

VIII. EXPEDIENTE D-10885 - SENTENCIA C-209/16 (Abril 27)
M.P. Jorge Iván Palacio Palacio

1. Norma acusada

LEY 1607 DE 2012
(Diciembre 26)

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones

ARTÍCULO 71. Adiciónese el artículo 512-1 al Estatuto Tributario:

Artículo 512-1. *Impuesto Nacional al Consumo.* Créase el impuesto nacional al consumo a partir del 1o de enero de 2013, cuyo hecho generador será la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes:

1. La prestación del servicio de telefonía móvil, según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.
2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.
3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, **los servicios de alimentación bajo contrato**, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.

El impuesto se causará al momento de la nacionalización del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final.

Son responsables del impuesto al consumo el prestador del servicio de telefonía móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

El impuesto nacional al consumo de que trata el presente artículo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido.

El impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

El no cumplimiento de las obligaciones que consagra este artículo dará lugar a las sanciones aplicables al impuesto sobre las ventas (IVA).

PARÁGRAFO 1o. El período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.

En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

PARÁGRAFO 2o. Facúltese al Gobierno Nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

PARÁGRAFO 3o. Excluir del Impuesto Nacional al Consumo al departamento del Amazonas y al Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, con excepción de lo dispuesto en el artículo 512-7 del Estatuto Tributario.

2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo examinado, la expresión "*los servicios de alimentación bajo contrato*", contenida en el numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que se exceptúan del impuesto nacional al consumo los celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social.

3. Síntesis de los fundamentos

Le correspondió a la Corte Constitucional definir, si el legislador al gravar con el impuesto nacional al consumo los servicios de alimentación bajo contrato, equivalente a una tarifa del 8% vulneró los artículos 1º, 2º, 13, 44, 46, 47 y 363 de la Constitución, al no haber excluido a quienes por su condición económica o discapacidad no tienen acceso a los bienes y servicios básicos, que son aquellos contratos celebrados con recursos públicos y destinados a la asistencia social. En concreto, se cuestiona que la creación del impuesto se estableció de manera generalizada, sin excluir los contratos celebrados por entidades del Estado con recursos públicos y destinados a la asistencia social. Si bien el párrafo 3º del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012 previó algunas exclusiones (vgr. a nivel territorial en Amazonas y el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina), no tuvo en cuenta los servicios de alimentos contratados por entidades como la Secretaría de Integración social de Bogotá, a favor de los sectores vulnerables de la ciudad o los prestados en comedores comunitarios.

La Corte determinó que la aplicación del impuesto al consumo a todos los servicios de alimentación bajo contrato, sin distinguir entre los distintos sujetos pasivos que estarían obligados a pagar dicho tributo, incluido el consumidor final, desconoce la filosofía que inspira el modelo constitucional del Estado social de derecho y en particular, la efectividad de los principios y derechos como la alimentación y el mínimo vital de la población vulnerable, el principio de progresividad de los derechos sociales, así como los principios de equidad y justicia del sistema tributario, toda vez que el impuesto nacional al consumo gravó indiscriminadamente los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir expresamente a ciertos sectores vulnerables de la población.

Observó que en los impuestos indirectos como el de consumo el sujeto pasivo de *iure* como responsable jurídico del impuesto traslada integralmente el peso del gravamen al consumidor final, que es el sujeto pasivo *de facto* o socioeconómico del impuesto. En la práctica, resultan gravados los recursos públicos que las entidades de asistencia social destinan a la compra de alimentos por contratación, con la consecuencia de disminuir el monto efectivo destinado a cubrir las necesidades básicas de la población vulnerable, dado que están gravados con una tarifa del 8% que encarece el servicio. De esta manera, los programas de asistencia social alimentaria desarrollados por entidades del Estado vendrían a perder capacidad de ampliación, al establecerse un tributo que terminan incrementando el valor de los contratos de prestación del servicio de alimentación.

Para la Corte, no se encuentran razones que justifiquen que dentro de las exenciones del impuesto al consumo, el legislador no haya previsto el servicio de alimentación por contrato financiado por el Estado destinado a las instituciones de asistencia social. Un enfoque centrado en el derecho a la igualdad y los principios de equidad y justicia del sistema tributario lleva a concluir que las excepciones que se previeron en la norma acusada, desconocieron estos postulados constitucionales, al no haberlo establecido para el servicio de alimentos por contrato en la hipótesis señalada. Al mismo tiempo, se desconoció el principio de homogeneidad, según el cual, toda exclusión tributaria debe aplicarse por igual a los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria. Por consiguiente, la omisión legislativa relativa que se configura en la norma acusada, condujo a una declaración de exequibilidad condicionada de la expresión demandada que hace parte del numeral 3 del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, en el sentido de excluir del impuesto al consumo, los servicios de alimentación por contrato celebrados por instituciones del Estado con recursos públicos destinados a la asistencia social.

4. Salvamentos de voto

Los magistrados **Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo y Gloria Stella Ortiz Delgado** se apartaron de la decisión anterior, por cuanto consideran que la expresión acusada no vulneraba los derechos y principios constitucionales invocados y por tanto, ha debido ser declarada exequible, sin ningún condicionamiento.

En su concepto, la extensión de la exención del impuesto de consumo a quienes prestan el servicio de alimentación por contrato, no favorece a la población vulnerable sino a los contratistas responsables del pago de dicho tributo. Tampoco va a implicar la necesaria ampliación de la cobertura del servicio, puesto que nada garantiza que los contratistas del servicio vayan a destinar las sumas que se ahorran a una ampliación en el cubrimiento del servicio que corresponde más a políticas públicas de asistencia social.

Si bien es cierto que se trata de un impuesto indirecto que por su naturaleza tiende a que el contribuyente del mismo termine trasladándolo al consumidor final, también lo es que en el caso del impuesto al consumo que se aplica a los servicios de alimentación por contrato en instituciones de asistencia social financiados por el Estado, no se produce dicho traslado, puesto que el consumidor final es población vulnerable que no debe pagar por dicho servicio. Por el contrario, los grupos marginados son los beneficiarios del programa de alimentación contratado y no el sujeto pasivo del impuesto. En realidad, los servicios de alimentación bajo contrato, al partir de una relación contractual, quien debe asumir el pago del gravamen es a quien se le adjudicó el contrato, que es un sujeto distinto de los beneficiarios del programa. A su juicio, el legislador no excedió los límites de su potestad tributaria.

LA CORTE CONSTITUCIONAL DETERMINÓ QUE EL ACUERDO DE ALCANCE PARCIAL DE NATURALEZA COMERCIAL CELEBRADO ENTRE COLOMBIA Y VENEZUELA SE AJUSTA A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, TANTO EN SU ASPECTO FORMAL, COMO EN SU CONTENIDO MATERIAL