

Sentencia C-058/01

AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

IMPUESTO CONFISCATORIO-No lo configura toda prohibición de deducción tributaria

PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTO-Anticipo

IMPUESTO-Cobro anticipado

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Deducción por deudas perdidas o sin valor

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Créditos incobrables no dan derecho a descuento

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EQUILIBRIO TRIBUTARIO

Referencia: expediente D- 3202

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 492 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

Actor : Carlos Alberto Cortés Corredor.

Magistrado Ponente:

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de enero de dos mil uno (2001).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano de la referencia demandó el artículo 492 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

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

II. NORMA DEMANDADA.

A continuación, se transcribe el texto de la disposición demandada.

“Decreto 624 de 1989

“Artículo 492. Los créditos o las deudas incobrables no dan derecho a descuento. Los créditos

y deudas incobrables en ningún caso darán derecho a descuento.”

III. LA DEMANDA.

Considera el actor que el precepto demandado viola los artículos 2, 95, numeral 9, 13 y 58 de la Constitución, por las razones que se resumen así :

La norma es inconstitucional, porque los comerciantes o personas responsables del IVA, que venden a crédito, están obligados a cumplir su obligación tributaria con la administración de impuestos, dentro del período fiscal en el que se cause el IVA, en forma independiente al hecho de si los bienes o servicios prestados van a ser efectivamente pagados por los compradores o los usuarios. Es decir, se está frente a un cobro anticipado del impuesto, que no tiene en cuenta que los créditos o deudas incobrables son pérdidas económicas. Obliga a presentar la declaración tributaria sin que se haya efectuado el pago correspondiente, pues, de lo contrario, se generan intereses moratorios. Señala que el IVA es un impuesto instantáneo, que se causa por cada operación sometida a un tributo.

Sostiene que este sistema termina favoreciendo la falta de liquidez del sujeto pasivo o responsable que vende a crédito, porque sus obligaciones tributarias se consideran perfectas sobre la base gravable. En el caso de ventas, se perfecciona al momento de la expedición de la factura y entrega del bien; en el de prestación de servicios, al momento de su terminación, o la emisión de la factura, o el abono en cuenta o pago, en cuyo caso, coincidiría la capacidad de tributar con la causación; en las importaciones, al momento de nacionalizar el bien, siendo exigible por la administración tributaria el impuesto, a más tardar en los dos meses siguientes, tratándose de responsables sometidos al régimen común.

Considera materialmente injusto que, sin ningún sustento en la eficiencia de los tributos, el responsable no tenga derecho al descuento, cuando reporta pérdidas por el incumplimiento de la relación contractual. Y lo que resulta peor, si no logra siquiera salvar la inversión intelectual o mercantil.

Recuerda que las deudas incobrables son aquellas que, agotados todos los medios legales, son imposibles de rescatar, ya sea por insolvencia del deudor de la relación contractual, o por destrucción del bien o por la muerte de éste, sin masa herencial, o por todos los hechos que efectivamente hagan incobrable el crédito.

Finalmente, manifiesta que se viola el artículo 58 de la Constitución, pues al responsable del IVA no le queda más remedio que asumir ese pago, lo que significa una confiscación de hecho.

IV. INTERVENCIÓN.

En este proceso intervino la ciudadana Nohora Inés Matiz Santos, funcionaria de la Oficina Jurídica de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, para defender la constitucionalidad de la norma acusada, así:

La disposición demandada es coherente con el tratamiento de beneficios tributarios que corresponde a los impuestos a las ventas y sobre la renta, según dispone la Constitución y la ley tributaria, dado que existe un tratamiento de exclusión claro y definido frente a los

costos, deducciones y descuentos tributarios en el impuesto sobre la renta y a los impuestos descontables en el IVA.

Recuerda que en este caso se aplica el principio de la imposibilidad de obtener beneficios legales concurrentes, contemplado en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Principio que consiste en que un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario. Y, como en el impuesto sobre la renta, en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario, opera la deducción de la cartera morosa y de la cartera perdida, no es posible acceder a lo pretendido por el actor. Al respecto explica :

“Estas disposiciones son contundentes frente al beneficio tributario que trae a los contribuyentes que cumpliendo con los requisitos señalados, tienen cartera morosa o perdida, cuya cuantía es deducible del impuesto sobre la renta y en consecuencia, no pueden serlo del impuesto sobre las ventas, puesto que las pretendidas pérdidas que eventualmente puedan ocasionarse en el manejo del IVA se reflejan en una disminución de los ingresos objeto del impuesto sobre la renta. Así es que claramente, la petición de inexecutable del actor no puede ser de recibo puesto que iría contra el principio que impide el doble beneficio tributario.”

La interviniente manifiesta que, además de la norma acusada, existen en Estatuto Tributario otras excepciones, que expresamente prohíben descontar impuestos. Ejemplos de ello son los casos de la adquisición de activos fijos (art. 491); los eventos de los artículos 494 y 495, que corresponden a las adquisiciones se hagan a proveedores no inscritos, ficticios o insolventes, en las operaciones exentas.

Es decir, no existe violación al derecho a la igualdad, pues, el tratamiento de los impuestos descontables está concebido sobre la “diferencia para los diferentes”, y, por ello, no son confiscatorios.

Finalmente, la interviniente examina el principio del derecho a la igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y las amplias facultades del legislador en materia impositiva, para concluir que no se está frente a la vulneración que argumenta el actor.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

El señor Procurador General de la Nación, en concepto Nro. 2359, del 14 de noviembre del año 2000, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del precepto demandado. Sus argumentos se resumen así:

De acuerdo con los preceptos constitucionales, el legislador, como depositario de la potestad impositiva, tiene amplia libertad para diseñar el régimen tributario, al crear, modificar o suprimir impuestos, tasas y contribuciones. En ejercicio de esta atribución constitucional, puede establecer beneficios tributarios, que permiten al contribuyente quedar eximidos del pago de tributos en su totalidad o cancelar un valor más favorable que el que normalmente le correspondería. También puede limitar el otorgamiento de los beneficios fiscales, de acuerdo con la política fiscal y económica, siempre que no se transgredan derechos y garantías constitucionales. Recuerda que la facultad impositiva actúa como mecanismo de intervención económica del Estado.

Manifiesta que comparte lo expresado por la interviniente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la constitucionalidad del precepto demandado, en razón de que un mismo hecho económico no dé lugar a ventajas múltiples para los contribuyentes. Además del análisis de los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario, señala el señor Procurador, en el artículo 488 del mismo Estatuto, se consagra, a favor de los responsables del tributo, el derecho a obtener descuento por el IVA pagado por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas por el IVA.

Por ello, no se ve que la prohibición contenida el artículo demandado pueda atentar contra los principios constitucionales de justicia y equidad de los tributos. No se está, tampoco, ante el caso de la confiscación, entendida en el sentido de las contribuciones fiscales que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público, pues, la prohibición contenida en el precepto acusado obedece a que el beneficio existe en el impuesto de renta. Ni se viola la igualdad, pues el artículo contiene un mandato general e impersonal.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numeral 5, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas legales, como la que se acusa en la demanda que se estudia.

2. Lo que se acusa.

El demandante considera que la prohibición contenida en el artículo 492 del Estatuto Tributario es inconstitucional, porque los comerciantes o las personas responsables del IVA, que venden a crédito, deben cumplir la obligación tributaria con la administración de impuestos, dentro del período fiscal en el que se cause el IVA, en forma independiente al hecho de si los bienes o servicios prestados van a ser efectivamente pagados por los compradores o los usuarios, pues el artículo 492 prohíbe descontar los créditos y las deudas incobrables. Se obliga, así, a presentar la declaración tributaria sin que se haya efectuado el pago correspondiente, ya que no hacerlo genera intereses moratorios. Estima que se está, también, frente a un cobro anticipado del impuesto, pues éste se causa sin tener en cuenta que los créditos o deudas incobrables son pérdidas económicas para el responsable del pago, lo que, además, resulta confiscatorio, porque, en últimas, al responsable del pago del impuesto no le queda más remedio que asumir el valor del IVA. Por ello, esta disposición viola los principios de justicia y equidad, desconoce el Estado social de derecho y es una forma de confiscación, lo que vulnera los artículos 2, 95, numeral 9, 13 y 58 de la Constitución.

La interviniente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el señor Procurador consideran que el precepto acusado es constitucional. El argumento principal recae en el principio de que un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario, para el mismo contribuyente. Y, en el caso de los créditos y deudas incobrables, en el impuesto

sobre la renta opera la deducción de la cartera morosa y de la cartera perdida, según establecen los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

Planteado de esta forma el asunto, hay que hacer algunas precisiones de naturaleza constitucional para determinar la exequibilidad o no del precepto acusado, porque la sola remisión a normas de carácter legal no hace por sí mismo constitucional el precepto, pues, puede no existir la disposición legal que permita la deducción de los créditos o deudas incobrables, y no por ello, lo acusado, inexorablemente resulte inconstitucional.

Los tres puntos que se precisarán brevemente, pues han sido examinados en forma amplia por la Corte en otras oportunidades, son : la autonomía del legislador en materia tributaria y los límites contenidos en la propia Constitución; los límites a las deducciones no significan confiscación; y, el cobro anticipado de un impuesto no resulta per se violatorio de los principios constitucionales. Una vez dilucidados estos temas, la Sala entrará a examinar la regulación concreta del precepto acusado.

a) La autonomía del legislador en materia tributaria y los límites, competencia conferida por el artículo 150, numeral 12, de la Constitución. Existe numerosa jurisprudencia de esta Corporación que desarrolla el tema (sentencias C-246 de 1995, C-430 de 1995, C-108 del 2000, C-485 del 2000, entre otras). En la sentencia C-222 de 1995 se expresó que la atribución del legislador es amplia y discrecional, y que sus límites están contenidos en el propio texto de la Constitución. Dijo en lo pertinente :

“De todo lo dicho resulta que, si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle 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.” (sentencia C-222 de 1995, M.P., doctor José Gregorio Hernández Galindo)

b) No toda prohibición de deducción tributaria configura un impuesto confiscatorio. La Corte Constitucional, en la sentencia C-409 de 1996, señaló que establecer límites a las deducciones no configura necesariamente un impuesto confiscatorio, ni violación a la equidad tributaria. En lo pertinente, en esta sentencia se dijo:

“Igualmente, es cierto también que estas 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 ya 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 predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad”¹. Siendo así las cosas, el establecimiento de límites a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable es constitucionalmente admisible (...)” (sentencia C-409 de 1996, M.P., doctor Alejandro Martínez Caballero).

c) Sobre el argumento expuesto por el actor, en el sentido de que se trata del cobro anticipado de un impuesto, que resulta inconstitucional porque no se conoce si efectivamente se causará, la Corte ha señalado, que esta circunstancia no afecta por sí misma su legitimidad constitucional, sino que debe examinarse si el legislador ha previsto mecanismos para compensar tal situación. En la sentencia C-445 de 1995 se hizo el siguiente análisis :

“En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria. En tales circunstancias, la Corte considera que estos mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria -como las retenciones y los anticipos- encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria. (...) 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”². Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos y que tales son precisamente las normas demandadas por el actor.” (sentencia C-445 de 1995, M.P., doctor Alejandro Martínez Caballero) (se subraya).

De acuerdo con los puntos expuestos, y, en especial, lo manifestado en la última de las sentencias citadas, en el sentido de que podría vulnerarse el principio de equidad impositiva, si la ley no previera mecanismos que permitieran el restablecimiento del equilibrio tributario, hay que decir lo siguiente : no se puede negar que si la norma acusada se leyera en forma aislada del contenido total del Estatuto Tributario, en efecto consagraría a favor de la

administración y en contra del contribuyente, un favorecimiento desmesurado al primero, pues, parecería que el legislador, en forma ciega y con ánimo simplemente impositivo, pretendiera que a pesar de reconocer que existe un crédito o deuda incobrable, este hecho no tuviera ninguna consecuencia tributaria favorable al contribuyente, pues, expresamente le prohíbe realizar cualquier deducción a la que tendría derecho.

Pero, ello no es así. Lo que sucede, como lo advirtieron la interviniente y el señor Procurador, es que en el Estatuto Tributario, en los artículos 145 y 146 prevén este evento y la forma como opera la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. En efecto, en el impuesto sobre la renta, la ley consagra, expresamente, la deducción de la cartera morosa y de la cartera perdida. Se transcriben los artículos para mejor comprensión:

“Artículo 145. Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro. Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

“No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.”

“Artículo 146. Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación.”

En decir, que si se accediera a lo pretendido por el demandante, en el sentido de declarar inexecutable el artículo 492, el responsable del impuesto tendría derecho a un doble beneficio tributario, pues, descontaría esta clase de deudas, primero, en el impuesto de renta y, también, en el momento del pago del IVA. Situación que sí vulneraría los principios de igualdad y equilibrio tributario, que se conoce también en la ley, como el principio de que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario, para el mismo contribuyente, que actualmente está consagrado en la Ley 383 de 1997, artículo 23.

En consecuencia, por no violar los preceptos constitucionales, el artículo 492 del Estatuto Tributario será declarado executable.

VII. DECISION.

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 :

Declarar exequible el artículo 492 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

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

FABIO MORON DIAZ

Presidente

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Magistrada (e)

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada (e)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN H. ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

1Sentencia C-015/93 Fundamento Jurídico No 4

2Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta