

Sentencia C-943/03

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Configuración

Referencia: expediente D-4549

Normas Acusadas: Artículo 116 (parcial) de la Ley 788 de 2002 y artículos 427 (parcial) y 476 numerales 1°, 3° (parcial), 8° (parcial) y 16 del Estatuto Tributario

Demandante: Helena Duarte

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D. C., quince (15) de octubre 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, la ciudadana Helena Duarte presentó acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 116 (parcial) de la Ley 788 de 2002. La demanda fue inadmitida por el magistrado sustanciador por medio de auto del cuatro (04) de abril de 2003. La demandante corrigió la demanda dentro del término concedido y precisó que la misma se dirigía contra el artículo 116 (parcial) de la Ley 788 de 2002 y contra los artículos 427 (parcial) y 476 numerales 1°, 3° (parcial), 8° (parcial) y 16 del Estatuto Tributario. La demanda fue admitida por medio de auto del veintiocho (28) de abril de 2003.

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. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas demandadas, 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 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.”

Decreto 624 de 1989

(Marzo 30)

por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección general de impuesto nacionales.

Artículo 427 (modificado por el artículo 32 de la Ley 788 de 2002). 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.

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.

[...]

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

[...]

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

III. LA DEMANDA

La actora sostiene que las expresiones “427” y “476” del artículo 116 de la Ley 788 de 2002 vulneran los artículos 13, 48 y 363 de la Constitución.

Sostiene que las expresiones acusadas vulneran el principio de equidad del sistema tributario consagrado en el artículo 363 Superior. En efecto, dichas expresiones (“427” y “476”) conllevan a que se incluya dentro de la base del IVA la prestación del servicio público esencial de la salud. En este orden de ideas, se gravan los recursos del régimen obligatorio de salud así como los recursos con los que cuentan los municipios para financiar el régimen subsidiado. Ello dificulta el acceso de todos (y particularmente de la población de menores recursos) al servicio público referido.

Afirma que las expresiones acusadas son contrarias al artículo 48 de la Carta por las razones que se resumen a continuación: (i) se “afectan las posibilidades reales de expansión de cobertura al no garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social en salud conforme con los diferentes planes previstos, creando una barrera irracional desde el punto de vista financiero”¹; (ii) aumenta el costo de la Unidad de Pago por Capitación, lo cual no se encuentra previsto en los cálculos financieros del sistema; (iii) las expresiones acusadas generan costos de transacción que afectan el principio de eficiencia del sistema; y (iv) las entidades promotoras de salud tenderán a la integración vertical para evitar el pago del IVA, lo cual “pondrá en desventaja a aquellos prestadores no integrados en las redes propias de las EPS, lesionándose en forma grave la adecuada y leal competencia”².

Por último, sostiene que también violan el artículo 13 Superior “en la medida en que la entidad promotora de salud puede prestar los servicios de salud en forma directa, caso en el cual el manejo que hace interno, le permite a la luz de la norma que sólo el porcentaje de

gasto administrativo esté gravado, en tanto que cuando ese mismo servicio es prestado por una institución prestadora del servicio de salud en forma independiente debe cancelar un gravamen del dos por ciento”³.

IV. INTERVENCIONES DE AUTORIDADES PÚBLICAS

Este ministerio intervino por medio de apoderada para solicitar a la Corte que se inhiba de conocer de fondo de la demanda presentada. Sustenta su petición con base en el argumento según el cual “[l]a disposición impugnada, que hace parte de la nueva reforma tributaria, establece dentro de los bienes y servicios gravados por el IVA a la tarifa del 2%, entre otros, los servicios vinculados con la seguridad social, señalados en los artículos 427 y 476 del Estatuto Tributario, normas que excluyen de la aplicación de dicho gravamen a esos mismos bienes y servicios y que también son acusadas de inconstitucionalidad en la demanda. || En ese sentido, se advierte que son demandadas al mismo tiempo disposiciones contradictorias, en la medida en que una de ellas impone un gravamen a determinados bienes y servicios y, las otras dos, excluyen de la aplicación del mismo gravamen a dichos bienes, lo cual podría constituir ineptitud sustantiva de la demanda y dar lugar a un fallo inhibitorio”⁴.

2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Este ministerio intervino por medio de apoderada quien sostiene que la demanda es inepta y que, en todo caso, el artículo parcialmente acusado es exequible.

Antes de dar inicio al análisis de los cargos presentados en por la demandante, la interviniente señala que “el Congreso de la República, de conformidad con el artículo 154 de la Carta, goza de la potestad para consagrar exenciones, ya sea por razones de política económica o para la realización de la igualdad real y efectiva, ajustándolas, modificándolas o suprimiéndolas”⁵. La Corte Constitucional así lo ha señalado en varios de sus sentencias, tales como la C-228 de 1995 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), la C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) y la C-709 de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). La interviniente también hace referencia a la institución de la parafiscalidad y presenta un estudio detallado de los mecanismo y de las instituciones que conforman el sistema de seguridad social en salud.

Luego procede al estudio de los cargos específicos presentados por la demandante en los

siguientes términos: 1) La demanda no señala con claridad las razones por las cuales se considera que hay una vulneración de los artículos 1, 2 y 13 de la Carta; 2) No se viola el artículo 48 Superior porque el Estado cumple adecuadamente con su función constitucional de garantizar la prestación del servicio de salud. Adicionalmente, “es necesario señalar que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud [además de administrar recursos parafiscales] también se dedican a la prestación de servicios de salud que están por fuera del ámbito de la seguridad social”. Ahora bien, “es imposible identificar y separar con exactitud los recursos que provienen de la Seguridad Social y fueron destinados a la prestación del servicio público obligatorio, que gozarían de la exención. En este orden de ideas, es procedente la aplicación del 2% de impuesto a las ventas pues sin discriminación exacta de la naturaleza de los servicios ofrecidos y su forma de financiación, su exención sería procedente porque estaría cobijando servicios no vinculados a la seguridad social”⁶; y 3) No se vulnera el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Carta porque quien asume el pago del IVA del 2% es el usuario del sistema.

Con base en estos argumentos, la interviniente pide que se declare la exequibilidad de la expresión normativa acusada “o subsidiariamente la exequibilidad condicionada según lo solicitado, esto es, que no deben estar gravados con el IVA los servicios vinculados con la Seguridad Social de acuerdo con lo previsto por la Ley 100 de 1993, relacionados con el Sistema de Salud”⁷.

3. Intervención del Ministerio de la Protección Social

El titular de la cartera ministerial referida intervino en este proceso para solicitar que no se graven con el IVA algunas de las actividades del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Posteriormente, el ministerio referido allegó a esta Corporación una intervención adicional suscrita por una apoderada.

3.1. Intervención del Ministro de la Protección Social

El Ministro de la Protección Social señala 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 o personas habilitadas para prestar el servicio de salud y las operaciones que deban 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. Es decir, debe quedar exenta toda la cadena. En forma adicional, no deben estar gravadas las operaciones vinculadas a la seguridad social como servicio público esencial, incluyendo en éste concepto las comisiones por la colocación de dichos planes. Finalmente no deben estar gravados con IVA los planes del sistema de seguridad social en salud como servicio público esencial, así como todos los contratos de prestación de servicios de salud que realicen las diferentes personas que intervengan para garantizar su ejecución”8.

3.2. Intervención de la apoderada del Ministerio de la Protección Social

La apoderada del mismo ministerio, por su parte, advierte que las normas acusadas se ajustan al texto de la Constitución.

Sostiene que el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, parcialmente acusado, fue expedido por el Congreso de la República en desarrollo de la facultad impositiva de la que dispone, conforme lo estipulan los artículos 150-12, 154 y 338 de la Constitución. Así pues, las expresiones acusadas establecen “un gravamen a la prestación de los servicios como tales y no a los recursos de la seguridad social que son los que por mandato constitucional no pueden gravarse, utilizarse o destinarse a fines diferentes a la seguridad social [pues] así lo establece el artículo 48 Superior”9.

En del caso, además, señalar que el artículo 48 de la Constitución prohíbe la desviación de recursos y no la imposición de cargas tributarias sobre ciertas actividades que, incluso, pueden generar recursos para la ampliación del sistema de seguridad social en salud.

En cuanto a la presunta vulneración del artículo 13 Superior, la interviniente afirma que la actora se funda sobre meros razonamientos hipotéticos, que desconocen la amplitud de motivos que pueden llevar a que se desarrolle una integración vertical respecto de la prestación del servicio de salud. La norma acusada tampoco conlleva a la imposición de una carga injusta o desproporcionada, de manera que no resulta contraria al principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Constitución.

4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Esta dirección intervino por medio de apoderada para solicitar que se declare la exequibilidad de las normas acusadas. La intervención de la DIAN resume la del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera que los argumentos que se presentan no serán expuestos de nuevo.

V. INTERVENCIÓN CIUDADANA

1. Intervención de la Asociación Colombiana de Empresas de Medicina Integral (ACEMI)

Esta asociación intervino por medio de su Directora Jurídica con el ánimo de coadyuvar los argumentos expuestos por la demandante. Afirma que es inadmisibile que “los recursos de las IPS sean afectados por tributos de orden local ni nacional de índole alguna en lo que corresponde a la parte destinada a la prestación del servicio, pues al quedar los mismos gravados por impuestos como el IVA, se desconoce su carácter de recursos con destinación específica y terminan destinados a otra actividad distinta a la de la seguridad social, para lo cual tienen, por disposición Constitucional e interpretación de la Corte Constitucional, destinación específica”¹⁰. Agrega que “las normas acusadas son parcialmente inconstitucionales en cuanto gravan las operaciones de la esencia del sistema de seguridad social en lo que se relaciona con la aplicación específica de los recursos”¹¹.

Esta entidad intervino por medio de su Secretaria General. La interviniente considera que los cargos presentados por la actora pueden dividirse en tres grupos, a saber (i) “los que reprochan que la norma vulnera la Constitución porque asigna una destinación distinta a los recursos de la seguridad social”; (ii) “los que sostienen que con la disposición acusada es vulnerado el principio de equidad tributaria; y (iii) los que se fundan en la afectación de “la dinámica, cobertura, progresividad y universalidad del derecho a la seguridad social”¹².

Una vez analizada la estructura del sistema de seguridad social en salud conforme con la Ley 100 de 1993, la interviniente señala que en la Sentencia C-828 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), la Corte concluyó que “todas aquellas rentas que tuvieran como base el POS, debido a que no entran a ser parte del patrimonio de las EPS sino del sistema de Seguridad Social, y dado que son renta de carácter parafiscal, no pueden ser afectadas con ningún tipo de impuesto, pues lo anterior sería destinar los recursos del sistema de Seguridad Social a un fin diferente al previsto en la Ley con lo cual estaría vulnerándose el artículo 48 de la Constitución”¹³.

En este orden de ideas, se observa que la eliminación de las exenciones previstas en los numerales 8 y 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario, vulnera el artículo 48 de la Constitución por tratarse de recursos del sistema. No así con los planes complementarios, pues en este caso se trata de recursos de propiedad de las empresas. El análisis del numeral 3° de dicho artículo del Estatuto Tributario reviste de cierta dificultad “pues de acuerdo a lo reglamentado en el Decreto 841 de 1998, allí confluyen prestaciones por servicios en los cuales son utilizados los recursos parafiscales del Sistema de Seguridad Social y montos que aún no hacen parte de éste”¹⁴.

Respecto de la vulneración de la equidad tributaria, la interviniente considera que el problema expuesto por la demandante puede ser planteado en los siguientes términos: “¿Vulnera el principio de equidad tributaria el gravamen del IVA del 2% al establecer un tributo que no pondera la distribución de cargas y beneficios o que no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos?”¹⁵. Ahora bien, “no parece inequitativa la tarifa del 2% prevista para aquellos servicios que no involucran disposiciones de recursos parafiscales del Sistema de Seguridad Social”¹⁶. Por el contrario, esta disposición desarrolla el artículo 95-9 de la Carta, según el cual es un deber de todos contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

Con base en este razonamiento, solicita que se declare la constitucionalidad condicionada del artículo acusado.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El ciudadano Juan de Dios Bravo González en representación del ICDT, presentó la intervención elaborada por los miembros del Consejo Directivo de dicho instituto, así como una aclaración de voto a la posición mayoritaria.

Este Instituto señala que si bien la demandante presenta varios argumentos, todos ellos coinciden en un solo reproche constitucional, a saber, si pueden ser gravados los recursos de la seguridad social en salud o si ello vulnera su naturaleza de recursos de destinación específica.

Hecha la anterior aclaración, se afirma que la Corte Constitucional se ha pronunciado ya sobre el asunto en cuestión en sentencias tales como la C-363 de 2001 (M.P. Jaime Araujo

Rentería) y la C-1297 de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández), “en las cuales el Tribunal Constitucional sostuvo que dichos recursos no pueden ser objeto de gravámenes, pues tal circunstancia implicaría, per se, una destinación de los mismos a fines distintos de la atención del servicio público de seguridad social”¹⁷.

Ahora bien, en esta oportunidad el impuesto en cuestión es el del IVA, lo cual reviste de importancia en atención a que este impuesto no siempre puede ser trasladado al consumidor final.

Por ello, el interviniente estima necesario “tener en cuenta que los ingresos de las EPS provienen, principalmente, de las unidades de pago por capitación que transfiere o asigna a tales EPS el Fondo de Solidaridad y Garantía, según el número de personas afiliadas a la respectiva EPS. Este ingreso, precisamente por tratarse de una contribución de carácter parafiscal, no estará sometida o sujeta al IVA. Adicionalmente, las EPS obtienen otros ingresos por conceptos que sí estarían sometidos al IVA, como los ingresos provenientes de las denominadas cuotas moderadoras, constituyendo este IVA el impuesto generado por las EPS en la realización de sus actividades gravadas. Con los recursos así obtenidos por las EPS, éstas pagarían a las IPS los servicios de salud prestados a los afiliados al sistema o, en términos generales, las EPS destinarían dichos recursos a la prestación de servicios de salud, los cuales estarán gravados con el IVA de acuerdo con la norma acusada, constituyendo este IVA el impuesto repercutido a las EPS por los prestadores de los servicios de salud. En tales condiciones, las EPS, como responsables del IVA, deberán pagar al Estado el IVA que resulte a su cargo, el cual, en términos simples y generales, se determinará restando del IVA generado en las operaciones gravadas de las EPS, el IVA repercutido en las mismas EPS. Así las cosas, como el IVA generado por las EPS en la realización de sus operaciones gravadas (por ejemplo en las denominadas cuotas moderadoras) será inferior al IVA repercutido a esas mismas en el pago de los servicios de salud, resultaría siempre un saldo de IVA a favor de las EPS, respecto del cual no existirá posibilidad alguna de recuperación. Este saldo representará el monto de los recursos que, no obstante estar destinados de manera directa e inmediata a los fines de la seguridad social en salud, será finalmente destinado por la EPS al pago del impuesto”¹⁸.

En este orden de ideas, el ICDT concluye que la ampliación de la base del IVA a los servicios financiados con los recursos parafiscales del sistema de seguridad social en salud sí conlleva

a una desviación de tales recursos para efectos diferentes a los previstos en la Constitución.

Los ciudadanos Juan Pablo Godoy Fajardo, Catalina Hoyos Jiménez, Alvaro Leyva Zambrano y Orlando Corredor Alejo presentaron aclaración de voto a las consideraciones realizadas por la mayoría de los miembros del Consejo Directivo del ICDT. Estiman que la posición mayoritaria, según la cual la Constitución prohíbe que se impongan gravámenes de cualquier tipo sobre los recursos parafiscales del sistema de seguridad social salud, es extrema y conlleva a que ni siquiera se puedan gravar, directa o indirectamente, las actuaciones y hechos necesarios para la realización de las actividades propias de dicho sistema (v.gr. arrendamiento de inmuebles).

Sostienen que la inconstitucionalidad del artículo 116 de la Ley 788 de 2002 en relación con el sistema de seguridad social en salud obedece a la “omisión de la normativa que regula la devolución del IVA así como las exoneraciones personales de tal gravamen, en la medida en que el legislador no ha previsto mecanismos de exoneración o devolución de impuestos que permitan a las entidades que administran los recursos, recuperar la porción de los mismos que han sido destinados al pago del IVA”¹⁹.

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador advierte, como aclaración previa, que “[e]n concepto número 3201, rendido dentro del proceso D-4429, el Procurador General de la Nación, solicitó a esa Corporación declarar la inexecutable parcial del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, por considerarlo abiertamente contrario a la Carta Política. En ese orden, en relación con los cargos planteados por la ciudadana Helena Duarte, el Jefe del Ministerio Público reitera el concepto antedicho, además de realizar algunos planteamientos específicamente sobre el sistema de seguridad social en salud y el impuesto sobre el valor agregado que gravará dicho servicio”²⁰.

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'.”.

Este razonamiento cobra especial importancia en el caso de los impuestos indirectos, como el IVA. En efecto, dado que el IVA es un impuesto indirecto, gravan el hecho económico y no la capacidad contributiva de quien lo realiza. En principio, ello carece de importancia, primero, porque se presupone la capacidad contributiva de quien adquiere bienes o servicios gravados; segundo, porque si bien los impuestos indirectos pueden ser regresivos, la progresividad se predica del sistema tributario y no de cada tributo individualmente concebido; y tercero, porque los bienes y servicios de primera necesidad gravados con la reforma tributaria adelantada por medio de la Ley 788 de 2002, tienen la tarifa más baja. “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)”²¹.

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”²².

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”²³. En efecto, el IVA del 2% sobre los bienes y servicios básicos conlleva a que las personas de menores ingresos 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”²⁴. 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 Santos²⁵, Amartya K. Sen²⁶ y Douglas North²⁷– 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 mercado²⁸, en donde el 19% de la población económicamente activa está desempleada y el 24% subempleada²⁹ (las cifras indican que en Colombia el 43% de la población económicamente activa afronta problemas de empleo)”³⁰.

es fácil corroborar que ni en el Gobierno ni en el legislador había un propósito claro respecto de la generalización del IVA y que por el contrario, el desafortunado gravamen a los productos y servicios básicos fue producto de la improvisación. Veamos:

* La iniciativa gubernamental presentada al Congreso a través del Ministro de Hacienda y Crédito Público, el 19 de Septiembre de 2002, señaló que:

“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)”. (Gaceta del Congreso 398 del 24 de septiembre). (Resaltado fuera del texto).

* El 30 de octubre de 2002, el Gobierno presentó un pliego de modificaciones en la que se propusieron cambios importantes en lo relativo a las bases gravables y a las tarifas del IVA. Sin embargo, dichas modificaciones no incluyeron el gravamen a los consumos necesarios. (Gaceta del Congreso 467 del 1 de noviembre de 2002).

* El texto aprobado en primer debate en sesiones conjuntas de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanentes de la Cámara de Representantes y Senado de la República en sesiones correspondientes a los días 8 de octubre, 26, 27, 28 de noviembre y 3, 4, 5 y 10 de diciembre de 2002, no incluye la disposición en tela de juicio. (Gaceta del Congreso 614 del 18 de diciembre de 2002).

* En el texto definitivo aprobado en segundo debate en sesión extraordinaria de la plenaria de la Cámara de Representantes, el día 19 de diciembre de 2002, aparece el impuesto que desde el 2005 va a gravar los consumos necesarios (Gaceta del Congreso 19 del 27 de Enero de 2003), así:

“Artículo 113. 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 sesión extraordinaria de Plenaria del Senado de la República el 19 de diciembre de 2002, fue considerada y aprobada la ponencia para segundo debate del Proyecto de Ley No. 93 de 2002 Senado y 80 de 2002 Cámara, sin embargo en el texto definitivo, esa Corporación no incluyó el artículo que consagra que a partir del año 2005 quedarán gravados los bienes y servicios exentos y excluidos actualmente (Gaceta del Congreso 19 del 27 de Enero de 2003).

* En 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.

Así, se demuestra que con relación al impuesto sobre los consumos esenciales, el ánimo y real propósito del legislador fue el recaudo a manos llenas sin considerar en forma juiciosa y precavida los efectos negativos que dicha medida puede ocasionar en la población de más escasos recursos. Ello no responde a un interés social y colectivo”³¹.

En cuanto a la ampliación de la base del IVA a los servicios del sistema de seguridad social en salud, el Procurador señala que “[e]n relación con el usuario, se presentan dos partes que deben diferenciarse: la contribución parafiscal como tal y el pago de la cuota moderadora, cuando usa el servicio. En el primer evento, es claro que la contribución al sistema que realiza el cotizante no constituye un precio, pues de ser así, recibiría una contraprestación equivalente a su pago, lo que evidentemente no sucede, pues una de las características de la contribución es que no genera una contrapartida directa a cargo del Estado, y por lo tanto, no se configura una relación conmutativa entre lo que se paga y lo que se recibe. En el segundo evento, esto es, cuando el usuario efectivamente accede a la prestación del servicio, tampoco está pagando un precio equivalente al servicio prestado sino cumpliendo con un aporte, que es un instrumento para la racionalización del servicio, pero que desde luego, tampoco es un precio que equivalga al servicio prestado”³². De esta manera, la norma acusada conlleva a que se imponga un impuesto sobre contribuciones parafiscales.

Ahora bien, la Vista Fiscal llama la atención sobre la necesidad de diferenciar entre el régimen contributivo, a cargo de las EPS, y el régimen subsidiado, a cargo de las ARS. En el primer caso, “el consumidor final o cotizante, será quien efectivamente deba soportar la carga tributaria, dado que las EPS, podrán repercutir la totalidad del IVA por ellas pagado en virtud de los servicios contratados con las IPS y por eso no existirá desviación los recursos de la seguridad social. Es decir, del IVA que pagan los contribuyentes por concepto de sus cotizaciones y por concepto de las cuotas moderadoras, las entidades promotoras podrán descontar en su integridad los impuestos generados en virtud de la prestación de los servicios de salud contratados con las IPS”³³.

En cuanto al régimen subsidiado, el Procurador estima que “las entidades administradoras actuarán como agentes retenedoras de IVA, pero únicamente respecto de las cuotas

moderadoras y pagos compartidos porque no reciben cotizaciones, como en el régimen contributivo susceptibles de gravadas con el IVA y por lo tanto, el impuesto que podrán repercutir por concepto de las actividades gravadas será mucho menor que el IVA respecto del cual, dichas entidades deben “responder” frente al Estado, pues los servicios prestados por las IPS generarán otro IVA a cargo de aquellas, que será mucho más alto del que pueden descontar, teniendo en cuenta que la base gravable de ese impuesto es el precio del servicio prestado por las IPS que será mayor a la base gravable del impuesto que ha debido sufragar el usuario, evento en el que simple y llanamente, los recursos de la seguridad social serán destinados por las ARS a cubrir ese mayor IVA que no puede trasladarse al consumidor final”³⁴.

Con base en este razonamiento, el Procurador solicita que se declare la inexecutable “de la expresión ‘476’, contenida en el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 470 del Estatuto Tributario” y que se declare inhibida para “pronunciarse de fondo en relación con los artículos 427 y 476, numerales 1, 3 (parcial), 8 (parcial) y 16, del Estatuto Tributario, por ineptitud sustancial de la demanda”³⁵.

VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 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. Cosa juzgada constitucional

La demandante acusa en esta oportunidad, las expresiones “427” y “476” del artículo 116 de la Ley 788 de 2002. Señala que estas expresiones conllevan a que se incluyan en la base del IVA a partir del 2005, con una tarifa del 2%, los siguientes servicios: 1) las pólizas de seguros que cubran enfermedades catastróficas que corresponda contratar a las entidades promotoras de salud cuando ello sea necesario, (artículo 427 parcial del Estatuto Tributario); 2) los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana (numeral 1° del artículo 476 del Estatuto Tributario); 3) los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993 (numeral 3° parcial del

artículo 476 del Estatuto Tributario); 4) los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud (numeral 8° parcial del artículo 476 del Estatuto Tributario); 5) las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema 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 (numeral 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario).

En este orden de ideas, solicita o bien que “se declare la inconstitucionalidad parcial del artículo 116 de la Ley 788 de 2002 y los artículos 476 numeral 1°, 3° (parcial), 8° (parcial), 16° (parcial) y 427 (parcial) del Estatuto Tributario en cuanto que no deben estar gravados con IVA”³⁶ los servicios ya descritos, o bien “en forma subsidiaria para el evento en que no se acepte la anterior pretensión, declarar la constitucionalidad condicionada de la norma, en el entendido de que no deben estar gravados con IVA”³⁷ dichos servicios.

Ahora bien, en la Sentencia C-776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), la Corte Constitucional resolvió “[d]eclarar INEXEQUIBLE el artículo 116 de la Ley 788 de 2002”. En este orden de ideas, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional. Por lo tanto, en esta oportunidad no se analizarán los cargos presentados por la actora porque lo que procede es estarse a lo resuelto en dicha sentencia.

VIII. DECISIÓN

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

RESUELVE

ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-776 del 9 de septiembre de 2003.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO

Secretario General (E)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor JAIME ARAUJO RENTERIA no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

1 Folio 42 del expediente.

2 Folio 43 del expediente.

3 Folio 46 del expediente.

4 Folio 155 del expediente.

5 Folio 137 del expediente.

6 Folio 141 del expediente.

7 Folio 148 del expediente.

8 Folio 54 del expediente.

10 Folio 75 del expediente.

11 Folio 76 del expediente.

12 Folio 123 del expediente.

13 Folio 127 del expediente.

14 Folio 128 del expediente.

15 Folio 130 del expediente.

16 Folio 130 del expediente.

17 Folio 169 del expediente.

18 Folios 169 y 170.

19 Folio 171.

20 Folio 180 del expediente.

21 Folio 183 del expediente.

22 Folio 185 del expediente.

23 Folio 186 del expediente.

24 Folio 186 del expediente.

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

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

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

28 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.

29 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.

30 Folio 188 del expediente.

31 Folios 189 a 191 del expediente.

32 Folio 196 del expediente.

33 Folio 197 del expediente.

34 Folio 198 del expediente.

35 Folio 200 del expediente.

36 Folio 20 del expediente.

37 Folio 22 del expediente.