. El artículo 116 fue una decisión indiscriminada de gravar bienes y servicios totalmente diversos. En cambio, el artículo 34, que identifica específicamente los bienes gravados, fue concebido de una manera completamente diferente como se puede apreciar de la simple lectura y descripción de las dos disposiciones.

Adicionalmente, en el apartado 4.5.2. relativo a la evolución histórica del IVA, en consonancia con el apartado de recapitulación de la jurisprudencia sobre exclusiones y exenciones al IVA, se mostró que muchos de los bienes y servicios gravados por el artículo 116 acusado habían sido excluidos o exentos con la finalidad de promover la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho (artículo 1 y 13 C.P.). De tal manera que la justificación de dichas exclusiones o exenciones, que el Congreso puede suprimir en ejercicio de su potestad impositiva, no tuvo que ver exclusivamente con propósitos de fomento o estímulo a actividades a sectores económicos, sino principalmente con una decisión mantenida por el propio legislador para no extender la carga tributaria a las personas con baja capacidad contributiva. De dicha evolución se concluye que el sistema tributario en su conjunto era uno distinto antes de la norma acusada y fue objeto de una modificación, no puntual o accesorio, sino trascendental con la expedición del artículo 116 de la Ley 788 de 2002. No sucede lo mismo con el artículo 34 de dicha ley, que no tiene las mismas profundas implicaciones para el sistema tributario.

Esta diferencia se aprecia claramente al analizar la naturaleza de los bienes y servicios gravados por cada una de las dos disposiciones acusadas.

4.5.4. Naturaleza de los bienes y servicios gravados: diferencias entre el artículo 34 y el artículo 116 en cuanto a sus alcances. Exequibilidad del artículo 34 de la Ley 788 de 2002.

4.5.4.1. La Corte Constitucional, sin enumerarlos o definirlos específicamente, ha puesto ya de presente que los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen “sectores muy amplios de la población” con el propósito de atender “aspectos vitales de sus necesidades básicas”²⁸⁴. Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el “derecho a la subsistencia”, es decir, para contar con “las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad”²⁸⁵. Los bienes y servicios de primera necesidad, en

fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital.

4.5.4.2. La Corte constata que los bienes y servicios gravados por las normas acusadas no pueden asimilarse a una sola categoría y que las dos disposiciones son claramente distintas. En efecto, el artículo 34 acusado grava con el 7% -y con el 10% a partir del 1° de enero de 2005- bienes de diversa naturaleza como caballos, asnos y mulos (salvo los que se utilizan para la práctica de deportes, los cuales quedan gravados con la tarifa general de 16%, según la prueba enviada por el Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica a solicitud de esta Corporación); algunos granos (maíz y arroz para uso industrial, centeno, avena y sorgo); otros alimentos (como productos de pastelería, pastas sin cocer, chocolate, embutidos); y maquinaria para la producción de bebidas y la industria avícola, entre otros. Dicha norma enumera los bienes gravados y los identifica claramente.

El artículo 116 de la Ley 788 de 2002, por su parte, amplía la base gravable partir del 1° de enero de 2005 con el 2% al incluir una gran cantidad de bienes y servicios. Sin embargo, no enuncia cuáles serían tales bienes y servicios ni los identifica por su nombre o mediante una categoría que indique cuáles son. La norma cita otras disposiciones, de lo cual se deduce lo siguiente²⁸⁶: Respecto de los bienes, el artículo en cuestión conlleva a que se incluyan: alimentos de todas las clases v.gr. cárnicos -como atún, carne de bovino, ovino y porcino, conejo, otros pescados e incluso despojos comestibles de animales, entre otros-, lácteos -leche y queso fresco-, tubérculos -como papa, y yuca-, hortalizas, pan, bienestarina, granos -como cebada, maíz y arroz- café en grano, frutas -como bananos y cítricos-, sal, entre otros ejemplos; materiales e implementos para el cuidado de la salud -como antibióticos y medicamentos, glándulas, sangre humana, sillas de ruedas y catéteres para diálisis-; implementos para la educación como cuadernos escolares y lápices. El artículo 116 de la Ley 788 de 2002 cubre también bienes como insumos, maquinaria e implementos para la actividad agropecuaria y pesquera; motores fuera de borda de baja potencia; neumáticos para tractores, armas de guerra (excepto los revólveres, pistolas y armas blancas) y equipos para la conversión de vehículos al sistema de gas, entre otros.

Respecto de los servicios, el artículo 116 en cuestión conlleva a que se incluyan: los servicios médicos; los servicios públicos domiciliarios; el servicio de arrendamiento de inmuebles; la educación preescolar, primaria, media, intermedia y superior; los planes obligatorios de salud; los servicios funerarios, ciertos servicios de transporte público y privado, entre otros. La norma que se analiza también grava con IVA otros servicios, a saber: ciertos intereses y rendimientos financieros; las boletas de entrada a cine, a eventos deportivos y culturales, y espectáculos de toros, hípicas y caninos; servicios relacionados con las actividades agropecuarias y pesqueras; las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas de créditos y débito; la publicidad en publicaciones, emisoras y programadoras de canales regionales que no alcancen cierto nivel de ventas, entre otros.

4.5.4.3. Los bienes que fueron incluidos en la base gravable del IVA con una tarifa del 7% -del 10% a partir del 1° de enero de 2005- por el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, no pueden ser ubicados dentro de la categoría de bienes de primera necesidad. Ahora bien, para el caso de los alimentos, se tiene que, en general, algunos pocos podrían ser de primera necesidad según la enunciación expresa que hace la norma. Así pues, los alimentos que grava el artículo 34 acusado no son de primera necesidad porque no se requiere de su

consumo específico para poder conservar la vida en condiciones dignas. Además, pueden ser sustituidos por otros más básicos aún exentos o excluidos, y gravados a partir del 1° de enero de 2005 con la tarifa más baja²⁸⁷. Igualmente, la decisión de gravar tales bienes fue propuesta parcialmente en el proyecto original y fue ampliamente debatida en el Congreso de la República. Así lo sugieren al menos tres ponencias para primer debate en las comisiones económicas conjuntas de Cámara y Senado. Todas versan sobre las implicaciones de la reforma en este punto específico respecto del sistema y aceptan que estos bienes sean gravados aunque con tarifas diferentes a lo largo del debate²⁸⁸ hasta llegar a la fórmula del 7% y del 10% a partir del 1° de enero de 2005.²⁸⁹ De igual manera, hay evidencia sobre la discusión que hubo en el primer debate – celebrado de manera conjunta por las comisiones económicas de Cámara y Senado – sobre las implicaciones sociales y económicas de la propuesta original del Gobierno.²⁹⁰

En este orden de ideas, la Corte encuentra que los cargos formulados por el actor contra el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 y analizados en este aparte, no están llamados a prosperar porque varias de las premisas necesarias de dicha inconstitucionalidad no se cumple respecto de los bienes por él gravados. En efecto, el análisis realizado pone de presente que la imposición del IVA sobre los bienes que dicho artículo enuncia de manera precisa y clara, no conlleva a la necesaria afectación de las personas de bajos ingresos pues la norma en cuestión no impide que ellas obtengan otros artículos básicos para conservar la vida en condiciones dignas. Por lo tanto, no concurren los criterios antes mencionados. Así, la norma en cuestión no vulnera el principio rector del Estado social de derecho ni desconoce o amenaza clara y directamente el mínimo vital de los más desfavorecidos. El artículo 34 acusado tampoco supone la imposición de una carga excesiva para las personas de bajos ingresos. Por el contrario, este artículo dispone el cobro del IVA sólo sobre ciertos alimentos, que en algunos casos son sustituibles y que en otros son de menor importancia nutricional en el contexto colombiano (como los productos de pastelería), al tiempo que se abstiene de gravar con una tarifa del 7% –del 10% a partir del 1° de enero– otros alimentos a los cuales pueden recurrir todos los consumidores para obtener los nutrientes necesarios para conservar la vida en condiciones dignas.

Tampoco es posible afirmar, en las condiciones normativas descritas, que el artículo 34 acusado tenga un significado dentro del sistema tributario manifiestamente contrario al principio de progresividad. En efecto, dicha norma responde a las condiciones generales de constitucionalidad previstas por esta Corporación en materia de progresividad del sistema referidos en este fallo (apartado 4.5.3.2.2.), y son bienes cuya obtención refleja la capacidad contributiva de quien los adquiere, de acuerdo con las tendencias y preferencias de gasto de los respectivos adquirentes.

Tampoco encuentra la Corte elementos de juicio que evidencien una vulneración de la equidad tributaria que orienta el deber de tributar. La imposición de un gravamen del 7% (y del 10% a partir del 1° de enero de 2005) sobre la venta de ciertos alimentos sustituibles de algunos insumos, de maquinaria para determinadas industrias, entre otros bienes identificados claramente por la norma, no se muestra como una carga excesiva. Tampoco tiene esta carga un significado que haga manifiestamente inequitativo el sistema tributario.

La Corte estima, en atención a las anteriores consideraciones, que el artículo 34 de la Ley

788 de 2002 no es inconstitucional por el cargo que se analiza.

4.5.4.4 En cambio, los bienes y servicios gravados a partir del 1° de enero de 2005, según lo dispuesto por el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, cumplen una función diferente. De hecho, la descripción realizada pone de presente que los bienes y servicios incluidos en la base del IVA por el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 a partir del 1° de enero de 2005 no obedecen a una misma categoría sino que se mezclan al menos tres diferentes.²⁹¹ En primer lugar, el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 grava servicios de entretenimiento como las boletas de cine o de diferentes tipos de espectáculos. En segundo lugar, grava bienes y servicios relacionados con actividades productivas, tales como los bienes y servicios que utiliza el sector agropecuario o los servicios publicitarios prestados por determinados oferentes. En tercer lugar, se incorporan a la base del IVA, también con el 2% e igualmente a partir del 1° de enero de 2005, no sólo bienes y servicios relacionados con el sector de entretenimiento o con determinadas actividades productivas, sino también artículos y servicios de primera necesidad. Así pues, incorpora en la base del IVA los alimentos no sujetos a otras tarifas, de manera que se dispone la inclusión a partir del 1° de enero de 2005 de la totalidad de los productos nutricionales para el consumo humano como por ejemplo, agua, arroz, maíz, carne, pollo, pan, bienestarina, frutas, hortalizas, verduras, tubérculos. Se incluyen también otros artículos de primera necesidad relacionados con la salud (medicamentos) y la educación (cuadernos y lápices). Respecto de los servicios, se gravan los servicios públicos domiciliarios, los servicios médicos y odontológicos -incluso el plan obligatorio de salud-, la educación en todos los niveles, el transporte público, y el servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda, entre otros.

En estas condiciones en las cuales de manera indiscriminada se gravará una serie muy diversa de bienes y servicios antes excluidos o exentos, dentro de los cuales hay muchos de primera necesidad, pasa la Corte a analizar el contexto socio-económico e institucional en el cual el legislador adoptó la decisión de gravar tales bienes y servicios, para luego determinar la constitucionalidad de esta medida a la luz de los principios constitucionales anteriormente mencionados.

4.5.5. El contexto socio-económico e institucional y su relevancia para el análisis de constitucionalidad de la ampliación de la base del IVA. Pertinencia del principio de indivisibilidad de los derechos sociales.

La Corte Constitucional -como se dijo en el apartado 4.5.3. sobre la recapitulación de la jurisprudencia- ha señalado en varias oportunidades que el contexto socio-económico es, bajo ciertas condiciones, un factor que puede incidir en las condiciones de exequibilidad de una decisión adoptada por el legislador²⁹². Esto obedece a múltiples razones de orden jurídico, de las cuales cabe destacar en el presente caso las siguientes.

En primer lugar, la Corte ha dicho que la Constitución, por su origen, su elaboración y su función institucional, ha de ser interpretada de manera vivificante para que responda a la cambiante situación nacional y a las particularidades de la realidad del país²⁹³.

En segundo lugar, en la medida en que la Carta contiene mandatos de desarrollo progresivo no le es dable al intérprete desatender las limitaciones de recursos económicos o las insuficiencias en la capacidad administrativa de las entidades públicas, sin que ello justifique

desconocer los derechos constitucionales²⁹⁴.

En tercer lugar, la relevancia o las implicaciones de una norma, así como su función institucional, pueden ser apreciadas mejor en contexto o, desde la perspectiva inversa, los elementos de un determinado contexto son relevantes a la luz de las normas constitucionales pertinentes para resolver una cuestión jurídica.²⁹⁵ Por ejemplo, el derecho al mínimo vital es relevante cuando hay personas que carecen de lo indispensable para subsistir dignamente como seres humanos. Si no existieran personas en tales circunstancias el derecho al mínimo vital no sería relevante o adquiriría una connotación diversa. En el mismo orden de ideas, como las situaciones fácticas a las que alude una norma acusada plantean la relevancia de ciertas disposiciones constitucionales, el que se graven bienes y servicios de consumo básico torna relevante no solo el derecho a la vida sino otros derechos sociales, como la salud, de los cuales depende el goce efectivo del primero. En ese sentido, el derecho al mínimo vital sintetiza la indivisibilidad de los derechos sociales en especial respecto de aquellos núcleos esenciales sin los cuales no puede concebirse una existencia digna.

En cuarto lugar, cuando el cargo elevado por el demandante contra una norma invita a analizar un sistema –en este caso– el significado que tiene ampliar la base del IVA para la equidad y la progresividad del sistema tributario, el contexto institucional en el cual se inscribe la norma acusada no puede ser pasado por alto.

La relevancia del contexto socio-económico e institucional es especialmente aplicable en el análisis constitucional de las leyes en materia económica, y mucho más de las disposiciones tributarias, según lo ha precisado la Corte Constitucional en varias oportunidades. Así, por ejemplo, como ya se dijo, en la sentencia C-925 de 2000 se estableció que, en virtud de la existencia de un deber constitucional general de las personas consistente en “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9 C.P.), el Legislador, al adoptar las normas tributarias en virtud de las cuales se hará efectivo dicho deber, tiene que partir del hecho de que “no todos los asociados pueden ni deben tributar exactamente igual, sino que a la ley corresponde medir y distribuir las cargas. Y ello, según las capacidades y de acuerdo con la posición y necesidades de los distintos sectores sociales, teniendo en cuenta también la magnitud de los beneficios que cada uno de ellos recibe del Estado y las responsabilidades que, según su actividad, deben asumir; es la propia ley la de encargada de señalar la cobertura de las normas tributarias y de establecer la mayor o menor medida en que cada uno tribute.” En esa medida, se estableció en la misma providencia que compete al legislador tributario “evaluar, junto con los objetivos del recaudo, la equidad de las obligaciones que impone, la progresividad de las contribuciones y las distintas situaciones en que pueden encontrarse los contribuyentes”.

La importancia del contexto fáctico en el cual habrá de aplicarse la norma tributaria, también se deduce de la naturaleza misma del deber ciudadano de tributar, que en el marco del Estado Social de Derecho, se encuentra cimentado en los principios de equidad y reciprocidad social; según explicó la Corte en la sentencia T-532 de 1992²⁹⁶, “en la base de los deberes sociales se encuentra el principio de reciprocidad (C.P. art. 95). La Constitución reconoce a la persona y al ciudadano derechos y libertades, pero al mismo tiempo, le impone obligaciones. Los beneficios que representan para el individuo las relaciones

conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por éste a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna (...) En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado, sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados.”

La relevancia del contexto fáctico para el establecimiento de un sistema de obligaciones tributarias respetuosas de la equidad también fue subrayada por la Corte en la sentencia C-711 de 2001, así: “...tanto la equidad horizontal como la vertical deben examinarse al amparo de los dos momentos que protagoniza toda norma de derecho, a saber: 1) el momento de su promulgación, o de mera expectativa; 2) el momento de su aplicación práctica, o del circuito dinámico. Así las cosas, en primera instancia el operador jurídico deberá identificar la forma y condiciones en que los elementos de la obligación tributaria tienen asiento en una norma determinada. Seguidamente, deberá constatar la eventual concreción práctica de dichos elementos en presencia de un determinado hecho económico. De lo cual se infiere que, en sentido estricto, la ponderación de un hecho económico a la luz de una particular obligación fiscal implica una averiguación previa sobre su identidad individual, a la par que una indagación acerca de sus relaciones de conexidad para con los demás hechos económicos que le son pertinentes o semejantes en un contexto espacial y temporal.”

La Corte estima que son relevantes tres aspectos del contexto dentro del cual se adoptó el artículo 116 acusado. El primero refiere a las características del sistema tributario modificado por dicha norma. Ello es relevante para apreciar si la extensión de la base gravable del IVA a bienes y servicios de primera necesidad se llevó a cabo en un sistema que carece de graves falencias en sus componentes de progresividad habida cuenta de que este artículo amplía la base del IVA para gravar bienes y servicios de primera necesidad. Con este fin se resaltarán varios aspectos atinentes a los ingresos tributarios. Y como la jurisprudencia ha sostenido que las implicaciones de una reforma para la progresividad del sistema también debe ser analizada tomando en consideración el destino de los tributos recaudados, se aludirá a algunos elementos directamente pertinentes concernientes al gasto público. En segundo lugar, dado que el derecho al mínimo vital y el principio fundamental del Estado Social de Derecho informan los principios que rigen el sistema tributario, es necesario hacer referencia a las personas que apenas cuentan con lo mínimo para subsistir, para la cual se observará la situación de pobreza e indigencia.

4.5.5.1. En el ámbito tributario, para analizar el tipo de cargo planteado por el actor, son especialmente relevantes varios elementos del contexto socio-económico. En primer lugar, el peso que tienen los distintos impuestos que conforman el sistema tributario. El Gobierno Nacional, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 42 - Cámara de Representantes “por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero a 31 de diciembre de 2004”, informa que para el año 2002, los ingresos tributarios de la Nación ascendieron al 13.2% del PIB. Por concepto de impuesto de renta y complementarios se recaudó un 5% del PIB mientras que por concepto de IVA (tanto interno como externo) se recaudó un 5.3% del PIB²⁹⁷.

La evolución del recaudo en los últimos años y la limitación del análisis para el caso del IVA

interno exclusivamente, proporciona elementos adicionales de juicio sobre este particular. En efecto, en 1990 (es decir, antes de la apertura), el impuesto de renta aportaba ingresos correspondientes al 3.49% del PIB mientras que el IVA interno aportaba el 1.75%. En 2001, estas cifras fueron de 5.41% del PIB frente a 3.78% del PIB, respectivamente²⁹⁸.

Esta información es relevante en la presente oportunidad porque el impuesto a la renta (en especial para el caso de personas naturales) se aplica sobre contribuyentes de ingresos superiores, y es claramente progresivo, mientras que el IVA no diferencia los sectores de la población sobre los cuales se cobra, lo cual es importante cuando se ha demandado la ampliación de la base del tributo hacia bienes y servicios antes excluidos y exentos para promover la igualdad real y efectiva, como se anotó anteriormente.²⁹⁹

4.5.5.2. En segundo lugar, la Corte registra la existencia de un alto nivel de evasión, especialmente respecto de renta, que es un impuesto de estructura progresiva y que es uno de los elementos que le confiere al sistema su carácter progresivo. La evasión es contraria a los tres principios del sistema tributario. Afecta, por definición, el principio de eficiencia debido a que el propósito del sistema tributario consiste en obtener los recursos que requiere el Estado para el cumplimiento de sus fines, lo cual sucede, o sucede de manera parcial, cuando éstos no se recaudan. Pero además, la evasión en los impuestos considerados progresivos, como la renta, distorsiona todo el sistema tributario en cuanto a su progresividad en atención a que supone una omisión por parte del sistema tributario de obtener recursos económicos de los contribuyentes con mayor capacidad de aportar. Así pues, se calcula que, antes de las reformas introducidas por la Ley 788 de 2002, la evasión sobre el impuesto de renta era del 33% sobre lo recaudado³⁰⁰. Finalmente, la evasión afecta también el principio de equidad pues conlleva a que los contribuyentes cumplidos financien los gastos e inversiones del Estado en beneficio de todos, incluidos los evasores, así tanto los unos como los otros tengan una capacidad contributiva semejante. Tal es el caso de la evasión en materia de IVA, que por ser un impuesto indirecto, no permite determinar con certeza la capacidad contributiva de los diferentes aportantes. Para el caso del IVA, la evasión, calculada antes de la expedición de la Ley 788 de 2002, era del 23%³⁰¹ sobre lo recaudado.

Por ello, resulta significativo que en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 080 de 2002 Cámara, es decir, en los antecedentes de la Ley 788 de 2002, el Gobierno Nacional hubiere sostenido en su defensa que el Capítulo I sobre “Normas de control, penalización de la evasión y defraudación fiscal” se justifica en los siguientes términos: “Este capítulo del proyecto tiene un objetivo doble, cuales son dotar a la administración tributaria de herramientas legales eficientes para luchar contra la evasión y facilitarle mecanismos conducentes a mejorar la recuperación de cartera. || El Gobierno busca establecer castigos ejemplares contra la defraudación fiscal, habida cuenta de los elevados niveles de evasión y defraudación que se registran en el país. Estas prácticas, además de reducir los ingresos públicos, generan beneficios ilegales que tienen efectos no deseados sobre la equidad y la eficiencia. || De ahí que la iniciativa gubernamental incluya dentro del proyecto de reforma tributaria el tipo penal de defraudación fiscal, proponiendo una pena de cuatro a ocho años de prisión para los responsables de realizar maniobras fraudulentas con el fin de no pagar o pagar menos impuestos de lo que correspondería por ley. || El proyecto tuvo en cuenta en el diseño de las penas la trascendencia e importancia del bien jurídico lesionado o puesto en

peligro y que el perjuicio ocasionado con la comisión de la conducta es de grandes proporciones por el desajuste económico que implica. || Al mismo tiempo, el proyecto se cuida de evitar que la descripción de la conducta impida el eventual concurso efectivo con otras, cuando no son de la esencia misma de la defraudación. || De esa manera, se pretende proteger uno de los bienes jurídicos más trascendentales e indispensables para la materialización de los principios y valores de la Constitución Política, cual es el Orden Económico y Social. La penalización se fundamenta en que el régimen legal administrativo vigente ha sido insuficiente para erradicar las prácticas ilegales referidas en el tipo. [...] En el primer artículo se tipifica el delito de 'defraudación al fisco nacional', mediante la determinación de las conductas punibles y el establecimiento de la correspondiente pena, sin perjuicio de las sanciones administrativas. Se tiene la convicción de que los altos índices de evasión tributaria que registra el país están asociados al relativamente bajo costo que significa el régimen de castigo para los practicantes de dicha conducta"302 (subrayado fuera del texto).

Cabe anotar que el artículo primero del proyecto presentado por el Gobierno, descrito en el aparte recién citado, no fue aprobado por el Congreso a pesar de que constituía, a juicio del propio Gobierno, el más importante instrumento previsto en la iniciativa para hacerle frente al fenómeno de la evasión.

4.5.5.3 En tercer lugar, esta Corporación hace referencia a las exenciones previstas para este gravamen en la medida en que se ha estimado que éstas le restan eficiencia y reducen la carga fiscal a cargo de los estratos de niveles medios y altos de ingreso, que son los que tienen mayor capacidad contributiva y existe una relación entre exenciones y evasión.

La Misión del Ingreso Público, la cual fue conformada con el propósito de estudiar, entre otros temas, la realidad del sistema tributario colombiano, señaló en sus conclusiones sobre el tema de las exenciones que "en materia de renta se observa que el resultado del sinnúmero de reformas adoptadas en los 90 ha sido la erosión de la base tributaria por la gran cantidad de incentivos que existen en el caso de las empresas. Para las personas naturales existen altas y numerosas exenciones y una baja tributación de los salarios. Además, los diferentes mínimos gravables y los diferentes métodos de retenciones o declaraciones han llevado a cargas tributarias efectivas muy diferentes para ingresos provenientes de distintas fuentes"303.

La Misión sostiene que los tratamientos diferenciales en materia de renta, pueden ser discriminados en cinco grupos, a saber (i) contribuyentes en régimen especial; (ii) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional; (iii) deducciones; (iv) rentas exentas; y (v) descuentos. En virtud de este diseño normativo, la Misión de Ingreso Público calcula que habrá "tratamientos preferenciales en renta (recaudo potencial)" que representan una suma muy elevada entre el 2003 y el 2005304. Otros estudios citados por la Misión estiman cifras aún mayores sobre los tratamientos preferenciales en renta305.

4.5.5.4. En cuarto lugar, la Corte constata que el ordenamiento ha previsto en varias oportunidades amnistías tributarias. En efecto, esta Corporación ha declarado la inexecutable de varias normas en las cuales se contempla este mecanismo306, en atención a que se conceden beneficios tributarios precisamente a quienes han incumplido su

deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95-9) y a los desincentivos que supone este tipo de instrumentos para los contribuyentes.

4.5.5.5. Adicionalmente, también es relevante en este caso la composición de los gastos del Estado y la evolución de sus diferentes elementos, en la medida en que la progresividad y la equidad del sistema tributario no depende exclusivamente de las diversas fuentes de ingreso sino también de la destinación de tales ingresos, en especial al gasto social y a la inversión con impacto social directo. Así pues, la Corte encuentra que el gasto público total pasó de 37.04% del PIB en 1996 a 29.93% del PIB en 2000, es decir, sufrió un descenso de 7.11 puntos porcentuales; por su parte, el gasto público social cayó durante el mismo período de 16.70% del PIB al 10.34% del PIB, es decir, en 6.36 puntos³⁰⁷. Otros estudios arrojan resultados similares. Por ejemplo, el informe preliminar “Panorama Social de América Latina 2002-2003” elaborado por la CEPAL indica que, si bien durante el periodo comprendido entre los años 1990 y 2001 en el promedio de América Latina se evidenció un crecimiento constante del gasto social, en Colombia “el gasto social expresado como porcentaje del PIB, se redujo al 13,4% en el 2001, luego de haber alcanzado el 16,7% en 1996.³⁰⁸

En cuanto a la utilización de los recursos obtenidos por la ampliación de la base del IVA, tanto en los debates en el Congreso como en las declaraciones oficiales de los ministros del ramo, se ha sostenido que los ingresos adicionales fruto de dicha ampliación serán destinados a financiar el gasto público en seguridad. Así, por ejemplo, en debate ante la plenaria de la Cámara, el Ministro de Hacienda³⁰⁹ defendió la propuesta del Gobierno de ampliar la base del IVA a los bienes y servicios de primera necesidad en atención a los gastos requeridos para financiar la política de defensa y seguridad principalmente –cubierto desde el 2002 hasta el 2004 con recursos extraordinarios obtenidos por el impuesto al patrimonio³¹⁰. La Ministra de Defensa, por su parte, en entrevista ante un medio de comunicación, reiteró posteriormente que la ampliación de la base del IVA a ciertos bienes y servicios, con una tarifa del 2%, era necesaria para financiar la sostenibilidad del gasto en defensa y seguridad³¹¹. Así, el aumento de la carga impositiva del IVA no está principalmente orientada a financiar el gasto social en programas de impacto específico que compensen no sólo el aumento de la pobreza y la indigencia sino el mayor esfuerzo que supone para los sectores de bajos ingresos el IVA del 2% a bienes y servicios de primera necesidad.

4.5.5.6. Finalmente, se observa que la corrupción, y en particular la corrupción en el manejo de recursos destinados a la inversión social, es otro de los factores que causan presión fiscal sobre el Estado y distorsionan los efectos de la política de gasto público, así ello de ninguna manera justifique abstenerse de cumplir el deber de pagar impuestos. En efecto, si bien es cierto que existen dificultades para estimar el porcentaje de los recursos públicos que no se destinan a finalidades públicas sino que se desvían exclusivamente para beneficio privado, así como para calcular el costo que ello representa para el Estado, no es posible citar indicadores confiables sobre lo que pesa la corrupción en cada vigencia fiscal ni sobre la evolución anual de su incidencia. No obstante, ninguna investigación o entidad oficial con responsabilidades en materia de identificación, control y sanción de la corrupción ha sostenido que su impacto en los recursos públicos sea menor. Las necesidades fiscales serían inferiores en un contexto de gasto público eficiente y transparente, y los resultados del gasto público serían mayores.

4.5.5.7. Por otra parte, dado que el derecho a la subsistencia digna es uno de los elementos jurídicos aplicables para resolver el problema jurídico planteado, en este caso resulta relevante la evolución de la pobreza y de la indigencia, y las tendencias de los indicadores sociales relativos a los bienes y servicios gravados respecto de los estratos más bajos, como patrones de consumo. Los índices de pobreza son relevantes porque muestran la importancia del derecho al mínimo vital en su dimensión más básica consistente en que las personas por sus propios medios o por los que establezcan las leyes han de acceder a bienes y servicios indispensables para subsistir dignamente, razón por la cual éste es uno de los fines especiales de la intervención del Estado en la economía (artículo 334 C.P.). Tales índices también son pertinentes para mostrar el peso que tiene dicho derecho puesto que éste será mayor si la pobreza y la indigencia no solo aquejan a amplios sectores de la población sino que está aumentando. Sin embargo, tales indicadores no son una condición jurídica ni un requisito normativo, como tampoco lo son los demás datos empíricos citados para apreciar la importancia de un principio constitucional cuya interpretación y defensa compete a la Corte Constitucional.

La información gubernamental muestra que entre 1997 y 2000, el país sufrió un proceso de empobrecimiento. En ese lapso, el “índice de incidencia de la pobreza” pasó del 50.1% al 59.8% de la población; el de indigencia pasó del 18.1% al 23.4%³¹². En el mismo sentido, el “índice de brecha de la pobreza”³¹³ sufrió un deterioro al elevarse de 0.437 en 1997 a 0.503 en el año 2000³¹⁴. Lo anterior resalta el significado y la pertinencia para este caso del derecho constitucional al mínimo vital.

Otras fuentes, con base en metodologías y datos diferentes, constatan una tendencia similar en la evolución de la pobreza en Colombia. Por ejemplo, el Banco Mundial sostiene que durante la segunda mitad de la década de los años noventa, la recesión económica sufrida en ese periodo “borró alrededor de una década de progreso en la reducción de la pobreza”³¹⁵. Dicho organismo constató que la tasa de pobreza³¹⁶ pasó de 60% en 1995 a 64% en 1999³¹⁷, retornando así a los niveles observados en el año 1988³¹⁸. En el mismo sentido, la tasa de “extrema pobreza”³¹⁹ pasó del 21% en 1995 al 23% en 1999³²⁰. Por último, la “brecha de pobreza”³²¹ aumentó de 29% en 1995 a 34% en 1999³²².

Igualmente, un estudio³²³ reciente realizado por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) arrojó resultados similares. La CEPAL estima que entre el periodo 1997-2002 las tasas de pobreza e indigencia en Colombia sufrieron un deterioro, a pesar de que estos indicadores se mantuvieran constantes para el promedio de los países de América Latina.³²⁴

En cuanto a los patrones de consumo, según el DANE, en términos agregados, los colombianos destinan la mayor parte de su ingreso (cerca del 60%) a dos sectores, a saber, vivienda (29.41%) y alimentación (29.51%). El porcentaje del ingreso utilizado en el sector de vivienda no varía tanto entre los tres estratos socioeconómicos: 28.31% en el caso de nivel bajo de ingresos; el 29.19% en el de nivel medio; y 31.37% en el de nivel alto³²⁵. Por su parte, el porcentaje que se destina para alimentación registra claras diferencias, según el nivel de ingresos: 41.42% en el caso del nivel bajo de ingresos; 30.18% en el de nivel medio; y 14.7% en el de nivel alto³²⁶. Por lo tanto, los estratos bajos destinan el 70% de sus ingresos sólo para acceder a vivienda y alimentación. Si a esto se suma transporte³²⁷, el

porcentaje de los ingresos que destinan las personas de bajos recursos para procurarse lo mínimo para llevar la vida en condiciones dignas, asciende al 77%. El gasto en educación eleva la cifra a más del 80% y si se agrega salud, llega al 85%. Todos estos bienes y servicios quedarán incluidos, a partir del 1° de enero de 2005, en la base gravable del IVA. Otros gastos, como vestuario (para lo cual las personas de bajos ingresos destinan el 7.3% de su ingreso), se encuentran ya gravados con la tarifa general del 16%.

El consumo de algunos bienes específicos ejemplifica lo anterior: las personas de bajos ingresos destinan el 6.02% de su ingreso a la compra de carne de res; el 2% a la compra de arroz; el 1.85% a la compra de pollo; el 1.84% a la compra de papa; el 1.27% a la compra de huevos; el 3.50% a la compra de leche. En el caso de las personas de ingresos medios, estos porcentajes son de 4.06%, 0.95%, 1.53%, 0.9%, 0.73% y 2.26% y para las personas de altos ingresos, de 1.57%, 0.22%, 0.67%, 0.24%, 0.26%, y 0.91%, respectivamente. Esto no desconoce que como las personas con niveles de ingreso altos y medios consumen más, tributan más, así el peso relativo de esta contribución para dichas personas sea mucho menor.³²⁸

El artículo 116 de la Ley 788 de 2002 grava con una tarifa del 2% la adquisición de todos estos bienes a partir del 1° de enero de 2005.

Al juzgar el artículo 116 en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, la Corte encuentra que la ampliación de la base del IVA cubre todos los bienes y servicios de primera necesidad dentro de un contexto en el cual, del lado de los ingresos, los componentes progresivos del sistema tributario registran grandes falencias en el recaudo, como una evasión muy elevada y una significativa erosión de la base tributaria, entre otros aspectos. Y del lado de la destinación de los ingresos recaudados, no hay evidencia de una compensación de la nueva carga impuesta por el artículo 116 dentro del sistema. En efecto, el gasto público social ha venido disminuyendo en los últimos años y el producido del IVA del 2% proveniente de la aplicación de la norma acusada habría de ser destinado a financiar el gasto en seguridad y defensa, según la posición oficial de las autoridades responsables.

Efectuadas estas constataciones, continúa la Corte con el juicio específico sobre la constitucionalidad del artículo 116 de la Ley 788 de 2002.

4.5.6. Concreción del juicio que conduce a la inconstitucionalidad del artículo 116 acusado

En los apartados anteriores de esta sentencia, se han desarrollado las razones determinantes que concurren en el análisis de la constitucionalidad del artículo 116 acusado. Pasa la Corte a concretar el juicio que conduce a la inconstitucionalidad de dicho artículo.

La Corte parte de la premisa de que el Congreso de la República es el titular de la potestad impositiva y de que él determina los fines de la política tributaria y los medios para alcanzar tales fines. Por eso, la Constitución no prohíbe que el legislador nacional imponga gravámenes sobre determinados bienes o servicios –salvo disposición expresa, como en el caso de la propiedad inmueble, que sólo puede ser gravada por los municipios (art. 317 de la C.P.)–. De hecho, el artículo 95-9 de la Constitución estatuye el deber, de carácter universal³²⁹ –en la medida en que recae sobre todos los habitantes del territorio nacional–, de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado. El 116 de la Ley 788 de 2002

responde a dicha prescripción en la medida en que con la ampliación de la base tributaria a una gran cantidad de bienes y servicios, busca que un mayor número de individuos participe de la financiación de los gastos e inversiones del Estado dentro de las cuales el gasto público social es constitucionalmente prioritario (artículo 366 C.P.). En ese sentido, la finalidad que persigue el legislador con la ampliación de la base del IVA, es legítima.

Ahora bien, el medio empleado por el legislador para alcanzar este fin legítimo tiene varias características que lo tornan manifiestamente inconstitucional.

4.5.6.1. En primer lugar, la norma desconoció los límites derivados de la protección del derecho al mínimo vital en un Estado Social de Derecho.

En este fallo se indicó ya (ver apartados 4.5.3.2.2.2. y 4.5.3.3.2.) que el ejercicio de la potestad impositiva del Estado no puede estar encaminado ni tener el claro significado de empujar a los estratos bajos hacia la pobreza y a los pobres hacia la indigencia, ni mantenerlos debajo de tales niveles, habida cuenta de la insuficiencia de medidas de gasto social efectivas que compensen la afectación del mínimo vital de las personas más necesitadas. Como se recordó, la Corte ha señalado desde sus primeras sentencias que corresponde al legislador velar por la “efectiva idoneidad” de los sujetos obligados por las normas tributarias, de tal manera que no se impongan cargas sobre personas cuyo nivel de ingresos “se agota en la satisfacción de sus necesidades vitales mínimas”³³⁰. En efecto, las normas tributarias no pueden “poner en grave riesgo a personas de bajos recursos”³³¹, dada su precaria capacidad contributiva que no puede ser equiparada a su capacidad adquisitiva. Este derecho al mínimo vital resulta especialmente relevante habida cuenta de que la información registrada por la Corte en este fallo sobre el contexto económico en el cual se prevé la aplicación de la norma en cuestión (apartado 4.5.6.). En efecto, más de la mitad de los colombianos se encuentra bajo la línea de pobreza y cerca de una cuarta parte se encuentra bajo la línea de indigencia. Además, hay una tendencia hacia el aumento del número de personas que se hallan en tal condición de debilidad manifiesta (art. 13 de la C.P.).

En segundo lugar, esta afectación adquiere mayor magnitud por el objeto del artículo 116 acusado y sus implicaciones para el sistema tributario. En cuanto a las implicaciones para el sistema tributario, el artículo 116 acusado cobija a todos los bienes y servicios que habían sido excluidos y exentos durante décadas, como se mostró en el apartado 4.5.2 de esta sentencia. Esta ampliación de la base del IVA implica un cambio del sistema tributario, no puntual o accesorio, sino trascendental. Representa, mediante la universalización de la base, el cierre del sistema en lo que respecta al principal impuesto indirecto, con las consecuencias positivas y negativas que ello tiene para el sistema en su conjunto. La magnitud de esta decisión se refleja no solo en la historia del IVA en Colombia sino en la experiencia de otros países³³² en especial de Europa donde se ha generalizado éste impuesto en el contexto de una red de protección social muy desarrollada.³³³

Adicionalmente, en el análisis realizado en el apartado 4.5.4. de este fallo sobre la naturaleza de los bienes y servicios contemplados por el artículo 116 acusado, se puso de presente que la mayoría de ellos son de primera necesidad porque se requiere de su consumo para satisfacer las necesidades básicas de los seres humanos. Así pues, es preciso concluir (i) que

el consumo de estos bienes o servicios no necesariamente refleja la capacidad adquisitiva de quien los consume, pues son los necesarios para conservar la vida; y (ii) que quien los consume, no necesariamente goza de libertad para adquirirlos o no adquirirlos, pues en muchas situaciones una persona no desea tener acceso a dicho bien o servicio, sino que requiere del acceso al mismo para conservar su condición vital³³⁴. Así, sucede, por ejemplo, con la alimentación y la vivienda, que son elementos básicos para conservar la vida con dignidad y que constituyen sectores para los cuales las personas de bajos ingresos destinan el 70% de los mismos. El transporte, el cual también será incluido en la base gravable del IVA, igualmente es un medio necesario para la efectividad de ciertos derechos, tal como se indicó ya en este fallo. Se reitera entonces que no se puede, en tales condiciones, equiparar capacidad para adquirir con capacidad contributiva como componente de la justicia tributaria (art. 95-9 de la C.P.), como se anotó en el apartado 4.5.3.3.2.

El artículo 116 acusado genera un efecto claro sobre los sectores de menores ingresos en atención a que se aplica sobre los bienes y servicios que son necesarios para conservar una vida digna y que éstos no pueden dejar de consumir sin privarse de ellos o sin sustituirlos por otros también gravados a una tarifa igual o más elevada. La imposición del gravamen que dicho artículo contempla, conlleva a que el consumo de tales bienes por las personas de menores ingresos, se haga más difícil o se reduzca significativamente. El propio Gobierno reconoció en la exposición de motivos del proyecto de ley que dio lugar a la Ley 788 de 2002 la incidencia inflacionaria del IVA sobre los bienes y servicios gravados³³⁵. Esta incidencia se manifiesta como el mayor valor que los contribuyentes –específicamente los de bajos ingresos– deben pagar por los bienes y servicios gravados –particularmente los bienes y servicios de primera necesidad– sin que se hayan asignado recursos que compensen la incidencia del gravamen en cuestión, dentro del sistema.

En estas condiciones, la Corte concluye que el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 tiene una particular significación sobre amplios sectores de la población cuyo nivel de ingreso se destina prácticamente en su totalidad a la satisfacción de necesidades básicas, dado que les hace más gravosa o, en casos extremos, les imposibilita alcanzar lo mínimo requerido para llevar una vida digna. En esta oportunidad, es claro que la ampliación de la base tributaria en los términos contemplados en el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, tiene un peso significativo sobre las personas que tan solo tienen lo mínimo para subsistir. Así pues, es evidente que si la norma acusada grava este tipo de bienes y servicios, dados los patrones de consumo ya señalados para las personas pertenecientes a los diferentes niveles de ingreso, su peso recae con gran intensidad sobre personas cuya capacidad económica se agota en la satisfacción de dichas necesidades. En efecto, independientemente de cuál sea el patrón de consumo de quienes pertenecen a los niveles de ingreso medio y alto – y de que éstos al consumir más por consiguiente contribuyan más – la norma acusada grava, para el caso de las personas cuya capacidad económica se agota en la satisfacción de sus necesidades básicas, prácticamente todo lo que estas personas consumen, y que antes de la entrada en vigencia de estas normas no eran objeto de imposición en razón a que la exclusión o exención de tales bienes y servicios había sido justificada para promover la igualdad real y efectiva, como ya se anotó en esta sentencia al resumir la jurisprudencia constitucional sobre el IVA.

Ahora bien, la Corte subraya que no hay en la Constitución prescripción alguna que prohíba,

de manera general y absoluta, la imposición de cargas tributarias sobre bienes y servicios de primera necesidad. El consumo de bienes y servicios de primera necesidad puede ser objeto de cargas impositivas siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades³³⁶ o se verían en imposibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto³³⁷.

En tercer lugar, en esta oportunidad, no hay elementos que evidencien la existencia de medidas estatales por medio de las cuales se compense la afectación concreta que supone la imposición de las cargas contenidas en la norma acusada. De un lado, la Corte toma en consideración los argumentos que expuso el Gobierno para justificar la ampliación de la base del IVA a los bienes y servicios de primera necesidad. Como ya se indicó, si bien se hace una referencia genérica a la inversión social, los recursos obtenidos por concepto del recaudo del IVA con fundamento en el artículo 116 acusado, serán destinados principalmente a la defensa y a la seguridad. La Corte se refiere a los pronunciamientos que sobre el particular hicieron el Ministro de Hacienda³³⁸ y la Ministra de Defensa (apartado 4.5.5.5. de esta sentencia).

Adicionalmente, la Corte también toma en consideración no sólo las insuficiencias de la red de protección social sino que el gasto público social encaminado a fortalecer dicha red ha venido disminuyendo en los últimos años según estadísticas oficiales citadas en el apartado 4.5.5.5. de esta sentencia.

En cuarto lugar, la ampliación de la base del IVA se inscribe en un sistema tributario con graves falencias respecto del recaudo de tributos provenientes de impuestos encaminados a desarrollar el principio de progresividad del sistema tributario. El artículo 116 acusado, como se indicó en el apartado 4.5.5.2. de esta sentencia, se adoptó en un contexto de alta evasión en impuestos de manifiesta estirpe progresista, como el impuesto de renta (con una evasión del 33% sobre el recaudo) o el IVA anteriormente existente (con una evasión del 23%), de tal manera que esta ampliación de la base del IVA, que si bien puede contribuir a evitar la evasión, tiene una implicación regresiva para el sistema tributario dado que este adolece de graves falencias en la dimensión de los ingresos que no se evidencian compensadas por políticas de gasto social, como se indicó anteriormente.

En quinto lugar, tanto de la concepción y el diseño de la norma acusada como de la manera como fue incorporado al sistema tributario se concluye que esta fue el resultado de una decisión indiscriminada de gravar una gran cantidad de bienes y servicios completamente diversos que no estuvo acompañada de la deliberación pública mínima, mediante la cual se materializa el principio de no tributación sin representación, respecto de las implicaciones de ampliar la base del IVA para la progresividad y equidad del sistema tributario.

Al respecto, la Corte constató que la norma acusada no hacía parte del proyecto original presentado por el Gobierno. Fue incorporada por la plenaria de la Cámara de Representantes y más adelante, dado que el Senado no la aprobó³³⁹, por las respectivas comisiones de conciliación³⁴⁰. Ello indica que la propuesta de ampliar la base del IVA a los bienes y servicios que quedaron gravados por el artículo 116, no responde a una propuesta prevista desde la concepción del proyecto gubernamental sino que obedece a la necesidad de

atender requerimientos fiscales no previstos originalmente en dicho proyecto. En la exposición de motivos y en el articulado tampoco se aludió a compensaciones para las personas de los estratos bajos. También explica que toda una serie de bienes y servicios de diferente tipo, incluidos los de primera necesidad, hayan sido comprendidos dentro de la ampliación de la base del IVA, de manera “indiscriminada” sin una previsión en el proyecto original “razonada y ecuánime”, como lo ha advertido en ocasiones anteriores la Corte (ver apartado 4.5.3.2.2. de esta sentencia). Esto es fundamental para el respeto del principio democrático puesto que la imposición de tributos ha de estar acompañada de una deliberación pública, así sea mínima, sobre sus alcances e implicaciones y sobre su significado a la luz de los principios de equidad y progresividad que rigen el sistema tributario, en especial cuando se crean cargas que afectan a personas de bajos ingresos. Ello precisamente en acatamiento al principio que orientó el origen de las democracias modernas según el cual no habrá tributación sin representación, el cual no es formal, sino que se materializa en la deliberación parlamentaria.

La decisión de aumentar la base del IVA a bienes y servicios cuya exclusión o exención se había justificado históricamente por el propio Gobierno en desarrollo del principio de la igualdad real y efectiva -tal como se puso de presente en los apartados 4.5.3.2.2. y 4.5.3.3. de la presente providencia-, debe obedecer a un mínimo de racionalidad deliberativa. En efecto, la Corte había ya advertido que la decisión de gravar bienes o servicios de primera necesidad exigía una “previsión razonada y ecuánime”. Este mínimo de racionalidad deliberativa busca asegurar no solo la efectividad del principio material de no tributación sin representación, sino además que la autonomía del Congreso en esta materia, se refleje en que, respecto de cada decisión impositiva hay claridad sobre la legitimidad constitucional del fin buscado y sobre la adecuación de los medios para alcanzarlos, dentro del respeto a los principios constitucionales, en especial los de equidad, eficiencia y progresividad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P.), así como los de “justicia y equidad” que orientan el deber de tributar (art. 95-9 de la C.P.). Se trata de una cuestión de fondo atinente al principio democrático y al ejercicio de las competencias del Congreso como titular del poder impositivo.

En efecto, la Corte observa que en el Proyecto de Ley N° 080 de 2002 Cámara, presentado por el Gobierno al Congreso el 19 de septiembre de 2002, si bien se extendía la base del IVA, ésta no pasaba a cubrir todos los bienes de primera necesidad y los servicios básicos, con excepción del aseo que tiene subsidio para estratos bajos, permanecían excluidos. El Gobierno manifestó en la exposición de motivos lo siguiente sobre el particular: “La propuesta de ampliación de la base del IVA contemplada en este proyecto de ley implica incorporar al sistema 35 rubros de la canasta a una tarifa del 5%. Es necesario precisar que permanecen excluidos productos principales de la canasta tales como leche, carne, pollo, pescado, huevos, pan, papa y los medicamentos, lo mismo que servicios como educación, arrendamiento de vivienda, servicios públicos, transporte y salud (excepto los servicios complementarios). || Tomando como base el anotado incremento promedio de los bienes gravados, y teniendo en cuenta que la tarifa que se propone de apenas 5%, se deduce que el efecto sobre el índice de precios, por una sola vez, sería inferior de 0.83%. Después del primer año el nivel de precios retornaría a su senda estructural. || Vale la pena tener en cuenta que una vez adoptada la propuesta de ampliación de la base contemplada en este proyecto, el valor de los bienes y servicios excluidos correspondería a más de la mitad del

valor del total de la canasta” (subrayas fuera de texto)³⁴¹.

Tres meses después de presentado el proyecto, ante la plenaria de la Cámara de Representantes el 19 de diciembre de 2002 un día antes de la terminación del periodo legislativo y sin discusión alguna, y al mismo tiempo en que el Senado de la República se abstenía de ampliar la base del IVA en los términos en que finalmente lo hizo el artículo 116 acusado³⁴², el Ministro de Hacienda³⁴³ afirmó: “Con el señor Presidente de la República, el equipo económico estuvo meditando la conveniencia de incluir este gravamen del 2% para los bienes [y servicios] excluidos y exentos hoy en día [...] sé que esta es la decisión más compleja, más difícil de esta Reforma Tributaria, pero yo les ruego meditarlo, pensarlo, estamos anticipando una situación fiscal de la Nación muy importante hacia el año 2005, y por lo tanto creemos que con esto les estamos dando el carácter estructural a la solución del problema fiscal de la Nación. || Quiero anotar a todos [...] que es un tema que fue discutido a profundidad en reuniones y que medimos los beneficios y costos e identificamos que aunque difícil, éste es un paso importante y necesario en nuestra reforma fiscal”³⁴⁴.

De esta manera se introdujo una propuesta novedosa que se tradujo en una decisión que no fue debatida después de presentada, a saber: la universalización de la base gravable del IVA que pasaría, además, a cubrir todos los bienes y servicios de primera necesidad.³⁴⁵

La intervención transcrita, demuestra que la decisión de gravar todos los bienes y servicios de primera necesidad no obedeció a consideraciones fundadas en una deliberación mínima en torno a la legitimidad de los fines buscados por la ampliación de la base del IVA a toda una serie de bienes y servicios, que en el proyecto original se mencionaban como excluidos precisamente para justificar la razonabilidad y ecuanimidad de la reforma al IVA según la exposición de motivos presentada por el propio Gobierno ya citada, ni a la idoneidad constitucional de los medios escogidos para alcanzar tales fines generando sobre los sectores de bajos ingresos una carga tributaria que antes no tenían, exclusión que había sido justificada en el pasado con el argumento de que ello era necesario para promover la igualdad real y efectiva y beneficiar a los sectores de la población más necesitados, como ya se advirtió cuando se resumió la jurisprudencia de la Corte sobre los temas tributarios relevantes. La propuesta del Ministro del ramo obedeció, como el mismo lo dice, a requerimientos fiscales evidenciados durante los momentos previos a la finalización del procedimiento legislativo por medio del cual se adoptó la Ley 788 de 2002. El propio Ministro reconoce que ésta es “la decisión más compleja, más difícil de esta Reforma Tributaria”. Su justificación no se basa en consideraciones relativas a interpretación alguna de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario ni se analizan los medios propuestos para alcanzar fines que sean también constitucionalmente legítimos. Se sostiene que la ampliación de la base del IVA a los bienes y servicios que el propio gobierno había excluido del proyecto original es fiscalmente necesaria puesto que “estamos anticipando una situación fiscal de la Nación muy importante hacia el año 2005” y, además, “les estamos dando el carácter estructural a la solución del problema fiscal de la Nación”. Además, los costos que fueron objeto de medición, según la alusión del Ministro, se refieren principalmente al impacto inflacionario de gravar estos bienes y servicios, no a otras consideraciones de suma trascendencia en el plano del goce real de los derechos constitucionales y de la aplicación efectiva de los principios que rigen el sistema tributario.

No entra la Corte a controvertir las razones de conveniencia invocadas con un elevado grado de generalidad, puesto que ello escapa a su ámbito de competencia. Y se reitera que la estabilidad económica de la Nación fundada en estructuras institucionales sólidas tiene relevancia constitucional. No obstante, el hecho de que el artículo 116 acusado que universalizó la base del IVA hubiera recaído sobre bienes y servicios de naturaleza manifiestamente diferente -desde armas de guerra hasta la leche y la bienestarina- evidencia que para su adopción no se realizó deliberación pública alguna destinada a establecer las implicaciones que dentro del sistema tributario - que se ha de regir por principios de eficiencia, equidad y progresividad - tendría esta nueva carga impositiva, para los diferentes sectores de la sociedad, sobre cada uno de los bienes y servicios gravados. En consecuencia, la Corte encuentra que la decisión de gravar todos los bienes y servicios de primera necesidad, sin que mediaran consideraciones acerca de las implicaciones concretas de la imposición del respectivo gravamen sobre cada uno de éstos a la luz de los principios que rigen el sistema tributario, fue indiscriminada y careció de la deliberación pública mínima para admitir constitucionalmente la extensión de la base del IVA en contra de los argumentos que previamente habían explicado las exclusiones y exenciones de los bienes y servicios de primera necesidad para promover la igualdad real y efectiva.

Si bien el legislador dispone de un margen de configuración de la política tributaria y tiene la potestad de decidir qué bienes y servicios grava con el IVA o excluye de dicho tributo (art. 338 de la C.P.), el ejercicio de esta facultad no es ilimitado, como no lo es ninguna competencia en un estado constitucional, sino que debe respetar el marco constitucional en su integridad (artículo 1, 2, 3, y 4 C.P.).

Cuando se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1° de la C.P.), el legislador tributario vulnera los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1° y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social.

Por lo tanto, la Corte Constitucional encuentra que el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, ante la concurrencia de estos factores, es manifiestamente inconstitucional y así lo declarará en la parte resolutive de esta sentencia.

El que el artículo 116 acusado comprenda bienes y servicios a los cuales claramente no se les aplican algunos de los criterios que concurren para la declaratoria de inexecutable de la norma, no obsta para que toda ella sea invalidada. No puede esta Corte decidir cuáles bienes o servicios específicos han de ser gravados y cuáles no han de serlo. Esto le compete en una democracia al Congreso de la República y así lo ha dispuesto la Constitución (arts. 150-12 y

338 de la C.P.). Tampoco puede la Corte entrar a excluir de manera selectiva bienes o servicios gravados por el artículo 116 por las mismas razones atinentes al respeto del principio democrático que se concreta en el postulado de que no habrá tributación sin representación. Por eso, no procederá como lo solicitaron algunos intervinientes en el presente proceso.

4.5.8. Cuestión final

Entiende la Corte que esta sentencia puede reducir los ingresos tributarios esperados. Sin embargo, dado que el IVA del 2% previsto en el artículo declarado inexecutable sólo comienza a regir a partir del 1° de enero de 2005, el Gobierno y el Congreso disponen de un término razonable para adoptar las decisiones que estimen convenientes.

IX. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- ESTARSE a lo resuelto en la Sentencia C-485 de 2003 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra), en la cual se declaró la exequibilidad del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002.

Segundo.- INHIBIRSE de pronunciarse respecto del artículo 34 de la Ley 788 de 2002, por el cargo según el cual dicha norma vulnera el artículo 65 de la Constitución.

Tercero.- Declarar EXEQUIBLE la Ley 788 de 2002, únicamente por el cargo analizado.

Cuarto.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 8 y 57 de la Ley 788 de 2002, únicamente por el cargo analizado.

Quinto.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 34 de la Ley 788 de 2002, únicamente por los cargos analizados.

Sexto.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 69 a 74 de la Ley 788 de 2002, únicamente por el cargo analizado.

Séptimo.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 114 de la Ley 788 de 2002, únicamente por el cargo analizado.

Octavo.- Declarar INEXEQUIBLE el artículo 116 de la Ley 788 de 2002.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO

Secretario General (E)

Salvamento parcial de voto y Aclaración de voto a la Sentencia C-776/03

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO INJUSTO E INEQUITATIVO-No consulta la capacidad económica de las personas (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD-Concepto (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

Es la aplicación del principio de distribución que impone cargas desiguales a los desiguales y es progresivo porque de las rentas altas absorbe relativamente “más” que de las rentas bajas y su alícuota crece en la medida en que la base aumente.

IMPUESTO PROPORCIONAL PROGRESIVO O REGRESIVO-Definición (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

El impuesto se denomina proporcional progresivo o regresivo, cuando de las rentas altas absorba relativamente “igual”, relativamente “más” o relativamente “menos” que de las rentas bajas. El ejemplo típico del Impuesto proporcional debe ser el impuesto sobre la renta,

ya que al aumentar la renta de una persona debe aumentar el porcentaje recaudado.

PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA-Ambito constitucional/PRINCIPIO DE IGUALDAD-Concepto (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

El principio de igualdad en materia fiscal dentro del ámbito constitucional. El principio de igualdad tributaria es la creación y aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; y en sentido negativo como la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar y esta tiene dos proyecciones: igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley.

TRIBUTOS-Principio rector de medición (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

El principio de capacidad económica ha sido el principio rector para medir la justicia o no de los tributos y significa fuerza económica suficiente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

LEGISLADOR-Decisión de gravar o no debe someterse a la Constitución y respetar el concepto de generalidad (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

JUSTICIA TRIBUTARIA-Exige la progresividad de la imposición (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

La confiscatoriedad puede producirse tanto por la acción de un único tributo, como por la aplicación conjunta de varios de ellos. En este último caso, cada uno de los mismos, individualmente considerado, no transgrede la prohibición; sin embargo el efecto que produce la acumulación de las diversas exacciones sobre la misma capacidad económica, es confiscatorio.”

TRIBUTOS-No será confiscatorio (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Fundamento (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

En el Estado Social de Derecho el sistema tributario debe tener como fundamento los impuestos directos y progresivos; a contrario sensu la columna vertebral del sistema tributario no pueden ser los impuestos indirectos, caso el IVA, ni los impuestos regresivos. Los impuestos indirectos y regresivos, deben ser la excepción en el Estado Social de Derecho.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Imposibilidad de imposición para alimentos u objetos de primera necesidad (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Imposición para alimentos u objetos de primera necesidad vulnera el concepto de Estado social de Derecho (Salvamento parcial de voto y aclaración de voto)

Mientras el sistema tributario colombiano no tenga un sistema de impuestos directos y progresivos como regla general y sólo excepcionalmente impuestos regresivos e indirectos

como el IVA; mientras se mantenga una injusta distribución de la riqueza como tenemos hoy en día y mientras la situación de pobreza se mantenga o incremente, no es posible gravar con IVA a los alimentos y otras mercancías de primera necesidad, que son vitales para el pueblo colombiano, pues viola el concepto de Estado Social de Derecho.

REF.: Expedientes D-4429

Magistrado Ponente:

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Con todo el respeto que me merece la mayoría de la Corporación, me permito consignar las razones de mi salvamento parcial y aclaración de voto, en relación con los siguientes puntos:

1. En relación con el salvamento.

Me permito salvar el voto respecto del artículo 8° de la Ley 788 de 2002, pues considero que las razones dadas por el demandante en relación con esa norma, demuestran la violación a la Constitución.

En adición a lo señalado por el demandante, se le deja al Ministerio de Hacienda y Crédito Público una gran discrecionalidad en la determinación del precio de venta de los bienes adjudicados o recibidos en dación de pago, ya que el legislador no fija ningún parámetro objetivo para fijar el precio de venta y por esta vía, que en realidad es una manera de privatizar, se puede abrir el camino a la corrupción, ya que se pueden vender los bienes del Estado a cualquier precio que fije el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con grave detrimento del patrimonio público.

1. Aclaración de voto sobre la parte motiva de la sentencia.

Se hace necesario fijar mi criterio sobre ciertos aspectos del sistema tributario y la relación que existe entre él y las concepciones ideológicas; el Estado Social de Derecho; la expropiación y la confiscación; impuesto e igualdad.

a. Impuesto e ideología.

La mayoría de la gente considera que el tema de los impuestos es ideológicamente “neutro”; sin embargo existe también sobre este tema, como dijera Norberto Bobbio izquierda y derecha: Las clases obreras han defendido siempre el impuesto directo y progresivo, en cambio las clases burguesas han defendido el impuesto regresivo e indirecto. Un ejemplo paradigmático del impuesto indirecto es el IVA “Impuesto al Valor Agregado”; el IVA es un impuesto injusto e inequitativo ya que no consulta la capacidad económica de las personas, pues personas que tienen distinta capacidad económica pagan el mismo IVA sobre un producto.

b. Las ideologías de izquierda defienden los impuestos progresivos que gravan más a los más ricos y los partidarios de la derecha apoyan los Impuestos regresivos que benefician a los más ricos.

Que es el Principio de la progresividad. Es la aplicación del principio de distribución que impone cargas desiguales a los desiguales y es progresivo porque de las rentas altas absorbe relativamente “más” que de las rentas bajas y su alícuota crece en la medida en que la base aumente.

El impuesto se denomina proporcional progresivo o regresivo, cuando de las rentas altas absorba relativamente “igual”, relativamente “más” o relativamente “menos” que de las rentas bajas. El ejemplo típico del Impuesto proporcional debe ser el impuesto sobre la renta, ya que al aumentar la renta de una persona debe aumentar el porcentaje recaudado. Una persona que tenga una renta de \$1.200.000 no paga impuesto de renta; quien tenga una renta de \$2.000.000 paga \$112.000 de impuestos o sea que el porcentaje recaudado de su renta total es 5,6% y el porcentaje que el Estado recaudó por cada peso de más que ganó en comparación con la persona anterior fue de 14 centavos. Quien tenga una renta de 50.000.000 paga en Impuestos \$16.460.000; en este caso el porcentaje que recaudó el Estado de la renta de esa persona es 32,9% y por cada peso adicional que ganó ya no recaudó 14 centavos sino 50 centavos. En síntesis por cada peso adicional que una persona gana, más centavos de ese mismo peso debe entregar al fisco.

Hablaremos del principio de igualdad en materia fiscal dentro del ámbito constitucional. El principio de igualdad tributaria es la creación y aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; y en sentido negativo como la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar y esta tiene dos proyecciones: igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley.

La primera hace referencia al momento de la creación de la norma, del establecimiento del tributo y supone la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente al hecho gravable, a la acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad.

La segunda se refiere al momento de la aplicación del tributo, de la aplicación de la ley. Se proyecta sobre la eficacia de la ley cuando resulta aplicada por la Administración.

Como el Derecho Tributario impone el deber de contribuir de cada sujeto con los gastos públicos. ¿Cuál es el rasero para medir la igualdad en materia tributaria? La respuesta es: la capacidad económica y a igual capacidad económica igual tributación. El principio de capacidad económica ha sido el principio rector para medir la justicia o no de los tributos y significa fuerza económica suficiente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La decisión de gravar o no por parte del legislador debe someterse a la constitución y respetar el concepto de generalidad que tiene como elemento esencial el que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en idéntica

situación y que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis previstas en la ley. La justicia tributaria exige la progresividad de la imposición. El legislador debe situarse en un espacio susceptible de imposición y este tiene dos límites: un mínimo, por debajo del cual no puede haber tributo y un máximo, por encima del cual no puede haber tributo.

“El tributo además no será confiscatorio entendiéndose la prohibición de confiscatoriedad como un límite que afecta tanto al sistema tributario como a otros impuestos en particular, mediante la imposición de un máximo a la progresividad. La confiscatoriedad puede producirse tanto por la acción de un único tributo, como por la aplicación conjunta de varios de ellos. En este último caso, cada uno de los mismos, individualmente considerado, no transgrede la prohibición; sin embargo el efecto que produce la acumulación de las diversas exacciones sobre la misma capacidad económica, es confiscatorio.”³⁴⁶

c. Estado Social de Derecho e impuestos.

En el Estado Social de Derecho el sistema tributario debe tener como fundamento los impuestos directos y progresivos; a contrario sensu la columna vertebral del sistema tributario no pueden ser los impuestos indirectos, caso el IVA, ni los impuestos regresivos. Los impuestos indirectos y regresivos, deben ser la excepción en el Estado Social de Derecho.

En el Estado Social de Derecho el impuesto directo y progresivo permite redistribuir la riqueza y hacer efectivo el principio de igualdad material; de igualdad de oportunidades sociales.

d. El caso concreto del IVA a alimentos.

Como lo manifesté en la Sala no comparto ninguno de los párrafos de la ponencia que envían el mensaje equivocado al legislador, de que puede existir IVA sobre alimentos de primera necesidad si este IVA se destina “a fines sociales”. La Sala consideró y mi voto fue bajo ese entendido, que mientras exista la actual situación económica o lo que es más grave que ésta empeore, no puede existir IVA a alimentos u otros objetos de primera necesidad, ya que esto contraría la concesión tributaria del Estado Social de Derecho que exige impuestos directos y progresivos.

Mientras se mantenga la condición de pobreza que tiene el pueblo colombiano y la iniquidad en la distribución de la riqueza actual, no es posible gravar con impuestos indirectos como el IVA ni los alimentos ni productos de primera necesidad para el pueblo colombiano. Esto es más grave por cuanto los estudios fiscales demuestran que la estructura tributaria que tenemos actualmente, se está tributando más por impuestos indirectos que por impuestos directos, violando claros principios constitucionales especialmente el artículo 363 de la Constitución.

En conclusión mientras el sistema tributario colombiano no tenga un sistema de impuestos directos y progresivos como regla general y sólo excepcionalmente impuestos regresivos e indirectos como el IVA; mientras se mantenga una injusta distribución de la riqueza como tenemos hoy en día y mientras la situación de pobreza se mantenga o incremente, no es posible gravar con IVA a los alimentos y otras mercancías de primera necesidad, que son

vitales para el pueblo colombiano, pues viola el concepto de Estado Social de Derecho.

Fecha ut supra.

JAIME ARAUJO RENTERIA

1 Cfr. folio 2 del expediente.

2 Cfr. folio 3 del expediente.

3 El aparte citado es el siguiente: “La predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”.

4 Cfr. folio 3 del expediente.

5 Cfr. folio 4 del expediente.

6 El aparte citado es el siguiente: “Para ello, la Constitución otorgó a las autoridades un conjunto de poderes para concretar este deber, los cuales se materializan en la potestad de imposición (C.P. arts. 150-11, 338), de inspección e investigación (C.P. art. 189-20) y de sanción tributarios (C.P. art. 15 último inciso). En otras palabras, el ordenamiento constitucional otorga al Legislador un poder para establecer los tributos y al mismo tiempo reconoce, a la autoridad administrativa, la facultad para exigirlos cuando la ley los determina. Además, los principios de justicia y equidad tributarios (C.P. art. 95-9 y 363) también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es un presupuesto o premisa inicial de la tributación”. Por consiguiente, la justa distribución de las cargas públicas es un asunto de interés colectivo que exige, tanto a los particulares como a las autoridades, el deber de colaborar con el control de la recaudación de los dineros públicos. De lo contrario, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, por cuanto si quienes tienen que pagar, no lo hacen, en la práctica, imponen una carga adicional e inequitativa a quienes cumplen con sus obligaciones constitucionales.

7 Cfr. folio 5 del expediente.

8 Cfr. folio 6 del expediente.

9 Cfr. folio 6 del expediente.

10 Cfr. folio 7 del expediente.

11 Cfr. folio 7 del expediente.

12 Cfr. folio 8 del expediente.

13 Cfr. folio 94 del expediente.

14 Cfr. folio 180 del expediente.

15 La interviniente cita las sentencias C-025 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-140 de 1998 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), C-809 de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) para sustentar el argumento expresado.

16 La interviniente cita las sentencias C-540 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-150 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz) y C-540 de 1997 (M.P. Hernando Herrera Vergara) para sustentar el argumento expresado.

17 Cfr. folio 185 del expediente.

18 Cfr. folio 186 del expediente.

19 La interviniente cita la Sentencia C-238 de 1997 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) para sustentar el argumento expresado. En esta sentencia, por medio de la cual se declaró la exequibilidad de la renta presuntiva, la Corte no realizó juicio de constitucionalidad alguno sobre norma alguna sobre el IVA.

20 Los fallos citados por la interviniente son las sentencias C-286 de 1996 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) y C-702 de 1999 (M.P. Fabio Morón Díaz).

21 Cfr. folio 187 del expediente.

22 La interviniente cita las sentencias C-511 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz) y C-549 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) para sustentar el argumento expresado.

23 Cfr. folio 190 del expediente.

24 Cfr. folio 191 del expediente.

25 La interviniente cita las sentencias C-025 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz) y C-1185 de 2000 (Ms.Ps. Vladimiro Naranjo Mesa y Carlos Gaviria Díaz) para sustentar el argumento expresado.

26 Cfr. folio 194 del expediente.

27 La interviniente cita el siguiente aparte de la sentencia referida: “Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación”.

28 Cfr. folio 197 del expediente.

29 La interviniente cita la Sentencia C-809 de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) para sustentar el argumento expresado.

30 Cfr. folio 207 del expediente.

31 Cfr. folio 209 del expediente.

32 Cfr. folio 210 del expediente.

33 Cfr. folio 210 del expediente.

34 Cfr. folio 212 del expediente. La interviniente cita la Sentencia C-238 de 1997 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) para sustentar el argumento expresado.

35 Cfr. folio 214 del expediente.

36 Cfr. folio 216 del expediente.

37 Cfr. folio 219 del expediente.

38 Cfr. folio 149 del expediente.

39 La ciudadana Helena Duarte allegó a esta Corporación dos memoriales, uno dentro del término y otro extemporáneo.

40 Cfr. folio 285 del expediente.

41 Cfr. folio 285 del expediente.

42 Cfr. folio 285 del expediente.

43 Cfr. folio 285 del expediente.

44 Cfr. folio 286 del expediente.

45 Cfr. folio 286 del expediente.

47 Cfr. folio 287 del expediente.

48 Cfr. folio 287 del expediente.

49 El Procurador cita el siguiente aparte de la Sentencia C-286 de 1996 para sustentar su argumento: "... la existencia de varias disposiciones constitucionales que hacen posible el ejercicio permanente de la función pública por particulares, tales son los casos de los notarios (artículo 131 C.P.), de las autoridades indígenas en ejercicio de funciones jurisdiccionales dentro de su ámbito territorial (artículo 246 C.P.), y de la prestación de servicios públicos (artículo 365 C.P.) entre otros [...] no puede afirmarse que la temporalidad deducida del enunciado artículo 123 de la Constitución, sea regla absoluta y rígida que impida en cualquier caso el ejercicio de funciones públicas permanentes por personas privadas. (...)"

50 Cfr. folio 289 del expediente.

51 Cfr. folio 289 del expediente.

52 El Procurador cita el siguiente aparte de la Sentencia C-445 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero) para sustentar su argumento: “El anticipo se funda entonces en un hecho hipotético, aunque perfectamente razonable, pues la ley supone que el contribuyente tendrá una renta global por lo menos igual a la obtenida en el anterior período. Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que ‘la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica’ (Sentencia C-421 de 1995; M.P. Jorge Arango Mejía)”.

53 Cfr. folio 290 del expediente.

54 Cfr. folio 290 del expediente.

55 Cfr. folio 291 del expediente.

56 Cfr. folio 291 del expediente.

57 Cfr. folio 292 del expediente.

58 Cfr. folio 293 del expediente.

59 Cfr. folio 294 del expediente.

60 Cfr. folio 295 del expediente.

61 Cfr. folio 298 del expediente.

62 Cfr. folio 299 del expediente.

63 Cfr. folio 299 del expediente.

64 Véase a BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, Estado de Derecho y Luchas Sociales, Bogotá, Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos, 1991.

65 Véase a AMARTYA K. SEN, Bienestar, Justicia y Mercado, Barcelona, Editorial Paidós, 1998.

66 Véase a DOUGLAS NORTH, Instituciones, Cambio Institucional y Desempeño Económico, Madrid, Alianza Editorial, 1994.

67 Véase Entre la Exclusión y el Desarrollo, Revista Económica Colombiana y Coyuntura, Contraloría General de la República, Edición 291 de Agosto de 2002, págs. 3 y 4.

68 Véase a MIGUEL URRUTIA MONTOYA en “El subempleo en Colombia” Revista del Banco de la República, número 9898 de agosto de 2002, pág. 5 a 23.

69 Cfr. folio 301 del expediente.

70 Cfr. folio 301 del expediente.

71 Véase Periódico El Tiempo, Editorial Demandas Exorbitantes, 12 de Abril de 2003.

72 Cfr. folio 302 del expediente.

73 Cfr. folio 304 del expediente.

74 Cfr. folio 307 del expediente.

75 Sobre el alcance de estos dos conceptos, ver la Sentencia C-1052 de 2001 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), en la cual la Corte resumió los criterios de procedibilidad de la acción pública de exequibilidad desarrollados en la jurisprudencia constitucional.

76 Cfr. Folio 199 del expediente.

77 Sentencia C-025 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 183 del Reglamento del Congreso (Ley 5ª de 1992), relativo a los trámites respecto de los cuales el Presidente de la República solicita el trámite de urgencia. Por otra parte, la Corte Constitucional ha conocido de varias demandas contra leyes de carácter tributario respecto de las cuales el Presidente de la República ha enviado mensaje de urgencia. Al respecto, pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-809 de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández), C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), C-1190 de 2001 (M.P. Jaime Araujo Rentería), C-044 de 2002 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C- 058 de 2002 (M.P. Álvaro Tafur Galvis).

78 Certificado enviado a esta Corporación por el secretario general de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes (Cfr. 72 del expediente).

79 Cfr. folio 71 del expediente.

80 Cfr. folio 97 del expediente.

81 Cfr. folio 6 del expediente.

82 Sentencia C-286 de 1996 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 20 del Código Disciplinario Único vigente en ese entonces, según el cual “[s]on destinatarios de la ley disciplinaria los [...] los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria” (se había acusado la palabra subrayada) con base en el argumento según el cual no podía haber un ejercicio permanente por particulares de funciones públicas.

83 Sentencia C-866 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). En esta sentencia, la Corte conoció de una demanda contra algunos artículos de la Ley 489 de 1998 relativos a al ejercicio de funciones administrativas por particulares.

84 En la Sentencia C-702 de 1999 (M.P. Fabio Morón Díaz), la Corte declaró la exequibilidad del artículo 111 de la Ley 489 de 1998, salvo la expresión “prorrogables”, relativa al plazo de ejecución del convenio de atribución de funciones a un particular.

86 Cfr. Sentencia C-286 de 1996 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

87 Cfr. Sentencia C-702 de 1999 (M.P. Fabio Morón Díaz).

88 La Sentencia C-702 de 1999 (M.P. Fabio Morón Díaz) declaró la inexecutable de algunas expresiones del artículo 110 transcrito. Por su parte, la Sentencia C-866 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) declaró la inexecutable de algunas expresiones tanto del artículo 110 como del 111 de la Ley 489 de 1998. No se incluyen en el texto las expresiones declaradas inconstitucionales. Ahora bien, los artículos 112 a 114 de la Ley 489 de 1998 prescriben, respectivamente: "Artículo 112. Régimen jurídico de los actos y contratos. La celebración del convenio y el consiguiente ejercicio de funciones administrativas no modifica la naturaleza ni el régimen aplicable a la entidad o persona privada que recibe el encargo de ejercer funciones administrativas. No obstante, los actos unilaterales están sujetos en cuanto a su expedición, y requisitos externos e internos, a los procedimientos de comunicación e impugnación a las disposiciones propias de los actos administrativos. Igualmente si se celebran contratos por cuenta de las entidades privadas, los mismos se sujetarán a las normas de contratación de las entidades estatales. || Artículo 113. Inhabilidades e incompatibilidades. Los representantes legales de las entidades privadas o de quienes hagan sus veces, encargadas del ejercicio de funciones administrativas están sometidos a las prohibiciones e incompatibilidades aplicables a los servidores públicos, en relación con la función conferida. || Los representantes legales y los miembros de las juntas directivas u órganos de decisión de las personas jurídicas privadas que hayan ejercido funciones administrativas, no podrán ser contratistas ejecutores de las decisiones en cuya regulación y adopción hayan participado. || Artículo 114. Control sobre las funciones. Sin perjuicio de los controles pertinentes por razón de la naturaleza de la actividad, la entidad pública que confiera la atribución de las funciones ejercerá directamente un control sobre el cumplimiento de las finalidades, objetivos, políticas y programas que deban ser observados por el particular".

89 Sentencia C-897 de 1999 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En este fallo, la Corte declaró la inexecutable de un artículo relativo a la distribución de los recursos de la sobretasa del ACPM, incorporado en una ley de naturaleza tributaria. La Corte estimó que el artículo en cuestión guardaba relación con la ley a la que pertenecía porque asignaba a las entidades territoriales unos recursos cuya obtención se encontraba reglamentada en dicha ley.

90 Sentencia C-352 de 1998 (Ms.Ps. Antonio Barrera Carbonell y Alfredo Beltrán Sierra). En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de algunos artículos de la Ley 401 de 1997, acusados de violar el principio de unidad de materia, en los cuales se consagraban varias de las funciones de Ecogas. La Corte sostuvo, en aras de justificar la decisión adoptada, que "[l]a idea rectora del legislador en el presente caso, no fue simplemente la de constituir una empresa que atendiera el manejo de un servicio público, sino la de organizar todo un sistema de regulación del transporte del gas natural, para lo cual la ley debía tener en cuenta, como lo hizo, tanto las fases de planeación y organización de dicho sistema como la coordinación y manejo consecuentes de las actividades de operación y explotación comercial de los gasoductos".

91 Sentencia C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería). Adicionalmente, en la Sentencia

C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), esta Corporación realizó un análisis histórico sobre la tipificación de la omisión por el agente retenedor o autorretenedor de consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente o recaudadas por concepto de IVA. En dicho fallo se sostuvo: “La responsabilidad penal de los agentes recaudadores que no hubieren consignado a favor del erario público las sumas retenidas o percibidas, particularmente, por concepto de la retención en la fuente y el impuesto sobre las ventas (IVA), se incorporó al ordenamiento jurídico colombiano, en forma autónoma e independiente, a través del artículo 10° de la Ley 38 de 1969 ‘por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones’.”.

92 El artículo 169 de la Constitución dispone que “el título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido”. Sobre este particular, la Corte ha señalado: “En cuanto al principio constitucional que obliga a que el título de una ley corresponda exactamente a su contenido, esta Corte ha puesto de presente que tal correspondencia no debe entenderse exegéticamente, puesto que es imposible que el epígrafe pueda dar noticia de todas las disposiciones que la integran. Por ello, ha sostenido que basta simplemente con que en el título se señalen los asuntos o temas generales que se pretenden regular. De ese modo, lo que interesa es que el título coincida con la materia general que se reglamenta o con el objetivo del ordenamiento” (Sentencia C-070 de 1994; M.P. Hernando Herrera Vergara).

93 Corte Constitucional. Sentencia No. C-434 de 1996.

94 Sentencia C-194 de 1998 (M.P. Hernando Herrera Vergara). En dicha sentencia, la Corte declaró la exequibilidad, entre otros, de los artículos 15 (el cual tipificaba el delito de contrabando), 16 (el cual tipificaba el delito de favorecimiento de contrabando), 17 (el cual tipificaba el delito de defraudación a las rentas aduaneras), 18 (el cual tipificaba el delito de favorecimiento de contrabando por servidor público), de la Ley 383 de 1997, “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando y se dictan otras disposiciones”. El actor alegaba que la finalidad de la Ley 383 de 1997 consistía en modificar el Estatuto Tributario y no el Código Penal, argumento que la Corte consideró improcedente con base en los argumentos que se señalan en la cita transcrita.

95 Sentencia C-153 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño). En esta sentencia, la Corte analizó el tema de las deducciones a las que hay lugar en el ámbito del comercio internacional.

96 Sobre este particular, la Corte ha dicho: “El Estatuto Tributario establece a partir de su artículo 104 lo concerniente a la realización de las deducciones y su causación, sujetando su aceptación a la relación de causalidad que debe mediar entre las expensas realizadas durante el año o período gravable y la actividad productora de renta, al propio tiempo que al carácter necesario y proporcionado que las mismas deben tener de acuerdo con cada actividad, siendo de rigor advertir también que las deducciones solicitadas no deben estar prohibidas por el artículo 104 y siguientes del Estatuto Tributario, y concurrentemente, haberse pagado o causado dentro del año o período gravable a que corresponda el denunciado rentístico” (Sentencia C-711 de 2001; M.P. Jaime Araujo Rentería).

97 Un ejemplo sencillo con base en cifras imaginarias ayuda a la comprensión del alcance del artículo 114 de la Ley 788 de 2002 acusado. Supóngase que X tiene sólo un ingreso, el cual

asciende a 10.000 pesos anuales y que paga 100 pesos por concepto de predial y 100 pesos por concepto de industria y comercio. Antes de la expedición de la Ley 788 de 2002, X podía deducir el 100% de lo pagado por industria y comercio (100 pesos) y el 100% de lo pagado por predial (100 pesos), de manera que su renta líquida quedaba en 9.800 pesos, cifra con base en la cual se le aplicaba el porcentaje correspondiente por impuesto de renta. Una vez entrada en vigencia la Ley 788 de 2002 X ya no puede deducir hasta el 100% sino sólo hasta el 80% de lo pagado por concepto de industria y comercio y de predial, es decir 80 pesos respecto de cada uno de ellos. Así, su renta líquida gravable queda en 9.860 pesos, cifra que da lugar a un impuesto de renta más alto al que se pagaba cuando se estimaba que la renta líquida era de 9.800 pesos, así X pague el mismo porcentaje.

98 Sentencia C-275 de 1996 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En este fallo, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de varias normas que gravaban a favor de la Nación el incremento patrimonial que se originaba a causa de la venta de bienes inmuebles respecto de los cuales se presentare el efecto de la valorización. En el mismo sentido, en la Sentencia C-564 de 1996 (M.P. Hernando Herrera Vergara), en la cual se declaró la exequibilidad de la institución de la renta presuntiva, la Corte sostuvo: “Es importante señalar, igualmente, que a diferencia del impuesto predial que es un gravamen del orden municipal que recae sobre la propiedad inmueble –artículo 317 de la Constitución Política–, la renta presuntiva es un sistema que permite la aplicación de un tributo nacional –el impuesto de renta– que no grava los bienes inmuebles sino que toma del patrimonio líquido o bruto del contribuyente unos estimativos mínimos. [...] Para el caso de los impuestos nacionales, como el de renta, corresponde al Congreso en forma autónoma definir y fijar los elementos básicos de cada gravamen, “atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo” (Corte Constitucional – Sentencia No. C-222/95). || De esta manera, ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio contribuyan a establecer una cifra que, a su turno, sirva de parámetro o referente del impuesto de renta. Este impuesto, como se anotó, se fundamenta en el beneficio o utilidad que se genera a partir del patrimonio del contribuyente, cuyos componentes incluyen los bienes inmuebles. || Por lo tanto, como el objeto de la renta presuntiva es gravar los ingresos o beneficios personales obtenidos al poseerse un determinado patrimonio líquido o bruto, los artículos 93 y 94 de la Ley 223 de 1995 al excluir en forma parcial dos conceptos como los demandados para determinar la renta presuntiva en una determinada cuantía -los primeros \$150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario y los primeros \$100.000.000 del valor de la vivienda de habitación del contribuyente-, no violan la Constitución, pues no se está gravando como tal la propiedad privada ni los activos agrícolas sino los presuntos beneficios derivados de ellos, ya que con ello, además, el legislador está aliviando tributariamente a ciertos sectores de la economía nacional en ejercicio de la autonomía que en esta materia goza para desarrollar y hacer efectivos los principios tributarios de justicia, equidad y progresividad”.

99 Sobre este punto, puede consultarse la Sentencia C-007 de 2002, (MP: Manuel José Cepeda Espinosa), en la cual la Corte Constitucional analizó los criterios establecidos por esta Corporación respecto de la modificación o eliminación de beneficios tributarios.

100 Sobre este punto consultarse la Sentencia C-1215 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), en la cual la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma que ponía término a la deducción respecto de la renta del impuesto a las ventas sobre adquisición y nacionalización de activos fijos.

101 La Corte aclara que los numerales 2°, 3° y 6° del artículo 425-5 del Estatuto Tributario fueron derogados por el artículo 154 de la Ley 488 de 1998. Los numerales 1° y 5° del mismo artículo, fueron derogados por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002. Así, se encuentra vigente sólo el numeral 4° que se transcribe.

102 Advierte la Corte que estas categorías no han sido empleadas de manera continua por el legislador pero se utilizarán en la presente sentencia conforme al uso que les ha dado el legislador en las reformas tributarias citadas.

103 Hasta ese entonces sólo se encontraba gravada la venta de bienes específicos como el tabaco y las bebidas alcohólicas.

104 La Corte estima pertinente hacer una aclaración terminológica. Si bien suele utilizarse de manera indistinta las expresiones “impuesto sobre las ventas” e “impuesto al valor agregado (o IVA)”, lo cierto es que el impuesto sobre las ventas abarca diferentes especies, una de las cuales es el IVA. El gravamen sobre ciertos bienes en particular, mencionado en la nota de pie de página anterior, corresponde al tipo de impuesto a las ventas de una sola etapa, es decir, que se cobra únicamente en el momento de adquisición de los bienes gravados. El impuesto al valor agregado –o IVA–, por el contrario, se establece sobre una base amplia de bienes y servicios y cubre las diferentes etapas de transformación de dichos bienes y servicios. Su diseño requiere que, en cada etapa, quien vende un producto gravado (v.gr. zapatos) pueda recobrar lo que pagó por concepto de IVA por sus insumos (v.gr. cuero), efecto para el cual suelen usarse diferentes mecanismos de compensación como el de la acreditación, es decir, el descuento de lo ya pagado por concepto de IVA del insumo (cuero) al pago que corresponde hacer por la venta de un nuevo producto (zapatos).

105 En el artículo 3° del Decreto 3288 de 1963 se estipuló que “[p]ara los efectos de este Decreto se entiende por artículo terminado aquel que se obtiene como resultado de un proceso industrial completo y es susceptible de venderse directamente al consumidor, aunque pueda venderse también a otro productor para su ulterior transformación”.

106 Para “joyas, perlas y piedras preciosas o de fantasía; peletería en piezas o confecciones; orfebrería y artículos de adorno confeccionados con otros metales; automóviles y camionetas (station wagon); avionetas y embarcaciones para deporte; cajas de seguridad; relojes; catalejos; utensilios y adornos de porcelana y mármol; utensilios y adornos de cristal importados; vajillas de porcelana; artículos para juegos de salón tales como: naipes, dados, fichas, billares, bolos, ruletas, etc.; aparatos para tocador, tales como los usados para secar y ondular cabellos, para masajes, etc.; cigarrillos, cigarros, picaduras, rapé, encendedores, pipas, boquillas y demás utensilios para fumadores; licores extranjeros; aceite de oliva

importado; chicles; alimentos de conserva importados; paños, telas y prendas de vestir importados; mancornas, botones de fantasía y pisacorbatas”.

107 Para “amplificadores de sonido, radiolas y tocadiscos; aparatos radioreceptores o de televisión; discos grabados para gramófono; grabadoras y cintas magnetofónicas; licuadoras, tostadoras, batidoras y hornos de gas o eléctricos de tipo industrial; brilladoras, aspiradoras, secadoras, planchadoras y artículos similares; películas para fotografía y filmación; cámaras fotográficas, filmadoras y proyectores; máquinas eléctricas para afeitar; cartuchos cargados para escopeta, carabinas, revólveres y pistolas.”

108 Para “lápices labiales; cosméticos, preparaciones para embellecimiento, bronceadores y similares; lociones, perfumes, aguas de colonia, alhucemas, champúes y similares; polvos para tocador y talcos; estilógrafos, lapiceros y bolígrafos; artículos para deporte distintos de las prendas de vestir; utensilios y adornos de vidrio, pedernal y de otras materias no especificadas, de producción nacional; estufas de gas o eléctricas, lavadoras y calentadores; aparatos de calefacción, aire acondicionado y ventilación; vajillas de producción nacional; ladrillos y piezas refractarias para construcción, importados; vehículos camperos y camionetas (Pick-up y Panels); motocicletas, motocarros, motonetas, bicicletas y similares; telas de seda natural o artificial, sean puras o mezcladas entre sí o con otros materiales; corbatas y corbatines; paraguas, sombrillas, bastones, abanicos, monederas, billeteras, llaveros, pulseras, cadenas para reloj y demás artículos similares para uso personal; licores nacionales.”

109 Para “las ventas de los demás productos no enumerados expresamente en el presente artículo [art. 6° del Decreto 3288 de 1963], con excepción de la gasolina cuyo gravamen se establecerá por medio de decreto especial”.

110 Varios de estos cambios fueron adoptados de acuerdo con las recomendaciones de la Misión Taylor de 1965 y de la Misión Musgrave de 1971, las cuales tuvieron la tarea de asesorar a los respectivos gobiernos en la modernización del sistema tributario colombiano. Las propuestas para la reducción del número de impuestos y su condensación en unos pocos con mayor nivel de eficiencia, al igual que la sugerencias para el diseño de un sistema tributario en el cual hubiere equilibrio entre impuestos directos e indirectos fueron dos de los principales aportes de estas misiones. Cfr. Clavijo, Sergio. Política Fiscal y Estado Social en Colombia. Banco de la República - Universidad de los Andes; Bogotá, 1998, págs, 22 y 23.

111 Cfr. artículo 3° del Decreto 1988 de 1974.

112 Cfr. artículo 5° del Decreto 1988 de 1974.

113 Se estableció además que la gasolina continuaría gravada con una tarifa del 10% y el A.C.P.M. con una del 4% (parágrafo 2°, art. 7° del Decreto 1988 de 1974).

114 El artículo 8° del Decreto 1988 incluía dentro de los bienes exentos “(1) los artículos alimenticios no gravados específicamente; (2) los libros periódicos revistas, folletos y cuadernos de tipo escolar; (3) Las drogas para uso humano y animal, productos para transfusiones, guatas, grasas, vendas y artículos análogos, impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas, o acondicionados a la venta al por menor con fines médicos-

quirúrgicos.”

115 Dicha norma fue expedida en ejercicio de las facultades extraordinarias concedidas por los artículos 53 y 54 de la Ley 9ª de 1983. Específicamente, los literales b) y c) del artículo 53 de dicha Ley dispusieron que el Presidente podría “(a)mpliar la base tributaria, e involucrar, si lo juzga necesario, nuevos responsables del impuesto, (...)” y “(e)xonerar del impuesto aquellos bienes y servicios que considere convenientes.”

116 El artículo 69 del Decreto 3541 de 1983 contenía los servicios expresamente gravados: “(1) Clubes Sociales y deportivos; (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 ser canjeados por tiquetes de transporte internacional de pasajeros. (7) Arrendamiento de bienes corporales muebles, incluido el arrendamiento financiero (leasing) y el de helicópteros y aerodinos distinto de los de servicio público y fumigación; (8) Computación y procesamiento de datos, incluida la venta del denominado software; (9) Hoteles de tres o más estrellas; (10) Telegramas, télex y teléfonos internacionales; (11) Telegramas, télex y teléfonos nacionales, con excepción de las llamadas telefónicas urbanas hechas en aparato público; (12) Seguros, (13) Los trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte 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. En esta caso la tarifa aplicable es la corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.”

117 Cfr. numeral 11 del artículo 69 del Decreto 3541 de 1983.

118 Cfr. numeral 12 del artículo 69 del Decreto 3541 de 1983.

119 Cfr. art. 59 del Decreto 3541 de 1983.

120 Cfr. art. 60 del Decreto 3541 de 1983.

121 Cfr. art. 61 del Decreto 3541 de 1983.

123 Cfr. arts. 62 y 63 del Decreto 3541 de 1983.

124 El artículo 10 de la Ley 50 de 1984 dispuso lo siguiente: “Artículo 10. Deróganse las exenciones al impuesto sobre las ventas de los bienes descritos en las posiciones arancelarias: 22.02, 40.06, 40.11, 49.01, 49.03, 49.05, 73.23, 76.10, 84.10, 84.17, 84.18, 84.21, 84.24, 84.25, 84.26, 84.27, 84.28, 84.29, 86.02, 86.03, 86.04, 86.05, 86.06, 86.07, 86.08, 86.09, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.08, 87.10, 87.14 y 88.02, del artículo 62 del Decreto 3541 de 1983. En consecuencia, los bienes contenidos en tales posiciones se gravarán a la tarifa general del diez por ciento (10%), salvo cuando se trate de libros y revistas de carácter científico o cultural según calificación que hará el Gobierno Nacional, los cuales continuarán exentos del impuesto sobre las ventas. Cuando se trate de los bienes

contenidos en la posición arancelaria 22.02, solamente se gravarán las operaciones que efectúe el productor, el importador o el vinculado económico de uno u otro.”

125 En virtud de las facultades extraordinarias consagradas en la Ley 49 de 1990, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1655 de 1991, mediante el cual se armonizaron las nomenclaturas del Estatuto Tributario.

126 Cfr art 26 de la Ley 49 de 1990.

127 Cfr art 27 de la Ley 49 de 1990.

128 Cfr art 27 de la Ley 49 de 1990.

129 Así lo registró la Corte Constitucional en su momento cuando puso de presente que con la expedición de la Ley 6ª de 1992, se introducían cambios significativos en el cobro de IVA sobre servicios dado que se pasaba de un sistema que se aplicaba sobre los servicios listados a otro en virtud del cual “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 [Ley 6ª de 1992]” (Sentencia C-228 de 1993; M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

130 El artículo 420 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) había previsto originalmente que el impuesto a las ventas se aplicaría sobre: “b) La prestación de los servicios especificados en el artículo 476 realizados en el territorio del país”. La Ley 6ª modificó esta redacción al prescribir que el IVA se aplicaría sobre: “b) La prestación de servicios en el territorio nacional”.

131 El artículo 25 de la Ley 6ª de 1992 dispuso que se exceptuaban del IVA los siguientes servicios: “1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana. || 2. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y aéreo de personas en el territorio nacional. El servicio de transporte nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre o aéreo. || 3. El arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado, las comisiones de los comisionistas de bolsa, las comisiones de las sociedades fiduciarias, las comisiones por la Intermediación en la colocación de seguros, reaseguros o títulos de capitalización y los intereses generados por las operaciones de crédito. || 4. Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros. En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros 250 impulsos mensuales facturados a los estratos uno y dos. || 5. El servicio de arrendamiento de inmuebles. || 6. Los servicios de educación primaria, secundaria y superior, prestados por establecimientos reconocidos por el Gobierno Nacional. || 7. Los servicios de arquitectura e ingeniería vinculados únicamente con la vivienda hasta de dos mil trescientos (2.300) UPACS. || 8. Los servicios de publicidad, de radio, prensa y televisión, incluida la televisión por cable y el servicio de exhibición cinematográfica. || 9. Los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores. || 10. Los servicios prestados por las empresas de aseo, las de vigilancia y las empresas de servicios temporales de empleo. || 11. Las comisiones por operaciones ejecutadas con tarjetas de crédito y débito. || 12. El servicio de almacenamiento e intermediación aduanera, por concepto de gestiones adelantadas en las importaciones. || 13. El almacenamiento de productos agrícolas por almacenes generales de

depósito. || Parágrafo. En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte 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 tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio”.

132 Cfr. art. 19 de la Ley 6° de 1992.

133 Cfr. art. 19 de la Ley 6° de 1992.

134 Cfr. art. 21 de la Ley 6° de 1992.

135 Cfr. art. 14 de la Ley 223 de 1995.

136 Cfr. art. 16 de la Ley 223 de 1995.

137 Cfr. arts. 2 a 6 de la Ley 223 de 1995.

138 Cfr art. 20 de la Ley 223 de 1995

139 Cfr art. 20 de la Ley 223 de 1995

140 Cfr. art. 46 de la Ley 488 de 1998.

141 Cfr. art. 47 de la Ley 488 de 1998.

142 Cfr. art. 44 de la Ley 488 de 1998.

143 Pero sólo hasta el año 2000, pues se previó que de 2001 en adelante, quedarían cobijados por la tarifa general.

144 Adicionalmente se estipulaba que “[l]os tiquetes adquiridos para ser utilizados en las siguientes fechas no estarán gravados con el IVA: 20 a 31 de diciembre, 1º a 10 de enero, Semana Santa, 20 de junio a 10 de julio, siempre y cuando se cumplan las condiciones señaladas en el reglamento. Las empresas aéreas cobrarán al usuario el valor del IVA, cuando el tiquete aéreo adquirido con el beneficio señalado en el inciso anterior sea utilizado en una fecha diferente a las allí previstas”.

145 Por ejemplo, el Decreto 1655 de 1991 había previsto que la partida arancelaria 04.06, correspondiente al queso, estaría excluida. La Ley 223 de 1995 limitó la exclusión a la partida 04.06.10.00.00, es decir, queso fresco.

146 Cfr. art. 43 de la Ley 488 de 1998.

147 En la Sentencia C-158 de 1997 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), la Corte reconoció el esfuerzo del Congreso por limitar las excepciones del IVA a bienes y servicios de especial importancia social. En efecto, la Corte sostuvo que “[e]n la exposición de motivos del proyecto de ley de racionalización tributaria, se explica que los bienes y servicios exceptuados del impuesto se deben limitar a aquellos que tienen una justificación de

carácter social, por lo cual se eliminan aquellas excepciones que existían sin una razón válida y en cambio, se establecen otras requeridas para el mismo propósito. Se da con ello concreción al principio de equidad que inspira la reforma tributaria”.

148 Cfr. art. 43 de la Ley 488 de 1998.

149 Cfr. art. 48 de la Ley 488 de 1998.

150 Cfr. art. 48 de la Ley 488 de 1998.

151 Cfr. art. 26 de la Ley 633 de 2000.

152 El artículo 43 de la Ley 488 de 1998 excluía la partida arancelaria 04.02.10.10.00, correspondiente a “[l]eche y nata (crema), concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante, en polvo, gránulos o demás formas sólidas, con un contenido de materias grasas inferior o igual al 1.5% en peso, en envases inmediatos de contenido neto inferior o igual a 2.5 Kg”, mientras que el artículo 27 de la Ley 633 de 2000 excluyó la partida 04.02 correspondiente a “[l]eche y nata (crema), con cualquier proceso industrial, concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante”.

153 Cfr. art. 27 de la Ley 633 de 2000.

154 Como se indicó, esta Corporación ha señalado que “la distinción [entre bienes y servicios excluidos y exentos] radica en que los primeros no causan el impuesto y su venta no confiere la calidad de responsable a quien la realiza, mientras que en el segundo evento el gravamen se causa en las ventas efectuadas por los productores que adquieren la calidad de responsables, pero con tarifa cero (0) y con derecho a obtener devoluciones” (Sentencia C-405 de 1997; M.P. Fabio Morón Díaz).

155 Cfr. art. 30 de la Ley 788 de 2002.

156 Cfr. art. 31 de la Ley 788 de 2002.

157 Cfr. art. 34 de la Ley 788 de 2002.

158 Cfr. art. 36 de la Ley 788 de 2002.

159 Cfr. art. 35 de la Ley 788 de 2002.

160 Cfr. parágrafo 1° del art. 35 de la Ley 788 de 2002. Adicionalmente, el parágrafo 3° del artículo 35 de la Ley 788 de 2002, por su parte, dispone: “Los servicios de alojamiento prestados por establecimientos que no estén debidamente inscritos en el registro nacional de turismo están gravados con la tarifa del 7% a partir del 1° de enero de 2003”.

161 Cfr. parágrafo 2° del art. 35 de la Ley 788 de 2002.

162 Cfr. artículo 38 de la Ley 788 de 2002.

163 Cfr. artículo 113 de la Ley 788 de 2002.

164 No hay pleno acuerdo sobre el momento en el cual operó la transformación referida. Por ejemplo, Perry, G. y Cárdenas, M. (En: Diez años de reformas tributarias en Colombia. Fedesarrollo, 1986) coinciden con esta fecha. Igualmente Ebrill et al (En: The Modern VAT. IMF, 2001). En cambio, Steiner, R. y Soto, C. (En: Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Fedesarrollo, 1999) al igual que Clavijo, S. (En: Política Fiscal y Estado Social en Colombia. Banco de la República - Universidad de Los Andes; Bogotá, 1998. Pág. 23), consideran que esta transformación no tuvo lugar sino hasta la reforma tributaria de 1983.

165 Sentencia C-335 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo

166 Sentencia C-430 de 1995 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), reiterada por la Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En esta última, la Corte Constitucional declaró exequible el inciso primero del artículo del artículo 37 de la Ley 383 de 1997, que gravaba una serie de productos allí enunciados antes objeto de una exención en materia de IVA que había sido concedida por una norma anterior; también declaró la inexecutable del inciso segundo de la misma norma, que facultaba al Consejo Superior de Comercio Exterior a conceder exenciones, pues consideró que a quien le corresponde concederlas, es a los órganos de representación popular competentes en cada caso).

167 Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

168 Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

170 Ver al respecto la sentencia C-341 de 1998, (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

171 Sentencia C-080 de 1996, M.P. ...

172 Sentencia C-228 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). En esta sentencia, la Corte conoció de una demanda contra la decisión adoptada por el Congreso mediante la Ley 6ª de 1992 de modificar el método de determinación de la base del IVA sobre servicios. Antes de la expedición de la Ley 6ª de 1992, se hacía una mención expresa de los servicios gravados. La Ley 6ª de 1992 determinó que estarían gravados todos los servicios salvo los expresamente excluidos o exentos.

173 Así, por ejemplo, en la Sentencia C-478 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), en la cual la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma que derogaba los beneficios tributarios concedidos por otra en desarrollo de un programa de fomento turístico, esta Corporación afirmó: “La Corte coincide con la Vista Fiscal y los intervinientes pues si bien el contenido social propio de la fórmula política adoptada por el Estado colombiano (CP art. 1º) implica deberes de intervención para las autoridades a fin de satisfacer ciertos derechos sociales de las personas, lo cierto es que, en función del principio democrático (CP arts 3º y 150), corresponde prioritariamente al Congreso determinar las orientaciones esenciales de esa intervención estatal. Esto significa que, tal y como esta Corte ya lo había señalado en varias oportunidades, el Congreso y el Ejecutivo pueden llevar a cabo, conforme a los criterios de oportunidad de las mayorías, distintas políticas económicas, siempre y cuando ellas tiendan de manera razonable a hacer operantes los principios rectores de la actividad económica y social del Estado y velar por los derechos constitucionales”.

174 Sentencia C-335 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de varias normas relativas a la tarifa diferencial prevista por el legislador para la venta de aerodinos de uso particular.

175 El artículo 41 del Decreto 111 de 1996 (Estatuto Orgánico del Presupuesto) define el concepto de gasto público social en los siguientes términos: “Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”.

176 Por ejemplo, el párrafo 2° del artículo 35 dispone el aumento sobre la tarifa de la telefonía móvil en 4% (es decir, al 20%) a partir del 1° de enero de 2003. Una fracción de este 4% adicional pasa a propiedad de los departamentos y distritos en atención a que dicho párrafo dispone: “El 25% restante [del 4% adicional en la tarifa del IVA sobre el servicio referido] será girado a los departamentos y al Distrito Capital para apoyar los programas de fomento y desarrollo deportivo, atendiendo los criterios del Sistema General de Participación establecido en la Ley 715 de 2000 y también, el fomento, promoción y desarrollo de la cultura y la actividad artística colombiana”.

177 A esta categoría pertenecen, por ejemplo, las instituciones educativas de carácter oficial. Este tema fue abordado por la Corte en la Sentencia C-925 de 2000 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En esa oportunidad se indicó lo siguiente: “Es mucho mayor, en cuanto a sus dimensiones económicas, la carga que la Constitución ha establecido en cabeza de las instituciones públicas, que la asumida por los particulares, y son también mayores las exigencias que la población puede hacer al Estado en relación con la materia, a lo cual debe agregarse que los tributos que pagan las entidades oficiales van a las mismas arcas del Estado -al Tesoro Público- lo que explica que, con el propósito de incentivar y fortalecer a sus propios organismos encargados de cumplir los objetivos constitucionales de la educación, el Estado les devuelva, en los términos que indique la ley, todo o parte de lo que, como gravamen, han cancelado. No por eso está obligado a extender semejante beneficio a los particulares contribuyentes que, por concesión y bajo la vigilancia del Estado, desarrollan la actividad educativa, si bien en condiciones diferentes y con una responsabilidad sólo circunscrita a los establecimientos que fundan y administran”.

178 En la Sentencia C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería), la Corte distinguió entre dos categorías de sujetos pasivos del sistema tributario en los siguientes términos: “ el género sujeto pasivo cobija a las especies contribuyente y no contribuyente, pues, se reitera, la condición de sujeto pasivo no es exclusiva de quienes están obligados a pagar el tributo. Tipología fiscal ésta que se acompasa cabalmente con el mandato del artículo 95-9 superior, conforme al cual la cobertura contributiva incorpora tanto a quienes deben pagar efectivamente el tributo, como a todos aquellos que tengan el deber jurídico de colaborar -activa o negativamente- en la correcta realización del ingreso, en su recaudo y en su administración (Sin desconocer las cargas, deberes y obligaciones que le atañen a los contribuyentes, es de resaltar el importante papel que juegan los no contribuyentes en la realización del ingreso que contempla el artículo 27 y siguientes del Estatuto Tributario, en la recaudación en tanto agentes de retención en la fuente, y en la administración frente a su

obligación de declarar, certificar lo retenido e informar adicionalmente sobre todos aquellos aspectos que la Administración Tributaria requiera con apoyo en la Constitución, la ley y el reglamento). En este sentido los agentes de retención, independientemente de su condición de contribuyentes o no contribuyentes, están llamados a prestar un eficaz concurso a la Administración Tributaria, al Estado y a la sociedad misma en procura del financiamiento de los gastos e inversiones presupuestados anualmente, y por tanto, de la oportuna realización de las tareas públicas.

179 El Título III del Libro Tercero del Estatuto Tributario trata sobre los responsables del IVA. Por su parte, el tema ha sido abordado por la Corte, entre otras, en las sentencias C-150 de 1997 (Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1144 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería).

180 Este régimen, que se conoce en la legislación colombiana como el “régimen simplificado”, se encuentra definido en los artículos 499 y ss del Estatuto Tributario. Según el artículo 506 de dicho estatuto, “[l]os responsables del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, deberán: 1. Inscribirse en el Registro Único Tributario. 2. Expedir como documento equivalente a la factura, la boleta fiscal, con los requisitos que señale el reglamento. 3. Cumplir con los sistemas de control que determine el Gobierno Nacional”.

181 El ejemplo que presenta la Corte en la nota a pie de página N° 96 de este fallo, ilustra la materia. Supóngase, ahora, que la legislación no contempla la posibilidad de que el vendedor de un producto gravado (v.gr. zapatos) pueda recobrar lo que pagó por concepto de IVA por sus insumos (v.gr. cuero). En ese caso, el comprador de dicho producto no sólo pagaría el IVA correspondiente al bien adquirido (zapatos) sino al de las materias primas utilizadas para su fabricación (cuero).

182 Al respecto, puede consultarse la Sentencia C-508 de 2001 (M.P. Alfredo Beltrán Sierra), en la cual se declaró la exequibilidad del artículo 492 del Estatuto Tributario según el cual “[l]os créditos y deudas incobrables en ningún caso darán derecho a descuento” respecto del IVA. La Corte analizó en esa oportunidad la relación que hay entre los descuentos por concepto de IVA y por concepto de renta y los requisitos que fijan las normas tributarias para evitar el fenómeno, no de la doble tributación sino del doble beneficio. Las sentencias C-369 de 2000 (M.P. Fabio Morón Díaz) y C-170 de 2001 (M.P. Alejandro Martínez Caballero) también abordan la materia.

183 Las sentencias C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-674 de 1999 (Ms.Ps. Alejandro Martínez Caballero y Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Eduardo Cifuentes Muñoz, Fabio Morón Díaz, Vladimiro Naranjo Mesa y Alvaro Tafur Galvis), C-1717 de 2000 (Carlos Gaviria Díaz) y C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería), entre otras, abordan el tema relativo al debido proceso en el caso específico el IVA.

184 Ver: Sentencias C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) y C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

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

186 Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

187 Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad del aporte especial del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. El demandante sostuvo que la norma en cuestión era contraria a los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario.

188 Ver, entre otras, las sentencias C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-1115 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

189 Sentencia C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En esa sentencia, la Corte declaró la inexecutable de varios artículos de la Ley 223 de 1995 que establecían saneamientos tributarios incluso a empresas de servicios públicos que hubieren cobrado IVA y que no lo hubieren pagado.

190 Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esta sentencia, la Corte adelantó una síntesis de su jurisprudencia en relación con el principio de equidad con ocasión de una demanda contra el Gravamen a los Movimientos Financieros, el cual es, como el IVA, un impuesto indirecto.

191 Cf. Sentencia C-094 de 1993

192 Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional.

Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

193 Sobre este tema, pueden consultarse, entre otras, las Sentencias C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-335 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz) y C-637 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis).

195 De otro lado, se observa que el principio de equidad permite analizar materias frente a las cuales el principio de progresividad no aporta elementos directos de juicio. Por ejemplo, en la Sentencia C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte declaró la exequibilidad condicionada de una norma en la que se preveían las situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar una declaración tributaria, en el entendido de que se permitiera presentar prueba que justificara el incumplimiento. La actora alegó, de manera específica, que la norma resultaba especialmente gravosa para personas secuestradas, a las cuales les resultaba imposible cumplir con la obligación referida. Uno de los criterios determinantes para la adopción por la Corte de la decisión ya señalada, fue el de la equidad. En este ámbito, como ya se señaló, el principio de progresividad no tiene aplicación o manifestación directa alguna. Por el contrario, es difícil imaginar una norma que sea susceptible de ser analizada con base en el principio de progresividad más no según el de equidad.

196 Las modificaciones normativas resumidas en este aparte ayudan a comprender por qué en 2002, el IVA aportó cerca del 39.5% de los recursos tributarios de la Nación, según la exposición de motivos presentada por el Gobierno al Congreso en el Proyecto de Ley de Presupuesto para 2004.

197 Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de una norma relativa a la aplicación del IVA implícito para el caso de bienes importados que a su vez tenían la condición de excluidos en la legislación nacional. La Corte señaló que, dada la naturaleza específica de este gravamen, la aplicación de criterios de progresividad resultaba inviable, máxime cuando este principio rige el sistema en su conjunto.

198 Sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), posteriormente reiterada respecto del IVA por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

199 Ver: Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), reiterada por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

200 Ver: Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

201 Ver: Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía).

202 Ver: Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz). En efecto, en dicha oportunidad la

Corte señaló: “Además, por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del impuesto”.

203 C-364 de 1993, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz.

204 Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). Este criterio fue posteriormente reiterado en la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz) en la cual se analizaron de manera específica aspectos propios del IVA.

205 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de los artículos de la Ley 6ª de 1992 (modificatorios del Estatuto Tributario) que establecieron las excepciones en materia de la venta de servicios tales como servicios médicos, transporte, arrendamiento de inmuebles, entre otros.

206 Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz). En esa oportunidad, la Corte sostuvo: “Además, por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del impuesto”.

207 Sentencia C-080 de 1996, M.P. Fabio Morón Díaz.

208 La legislación extranjera ha intentado otras medidas para aligerar los efectos que tiene el impuesto a las ventas sobre las personas de menores ingresos. Así, por ejemplo, se han intentado medidas como el establecimiento de topes exentos (es decir, no se grava un cierto servicio sino sólo cuando quien lo consume supera cierto nivel) o el reconocimiento de un derecho a favor de las personas de menores ingresos de obtener la devolución de parte de lo pagado por concepto de dicho gravamen.

209 El tema del régimen simplificado, también conocido como “umbral”, no muestra consenso en la legislación comparada. Un estudio realizado por el FMI en 123 países, mostró que, en promedio, el umbral (es decir, bajo el “régimen simplificado) beneficia a quienes tienen ventas inferiores a 90.000 dólares anuales. No obstante, la gama es amplia, pues va desde países en los cuales no se contempla este instrumento hasta el caso de Singapur, que lo concede hasta un tope de ventas anuales de 700.000 dólares (Ver: “The Modern VAT”. Ebrill, L. et al. IMF, Washington, 2001. El Capítulo 11 de este texto versa sobre el umbral).

210 El artículo 499 del Estatuto Tributario dispone: “Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerza su actividad”.

211 El artículo 499-1 del Estatuto Tributario dispone: “Régimen simplificado para prestadores de servicios. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales que presten servicios gravados, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad por un valor inferior a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad. || Parágrafo. Los profesionales independientes, que realicen operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, deberán cumplir con las obligaciones formales previstas en el artículo 506 del Estatuto Tributario”.

212 Sentencia C-1383 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de un aparte normativo según el cual sólo pueden acogerse al régimen simplificado quienes demuestren que durante los tres años anteriores a la solicitud, han observado los requisitos previstos en el Estatuto Tributario para obtener dicho beneficio. La Corte sostuvo que si bien el régimen simplificado buscaba introducir un elemento de equidad a favor de los comerciantes de menor tamaño, la observancia, durante tres años, de los requisitos previstos en el Estatuto Tributario, para poder solicitar el beneficio en cuestión, encontraba justificación en el principio de eficiencia. La Corte constata que las personas de menores ingresos pueden comprar bienes a vendedores que no son responsables de IVA, así no haya sido invocado en el presente proceso.

213 Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de la tarifa diferencial prevista en el Estatuto Tributario para la venta de cierto tipo de automotores, que respondían a la categoría de vehículos de gama alta.

214 Sentencia C-804 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil). En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró infundadas las objeciones presidenciales sobre un proyecto de ley que contemplaba un incentivo fiscal a favor de personas de los estratos 1 y 2 que no hubiesen definido su situación militar, para que la definieran.

215 Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

216 Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esta sentencia, la Corte realizó un estudio de la jurisprudencia constitucional acerca de las diferentes dimensiones del principio de equidad tributaria.

217 Por ejemplo, incentivar una determinada actividad económica.

218 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). No ignora la Corte que, en todo caso, el IVA puede incidir de manera indirecta en las condiciones de producción o de prestación de un servicio exento o excluido. No obstante, este tema no será abordado por ser ajeno a los argumentos presentados por el actor.

219 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

220 El que estos bienes y servicios no puedan ser remplazados por otros para no pagar IVA ha sido considerado funcional desde el punto de vista fiscal.

221 La Corte Constitucional se pronunció en un fallo reciente acerca de la necesidad de diferenciar estos dos ámbitos del poder impositivo del Estado. Dijo la Corte: Tradicionalmente el interés de la doctrina tributaria y de la hacienda pública se había volcado en la obligación tributaria material y en la justificación de su cuantía, su evaluación y la forma de configurarla, relegando a un segundo plano la significativa importancia de los deberes formales en la tributación. Tal actitud obedeció al carácter accesorio que se atribuía a los deberes tributarios, por considerar que existían sólo porque eran necesarios para dar cumplimiento a lo fundamental que era el pago del tributo, desconociendo el papel trascendental que cumplen en materia fiscal en tanto y en cuanto satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas. Inclusive, al entender dichos deberes formales como simples obligaciones accesorias impuestas de manera coactiva al igual que el tributo, se esperaba un acatamiento pasivo de los mismos por parte de los contribuyentes a quienes se les considera como sus exclusivos destinatarios. || Sin embargo esta concepción de los deberes formales en la tributación ha venido cambiando, para superar la creencia de que representan apenas un subproducto de la regulación sustantiva del tributo, un simple reflejo de poderes administrativos ajenos al campo de los derechos de los administrados y que solo compromete al sujeto pasivo del tributo. En efecto, el desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos, han generado la necesidad de contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. También ha coadyuvado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y obtención de datos con relevancia tributaria v.gr. las autoliquidaciones, las retenciones, etc. que multiplican las obligaciones formales involucrando además de los contribuyentes a otras personas, como por ejemplo los agentes retenedores o los responsables directos del pago del impuesto, con lo cual la conexión existente entre dichas obligaciones y la obligación tributaria material se va difuminando. Es más, se han desarrollado obligaciones formales orientadas a la obtención de mera información respecto de ciertos datos con relevancia tributaria. (Sentencia C-733 de 2003 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández)).

222 Sentencia C-419 de 1995

223 Sentencia C-150 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de la DIAN de designar a ciertas personas, en razón de sus características, como responsables del recaudo del IVA. Este tema también fue analizado en la Sentencia C-1144 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), en la cual se declaró la exequibilidad de una norma que señalaba que las entidades emisoras de tarjetas de crédito, tendrían la condición de agentes retenedores de IVA.

224 Por ejemplo, en la Sentencia C-674 de 1999 (Ms.Ps. Alejandro Martínez Caballero y Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Eduardo Cifuentes Muñoz, Fabio Morón Díaz, Vladimiro Naranjo Mesa y Alvaro Tafur Galvis), la Corte declaró la exequibilidad del artículo 76 de la Ley 488 de 1998 relativo a la obligación del adquirente de solicitar la factura de compra. En esa oportunidad, la Corte señaló: “Es indudable que no sólo el propósito que persigue la ley se logra a través de la adopción de medidas de orden legislativo, acciones de control y

fiscalización, y la aplicación de drásticas sanciones a quienes incumplan sus obligaciones tributarias para con el Estado, sino que se hace indispensable convertir al consumidor -al adquirente de bienes muebles y servicios-, en parte activa de ese proceso de lucha contra la evasión, contra la corrupción, contra el contrabando, y en general, contra todo aquello que atenta gravemente contra la estabilidad institucional, la prevalencia del interés general, y los recaudos que le permitan al Estado atender adecuadamente sus obligaciones para con la comunidad. || Es preciso señalar que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política, son deberes de la persona y del ciudadano, “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, razón por la cual, es perfectamente admisible dentro del marco trazado por el constituyente de 1991, que el legislador le imponga al consumidor, a quien adquiere bienes y servicios, en aras de enfrentar eficazmente el grave fenómeno de la evasión, la obligación de exigirle al vendedor o adquirente de bienes o servicios, las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, así como de exhibirlas cuando sean requeridos por funcionarios de la administración tributaria. [...] Por consiguiente, comparte la Corte la constitucionalidad de la obligación consagrada en el artículo 76 demandado, por cuanto se hace indispensable convertir al consumidor en un ente vigilante de la expedición de facturas; debe exigírselas al comerciante, para así cercar a la evasión en todos los niveles. Todo lo cual redundará en un mejoramiento del recaudo tributario, ya que se le cerrarán las brechas de la evasión a quienes incurren en esta conducta delictiva. Por lo que en consecuencia, todo aquel que incumple su obligación constitucional y legal de contribuir con el Estado en la lucha para acabar con el fenómeno delictivo de la evasión y el contrabando, en la medida en que colabora en mantener y apoyar este ilícito, debe asumir las consecuencias que de su omisión se derivan”.

225 El tema de la aplicación de sanciones administrativas en materia específica de IVA, ha sido analizado por la Corte en las Sentencias C-674 de 1999 (Ms.Ps. Alejandro Martínez Caballero y Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Eduardo Cifuentes Muñoz, Fabio Morón Díaz, Vladimiro Naranjo Mesa y Alvaro Tafur Galvis) y C-1717 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz). En la Sentencia C-506 de 2002 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra), la Corte adelantó un resumen de su jurisprudencia en materia de sanciones administrativas y penales por las comisión de faltas de carácter tributario.

226 El tema de la aplicación de sanciones penales por la comisión de ilícitos en el ámbito tributario, ha sido analizado por la Corte, entre otras, en las Sentencias C-194 de 1998 (M.P. Hernando Herrera Vergara), C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa) y C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería).

227 Sentencia C-506 de 2002 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra). En esta sentencia, la Corte conoció de una extensa demanda contra varias normas relativas al régimen sancionatorio administrativo en materia tributaria, razón por la cual se analizaron diversos puntos que muestran la dimensión del tema que se analiza.

229 Sentencia C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). La Corte aclara que el juicio de constitucionalidad que se adelantó en esa oportunidad, no recayó de manera exclusiva sobre normas relativas al IVA sino que se trataba de disposiciones aplicables a personas que tenían la condición de deudores morosos por concepto de diversos impuestos.

Adicionalmente, observa la Corte que el argumento de eficiencia es tan solo uno de los que se utilizó en aquella ocasión para justificar la decisión adoptada.

230 Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

231 Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

232 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

233 Ver, por ejemplo, la Sentencia C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) en la cual, la Corte encontró que “la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución”.

234 Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

235 Ver: Sentencia C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz). En este fallo, la Corte declaró la inexecutable de una norma que concedía una exclusión en materia de IVA sobre la venta de un tipo particular de servicio, sin que hubiera razón para que servicios de similar naturaleza no quedaran también cubiertos por dicho beneficio. En la Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo), la Corte conoció de una situación normativa similar a la analizada en el fallo ya mencionado, aunque decidió declarar la exequibilidad condicionada de la norma, en el sentido de extender el beneficio a las personas que no estaban cubiertas por la norma acusada, se encontraban en igualdad fáctica respecto de las sí cubiertas.

236 Sentencia C-094 de 1993 (MP. José Gregorio Hernández Galindo).

237 Sentencia C-1064 de 2001, MM.PP. Manuel José Cepeda Espinosa y Jaime Córdoba Triviño (S.V., Magistrados Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil y Clara Inés Vargas Hernández).

238 Sentencia C-566 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

239 Ernst Wolfgang Böckenförde, Estudios sobre Estado de Derecho y democracia, Ed. Trotta, Madrid 2000, p. 37.

240 Sentencia SU-747 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

241 Sentencia C-080 de 1996 (M.P. Fabio Morón Díaz).

242 Sentencia T-426 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

243 Cfr. entre otras las siguientes sentencias: T-005 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-015 de 1995 (M.P. Hernando Herrera Vergara); T-144 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-198 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-500 de 1996 (M.P. Antonio Barrera Carbonell); T-284 de 1998 (M.P. Fabio Morón); SU-062 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

244 Cfr. Sentencia T-401 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

245 Cfr. Sentencia T-208 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

246 Cfr. Sentencia T-533 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

247 Cfr., entre otras, las siguientes sentencias: T-645 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez); T-283 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz); T-268 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz); y T-328 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz).

248 Cfr., entre otras, las siguientes sentencias: T-119 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-622 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-774 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-1033 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez).

249 Cfr. Sentencia T-015 de 1995 (M.P. Hernando Herrera Vergara).

250 Cfr., en materia de salarios: Sentencias T-146 de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz); T-527 de 1997 y T-529 de 1997 (M.P. Hernando Herrera Vergara); T-284 de 1998 y T-298 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz); T-434 de 1999 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-502 de 1999 y T-545 de 1999 (M.P. Antonio Barrera Carbonell); T-1031 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero). En materia de pensiones: SU-430 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa); T-495 de 1999 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

251 Cfr. Sentencia C-251 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero). En esta ocasión la Corte sostuvo: "El Estado tiene frente a los particulares no sólo deberes de abstención sino que debe igualmente realizar prestaciones positivas, sobre todo en materia social, a fin de asegurar las condiciones materiales mínimas, sin las cuales no es posible vivir una vida digna". Sobre la dimensión positiva de los derechos fundamentales consultar además la Sentencia T-595 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

252 Cfr. Sentencias T-680 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa); T-259 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería); T-850 de 2002 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

253 Sentencia SU-111 de 1997, (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

254 Al respecto, desde las primeras sentencias de los jueces constitucionales sobre el ejercicio de la potestad tributaria se ha advertido que el poder de imponer tributos es el poder de destruir ("the power to tax maybe exercised as to destroy"). Ver el célebre caso donde por primera vez en una decisión del Justicia Marshall, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos sostuvo que la potestad impositiva de los estados federados no era absoluta. *Mccullorh v. State of Maryland*. 17 U.S. 316 (1819).

255 Sentencias C-250 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

256 BVerfGE del 25.9.1992. En esta ocasión el Tribunal Constitucional Alemán absolvió una cuestión de constitucionalidad elevada por el Tribunal Superior de Finanzas en relación con la conformidad de un párrafo del Régimen Tributario Alemán con la Constitución que regulaba el impuesto de renta de las familias sin diferenciar la situación económica de los servidores públicos con diverso número de hijos. El Tribunal Constitucional concluyó que la aplicación del mencionado párrafo a un caso en el cual los padres sólo recibían un monto menor de auxilio a la niñez que el recibido por otros funcionarios con mayor número de hijos era contrario a la Ley Fundamental, en particular al principio de igualdad. EL Tribunal ordenó la inaplicación de la norma legal en el caso concreto y el reconocimiento del mínimo existencial al menor en una suma dineraria mayor que la reconocida por la ley al menor de edad.

257 Esta decisión fue adoptada por el Tribunal Constitucional Alemán en la sentencia constitucional por la cual resolvió varias cuestiones de inconstitucionalidad elevadas por el Juzgado Social de Trier, el Juzgado Social de Lüneburg y el Tribunal Social del Bund al Tribunal Constitucional para ser resueltas por éste en ejercicio de sus competencias.

258 § 10 Absatz 2 des Bundeskindergeldgesetzes (Párrafo 10 inciso 2 de la Ley de la Cuota Dineraria para Niños).

259 BVerfGE 82, 60 (111) – Steuerfreies Existenzminimum (Mínimo existencial libre de impuestos). Sentencia del 29.05.1990.

260 Tribunal Constitucional Alemán, Auto del 23 de agosto de 1999. En esta ocasión pese a no admitir la queja constitucional por falta de agotamiento previo de otras vías judiciales, el Tribunal se pronunció nuevamente sobre el mínimo existencial como límite al poder impositivo del Estado, esta vez refiriéndose a la carga tributaria derivada de impuestos indirectos. Se trataba de una queja constitucional de una pareja con seis hijos que acusaba por inconstitucional una norma legal que al elevar el impuesto al valor agregado del 15 al 16% del valor de los bienes específicos así gravados, les imponía una carga tributaria que a su juicio vulneraba el mínimo existencial exento de tributación.

261 Decisión del 16 de enero de 1986. Comentario en Thierry Lambert. L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, en idem. Égalité et Équité: antagonisme ou complémentarité? Economica, París, 1999, p. 117 y ss.

262 Podrían citarse otros ejemplos de países donde los jueces constitucionales han aplicado los límites constitucionales al poder impositivo estatal según lo dispuesto por la respectiva Constitución y lo valorado especialmente por ella. Así, para mencionar tan solo un caso, en los Estados Unidos, la Corte Suprema de Justicia, ha impedido que la prensa sea objeto de impuestos específicamente dirigidos a ella. La primera sentencia fue en el caso Grosjean v. American Press Co (297 US 233) decidido en 1936. La Corte declaró inconstitucional un impuesto estatal (adicional a otros tributos de aplicación general) sobre el 2% de los ingresos brutos provenientes de la publicidad en los periódicos cuya circulación fuera superior a 20.000 copias por semana. Para la Corte el propósito que se escondía detrás de este

impuesto era limitar la circulación de información al público dado que “la forma” del impuesto era “en sí misma sospechosa”. Esta doctrina protectora de la libertad de prensa ha sido no solo reiterada sino ampliada a otros tributos sin importar la finalidad implícita en el tributo. Por ejemplo, en 1983 en el caso *Minneapolis Star and Tribune Co v Minnesota Comm’r of Revenue* (460 US 575), la Corte Suprema de Justicia declaró inconstitucional el impuesto de uso -parte del régimen del impuesto a las ventas y usos- sobre el costo del papel y de la tinta consumidos en la producción de publicaciones periódicas después de que el consumo de estos bienes superará 100.000 dólares en un año calendario. El sólo hecho de que la prensa fuera objeto de un tratamiento diferencial, sin importar la finalidad o el impacto del mismo, condujo a la inconstitucionalidad del tributo. No obstante, cuando el tratamiento diferencial es claramente favorable a la circulación de los periódicos, la Corte Suprema ha admitido exenciones tributarias al impuesto a las ventas (*Village Publishing Corp. v. North Carolina Department of Revenue*, 105 S.Ct. 2963, proferida en 1985).

263 Ver: Sentencias C-335 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) y C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

264 Ver: Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

265 Ver: Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

266 Ver: Sentencias C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) y C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

267 Ver: Sentencia C-1383 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

268 Ver: Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía).

269 Ver: Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

270 Ver: Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), reiterada por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

271 Ver: Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

272 Ver: Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía).

273 Ver: Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz). En efecto, en dicha oportunidad la Corte señaló: “Además, por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del impuesto”.

274 Ver: Sentencias C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) y C-183 de 1998 (M.P. Eduardo

Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

275 Ver: Sentencias C-674 de 1999 (Ms.Ps. Alejandro Martínez Caballero y Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Eduardo Cifuentes Muñoz, Fabio Morón Díaz, Vladimiro Naranjo Mesa y Alvaro Tafur Galvis) y C-17117 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

276 Ver: Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

277 Ver: Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), reiterada por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

278 Ver: Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

279 Ver: Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

281 Ver: Sentencia C-674 de 1999 (Ms.Ps. Alejandro Martínez Caballero y Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Eduardo Cifuentes Muñoz, Fabio Morón Díaz, Vladimiro Naranjo Mesa y Alvaro Tafur Galvis).

282 Ver: Sentencia C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

283 Sentencia C-094 de 1993 (MP. José Gregorio Hernández Galindo).

284 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

285 Sentencia T-426 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

286 El artículo 116 de la Ley 788 de 2002 señala: “Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: || ‘Artículo 470. Bienes y servicios gravados a la tarifa del 2%. A partir del 1° de enero de 2005, los bienes y servicios de que tratan los artículos 424; 424-2; 424-5 numeral 4; 424-6; 425; 427; 428-1; 476; 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, quedarán gravados a la tarifa del dos por ciento (2%). || Parágrafo. A partir de la misma fecha, los responsables del impuesto sobre las ventas por los bienes y servicios a que se refieren los artículos 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, podrán tratar como descuento la totalidad del impuesto sobre las ventas que conste en las respectivas facturas o documento equivalente que constituya costo o gasto de los bienes gravados, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 617 y 771-2”. En el apartado 4.5.1 de esta sentencia se transcriben los artículos referidos.

287 Es del caso tener en cuenta que por medio de la Ley 818 del 8 de julio de 2003, el Congreso modificó de nuevo el artículo 424 del Estatuto Tributario con el fin de excluir (hasta el 1° de enero de 2005) la panela “obtenida de la extracción y evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros”.

288 Cfr. Gaceta 538 del viernes 22 de noviembre de 2002. Firmada por el Representante Rafael Amador. Y Gaceta 536 del viernes 22 de noviembre de 2002. Firmada por los senadores Camilo Sánchez Ortega, Jaime Dussán Calderón, Aurelio Iragorri Hormaza y Juan Carlos Restrepo.

289 Cfr. Gaceta 539 del viernes 22 de noviembre de 2002. Firmada por varios representantes y senadores de las comisiones terceras y cuartas de Cámara y Senado.

290 Cfr. Gaceta 366 del lunes 28 de julio de 2003, sobre el debate de la sesión conjunta de las comisiones terceras y cuartas de la Cámara y del Senado, llevada a cabo el 8 de octubre de 2002.

291 Obviamente estas categorías cumplen una finalidad organizativa de la información relevante. Podría haber otras que comprenderían otros bienes y servicios que están lejos de poder clasificarse como de primera necesidad, como las armas de guerra, algunos computadores, papel prensa.

292 En efecto, la Corte ha tomado en consideración el contexto socio-económico en tanto que elemento de análisis a considerar respecto de las condiciones de exequibilidad de una norma. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-1064 (Ms.Ps. Manuel José Cepeda Espinosa y Jaime Córdoba Triviño. S.V. Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil y Clara Inés Vargas Hernández). En esta sentencia, la Corte admitió limitar, para las personas de salarios altos y medios, su derecho a mantener anualmente el poder adquisitivo de los mismos siempre que necesidades fiscales imperiosas así lo exigieran y que el menor gasto en salarios públicos corresponda a un incremento en el gasto social, en beneficio de quienes están en una situación de penuria socioeconómica. Lo mismo ocurrió cuando la Corte admitió limitaciones a la autonomía de las entidades territoriales con incidencia clara en el gasto social en el corto plazo por razones imperiosas de orden macroeconómico relativas a la necesidad de un ajuste fiscal. Ver: Sentencias C-540 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño. S.V. Ms. Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil y Álvaro Tafur Galvis) y C-579 de 2001 (Eduardo Montealegre Lynett. S.V. Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil y Clara Inés Vargas Hernández. S.P.V. Marco Gerardo Monroy Cabra y Eduardo Montealegre Lynett. A.V. Manuel José Cepeda Espinosa y Eduardo Montealegre Lynett).

293 Sentencia C-1064 de 2001 (Ms.Ps. Manuel José Cepeda Espinosa y Jaime Córdoba Triviño. S.V. Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra, Rodrigo Escobar Gil y Clara Inés Vargas Hernández), Sentencia C-157 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa) y Sentencia T-299 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño).

294 Sobre este particular, pueden consultarse, entre muchas otras, las Sentencias C-237 de 1997 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), C-984 de 2002 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y C-150 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). Igualmente, pueden citarse los siguientes fallos de revisión de tutela: Sentencias T-489 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), T-936 de 1999 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), T-1176 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), y T-644 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño).

295 Por ejemplo, cuando la Corte ha decidido diferir los efectos de una sentencia de inexecutable, ha valorado la relación entre el contexto del fallo y los principios constitucionales a proteger. Ver, entre otras: Sentencia C-700 de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo. S.V. Eduardo Cifuentes Muñoz, Vladimiro Naranjo Mesa y Alvaro Tafur Galvis. A.V. Alfredo Beltrán Sierra y José Gregorio Hernández Galindo); Sentencia C-442 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. S.P.V. Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra,

Eduardo Montealegre Lynett y Alvaro Tafur Galvis) y Sentencia C-737 de 2001 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett. S.V. Marco Gerardo Monroy Cabra. S.P.V. Alfredo Beltrán Sierra, Alvaro Tafur Galvis y Clara Inés Vargas Hernández).

296 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

297 Cfr. Gaceta del Congreso N° 375 del miércoles 30 de julio de 2003. Cuadro 3.12, pág. 21.

298 Dato tomado: Informe del Consejo Directivo. Misión del Ingreso Público. Fedesarrollo 2003. Pág. 130.

299 No escapa a la Corte la existencia de debate en torno a si el IVA, y en general, los impuestos sobre las ventas, son progresivos, regresivos o neutros. No se trata de un debate meramente teórico. En una gran cantidad de países, el IVA ha adquirido un gran significado durante los últimos 20 años. En Estados Unidos no se ha adoptado aún el diseño tipo valor agregado sino que continúa vigente el diseño del impuesto sobre las ventas de bienes y servicios de consumo final (tipo excise tax o alcabala), aunque su aporte es relativamente reducido en comparación con el impuesto de renta. La adopción del IVA se fundamenta en consideración a las ventajas que ofrece respecto de su recaudo y control. En este escenario, el argumento de progresividad a favor de dicho gravamen es indirecto, es decir, se sostiene que el IVA, en tanto que gravamen fácil de recaudar, genera costos de transacción relativamente bajos para la administración y para el contribuyente, al tiempo que proporciona los recursos que requiere el Estado para la financiación de sus actividades, entre las que se encuentra el gasto social. El argumento según el cual el IVA es de carácter regresivo, gira en torno de la afectación que supone su cobro para los contribuyentes según sus diferentes niveles de ingreso. Es decir, se alega que se trata de un impuesto regresivo porque grava de igual manera a los que tienen mayores ingresos o riqueza que a los que tienen menores ingresos o riqueza. Hay una tercera posición según la cual los impuestos no son progresivos ni regresivos en sí mismos sino que adquieren alguna de esas características según el diseño que se les confiera. Se argumenta, por ejemplo, que la afectación de un impuesto sobre las ventas, aplicable a todos los bienes y servicios con una tarifa homogénea (v.gr. 10%) es igual al de un impuesto de renta, aplicable sobre todas las personas, con la misma tarifa (10%). En estas condiciones, cada uno de estos impuestos sería neutral respecto del otro.

300 Dato tomado de: Informe del Consejo Directivo. Misión del Ingreso Público. Fedesarrollo 2003. Pág. 13.

301 Dato tomado: Informe del Consejo Directivo. Misión del Ingreso Público. Fedesarrollo 2003. Pág. 15.

302 Gaceta del Congreso N° 398 del martes 24 de septiembre de 2002. Pág. 15.

303 Informe del Consejo Directivo. Misión del Ingreso Público. Fedesarrollo, 2003. Pág. 47.

304 Datos tomados de: Informe del Consejo Directivo. Misión del Ingreso Público. Fedesarrollo, 2003. Pág. 60. Dicho informe también refiere a estudios sobre “tratamientos

preferenciales” en IVA e indica cuáles ofrecen el mayor potencial de recaudo, p57.

305 Idem, p57. Estos oscilarían entre 3.5 billones y 7 billones.

306 Ver, entre otras, las Sentencias C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz) y C-1115 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

307 Datos tomados de: 10 años de desarrollo humano en Colombia. Publicado por el PNUD, DNP, ACCI y el PDH. Bogotá, 2003. Pág. 38.

308 “Esto supuso una disminución sistemática del gasto social por habitante de 438 a 332 dólares en el período, a pesar de que, tras la baja de -3,8% del PIB en 1999, éste registró tasas de crecimiento positivas los dos años siguientes (2,5% y 1,5% respectivamente).” (Informe preliminar “Panorama Social de América Latina 2002-2003”, precitado, p. 25). Una tendencia similar puede ser observada en el rubro de gastos de inversión. El Banco Mundial indica que la inflexibilidad de gastos tales como el servicio a la deuda, transferencias y salarios ha resultado en la disminución de los desembolsos de inversión, “los cuales, en efecto, han sido tratados como un residuo. El resultado ha sido una disminución en la inversión del gobierno central, la cual, para finales de los años noventa, había caído a menos de la mitad de los niveles observados entre 1990 y 1997.” (Zeinab Partow, Macroeconomic and Fiscal Frameworks, en Giugale, Lafourcade y Luff editores, Colombia The Economic Foundation of Peace, Banco Mundial, precitado, p. 165).

309 Para entonces, el Dr. Roberto Junguito Bonnet.

310 Gaceta del Congreso N° 83 del jueves 6 marzo de 2003. Pág. 92. Hay otras razones técnicas asociadas a la expansión de la base del IVA a todos los bienes y servicios consistente en recoger información significativa para reducir la evasión no solo en este tributo sino en otros, como renta. Estas razones no fueron invocadas en la exposición de motivos, ya que la expansión de la base se introdujo después, ni cuando se propuso un día antes de concluir el trámite.

311 Periódico El Tiempo. Edición del lunes 30 de junio de 2003. Sección Nación. En dicha entrevista, la Ministra de Defensa sostuvo: “El aumento del impuesto a las ventas, que empieza a ser efectivo a partir del 2004, debe ir prioritariamente a seguridad”. Más adelante, complementó: “Nosotros desde el principio dimos unas cuentas muy claras de lo que necesitamos para que el aumento de 55 mil soldados y policías sea sostenible y en teoría esas cuentas coinciden con lo que es el aumento del IVA. Si el día de mañana el Ministerio de Hacienda decide destinar esa plata para otra cosa, esa es la decisión del país”.

312 Cifras tomadas de: Sistema de Indicadores Sociodemográficos para Colombia (SISD). Cuaderno N° 31. Departamento Nacional de Planeación; 2001. Pág. 17. Según el Departamento Nacional de Planeación, los índices utilizados miden el “porcentaje de la población [que] no cuenta con los ingresos necesarios con respecto a un valor dado”, el cual corresponde a las líneas de indigencia (o pobreza extrema) y de pobreza. Así mismo, la Línea de Indigencia representa los hogares cuyos “ingresos no son suficientes para satisfacer los requerimientos nutricionales básicos”, mientras que la Línea de Pobreza, “toma en consideración la carencia de otros bienes y servicios básicos [adicionales]” (SISD. Cuaderno

N° 31 citado. Pág. 16.)

313 Dicho índice mide “la distancia entre el ingreso efectivo o promedio de los pobres y la Línea de Pobreza; responde a la pregunta cuán pobres son los pobres. Indica que cuanto mayor sea el índice mayor será el dinero requerido que debe transferirse a esa población para que alcancen el umbral de la pobreza definido por la Línea de Pobreza.” (SISD. Cuaderno N° 31 citado. Pág. 18.)

314 El DNP explica estos resultados de la siguiente manera: “(...) mientras que en 1997 [para cerrar la brecha de pobreza] era imprescindible incrementar el ingreso promedio de este grupo poblacional [la población pobre del país] en 44%, en 2000 se requiere elevarlo en 50%.” (SISD. Cuaderno N° 31 citado. Pág. 18.)

315 Carlos Eduardo Vélez, Laura Rawlings, Vic Paqueo y Juanita Riaño, Shared Growth, Poverty and Inequality, en Marcelo M. Giugale, Olivier Lafourcade y Connie Luff editores, Colombia The Economic Foundation of Peace, Banco Mundial, 2003, p. 89.

316 La cual mide el porcentaje de la población por debajo de la línea de pobreza.

317 Vélez, Rawlings, Paqueo y Riaño, op. cit, p. 91, 94 y 95. Los autores se basan en los datos de Carlos Eduardo Vélez, Vivian Foster, Mauricio Santamaría y Natalia Millán, Colombian Poverty Report, Volumen I, Banco Mundial, 2002. Dicho estudio también concluye que la tasa de pobreza en el sector urbano aumentó de 48% en 1995 a 55% en 1999, y que la tasa de extrema pobreza subió del 10% al 14% en los mismos años.

318 El estudio indica que la tasa de pobreza para el año de 1988 fue de 65%. Vélez, Rawlings, Paqueo y Riaño, op. cit, p. 91.

319 La cual calcula el porcentaje de la población por debajo de la línea de extrema pobreza (o indigencia).

320 Vélez, Rawlings, Paqueo y Riaño, op. cit, p. 91, 94 y 95.

321 “Poverty Gap”, la cual, como se observó anteriormente, describe la distancia promedio entre las condiciones económicas de la población y la línea de pobreza.

322 Vélez, Rawlings, Paqueo y Riaño, op. cit, p. 91, 94 y 95.

324 A su vez, según los informes de “Panorama Social de América Latina” realizados para años anteriores, la tasa de personas por debajo de la línea de pobreza en Colombia se elevó de 50.9% en el año 1997 a 54.9% en 1999. Igualmente, la tasa de indigencia pasó de 23.5% en 1997, a 26.8% en el año 1999. Los indicadores que miden el porcentaje de hogares por debajo de las líneas de pobreza e indigencia presentan una tendencia similar. Así, la tasa de pobreza para hogares pasó de 44.9% en 1997 a 48.7 % en 1999, y la tasa de indigencia se elevó de 20.1% en 1997 a 23.2% en 1999. Otros indicadores no muestran un deterioro tan significativo de las condiciones de pobreza. Así, para mediciones de las Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI), el Índice de Condiciones de Vida (ICV) y el Índice de Pobreza Humana (IPH) ver el Sistema de Indicadores Sociodemográficos para Colombia manejado por el Departamento Nacional de Planeación. En estos se aprecia algún mejoramiento. Para el

Índice de Desarrollo Humano (IDH), ver entre otras, la publicación del Programa Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), el Departamento Nacional de Planeación (DNP), la Agencia Colombiana de Cooperación Internacional y el Programa Nacional de Desarrollo Humano, 10 años de Desarrollo Humano en Colombia, 2003

325 De acuerdo con el DANE, pertenecen al nivel bajo de ingresos las personas que hacen parte de hogares cuyos ingresos son inferiores a 3 salarios mínimos. Pertenecen al nivel medio, las personas cuyos hogares tienen ingresos de entre 3 y 9 salarios mínimos. Pertenecen al nivel alto, las personas cuyos hogares tienen ingresos de más de 9 salarios mínimos. De acuerdo con esta clasificación, el 50% de los hogares colombianos pertenece al nivel bajo de ingresos, el 45% al nivel medio y el 5% al nivel alto.

326 Datos tomados de la estructura del IPC por niveles de ingreso del DANE.

327 Ya la Corte ha puesto de presente que el transporte es un medio necesario en las grandes urbes para garantizar la efectividad de derechos tales como el trabajo (art. 25 de la C.P.), la enseñanza (art. 27 de la C.P.), la libre circulación (art. 24 de la C.P.) y el libre desarrollo de la personalidad (art. 16 de la C.P.). Cfr. Sentencia T-604 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

328 No entra la Corte a considerar si los pobres y los indigentes compran bienes en expendios o lugares donde no se exige el pago del IVA, sea porque están por debajo del umbral legalmente establecido o porque pertenecen a la economía informal. Nadie en el presente proceso sostuvo que la incidencia del IVA del 2% en el conjunto de la reforma tributaria de 2002 sobre tales grupos de la población eran inexistentes o irrelevantes. Por el contrario, en la exposición de motivos del proyecto de ley correspondiente se sugiere lo contrario.

329 Esta Corporación se ha pronunciado en los términos que se citan a continuación sobre el alcance de la obligación prevista en el artículo 95-9 Superior de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado: “Para la Corte es evidente que en materia tributaria, existiendo por regla general, a cargo de todas las personas, un deber de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones indispensables para el logro de los objetivos estatales (art. 95 C.P.), y hallándose en cabeza del legislador la competencia para formular las reglas en cuya virtud ese deber se realice y tenga efectividad, no todos los asociados pueden ni deben tributar exactamente igual, sino que a la ley corresponde medir y distribuir las cargas” (Sentencia C-925 de 2000; M.P. Alvaro Tafur Galvis).

330 Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

331 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

332 Así lo resalta el estudio comparado efectuado en Estados Unidos donde no existe a nivel federal un impuesto al valor agregado. A Schenck. Value Added Tax - A Model Statute and Commentary: A Report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxation (1989) p. 59-60.

333 En Europa, la Sexta Directiva de la Unión Europea en su artículo 13 sugiere la exclusión

("shall exempt") de varios tipos de bienes y servicios. La sección A permite la exclusión de lo que denomina "actividades en interés público" como, por ejemplo, varias en el ámbito de la salud y la educación, el suministro de bienes y servicios para personas de la tercera edad y niños, ciertas actividades estrechamente vinculadas a organizaciones sin ánimo de lucro. Estas excepciones han sido interpretadas con enfoques distintos por las Cortes competentes. Así, la Corte Europea de Justicia con sede en Luxemburgo las ha interpretado en sentido restrictivo (Gran Bretaña violó la Sexta Directiva al extender la exclusión del cuidado médico para cobijar gafas de corrección, ver el caso *Commission of the European Communities v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, Case 353/85, 1988 STC 257 (ECJ 1988). En cambio, los jueces nacionales, en este ejemplo los británicos, las han interpretado en sentido amplio (la Sexta Directiva permite que los pagos por el alojamiento usado para estudiar y practicar yoga sean excluidos del IVA (*Yoga For Health Foundation v. Customs and Excise Commissioners*, decidido por the Queen's Bench del Reino Unido, STC 630 (1985) 1 CMLR 340 (Q.B.Div). Igualmente, para una compilación de la jurisprudencia sobre el IVA en España, en especial sobre la no sujeción al impuesto y las exenciones, ver Julio Banacloche. *La Actualidad Tributaria de 2000. La Ley*. Madrid, 2001, pp 170 y ss. y pp 667 y ss.

334 Sobre este particular, es interesante mencionar un estudio reciente del Fondo Monetario Internacional, en el cual se señaló que en casi todos los países en los cuales se había adoptado el IVA, la salud y la educación se encontraban exentos (Ver: "The Modern VAT". Ebrill, L. et al. IMF, Washington, 2001. El Capítulo 8 de este texto versa sobre las excepciones). De igual manera, un texto oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre el rumbo de los impuestos al consumo en los países que componen dicha organización, señala que todos esos países aplican excepciones al IVA sobre ciertos servicios como cuidado médico y hospitalario, cuidado dental, sangre y órganos humanos, educación, arrendamiento de inmuebles, entre otros. Esas excepciones son conocidas como "excepciones estándar" (Ver: "Consumption Tax Trends". OCED, 2001. Pág. 13). Por su parte, la Misión del Ingreso Público indica que la Sexta Directiva de la Unión Europea autoriza excepciones a servicios similares a los ya señalados y a ciertos alimentos como la leche. Agrega que "[e]n la discusión sobre la creación de un impuesto al valor agregado en los Estados Unidos se ha propuesto exceptuar la vivienda y los alquileres, la comida, los servicios médicos, la enseñanza escolar y el cuidado de los niños" (Informe del Consejo Directivo. Misión del Ingreso Público. Fedesarrollo, 2003. Pág. 62).

335 Cfr. Gaceta del Congreso N° 398 del martes 24 de Septiembre de 2002, p. 17

336 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

337 La Corte reconoce que la imposición de IVA del 2% sobre un bien o servicio no implica, per se, que su precio se verá incrementado en igual porcentaje, o por un periodo de tiempo determinado. Es claro que hay otros factores que influyen en la relación entre el gravamen y el precio del bien o servicio gravado, v.gr., la incidencia del gravamen sobre el proceso de producción y de venta del bien o servicio gravado, la elasticidad de la oferta y la demanda o la decisión del productor de aumentar los precios para incrementar su utilidad, entre otros. Aunque no son claros el nivel del aumento de los precios, ni la duración temporal de los choques provocados por el gravamen, en principio se prevé la tendencia alcista que genera este impuesto, máxime dentro de un marco en el cual la mayoría de las tarifas de estos

tributos indirectos aumenta. En este sentido, el Banco de la República, considera que en la coyuntura actual el impuesto del IVA es una de las variables relacionadas con el aumento de los precios. Al respecto, el resumen del “Informe de Inflación” de Marzo de 2003 indica que “(e)l incremento de los precios ha seguido obedeciendo, en parte, a la presencia de choques negativos en la oferta y en los precios internacionales de los alimentos, a los cuales se sumaron los del incremento del IVA y de las tarifas de servicios públicos y combustibles.” (Banco de la República, Informes sobre Inflación, Marzo de 2003, p. 3, subraya fuera de texto). Estos informes son un análisis detallado y periódico realizado por la Junta Directiva del Banco de la República acerca “de los resultados de la inflación, de los agregados monetarios y de otras variables de la economía.” Al respecto, ver la página de internet del Banco de la República, www.banrep.gov.co)

338 Para entonces el Dr. Roberto Junguito Bonnet.

339 Cfr. Gaceta del Congreso N° 46. Jueves 6 de febrero de 2003. Pág. 67. En dicha gaceta consta que el Senador Víctor Renán Barco se refirió a un IVA ‘across the board’, pero con devoluciones para estratos 1, 2 y 3, aclarando que “esa propuesta no encontró eco en el actual Gobierno”.

340 En efecto, el artículo 116 de la Ley 788 de 2002 fue objeto de la Comisión de Conciliación y aprobado el 20 de diciembre de 2002 (Cfr. Gaceta del Congreso N° 43, del miércoles 5 de febrero de 2003. Pág. 50).

341 Gaceta del Congreso N° 398 del martes 24 de septiembre de 2002. Pág. 17.

342 La Corte observa que el texto definitivo del Proyecto de Ley N° 80 de 2002 Cámara, 93 de 2002 Senado, aprobado por el Senado de la República el 19 de diciembre de 2002, no contenía la disposición acusada. Contenía un artículo nuevo que gravaba con el 2% a partir del 1° de enero de 2003 la venta de algunos animales vivos (caballos, asnos y mulos; animales vivos de las especies bovina, porcina, caprina y ovina, etc.). La venta de estos animales quedó finalmente incluida en el artículo 34 de la Ley 788 de 2002 con una tarifa del 7% y del 10% a partir del 1° de enero de 2005. Cfr. Gaceta del Congreso N° 161 del 14 de abril de 2003. Pág. 37.

343 Para entonces el Dr. Roberto Junguito Bonnet.

344 Gaceta del Congreso N° 83 del jueves 6 marzo de 2003. Pág. 92.

345 Esta decisión es radicalmente distinta a la de incluir de manera selectiva algunos de los bienes antes excluidos, que fue lo que ocurrió a lo largo del debate. Ello se debió, en parte, a que el proyecto de ley proponía gravar únicamente 35 rubros de la canasta familiar entre los 70 excluidos.

346 Miranda Perez Armando, El principio constitucional de igualdad en materia fiscal