

Sentencia C-1149/03

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-No configuración por cuanto demanda cumple requisitos exigidos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Objeto contiene enunciado jurídico completo

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Contexto normativo de la devolución y compensación de saldos originados en la declaración del impuesto

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Origen

El impuesto sobre las ventas resulta de la resta entre el impuesto generado por las operaciones realizadas por el responsable, y los impuestos descontables pagados por éste último al haber adquirido los bienes corporales muebles y servicios necesarios para realizar dichas operaciones.

IMPUESTO DESCONTABLE-Contexto normativo

Respecto de los impuestos descontables, el artículo 485 del E.T. establece lo siguiente: “Los impuestos descontables son ... (e)l impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.”

IMPUESTO DESCONTABLE-No pueden surgir saldos a favor del responsable

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Situaciones en las cuales en su declaración surgen saldos a favor según la normatividad tributaria

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Mecanismos para recuperar saldos a favor

Se observa que existen tres mecanismos para que los responsables del impuesto sobre las ventas recuperen los saldos a favor originados en la declaración de dicho tributo: La devolución, la compensación y la imputación automática. La devolución es el desembolso, por parte del Estado y a favor del responsable, de los valores equivalentes al saldo a favor. Por su parte, la compensación opera de manera similar a la forma de pago del mismo nombre dispuesta en el Código Civil. Mediante dicho mecanismo se extinguen el saldo a favor cuya obligación ostenta el Estado, y de manera correspondiente, las deudas equivalentes a cargo del responsable por concepto de “impuestos, anticipos retenciones, intereses y sanciones.” Para que la compensación opere es necesario el cumplimiento de ciertos requisitos, que incluyen la solicitud del responsable y la decisión administrativa a favor del titular del crédito.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Imputación automática

La imputación automática, es un instrumento de acuerdo al cual el saldo a favor se convierte en una fuente de pago del impuesto a cargo del responsable en el periodo siguiente a la

causación del saldo. Dicho mecanismo funciona de manera automática, sin que sea necesario ningún pronunciamiento oficial. En el caso en el que el saldo a favor no sea imputado en su totalidad, procede la utilización de este mecanismo, de manera sucesiva, mientras la utilización del crédito contra el Estado sea factible.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Bienes y servicios sobre los que recae la devolución a la compensación

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Responsables que pueden solicitar la devolución o la compensación

Los únicos responsables que en virtud de las normas acusadas pueden solicitar la devolución o la compensación de los saldos a favor son: - Los responsables de bienes y servicios exentos de acuerdo a lo estipulado en el artículo 477. - Los responsables de bienes y servicios exentos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 481, el cual incluye los bienes y servicios exentos destinados a la exportación. - Los responsables que han sido objeto de retención en la fuente.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Imputación automática como regla general para recuperar los saldos a favor

POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Fijación de política tributaria/POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad para definir los fines y medios para alcanzarlos/POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Ejercicio no puede ser incompatible con los mandatos constitucionales ni con los derechos fundamentales

TEST DE IGUALDAD-Alcance

NORMA ACUSADA-Finalidad

RETENCION EN LA FUENTE-Responsables en caso de la existencia de saldos a favor/RETENCION EN LA FUENTE-Legitimidad para acudir a la devolución

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Saldos a favor/IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Legitimidad de la limitación en la devolución y compensación

La Corte considera que el medio de limitar la devolución o compensación de los saldos a favor sólo a algunos responsables del impuesto sobre las ventas no está prohibido. La Corte observa que la diferenciación realizada por las normas demandadas corresponde a criterios de política tributaria que no pueden ser considerados como asimilables a las clasificaciones sospechosas.

NORMA ACUSADA-Relación de adecuación evidente entre el medio y los fines identificados

Existe una relación de adecuación evidente entre el medio y los dos fines identificados. Primero, que los responsables de bienes y servicios exentos o exportables y sujetos a la retención en la fuente, puedan solicitar la devolución o la compensación de los saldos a favor

resulta en que dichas personas, al contar con mayores recursos en caja, puedan tener un mejor desempeño operacional y financiero. Esto, a su vez, incentiva la producción de los bienes y servicios exentos y exportables y protege a los responsables beneficiados. Segundo, la devolución o compensación de los saldos a favor, lleva a que los responsables protegidos por las disposiciones acusadas, puedan recuperar dichos montos de manera más eficiente que a través del mecanismo de la imputación automática, lo cual resulta en un menor nivel de vulnerabilidad de dichas personas a la causación constante de saldos a favor.

LEGISLADOR-Situaciones donde la clasificación legislativa no es perfecta

NORMA ACUSADA-Clasificación realizada no vulnera el principio de igualdad

PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA-Ambito de aplicación

SISTEMA TRIBUTARIO-Fundamento constitucional de los principios

SISTEMA TRIBUTARIO-Posibilidad de conciliación por parte del legislador

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Definición genérica

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Desconocimiento

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Objeto

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Imputación automática de saldos a favor

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Potestad de recuperar saldos a favor no es absoluta

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Imposibilidad de recuperar saldos en su totalidad no es una carga desmesurada

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-No vulneración por costos adicionales

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-No vulneración

POTESTAD TRIBUTARIA-Dada su naturaleza, la imposición de gravámenes siempre limita el derecho a la propiedad

DERECHO DE PROPIEDAD-Casos en los cuales la limitación a la propiedad por aplicación de una norma es consistente con la Constitución

LEGISLADOR-En principio decide en que proporción las normas tributarias disminuyen el patrimonio del contribuyente

POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad de limitar de manera razonable la posibilidad de recuperar saldos a favor por IVA

Referencia: expediente D-4660

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 67 y 68 (parciales) de la Ley 788 de 2002 que modificó el Estatuto Tributario.

Actor: Álvaro E. Vera Jaimes.

Magistrado Ponente:

Bogotá, D. C., dos (2) de diciembre de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos de 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 Álvaro E. Vera Jaimes presentó demanda de inconstitucionalidad contra los parágrafos de los artículos 67 y 68 (parciales) 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.” 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

El texto de la disposición objeto de la demanda, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial N° 45.046, es el siguiente:

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.)

Artículo 67. Modifícase el parágrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Parágrafo 1°. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención”.

Artículo 68. Modifícase el parágrafo del artículo 815 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Parágrafo. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención”

III. LA DEMANDA

El demandante sostiene que las disposiciones acusadas vulneran los derechos a la igualdad y a la propiedad, y los principios de justicia y equidad tributaria, consagrados en los artículos 13, 58, 95-9 y 363 de la Constitución.

1. En cuanto al derecho a la igualdad, el actor sostiene que las normas acusadas excluyen de la posibilidad de solicitar la devolución o compensación de saldos a favor a todas aquellas personas responsables del impuesto sobre las ventas que no son exportadores, productores de bienes exentos, o sujetos de retención en la fuente. Así, la disposición demandada trata de manera desigual a los responsables del IVA que no se encuentran dentro de las categorías anteriores.

Afirma el demandante que los grupos a partir de los cuales la norma demandada realiza la diferenciación mencionada hacen parte de un mismo universo comparable. Esto, pues “los sujetos pasivos del impuesto, que tienen saldo a favor, están cobijados por la misma hipótesis, pues aquel tiene su nacimiento en el pago que han efectuado del IVA por la compra de las materias primas de los productos que enajenan o de los servicios que prestan.”¹ De esta manera, “la situación sustancial es equivalente, por tener saldo a favor, cuyo origen es el mismo, los impuestos descontables que han cancelado los responsables o por exceso de retenciones en la fuente que les han efectuado.”²

En este sentido, el ciudadano Vera Jaimes considera que todos los responsables del impuesto del IVA, independientemente de las tarifas a las que estén sometidos los bienes o servicios que producen, tienen derecho a descontar del impuesto recaudado la totalidad del monto pagado por concepto de la adquisición de bienes y servicios relacionados directamente con su operación. De esta manera, siempre se producen saldos a favor.

El accionante estima que la distinción entre las personas que pueden o no solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor no tiene ningún fundamento objetivo ni razonable. Tampoco, según el demandante, se vislumbra finalidad constitucional alguna para realizar la distinción mencionada. Según el ciudadano Vera Jaimes, “no hay una finalidad concreta del trato desigual, que lo haga constitucionalmente admisible de conveniencia o necesidad, no se dan supuestos racionales en el trato para los fines perseguidos en las reglas diferentes para unos contribuyentes con relación a otros, y por consiguiente, no hay ninguna proporcionalidad como resultados de aplicación de la norma...”³

2. En cuanto al principio de equidad, el demandante aduce que en virtud de los artículos 95 y 363 de la Constitución, el Estado no puede exigir que los montos pagados a manera de tributos superen aquellos niveles establecidos en la ley. Por lo tanto, dado que las normas acusadas exigen la realización de gastos adicionales a los dispuestos en la normatividad legal, éstas son contrarias a los principios de equidad y justicia del sistema tributario. En palabras del demandante,

“si la ley permite descontar los impuestos que se pagan para la producción de los bienes y servicios gravados o exentos que se comercializan, debe entenderse que el Estado reconoce este derecho para no exigirle al contribuyente más de lo que debe, de acuerdo con ese postulado, no hay ninguna razón para que a determinados contribuyentes se les niegue la

compensación o la devolución de los saldos a favor, lo que quiere decir, que la frase acusada hace que soporten una imposición mayor a la que por equidad y justicia están obligados.

El privarlos [a los responsables del impuesto a las ventas IVA] de la recuperación del impuesto en exceso, sin ninguna justificación, tiene la consecuencia lógica que están coadyuvando a soportar las cargas del Estado más allá de los que es su obligación” 4

De otra parte el demandante consideró que “los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario, no permiten que ‘el impuesto sobre las ventas que debe ser tratado como descuento’ pueda ‘ser tomado como costo o gasto en el impuesto de renta’. De tal manera que al no poder ser deducido del impuesto de renta ni de ningún otro, este gasto no se puede redimir, y permanece en un limbo totalmente perdido, sin ninguna causa justa, para los contribuyentes que lo pagaron en cumplimiento estricto de la ley.”5

3. Por último, en cuanto al derecho de propiedad, el accionante estima que, en la medida en que los mecanismos de compensación o devolución de saldos a favor sólo operan para algunos responsables, los excluidos de dicha norma no tienen herramientas legales para hacer efectivo el crédito contra la Nación. El demandante sostiene que de lo anterior se genera un enriquecimiento sin causa por parte del Estado, y, de la misma manera, una afectación injustificada a la propiedad de los responsables del IVA que no pueden solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor. Afirma lo siguiente:

“Bajo la anterior premisa [el artículo 58 de la Constitución], no es explicable, ni justificable, que no tengan derecho a compensación o devolución los contribuyentes diferentes de los exportadores y los productores de bienes exentos, en razón de que las autoridades que deben proteger los bienes de todas las personas residentes en Colombia, para que sea el mismo el Estado que debe protegerlas, el que despoje a algunas personas de parte de sus bienes, cuando les niega la posibilidad recuperar dineros que son suyos y no pertenecen a las arcas oficiales, pues es la misma ley la que permite que se genere un saldo a favor en la declaración, por pagos que efectuaron en exceso los responsables del IVA, y que, lógico, lo justo y lo jurídico es que tengan derecho protegido por las autoridades, y puedan obtener su reembolso a través del mecanismo de la compensación o la devolución de lo que les pertenece.” 6

IV. INTERVENCIÓN DE AUTORIDADES PÚBLICAS.

1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -.

Esta Dirección intervino por medio de apoderado, para solicitar que se declare la exequibilidad de las normas acusadas.

1.1. En primer lugar, el apoderado de la Dirección de Impuestos señala que los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002 no fueron las normas que establecieron la distinción entre contribuyentes responsables del impuesto sobre las ventas que tenían o no derecho a solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor. Dichas limitaciones ya existían en la normatividad tributaria anterior. Por ende, la DIAN solicita a la Corte que profiera fallo

inhibitorio.

1.2. La DIAN sostiene que los responsables del IVA que, en virtud de la norma demandada, no pueden solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, pueden “imputarlos a las declaraciones de los períodos subsiguientes, en forma sucesiva y sin limitación hasta que logren recuperar tales créditos contra el estado mediante su efectiva utilización como fuente de pago del impuesto a cargo por el bimestre en que ello sea factible.”⁷

1.3. Según el interviniente, el legislador dio un trato benéfico a los responsables del IVA que son exportadores, productores de bienes exentos o tenedores de excesos en las retenciones del IVA, en correspondencia con “políticas económicas sociales, etc”⁸ que son diseñadas en concordancia con la amplia potestad que goza el legislador en estas materias. Por lo tanto, la distinción realizada por las normas acusadas es razonable y se encuentra dentro de los límites constitucionales.

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

A través de apoderado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino para solicitar que se declarara la exequibilidad de las normas acusadas.

1. En una línea argumentativa similar a la expuesta por la DIAN, el Ministerio de Hacienda señaló que las normas demandadas “no limitan en manera alguna la devolución del impuesto a otros responsables distintos de los exportadores y productores de bienes exentos, o a quienes hayan efectuado retenciones en exceso. || Lo que sucede es que los responsables distintos a los mencionados, pueden imputar esos saldos a favor a las declaraciones de los períodos subsiguientes, en forma sucesiva y sin limitación hasta que logren recuperar tales créditos contra el estado mediante su efectiva utilización como fuente de pago del impuesto a cargo por el bimestre en que ello sea factible.”⁹

Según el interviniente, “la imputación de saldos a favor del periodo subsiguiente constituye un sistema de compensación automática, sin mediación de pronunciamiento oficial, en virtud del cual el saldo a favor se constituye en pago del impuesto a cargo por el cual se efectúa la imputación (...) Este es, por tanto, el mecanismo que opera para los responsables del IVA que no tienen derecho a devolución.”¹⁰

2. En cuanto al cargo según el cual las normas acusadas son contrarias al artículo 13 superior, el Ministerio sostiene que el Legislador goza de amplias facultades legislativas en materia tributaria, y que, en virtud de ello, puede consagrar un trato distintivo entre quienes tienen o no derecho a solicitar las devoluciones o compensaciones de saldos a favor.

Señala que no existe discriminación alguna de unos responsables del impuesto del IVA frente a otros, ya que en todo caso es posible recuperar los saldos a favor frente a la administración mediante la imputación automática.

3. El interviniente señala que, en vista de que las normas acusadas no violan el derecho a la igualdad, tampoco transgreden el principio de equidad del sistema tributario, “el cual está íntimamente relacionado con aquel.”¹¹

4. En cuanto al derecho a la igualdad, el apoderado del Ministerio sostiene que éste “no se puede ver vulnerado (...) ya que no existe ninguna expropiación de hecho a los contribuyentes, (...) porque (...) los responsables excluidos de las normas demandadas tienen derecho a imputar esos saldos a declaraciones futuras hasta saldar su crédito con el Estado.”¹²

V. INTERVENCIÓN CIUDADANA.

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Considera que los apartes de las normas demandadas sí son violatorias de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, únicamente en “los casos de determinación del IVA sobre bases especiales.”¹³

1.1. Para el Instituto, en virtud del artículo 485 del Estatuto Tributario, la tarifa a la cual están sometidas las operaciones que realice un responsable del IVA constituye un límite a los impuestos que éste puede descontar. Según el ICDT, el responsable “únicamente puede descontar del impuesto por el recaudado, un porcentaje igual y no la totalidad del que hubiere pagado.”¹⁴ Por lo tanto, no se generan saldos a favor en los casos en los cuales la tarifa de los bienes y servicios necesarios para operar supera aquella a la cual está gravado el bien o servicio vendido por el responsable.

1.2. Sin embargo, el Instituto considera que algo diferente sucede cuando “la base para calcular el IVA, es especial, como por ejemplo las previstas en los artículos 457-1 y 486-1 del E.T., que difiere de aquella sobre la cual el responsable ha pagado impuesto seguramente mayor, porque en dicho caso sí se origina saldo a favor, que no podría ser ni compensado, ni devuelto, por no cumplirse lo previsto en los artículos 477 y 481 del E.T., ni eventualmente estar sometido a retención en la fuente.”¹⁵ En opinión del ICDT, en los casos mencionados anteriormente sí se observa un trato diferente para personas en las mismas condiciones, es decir, responsables del IVA que tienen saldos a favor con el Estado, por lo que en estas situaciones se constata una violación del derecho a la igualdad.

1.3. En cuanto a los principios de equidad y justicia del sistema tributario, el Instituto considera que, en el caso presente, los argumentos esgrimidos en relación a la transgresión del artículo 13 de la Constitución, son suficientes para fundamentar la violación de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. Al respecto, el Instituto Tributario estima que no le asiste razón al demandante cuando afirma que los descuentos de los recaudos derivados de la compra de bienes y servicios, deberían ser computados como costo o deducción en el impuesto a la renta. Para el instituto, lo anterior equivaldrá a un doble beneficio tributario. El ICDT señala lo siguiente:

Si bien es cierto que por la aplicación del artículo 485 del E.T. no resultan infringidos los postulados de justicia y equidad, no es menos que cuando se trata de bases gravables especiales, tales principios si son desconocidos con violación de los artículos 95-9 y 363 superiores.”¹⁶

1.4. Por último, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario sostiene que las normas no son contrarias al derecho de propiedad. Fundamenta lo anterior en los siguientes términos:

“En primer lugar, pierde de vista el accionante que todos aquellos responsables que hayan sido objeto de retenciones en la fuente tienen derecho a la compensación o devolución de del saldo a favor que resulte en el caso de que las retenciones superen el IVA recaudado. En segundo lugar, si como consecuencia de la aplicación del artículo 485 del Estatuto, cuya inconstitucionalidad no ha sido declarada, no puede resultar en una declaración un saldo a favor, es evidente que no existe suma a devolver ni a compensar, no por ello puede hablarse de enriquecimiento sin causa, ni de violación del derecho de propiedad.”¹⁷

1.5. Por su parte, la doctora Catalina Hoyos J., se apartó de la decisión mayoritaria. En su salvamento de voto afirma que la ponencia ignora situaciones en las cuales “el responsable puede originar saldos a favor que provienen de circunstancias distintas a la aplicación de una base gravable especial, y que por distintos motivos, no pueden ser recuperados o compensados dados los perentorios y limitados términos en que se orientan los artículos 815 y 850 del E.T.”¹⁸

Sostiene que existen circunstancias que comportan un enriquecimiento sin causa a favor del Estado, al prohibir la procedencia de las devoluciones o compensaciones. De esta manera, en los casos no contemplados en las normas acusadas, el Estado se apropia de saldos que están dentro del patrimonio del contribuyente. De acuerdo al salvamento de voto,

“no existe un principio de razón suficiente para restablecer un trato diferenciado entre quienes arrojan saldos a favor provenientes de la comercialización o prestación de servicios exentos a que se refieren los artículos 477 y 481 o la práctica de retenciones en la fuente en exceso, de un lado, y entre los demás responsables que puedan arrojar saldos a favor por otras causas, de otro lado. En todas estas situaciones, nos enfrentamos a la misma premisa, los responsables que arrojan saldos a favor en sus declaraciones son acreedores del Estado, que tienen derecho al reconocimiento de sus créditos.”¹⁹

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación solicitó que se declare la inexecutable de las normas acusadas.

Después de hacer algunas precisiones conceptuales respecto del impuesto sobre las ventas, el Procurador afirma, en concordancia con lo estimado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, que la interpretación del demandante del artículo 485 del Estatuto Tributario es incorrecta. Esto, pues de la lectura de dicha norma se concluye que los descuentos por concepto de impuestos repercutidos están limitados a la tarifa aplicable al producto vendido por el responsable.

No obstante, el Procurador indica que a partir de una situación de hecho igual, – la existencia de saldos a favor de responsables –, las normas acusadas otorgan sólo a algunos responsables excepcionales la posibilidad de solicitar la devolución o compensación.

El Procurador señala que los responsables del impuesto sobre las ventas respecto de los cuales no operan devoluciones ni compensaciones pueden acudir al mecanismo de imputación o compensación automática. Sin embargo, estima que la recuperación de los saldos a través de ese mecanismo, no siempre es factible:

“en muchas ocasiones, a pesar de la imputación, la utilización del crédito frente al Estado puede no ser posible porque la declaración por el bimestre al cual se traslada el saldo a favor es a su vez, originaria de un nuevo saldo a favor, y así sucesivamente, lo que puede traducirse en la imposibilidad permanente de recuperar tales sumas si la actividad desarrollada arroja de manera indefinida dichos saldos, lo cual insoslayablemente contraría los principios de equidad y de justicia. || En consecuencia, si los impuestos generados por las operaciones sometidas al tributo, menos los impuestos repercutidos en la adquisición de bienes o la utilización de servicios, arrojan un resultado negativo, habría un exceso del IVA generado, y por lo tanto, en aras de garantizar el principio de equidad de las cargas tributarias, debe permitírsele al responsable que se encuentre en esa situación de hecho, que solicite la devolución o compensación, independientemente que dicho responsable no sea productor de bienes a que hacen referencia los arts. 477 y 481 del E.T.”²⁰

Finalmente, el Procurador solicita la declaratoria de inexecutable de la integridad del párrafo de las normas acusadas, pues considera que el demandante omitió demandar la frase “y por aquellos que hayan sido objeto de retención.” Así, de declararse la inexecutable de lo demandado, sólo los sujetos pasivos de retenciones en la fuente en exceso tendrían la posibilidad de solicitar la devolución o compensación de saldos a favor.

VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

2. Cuestiones previas.

2.1. La demanda cumple con los requisitos exigidos para proferir fallo de fondo.

Uno de los intervinientes en el proceso solicitó que la Corte se declarara inhibida, bajo el argumento de que las normas acusadas, a pesar de haber modificado los párrafos de los artículos 815 y 850 del E.T., no habían variado la proposición jurídica atacada, es decir, la limitación de solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor a algunos responsables del impuesto sobre las ventas.

La Corte no comparte dicha afirmación. Las disposiciones acusadas contienen las proposiciones jurídicas que precisamente ataca el demandante, lo cual convierte en irrelevante el contenido que tenían las disposiciones que fueron modificadas por las normas demandadas. En este sentido, si un ciudadano desea acusar dichas normas de inconstitucionales, lo hace dirigiéndose contra ellas tal y como quedaron después de la modificación realizada por la Ley 788 de 2002. Por lo tanto, la Corte no se inhibirá de pronunciarse de fondo en el presente proceso.

2.2. El objeto de la demanda contiene el enunciado jurídico completo.

El concepto fiscal consideró que el accionante omitió demandar la frase “y por aquellos que hayan sido objeto de retención” de tal forma que una eventual inexecutable de los enunciados demandados resultaría en una restricción aún mayor de los sujetos que tienen la posibilidad de solicitar la devolución o compensación de saldos a favor.

Sin embargo, al revisar la expresión subrayada por el demandante, la Corte constata que la

acción de inconstitucionalidad recae sobre la siguiente frase: “solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención”. Así, la demanda incluye el enunciado que el Procurador estimó omitido, por lo que el análisis de constitucionalidad recaerá sobre toda la parte subrayada en la demanda.

3. Problema Jurídico.

Dados los antecedentes expuestos en líneas anteriores, corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿Vulneran los derechos a la igualdad y a la propiedad, así como el principio de equidad, las disposiciones legales en virtud de las cuales, en el caso de los responsables del impuesto a las ventas, los mecanismos de devolución y compensación de saldos a favor originados en la declaración tributaria sólo pueden ser solicitados por los productores o prestadores de los bienes y servicios exentos, por los productores de bienes y servicios destinados a la exportación, y por responsables objeto de retención en la fuente?

Para resolver este problema, la Corte, (i) hará una breve explicación de las normas tributarias demandadas, (ii) reiterará la jurisprudencia constitucional relacionada con el amplio margen de configuración legislativa en asuntos tributarios, y (iii), analizará si éstas son contrarias al derecho a la igualdad, al principio de equidad, y al derecho de propiedad.

4. Breve referencia al contexto normativo.

El demandante acusa de inconstitucional los párrafos de los artículos 815 y 850 del E.T.. Dichas disposiciones, en el marco del impuesto sobre las ventas, hacen referencia a la devolución, compensación e imputación automática de los saldos a favor originados en la declaración de dicho impuesto. La Corte pasa a referirse brevemente al contexto normativo en el cual se inscriben las normas acusadas.

4.1. En los casos de venta de bienes y prestación de servicios, el impuesto sobre las ventas en Colombia²¹ se determina “por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados.”²² De esta manera, el impuesto sobre las ventas resulta de la resta entre el impuesto generado por las operaciones realizadas por el responsable, y los impuestos descontables pagados por éste último al haber adquirido los bienes corporales muebles y servicios necesarios para realizar dichas operaciones. Dado esto, podría sugerirse, como lo plantea el demandante, que los saldos a favor se producen en todos los casos en los cuales el responsable del impuesto sobre las ventas paga un monto mayor por concepto de la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en comparación de lo desembolsado en virtud del impuesto generado por las operaciones gravadas.

Sin embargo, respecto de los impuestos descontables, el artículo 485 del E.T. establece lo siguiente: “Los impuestos descontables son ... (e)l impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del

costo o del gasto respectivo.” Por lo tanto, los impuestos facturados al responsable por la compra de insumos (impuestos repercutidos) son descontables hasta el valor que resulte de aplicar la tarifa aplicada a sus operaciones.²³ Lo que exceda de este límite se considera como un costo o gasto adicional. Por ejemplo, supóngase que el responsable del impuesto, al vender un producto cuyo valor es 100, adquirió bienes y servicios gravados con una tarifa del 16% y sus operaciones están sujetas a una tarifa del 7%; el responsable sólo puede descontar hasta el monto que resulte después de aplicar la tarifa del 7% a los productos o servicios adquiridos y los valores restantes son considerados como un mayor costo o gasto.²⁴ En este sentido, la Corte se encuentra de acuerdo con lo sostenido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el Procurador General de la Nación, pues del descuento de impuestos no pueden surgir saldos a favor del responsable. Dado que la tarifa aplicada a las actividades del responsable opera como límite del impuesto descontable, este último no puede exceder el nivel del impuesto generado por las operaciones gravadas.

Ahora bien, de la normatividad tributaria se deducen algunas situaciones en las cuales en la declaración del impuesto sobre las ventas surgen saldos a favor. Esto sucede, por ejemplo, en el caso de los responsables “productores y exportadores” de bienes o servicios exentos a quienes les es permitido descontar los impuestos repercutidos.²⁵ Los responsables productores²⁶ y exportadores de bienes y servicios exentos constituyen entonces una excepción al artículo 485 descrito en el párrafo anterior. Dichas personas, al estar gravadas sus operaciones con una tarifa de cero, y al poder descontar los impuestos repercutidos, liquidan permanentemente saldos a favor.²⁷

También se generan saldos a favor en los casos en los cuales el responsable es objeto de retención en la fuente²⁸. De acuerdo a dicho instrumento de recaudo²⁹, un agente fijado por la ley (agente retenedor)³⁰ percibe un abono con antelación al momento en el que el responsable debe pagar el impuesto. La suma retenida es equivalente a un porcentaje del valor del impuesto aplicado sobre la base que se genere en la operación entre el responsable y el agente retenedor.³¹ De la aplicación del mecanismo de la retención en la fuente resultan sistemáticamente saldos a favor para algunos responsables. Esto sucede cuando el responsable requiere un alto componente de materias primas y servicios para realizar sus operaciones, y por ende, efectúa un descuento de impuestos significativo; lo anterior, unido a la retención que de sus pagos han realizado los agentes retenedores, en un porcentaje alto del valor del impuesto (75%), resulta en la generación constante de saldos a favor.³²

De lo anterior se concluye que existen varias situaciones en las cuales, en la declaración del impuesto sobre las ventas, el responsable de este tributo se convierte en acreedor de saldos a favor de manera sistemática y permanente. Pasa entonces la Corte a analizar qué mecanismos existen para recuperar dichos saldos. Estos son la devolución, la compensación y la imputación automática.

4.2. El artículo 815 del E.T. dispone:

Artículo 815. COMPENSACIÓN CON SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable;

b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo

Parágrafo 1°. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

Artículo 815-1. Los contribuyentes sujetos a retención del impuesto sobre las ventas, que obtengan un saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, podrán solicitar la devolución del respectivo saldo, o imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente.

Así mismo, el artículo 850 del E.T. dice:

Artículo 850. Devolución de Saldos a Favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

Parágrafo. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.

Parágrafo 2°. Tendrán derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social, las entidades cuyos planes estén debidamente aprobados por el Inurbe, o por quien este organismo delegue, ya sea en proyectos de construcción realizados por constructores privados, cooperativas, organizaciones no gubernamentales y otras entidades sin ánimo de lucro.

La devolución o compensación se hará en una proporción al cuatro por ciento (4%) del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo tal como lo adquiere su comprador o usuario final, cuyo valor no exceda los ciento treinta y cinco (135) salarios mínimos mensuales legales de acuerdo a la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional.

La DIAN podrá solicitar en los casos que considere necesario, los soportes que demuestren el pago del IVA en la construcción del proyecto de vivienda de interés social.³³

De las normas precitadas se observa que existen tres mecanismos para que los responsables del impuesto sobre las ventas recuperen los saldos a favor originados en la declaración de dicho tributo: La devolución, la compensación y la imputación automática.³⁴ La devolución

es el desembolso, por parte del Estado y a favor del responsable, de los valores equivalentes al saldo a favor.³⁵ Por su parte, la compensación opera de manera similar a la forma de pago del mismo nombre dispuesta en el Código Civil. Mediante dicho mecanismo se extinguen el saldo a favor cuya obligación ostenta el Estado, y de manera correspondiente, las deudas equivalentes a cargo del responsable por concepto de “impuestos, anticipos retenciones, intereses y sanciones.” Para que la compensación opere es necesario el cumplimiento de ciertos requisitos, que incluyen la solicitud del responsable y la decisión administrativa a favor del titular del crédito.³⁶

Por último, la imputación automática, es un instrumento de acuerdo al cual el saldo a favor se convierte en una fuente de pago del impuesto a cargo del responsable en el periodo siguiente a la causación del saldo. Dicho mecanismo funciona de manera automática, sin que sea necesario ningún pronunciamiento oficial. En el caso en el que el saldo a favor no sea imputado en su totalidad, procede la utilización de este mecanismo, de manera sucesiva, mientras la utilización del crédito contra el Estado sea factible.³⁷

Ahora bien, de acuerdo a las disposiciones acusadas, únicamente pueden solicitar la devolución o la compensación de saldos a favor los responsables del impuesto sobre las ventas “de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.”³⁸

A su vez, el artículo 477 del E.T. establece los “bienes que se encuentran exentos del impuesto”³⁹, y el artículo 481 contiene otros bienes y servicios “que conservan la calidad de exentos”, e incluye los productos destinados a la exportación.⁴⁰

Por lo tanto, los únicos responsables que en virtud de las normas acusadas pueden solicitar la devolución o la compensación de los saldos a favor son:

- Los responsables de bienes y servicios exentos de acuerdo a lo estipulado en el artículo 477.
- Los responsables que han sido objeto de retención en la fuente.

En lo demás, cuando el responsable no pertenece a alguno de los grupos señalados por los artículos 815 y 850 del E.T, éste puede recuperar el saldo a favor correspondiente únicamente a través del mecanismo de la imputación automática.

Adicionalmente, la Corte concluye que en el caso del impuesto sobre las ventas, la regla general es que los responsables puedan recuperar los saldos a favor únicamente a través de la imputación automática, y que, las excepciones a esta regla son las mencionadas en líneas anteriores y acusadas en el presente proceso.

Visto lo anterior, pasa la Corte a determinar si las disposiciones referidas son contrarias a la Constitución.

5. Reiteración de jurisprudencia. En materia tributaria, el legislador cuenta con un margen de configuración amplio.

La Corte se ha pronunciado de manera reiterada sobre el alcance de la potestad del legislador para regular la materia tributaria. Los criterios básicos de la doctrina constitucional se pueden resumir así:

En primer lugar, la Corte ha partido del reconocimiento de que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República. Este ejerce su potestad según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. Por eso, dicha potestad ha sido calificada por la jurisprudencia como “poder suficiente”, ya que es “bastante amplia y discrecional.”⁴² En segundo lugar, el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene varias implicaciones al momento de ejercer en forma razonable el poder de imposición. Así, en virtud del principio democrático, el legislador no sólo puede definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria sino también goza de un amplio margen para escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos. Es claro, además, que en una democracia pluralista caben distintas políticas tributarias que responden a concepciones diferentes sobre la mejor manera de alcanzar un “orden económico y social justo”⁴³. La competencia de escoger la alternativa a seguir ha sido depositada en el Congreso de la República.⁴⁴ Finalmente, en virtud de esa confianza y potestad, no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado. Se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva. En tercer lugar, ha indicado esta Corporación que las normas en las que se limita, restringe o elimina una excepción a una regla general de orden tributario no suponen una vulneración del principio según el cual el Estado garantiza un orden económico justo.⁴⁵ En cuarto término, el Congreso no puede ejercer su poder impositivo de una manera incompatible con los mandatos constitucionales, lo cual excluye su ejercicio arbitrario, es decir, injustificable a partir de razones de índole constitucional. Tampoco puede ejercerla de manera contraria a los derechos fundamentales.⁴⁶

Recordado lo anterior, pasa la Corte a determinar si las normas acusadas son contrarias a la Constitución.

6. Exequibilidad de las normas acusadas respecto de los cargos desarrollados por el demandante.

Procede la Corte a analizar si son contrarias a los derechos a la igualdad y a la propiedad, y al principio de equidad tributaria, las normas que consagran cuáles son los únicos responsables del impuesto sobre las ventas que pueden solicitar la devolución y la compensación de los saldos a favor.

6.1. Las normas acusadas no son contrarias al derecho a la igualdad.

Dado el margen amplio de configuración con que cuenta el legislador en estos asuntos, el criterio que la Corte ha aplicado para identificar si una medida tributaria es contraria al derecho a la igualdad es la existencia de una razón objetiva y suficiente que justifique el trato tributario diferente. Corresponde a la Corte determinar, siguiendo la metodología denominada test de igualdad, (i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y

(iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado. 47

6.1.1. Las disposiciones acusadas apuntan a dos finalidades legítimas.

La primera finalidad buscada por las normas acusadas es estimular la producción o prestación de bienes o servicios considerados prioritarios. En efecto, los bienes y servicios exentos están favorecidos por el legislador con una tarifa cero en el impuesto sobre las ventas. De esto se deduce que por decisión adoptada en el foro democrático, la producción o prestación de estos bienes y servicios es considerada conveniente para estimular el desempeño de ciertos grupos de la economía. Esta finalidad es relevante respecto de las excepciones enunciadas en las normas acusadas relativas a los responsables productores de bienes y servicios exentos, y dentro de estos, los productores de bienes y servicios que son a la vez exentos y dirigidos a la exportación.

En el caso de los responsables “objeto de retención en la fuente”, la finalidad de la norma es proteger a grupos de responsables cuyas declaraciones pueden consistentemente resultar en saldos a favor, lo cual, puede llevarles a situaciones de caja muy desventajosas al no permitir la devolución o compensación de dichos dineros. Por lo tanto, la Corte considera que dicho fin, al proteger a aquellas personas identificables que se pueden ver afectadas gravemente al no poder acudir a la devolución o compensación, también es legítimo.

6.1.2. La Corte considera que el medio de limitar la devolución o compensación de los saldos a favor sólo a algunos responsables del impuesto sobre las ventas no está prohibido. La Corte observa que la diferenciación realizada por las normas demandadas corresponde a criterios de política tributaria que no pueden ser considerados como asimilables a las clasificaciones sospechosas.

6.1.3. Así mismo, existe una relación de adecuación evidente entre el medio y los dos fines identificados. Primero, que los responsables de bienes y servicios exentos o exportables y sujetos a la retención en la fuente, puedan solicitar la devolución o la compensación de los saldos a favor resulta en que dichas personas, al contar con mayores recursos en caja, puedan tener un mejor desempeño operacional y financiero. Esto, a su vez, incentiva la producción de los bienes y servicios exentos y exportables y protege a los responsables beneficiados. Segundo, la devolución o compensación de los saldos a favor, lleva a que los responsables protegidos por las disposiciones acusadas, puedan recuperar dichos montos de manera más eficiente que a través del mecanismo de la imputación automática, lo cual resulta en un menor nivel de vulnerabilidad de dichas personas a la causación constante de saldos a favor.

6.1.4. Ahora bien, la Corte advierte que pueden presentarse situaciones en las cuales, dados los efectos concretos de las normas acusadas, y dependiendo de condiciones económicas específicas, algunas personas responsables del impuesto sobre las ventas, se vean perjudicadas económicamente al no poder descontar o compensar los saldos a favor.

Es posible que se causen saldos a favor en la venta de bienes y servicios que tienen, según algunos intervinientes, bases gravables especiales⁴⁸, en virtud de las cuales, al enajenar el bien o servicio, a pesar de que opere una misma tarifa para los impuestos generados y descontables, el responsable pueda resultar causando un menor impuesto en comparación

del monto facturado por la adquisición de los insumos. Esto, en razón a que el bien o servicio para el cual opera una base gravable especial puede ser más costoso al momento de la adquisición por parte del responsable, en comparación del momento en el cual ésta lo vende o presta.⁴⁹

Así, las normas demandadas no incluyeron a todas las personas que podrían llegar a estar, según evolucionen las condiciones empresariales y económicas de su actividad de producción de bienes o prestación de servicios, en una situación que genera saldos a favor de manera frecuente. Sin embargo, esta posibilidad será diferente a medida que cambien las variables económicas relativas a dicha actividad. Es difícil predeterminar quiénes se encontrarán inevitablemente en semejante situación. Adicionalmente, en el caso presente, no ha habido argumentos suficientes para concluir que un grupo identificable concretamente genere saldos a favor de manera inevitable, que no puedan ser recuperados mediante el mecanismo de la imputación automática. Las normas acusadas denotan el propósito del legislador de identificar los grupos de personas que generan necesariamente -no ocasionalmente- altos niveles de saldos a favor, y soluciona dicha situación haciéndoles posible solicitar su devolución o compensación. Si bien la clasificación que hizo el legislador de los responsables del impuesto sobre las ventas no es perfecta, ello no la hace inconstitucional, máxime cuando éste dispone de un margen suficiente de configuración en materia tributaria para determinar quién puede acudir a un mecanismo más benéfico que otro, también adecuado, como lo es la imputación de los saldos a favor.

Tampoco se ha demostrado que quienes pueden generar frecuentemente saldos a favor, pertenecen a grupos que merezcan un estímulo especial a su actividad económica, por ser ésta prioritaria a juicio del legislador. En otras palabras, no se ha mostrado que a la luz del fin que animó al legislador, hay otro grupo identificable de productores de bienes o prestadores de servicios que ha debido ser beneficiado también por el legislador tributario. La Constitución no exige que el legislador adopte leyes perfectas en las cuales prevea todas las hipótesis posibles y responda a cada una de ellas de manera análoga, así estas hipótesis no se inscriban claramente dentro de los fines buscados por el propio legislador al configurar las normas legales acusadas.

Al respecto, la Corte se ha pronunciado con anterioridad acerca de las situaciones donde la clasificación legislativa no es perfecta:

“Una clasificación es claramente racional si incluye a todas las personas en similar situación, y es totalmente irracional si ninguna de las personas incluidas tiene relación alguna con tales fines. Los casos donde la racionalidad de la clasificación es discutible, se refieren a los casos en que la ley no incluye a todas las personas colocadas en similar situación a la luz del fin buscado (infra - inclusiva) - p.ej. garantiza la educación gratuita a los niños de baja estatura y no a los de alta estatura -, incluye personas colocadas en situación diferente a la luz del fin buscado (sobre - inclusiva) - p.ej. garantiza la educación gratuita a niños de padres adinerados - o, al mismo tiempo, excluye a unas colocadas en situación similar e incluye a otras no colocadas en situación semejante (sobre - inclusiva e infra - inclusiva) - p.ej. garantiza la educación gratuita a todos los niños de baja estatura sean ricos o pobres y no a los altos -.

En los casos donde la racionalidad de la clasificación es discutible, el control ejercido por el juez constitucional reconoce que no es posible exigir al legislador una congruencia perfecta entre el criterio de diferenciación y la delimitación del ámbito de las clases resultantes de dicho criterio. Esto porque en una democracia donde se respeta el principio de separación de las ramas del poder público debe haber una distribución de funciones y un sistema de controles que permitan a la vez el cumplimiento efectivo de los fines del Estado, así como el respeto y la realización de principios, derechos y valores materiales. En este marco el legislador goza de un margen de configuración legislativa en materia del diseño de las políticas públicas, sin que le sea exigible jurídica, ni prácticamente dada la creciente complejidad social, una racionalidad máxima, es decir, una congruencia perfecta entre el criterio de diferenciación y la delimitación de las clases resultantes de aplicar dicho criterio.”
50

Se concluye entonces que la clasificación realizada por las normas acusadas no viola el principio de igualdad. Advierte también la Corte que en el diseño del impuesto a las ventas, y en particular respecto de la posibilidad de efectuar descuentos o compensaciones, pueden existir fallas de orden técnico en el plano económico o administrativo. Sin embargo, subraya que el principio de igualdad prohíbe las discriminaciones pero no las fallas de orden técnico siempre que las clasificaciones empleadas por el legislador sean razonables, así no sean perfectas, se repite.

6.2. Las disposiciones demandadas no violan el principio de equidad tributaria.

La Corte entra ahora a analizar si los enunciados demandados vulneran, como lo sostiene el demandante, el principio de la equidad tributaria (artículos 95-9 y 363 de la C.P.). Con el propósito de dar respuesta a este interrogante, procede la Corte (i) a sintetizar los criterios que ha fijado la jurisprudencia al respecto, para luego, (ii), aplicar dichos criterios a las disposiciones tributarias demandadas en la presente ocasión.

6.2.1. La Corte Constitucional se ha pronunciado en múltiples oportunidades acerca del contenido, el alcance y la aplicación del principio de equidad tributaria. A continuación se presenta un breve resumen de la doctrina jurisprudencial:

6.2.1.1. En lo referente al ámbito de aplicación del principio mencionado, la Corte ha dispuesto que la equidad tributaria se predica, tanto del deber de tributar (artículo 95-9), como del sistema tributario (artículo 363 de la C.P.). De una parte, “el cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de equidad (artículo 95 C.P.) es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento.”⁵¹

A su vez, la Corte advirtió que “los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución “se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico”⁵², lo cual puede implicar “ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta”⁵³. Los eventuales sacrificios a que pueda dar lugar una carga tributaria se ajustan a la Constitución “siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, como los

mencionados en el párrafo precedente”⁵⁴ pues el legislador “puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad”⁵⁵. Por ello, “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.”⁵⁶ 57

En el mismo sentido, la Corte Constitucional ha señalado que la equidad se aplica también a los distintos procedimientos tributarios, tales como el recaudo. Al respecto, la jurisprudencia ha dicho: “(E)n consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, ‘el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta’⁵⁸ y, las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente.”⁵⁹

6.2.1.2. La Corte ha definido de manera genérica el principio de equidad, al señalar que éste se refiere a la colocación de un peso tributario no desmesurado sobre los diferentes actores de la economía. Al respecto, la Corte ha dicho que el deber tributario “debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.”⁶⁰

6.2.1.3. De manera más específica, la Corte se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la exequibilidad de normas tributarias a la luz del principio de la equidad. Esta Corporación ha sostenido que “el legislador, al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, debe dar aplicación a principios tales como el de la equidad y justicia que exige la Constitución (artículo 95, numeral 9), para que estos mecanismos, que no necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación los sujetos obligados desventajosa o gravosa.”⁶¹ La Corte señaló en esa oportunidad que “para efectos de la norma que ahora es objeto de análisis, el legislador, al efectuar la exclusión que ahora se demanda, sólo buscó dar aplicación a los principios de equidad y justicia, pues evitó que el valor de las acciones y aportes se contabilizará por duplicado, tanto en el patrimonio del socio como en el de la sociedad correspondiente.”⁶²

Esta Corporación también ha estudiado normas en las que se contemplan tratos irrazonables, a causa de los cuales se vulnera el principio de la equidad tributaria. Así, por ejemplo, en otra oportunidad, ella sostuvo que “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.”⁶³

De lo anterior se concluye que la equidad tributaria es una norma 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. Así, por ejemplo, una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando manifiestamente no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.⁶⁴

A partir de estos criterios, pasa la Corte a estudiar las disposiciones de los artículos 815 y 850 del E.T. que indican cuáles son los responsables del impuesto sobre las ventas que pueden solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor.

6.2.2. Para la mayoría de situaciones, se podría concluir que los párrafos acusados establecen una carga que no parece excesiva en cabeza de los responsables del impuesto sobre las ventas. En efecto, como se observó en el apartado 4.2. de esta sentencia, por regla general, aquellos responsables que en virtud de los enunciados acusados no cuentan con la posibilidad de solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor, pueden imputar dichos valores en la declaración correspondiente al siguiente período. De esta manera, el responsable que en su declaración del impuesto sobre las ventas, cause saldos a favor, puede recuperar estas cuentas por cobrar al término del siguiente periodo legal.

No obstante, el mecanismo de la imputación automática funciona de tal forma que, en ciertas circunstancias, podría impedir la recuperación total de los saldos a favor. Tal como está prevista la normatividad tributaria⁶⁵, la imputación de los saldos a favor en una declaración puede generar, por sí misma, un nuevo saldo a favor, el cual, a su vez, puede ser imputado en la declaración del periodo inmediatamente siguiente. Así mismo, durante dicho periodo posterior, el responsable puede generar, por causa de sus operaciones, nuevos saldos a favor, los cuales, como se observó, pueden ser imputados en la declaración subsiguiente. Por lo tanto, en las declaraciones del impuesto sobre las ventas se pueden acumular saldos a favor, de tal forma que la deuda del Estado crezca a medida que pasa el tiempo. De esta manera, en algunas circunstancias coyunturales, la imputación automática de los saldos a favor en la declaración del periodo posterior puede no ser un mecanismo eficaz para que al responsable le sean pagados la totalidad de dichos montos.

Para el demandante, el ICDT y la Vista Fiscal, las situaciones en las cuales los responsables del impuesto sobre las ventas no pueden recuperar los saldos a favor generan una carga adicional desmesurada. En su opinión, las cargas tributarias que debe soportar el particular están dispuestas explícitamente en la normatividad legal, de tal forma que los saldos a favor son montos que la misma ley considera que no deben constituir una carga para el responsable, justamente por ser dineros que hacen parte del patrimonio de este último. Así, las normas acusadas, al imposibilitar que algunos de los responsables del impuesto sobre las ventas puedan recuperar los saldos a favor declarados, resultan imponiendo una carga adicional, que de acuerdo a lo previsto por el mismo legislador, no debe correr por su cuenta. Por estas razones, se sostiene que las normas acusadas tienen efectos que resultan imponiendo cargas desmesuradas a algunos responsables, lo que a su vez contraría el principio de equidad tributaria.

Sin embargo, esta Corporación no comparte los argumentos anteriores, pues aunque el

legislador contempla la existencia de saldos a favor, también establece que la potestad de recuperarlos no es absoluta. La ley limita la recuperación de los saldos a favor a las circunstancias, y situaciones en las cuales el responsable puede, ya sea solicitar su devolución o compensación, o imputarlos a la declaración subsiguiente. Así, el que el mismo legislador admita que, en ciertas circunstancias, los saldos a favor no puedan ser recuperados de manera inmediata y segura, debe ser interpretado de manera integral con las demás normas al respecto. Por esta razón, no es de recibo que el criterio utilizado para analizar si las disposiciones acusadas imponen una carga desmesurada, sean otras normas legales que establecen la existencia de saldos a favor.

La Corte estima que no es evidente que la carga que eventualmente deban soportar los responsables que no pueden solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor sea desmesurada. Como se afirmó, las normas acusadas previeron que para ciertos grupos identificables, la causación permanente e inevitable de saldos a favor justificaba permitir excepcionalmente su devolución o compensación dados los fines de estímulo económico que orientaron la decisión del legislador al crear una excepción a la prohibición de utilizar dichos mecanismos. No obstante, la Corte no puede anticipar, ni mucho menos resolver al controlar en abstracto la constitucionalidad de una norma legal de alcance general, las múltiples situaciones específicas que puedan resultar de la aplicación de las normas acusadas, y en las cuales puedan existir personas perjudicadas, sin que se demuestre que hay otro grupo de responsables del impuesto sobre las ventas que liquide de manera permanente e inevitable saldos a favor que no sean recuperables y al cual pertenezcan responsables con rasgos comunes y distintivos.

El que haya responsables, que de manera coyuntural, ocasional o transitoria, liquiden saldos a favor que no puedan ser recuperados en su totalidad, no puede ser considerado como una carga desmesurada, dadas las numerosas variables y situaciones que pueden resultar de las normas tributarias bajo examen. Tampoco es contrario al principio de equidad que los procedimientos tributarios generen costos adicionales a los contribuyentes y responsables. Para esta Corporación, dichas cargas (por ejemplo, los costos de transacción originados en el trámite tributario) pueden ser razonables dada la finalidad a la cual ellas están encaminadas en el caso específico⁶⁶.

6.2.3. Por las razones esgrimidas, la Corte considera que las disposiciones bajo análisis, imponen una carga que no es desmesurada. Por lo tanto, no se encuentra violado el principio de equidad.

6.3. Las disposiciones tampoco vulneran el derecho a la propiedad.

Del análisis realizado también se concluye que las normas acusadas no son contrarias al derecho de propiedad. La jurisprudencia ha señalado en varias ocasiones, que la limitación a la propiedad resultante de la aplicación de una norma legal es consistente con la Constitución, si dicha restricción (i) está encaminada a una finalidad acorde al interés general, y (ii) no es confiscatoria.⁶⁷ En referencia a la potestad tributaria, la imposición de gravámenes, dada su propia naturaleza, siempre limita el derecho de propiedad. Igualmente, la realización de trámites tributarios resulta automáticamente en costos que afectan el patrimonio de los contribuyentes o responsables.

De esta manera, es el legislador quien, en principio, decide en qué proporción las normas tributarias disminuyan el patrimonio del contribuyente. Dicha potestad incluye limitar, de manera razonable, la posibilidad de recuperar los saldos a favor. En este sentido, no pueden ser considerados como parte de la propiedad del responsable los saldos que la ley define como “a favor”, pero cuya recuperación está limitada a ciertas condiciones por el propio legislador. De este modo, que se prevea la generación de saldos a favor, pero que al mismo tiempo se condicione su recuperación, debe ser apreciado como la voluntad del legislador de limitar temporalmente el derecho de la propiedad sobre dichos saldos, y no, como una omisión de pagar un valor que hace parte del patrimonio del responsable.

Adicionalmente, como se observó, la carga resultante de la aplicación de las normas acusadas no es excesiva, y por ende, tampoco puede ser considerada como confiscatoria, máxime, cuando lo que se debate está referido a la recuperación de eventuales saldos a favor, y no, a la aplicación de tributos que puedan ser considerados como manifiestamente desproporcionados. De esta manera los párrafos acusados no son contrarios al derecho de propiedad.

Por lo tanto, las expresiones acusadas contenidas en los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002 serán declaradas exequibles.

VIII. DECISION

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención” contenida en el párrafo de los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidenta

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)

Salvamento de voto a la Sentencia C-1149/03

SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Vulnera el derecho a la igualdad (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE IGUALDAD-No está constitucionalmente condicionado a dificultades operativas de la administración pública (Salvamento de voto)

SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Incurre en el error de hacer un tratamiento equivocado del principio de igualdad/SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Referencia a las distintas categorías de test de igualdad implica un manejo simplista del tema (Salvamento de voto)

IGUALDAD-Puede predicarse de características personales, de la distribución hecha entre personas o de las normas que señalan como se hacen las distribuciones (Salvamento de voto)

IGUALDAD-Reglas de distribución (Salvamento de voto)

REGLA DE IGUALDAD-Inexistencia en el ordenamiento periódico (Salvamento de voto)

IGUALDAD FORMAL O ANTE LA LEY-Maneras de romperse (Salvamento de voto)

ESTADO DE DERECHO-La regla general es que los hombres son iguales y la excepción que son desiguales (Salvamento de voto)

IGUALDAD MATERIAL-Efectividad (Salvamento de voto)

DISTRIBUCIÓN DE IGUALDAD-Debe corresponder a diferencias relevantes (Salvamento de

voto)

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Oposición a la aplicación del test de intensidad se funda además en que puede ser subjetivo o caprichoso/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Aplicación de las modalidades subjetivas de “tes” debería hacerse hacia el futuro (Salvamento de voto)

CORTE CONSTITUCIONAL-Afirmar que en materia económica análisis se orienta mediante un test leve de razonabilidad compromete a la Corte en un sentido determinado (Salvamento de voto)

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Rigor debe ser siempre el que resulte de la confrontación de las normas inferiores con la Constitución (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD-No es más que un límite a la legislación (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD-Fuente de las “lagunas axiológicas” (Salvamento de voto)

REF.: Expediente D - 4660

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 67 y 68 (parciales) de la Ley 788 de 2002 que modificó el Estatuto Tributario.

Magistrado Ponente:

Manuel José Cepeda Espinosa

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la Corte Constitucional, me permito salvar el voto, por las siguientes razones:

A. Porque se viola el derecho a la igualdad, ya que todos los ciudadanos tienen el derecho a que se les devuelva lo que han pagado en exceso o lo indebidamente descontado. Los ciudadanos tienen derecho a que se les apliquen todos los mecanismos de devolución de saldos y al quitar algunos de esos mecanismos se les está discriminando.

Así como el Estado tiene el derecho a cobrar todos los impuestos que le deben los ciudadanos; no puede tener nunca el derecho ha quedarse ni con un solo centavo que los ciudadanos no le deban; teniendo los ciudadanos el derecho a que se les devuelva lo pagado en exceso o indebidamente descontado y éste derecho no puede condicionarse a un problema de conveniencia, como es lo costoso que es para la administración devolver lo que cobro de más; ya que el principio fundamental de la igualdad no esta constitucionalmente condicionado a dificultades operativas de la administración pública. Esto es igualmente válido en otros casos, donde la administración recauda de los ciudadanos más de lo que estos deben pagar; como por ejemplo, la retención en la fuente de los asalariados; que en mi sentir, deben tener el derecho a que se les devuelva su excedente si así quieren, aunque existan otros mecanismos como la compensación.

B. La sentencia en la página 18 y siguientes, incurre nuevamente en el error de hacer un

tratamiento equivocado del principio de igualdad y hace referencia a las distintas categorías de test de igualdad, lo que implica un manejo simplista de un tema más complejo con es el de la igualdad, como paso a demostrarlo.

1. La igualdad puede predicarse de características personales; de la distribución hecha entre dos personas o grupos de personas; o de las normas que señalan como se hacen esas distribuciones.

1.a. Igualdad de características personales. La igualdad o desigualdad de características personales, son conceptos descriptivos, por ejemplo, cuando yo digo que una persona tiene la misma estatura, edad, ingreso y raza que otra, esas características se pueden comprobar empíricamente y por lo mismo no son normativas y constituyen verdaderos juicios de valor caracterizantes.

1.b. Igualdad de tratamiento. Si esas mismas dos personas son tratadas por una tercera, de igual manera, es también un concepto descriptivo; por ejemplo, si a una persona se le impone una misma carga o un mismo beneficio que a otra, decimos que son tratadas iguales por un tercero.

1.c. Reglas de distribución igualitarias. El tema de igualdad de tratamiento es diverso al del carácter igualitario de la regla misma; pues, en el primer caso en realidad se esta mirando cómo se aplica la regla y lo que ahora preguntamos es si la regla misma es igualitaria o no con prescindencia de su consideración de valor o normativa.

No sobra recordar que la regla de distribución tiene la siguiente formulación general:
Cualquier gravamen o beneficio debe distribuirse o negarse a una persona si tiene o no cierta característica específica, por ejemplo, su capacidad económica, su edad, etc..

2. Algunas reglas de distribución. Con el fin de lograr la igualdad se han esbozado diversas reglas de distribución:

Una aplicación practica de este criterio, es la que se hace cuando decimos que a todas las personas se les debe reconocer los mismos derechos fundamentales.

2.b. Partes iguales a los iguales. Es la regla consagrada por Aristóteles en su ética a Nicomaco (1131 a): "Cuando los iguales tienen partes desiguales o los no iguales tienen partes iguales". De esta expresión se deducen dos reglas: a) se debe dar igual a los iguales y b) desigual a los desiguales. Esta segunda regla sin embargo plantea otro problema; si el objetivo es lograr la igualdad, en qué proporción desigual le damos a los desiguales? y la respuesta no puede ser otra que en la misma proporción de la desigualdad. Matemáticamente podemos expresar el concepto así: Si A tiene 2 y B tiene 5 y a B le damos adicionalmente 1 o sea $5+1=6$, tendríamos que darle a A 4 adicionales para hacerlo igual a B o sea $2+4=6$, $A=2+4=6$, con el fin de hacer iguales a A y a B. Otra manera de lograr la igualdad de los desiguales sería quitándole al que tiene más y dándosele al que tiene menos, por ejemplo: Si A tiene 6 y B tiene 2 a A le quitamos 2 y se los damos a B; esta podría expresarse así: $A=6-2=4$, B que tenía 2 le doy los 2 que le quito a A y queda también con 4.

2.c. Partes iguales a un grupo relativamente grande. Esta regla de distribución lo que quiere

significar es que cuando se distribuyen beneficios, es más igualitaria la distribución cuanto mayor es la cantidad de personas que lo recibe, si se compara con el número de personas excluidas. De igual manera la norma que establece gravámenes es considerada más igualitaria cuando mayor es el número de personas a las que se les impone.

2.d. Igualdad según los méritos. Otra regla de distribución señalada por Aristóteles en la Política (1.301 a) y que se puede expresar de la siguiente forma: Las personas que tienen iguales méritos merecen partes iguales. Quien tiene más méritos debe tener una parte mayor y quien tiene menos una parte menor.

Esta regla de igualdad no deja de tener problemas, ya que si bien el valor de la cosa dada puede ser medido y objetivamente comprobado y también algunas características de las personas como la edad, la raza, etc.; el valor de la persona que recibe es subjetivo y no es susceptible de comprobación objetiva. Decir que una persona tiene doble mérito que otra (entendido como mayor valor moral), no es más que un subjetivo juicio de valor que hacemos sobre unas personas. Hay que resaltar aquí a diferencia entre la filosofía estoica que consagró la igualdad de mérito o dignidad de todas las personas, por oposición a la Aristotélica-Platónica que consideraba que los hombres tenían un mérito o valor desigual.

Instituciones como la carrera administrativa, judicial, militar, etc. no son más que aplicaciones de las reglas de la igualdad con base en los méritos o el principio laboral de salario igual a trabajo igual, no es más que concreción de esta regla de distribución.

2.e. Regla de distribución. A cada uno según sus actos. Esta regla busca medir los actos realizados por cada uno y se usa frecuentemente para determinar el resarcimiento de los daños ocasionados o la retribución del trabajo. Este principio de igualdad a veces se transforma en principio de proporcionalidad entre los actos realizados y el resarcimiento o retribución recibida; por ejemplo, el principio de igualdad de la Biblia, ojo por ojo diente por diente, puede mutarse para el proporcional, cuando la pérdida del ojo se resarce con una adecuada suma de dinero.

Una regla de distribución sólo es igualitaria o no, si se le mira en relación con la distribución anterior a ella. Sólo es igualitaria si se le relaciona con la distribución anterior, pues si deja intactas las desigualdades de cargas o beneficios anteriores o los aumenta no es igualitaria y sólo lo será si reduce las diferencias o las elimina.

2.f. Igualdad de oportunidades. Dos personas sólo tienen igual oportunidad de ganar en una competencia si parten del mismo lugar, si Y se encuentra detrás de Z debe desplazarse hasta donde se encuentra Z para tener la misma oportunidad que Z, de vencer. La igualdad de oportunidades, lo que busca es un punto de partida igual para todas las personas, de modo que el orden de llegada dependa del esfuerzo individual de cada uno y no de sus circunstancias económicas o sociales.

Esta regla nos lleva a otra íntimamente emparentada con ella, que es la de igual satisfacción de las necesidades fundamentales ya que existe un mínimo de necesidades fundamentales que son sustancialmente idénticas, en una determinada sociedad y tiempo para todas las personas y deben ser satisfechas por todas las personas. Su proyección más radical se encuentra en el principio de distribución comunista que dice: "de cada quien según su

trabajo y a cada quien según su necesidad” o como lo expresa el Presidente F. D. Roosevelt “Los hombres menesterosos no son hombres libres”.

2.g. Igualdad y capacidad jurídica. La aspiración milenaria de los hombres al reconocimiento de una igual capacidad jurídica, a pasado desde la abolición de la esclavitud hasta las luchas revolucionarias burguesas y socialistas y se a centrado en la supresión de las discriminaciones. La eliminación de las limitaciones de la capacidad presentan algunos obstáculos que es necesario reseñar pues a pesar de que no se admiten aquellas limitaciones que tienen un claro objetivo de dañar y discriminar, es difícil eliminar aquellas que tienden a proteger a ciertos sujetos; piénsese por ejemplo, en el caso de los niños o de las personas con enfermedades mentales a quienes se les recorta su capacidad con el fin de protegerlos.

Debemos advertir la gran carga ideológica de este argumentación, ya que aún las limitaciones de la capacidad que tienen el claro objetivo de dañar, han sido frecuentemente justificadas con la necesidad de proteger a la persona cuya capacidad se limita.

3. Como se puede observar de lo dicho hasta ahora en el ordenamiento periódico no existe una sola regla de igualdad. En realidad utilizamos diversas reglas de igualdad que tienen aplicación en ciertos sectores del ordenamiento y no en otro. Por ejemplo, en el tema de carreras (administrativa, judicial) utilizamos la regla de distribución de igualdad con base en le mérito. En cambio, en materia de derechos fundamentales utilizamos la regla de partes iguales para todos o igualdad numérica ya que les reconocemos los derechos fundamentales a todas las personas.

4. La igualdad formal o ante la Ley. Esta igualdad significó una verdadera revolución, que sólo podemos captar en su justa dimensión cuando observamos que en la sociedad feudal los hombres no eran iguales ante la ley y que sus derechos y obligaciones dependían de la clase social a la que pertenecían de modo que el miembro de la nobleza tenía derechos mayores que los de las otras clases (clero, naciente burguesía, ciervos de la gleba, etc.) mientras la naciente burguesía tenía muchas obligaciones, y muy pocos derechos (con razón Sieyes decía que el tercer estado era todo, pero que no tenía ningún derecho). Por esta razón cuando las revoluciones burguesas hicieron a todos los hombres iguales ante la ley dieron un gran paso hacia la dignidad del hombre.

La igualdad formal o ante la ley se rompe de dos maneras:

A. Dándole algo a alguien, que no le damos a los demás, esto es lo que se denomina privilegios; concediendo privilegios.

B. También se rompe la igualdad ante la ley cuando no le damos a algunos, lo que le doy a todos los demás; esto es lo que se denomina discriminaciones; por ejemplo, no le doy el derecho al voto a los negros, que le doy a todas las demás personas.

La igualdad formal o ante la ley, se puede romper hacia arriba, concediendo privilegios o hacia abajo, discriminando. Queremos advertir que las formas de discriminación previstas en el artículo 13 de nuestra Constitución no son las únicas que pueden existir.

La regla general en el estado de derecho es que los hombres son iguales y la excepción es

que son desiguales. La desigualdad es la que requiere justificación; la justificación de por que hay que tratar de forma desigual, el trato desigual requiere una justificación; una prueba y una carga argumentativa que no requiere la igualdad formal. La igualdad de trato tampoco requiere justificación; en cambio la disparidad de tratamiento necesita siempre ser justificado.

Esta nos lleva a otro tema que es el de la igualdad material.

5. Igualdad material. Frente a la igualdad de la ley, que era la igualdad burguesa o liberal, su competidor ideológico, que era el socialismo, y que defendía los intereses de la otra clase social que había nacido como hija de la revolución industrial, está es el proletariado; le hizo una grave acusación consistente en que los hombres que eran iguales ante la ley, en los hechos eran profundamente desiguales, pues mientras unos tenían medios económicos para hacer efectivos sus derechos otros carecían de ellos y sus derechos y libertades se quedaban en el papel. Marx señalaba cómo en una sociedad como la capitalista, donde los hombres eran desiguales la única manera de hacerlos iguales era con un derecho desigual.

El estado social de derecho que busca hacer efectiva no solo la igualdad formal sino también la material, y aceptando, que en los hechos unos hombres son desiguales a otros, busca hacerlos iguales, dándoles desigual.

Esta distribución desigual debe corresponder no a cualquier diferencia entre los hombres sino a diferencias relevantes, en relación con el fin que se persigue; por ejemplo, la edad es relevante en relación con el derecho de voto; la riqueza es relevante respecto a los impuestos, en cambio, el color de la piel no es relevante respecto de los tributos que debe pagar una persona; en consecuencia una diferencia de trato requiere una prueba, y una justificación de la diferencia relevante existente entre dos personas o grupos de personas.

5. 1 El problema de la igualdad.

Desde el punto de vista filosófico y jurídico, en principio la igualdad de una persona sólo se predica respecto de si misma, de tal manera que Pedro Pérez sólo es igual a Pedro Pérez y esto desde una perspectiva del principio lógico de identidad, el cual implica necesariamente que nos estamos refiriendo a las mismas dimensiones de espacialidad y de temporalidad, pues si aplicamos una concepción dialéctica respecto del elemento temporalidad, ni siquiera el Pedro Pérez de ayer será el mismo Pedro Pérez de hoy, ni el mismo Pedro Pérez de mañana.

Si es claro entonces que la igualdad sólo puede predicarse de una persona en una concepción estática y no dialéctica; con mayor razón deja de ser cierto que existen dos personas iguales, de tal manera que Pedro Pérez jamás será igual a María Martínez.

En realidad, cuando queremos hacer iguales a dos personas necesitamos abstraernos de una serie de diferencias que ellas tienen y fijarnos sólo en las similitudes relevantes que poseen; de modo que para igualar, siempre debemos ignorar diferencias y poner el acento en los elementos similares, que además de ser similares, deben ser también relevantes, para la concesión de un derecho. Por ejemplo, la diferencia racial no se tiene en cuenta para el pago de impuestos, de modo que una mujer blanca paga el mismo impuesto que un hombre negro

que tiene su misma capacidad económica; este ejemplo muestra claramente que hacemos abstracción de la diferencia de raza y de género (blanca y negro, mujer y hombre) y nos fijamos en la similitud de capacidad económica.

6. Intensidad del test

Por cuanto, no estoy de acuerdo con incluir en la motivación de la sentencia que el examen de constitucionalidad de una norma pueda realizarse aplicando lo que allí se denomina un “test” de “intensidad” variable según la materia a que se refiera, de tal suerte que él será “leve” si se trata de “materias económicas, tributarias o de política internacional”, pues lo que a la Corte le confía el artículo 241 de la Carta es la guarda de la supremacía e integridad de la Constitución, sin que pueda establecerse de manera subjetiva que en unos casos debe ser más estricta que en otros, pues lo único que ha de guiar su labor es el ejercicio de la función de control que se le atribuye por la citada norma “en los estrictos términos” que la propia Constitución le señala.

Mi oposición a que la Corte aplique al decidir sobre la constitucionalidad de normas sometidas a su control el concepto de intensidad del test (leve, mediano o estricto), se funda además en que puede ser subjetivo y caprichoso por cuanto habría que preguntarse ¿quién determina la intensidad del test? ¿porqué a unas materias se aplicaría un test leve, a otras uno mediano y a otras uno estricto?. Interrogantes estos que nos podrían conducir en esa materia a preguntar ad infinitum.

Por otra parte, aplicado en una de esas modalidades subjetivas ese “test” siempre debería hacerse así en el futuro. Eso lleva a que la Corte Constitucional “se case con la tesis de que a ciertas materias se aplique de antemano un test de intensidad determinada”, que la Constitución no autoriza.

Afirmar que en materias económicas el análisis de constitucionalidad se oriente mediante “un test leve de razonabilidad” compromete a la Corte en un sentido determinado y la pone a andar un camino que después no puede deshacer y, en cambio, le impide examinar con objetividad cada caso concreto. No es verdad que todo lo que se refiere a materias económicas tenga la misma trascendencia jurídico-constitucional. Por eso, resulta imposible, de antemano, afirmar que el análisis debe ser “leve” en esas materias, pues, como se sabe, hay unas de mayor importancia y trascendencia que otras, aún siendo todas de contenido económico. Así, no es lo mismo una ley que concede un subsidio a los veteranos de la guerra del Perú (de los cuales superviven muy pocas personas) que la ley que adopta el Plan de Desarrollo e Inversiones Públicas, para juzgarlas ambas con poco rigor, con un “test leve”.

La dificultad se evita si, en los dos casos, se juzga aplicando sin esguinces la Constitución Política. Lo mismo sucedería con un tratado internacional, si se juzga con fundamento en la Constitución uno destinado al intercambio cultural entre Colombia y Venezuela por ejemplo, que otro que estableciera la pena de muerte para quienes crucen la frontera como indocumentados. En los dos casos, aunque son diversos, la constitucionalidad ha de juzgarse única y exclusivamente con aplicación de las normas previstas por la Carta en una y otra hipótesis, sin necesidad de acudir a la “intensidad” de test no prevista en la Constitución.

Conviene recordar que esa técnica jurídica de la “intensidad de los test” de constitucionalidad producto de la experiencia constitucional Norteamericana, permite

clasificarlos de tal suerte que unos serán estrictos, otros medianos y otros leves, dependiendo del intérprete y dejando sin resolver porqué apenas se considerarían esas tres categorías y no otras adicionales, que llevarán, por ejemplo, a “un test estrictísimo”, a un “test levísimo”, a uno “medio estricto”, o a otro “medio leve”, y para agravar la incertidumbre cabría preguntarse ¿quién determina el test que se escoge?; ¿existen criterios objetivos para escogerlo? O ¿más bien es el intérprete quien escoge subjetivamente un test y luego, a posteriori trata de justificarlo? Y, ¿con qué fundamento constitucional?.

A mi juicio, el rigor en el control sobre la constitucionalidad de los actos sometidos al mismo por decisión de la Carta Política debe ser, siempre, el que resulte de la confrontación de las normas inferiores con aquella, sin que pueda, en ningún caso, aumentarse o disminuirse para que quepa o no la norma causada dentro de la Constitución según la materia a que ella se refiera, pues ello equivale a que la Constitución se alarga o se acorta según convenga, al igual que ocurría con el “lecho de Procusto” en el que, para que el usuario cupiera se le estiraba o se cercenaba para que de todas maneras diera la medida.

7. El test de razonabilidad.

El objeto de esta aclaración de voto es el de hacer unas reflexiones que muestren toda la problemática que existe detrás del concepto de razonabilidad, algunas de estas cogitaciones las he expresado yá en la Sala Plena y en otras aclaraciones de voto.

El principio de razonabilidad no es más que un límite a la legislación y más concretamente al órgano legislativo.

Este principio ha tenido origen en la interpretación que se ha hecho del principio de igualdad y especialmente de la regla de la igualdad que establece que los casos iguales deben ser tratados por el legislador del mismo modo y los desiguales deben ser tratados de manera diferente.

Esta regla de igualdad, sin embargo, no resuelve el problema, sino que lo traslada a otro lugar, pues plantea el problema de decidir cuáles son los casos iguales (para darle igual tratamiento) y cuáles no lo son (para darles distinto tratamiento); dicho de otra manera, cuáles distinciones se justifican y cuáles no (y por lo mismo son discriminatorias).

El principio de razonabilidad trata de dar una respuesta a esta pregunta, sin embargo, implica una contradicción lógica ya que, como lo dijera Riccardo Guastini, es una respuesta tautológica, pues las distinciones hechas por el legislador deben ser razonables para no ser discriminatorias. Lo que significa que para distinguir deben existir razones. Razones, que deben ser buenas razones, buenos argumentos, que equivalen a justificaciones. Por esa razón, Guastini señala que, según el principio de razonabilidad, una distinción es justificada cuando está justificada y esto, desde el punto de vista lógico, es una tautología.

El principio de razonabilidad es también una fuente de las denominadas “lagunas axiológicas”. Se denomina laguna axiológica no a la falta de cualquier norma sino a la falta de una norma justa, es decir, de una norma jurídica que no existe, pero que debería existir a

causa del sentido de justicia del intérprete o para la justa aplicación de una norma superior (constitucional).

Cuando el legislador trata de modo igual casos que al intérprete (de la Constitución, o más exactamente, al tribunal constitucional), le parecen diversos, o sea cuando el legislador no distingue cuando debería distinguir, entonces el tribunal constitucional dirá que falta una norma diferenciadora (existe una laguna, pues falta la norma diferenciadora). Cuando el legislador trata de modo diverso casos que al intérprete de la Constitución parecen iguales y, en consecuencia, el legislador ha distinguido sin razón, entonces el intérprete manifestará que falta una norma igualadora (en este caso también existe laguna, ya que falta la norma que iguala y que confiere el mismo derecho).

Como se puede observar, el principio de razonabilidad es una máquina creadora de lagunas jurídicas y es, hay que decirlo claramente, un instrumento de poder en manos de los tribunales constitucionales para revisar discrecionalmente las decisiones del legislador, e incluso para suplantarlos. Precisamente por ser un instrumento tan poderoso es que requiere un uso muy prudente y es por lo que hay que despojarlo de todas sus mitificaciones.

Si bien es cierto las Cortes o Tribunales que hacen control de constitucionalidad han aplicado una técnica denominada "Test de razonabilidad del criterio de igualación", esta técnica se aplica no sólo al derecho fundamental a la igualdad (artículo 13 de la Constitución Política de Colombia), sino a todos los demás derechos fundamentales. Se utiliza cuando una ley limita cualquier derecho fundamental y busca salvaguardar el contenido esencial de ese derecho.

Este método busca proteger los derechos fundamentales aún frente al propio legislador, ya que la posibilidad que éste tiene de limitar los derechos fundamentales no es ilimitada. El Congreso sólo puede restringirlos cuando estas restricciones se hacen en interés del bien común, es decir, cuando se pueden justificar con consideraciones razonables y objetivas del bien común (fin perseguido) y se compaginan con el principio de proporcionalidad. La limitación tiene que ser adecuada a la obtención del objetivo público perseguido. El medio tiene que resultar necesario o sea que no se hubiera podido elegir otro medio igualmente eficaz, pero que no afectara o lo hiciera en medida sensiblemente menor, el derecho fundamental.

Los derechos fundamentales exigen su máxima realización posible, o lo que es lo mismo, está prohibida su protección deficiente, de modo que en caso de conflicto entre principios se deben mirar la relación costo beneficios, pues si un derecho se realiza como un medio en un grado mayor que otro pero afecta con mayor intensidad otro derecho, puede no ser el adecuado; en cambio si otro medio que realiza menos un derecho afecta de una manera menor los bienes y derechos que juegan en sentido contrario, el más adecuado. Por ejemplo, si con el medio A, se realiza un derecho en un 95% pero afecta a otro derecho en un 90%, y el medio B realiza un derecho en un 85%, pero afecta al derecho que juega en un sentido contrario solo en un 10%, será preferible este último medio en vez del primero pues tiene una mejor relación costo beneficio.

Como se puede observar, esta técnica que, como toda técnica, es útil, no se puede recibir sin espíritu crítico, ya que encubre una serie de problemas que no podemos dejar pasar por alto y sobre los cuales queremos llamar la atención:

- a. ¿Quién determina el fin perseguido?
- b. ¿Quién determina que ese fin es más importante que otros fines?
- c. Aceptando que el Estado tiene diversos fines ¿por qué se privilegia un fin frente a los otros?
- d. ¿Qué sucede cuando un fin entra en conflicto con otro fin?

Idénticas preguntas debemos hacernos ante el concepto de bien común, que es el fin que justifica la restricción de un derecho fundamental. ¿Qué es el bien común? etc.

Similares cuestionamientos surgen ante el concepto de razonabilidad:

- a. ¿Qué es la razonabilidad?;
- b. ¿Quién determina lo razonable?;
- c. ¿Cómo se resuelve el conflicto entre razones encontradas?;
- d. ¿Qué es lo irrazonable?;
- e. ¿Es lo razonable un concepto objetivo o un concepto subjetivo?;
- f. ¿Es lo razonable un concepto válido en todo tiempo y lugar o es un concepto histórico con unas limitaciones temporales y espaciales?

Unos pocos ejemplos nos demuestran cómo lo razonable es un concepto histórico. Aristóteles, descubridor de la lógica, que no es más que las reglas del razonar correctamente, y que no puede ser acusado de irracional o de ser persona que no supiera razonar, consideraba razonable que unos hombres fuesen esclavos de otros hombres y que las mujeres fueran inferiores a los hombres.

La Corte Suprema de los Estados Unidos consideró durante más de 150 años que era razonable que los negros estuviesen separados de los blancos y que existiese el apartheid en las escuelas; y aún después de reconocer la igualdad entre negros y blancos, se regía por el principio de "iguales, pero separados". Para la Corte Suprema era razonable al comienzo que negros y blancos no eran iguales y después cuando los consideró iguales, era razonable que los iguales estuviesen separados y sólo hasta el año 1954, en una célebre sentencia, dio la razón a la familia Brown, para que los iguales no estuviesen separados. Estos dos ejemplos muestran cómo el concepto de razonabilidad debe ser sometido a crítica constante.

Idénticos cuestionamientos podemos hacer respecto del concepto medio o de las características de éste como son la eficiencia o la necesidad. ¿Qué es lo eficiente o ineficiente? ¿Qué es lo necesario o no necesario? etc.

Fecha ut supra.

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

1 Cfr folio 5 del expediente.

2 Cfr folio 5 del expediente.

3 Cfr folio 9 del expediente.

4 Cfr folio 10 del expediente.

5 Cfr folio 10 del expediente.

6 Cfr folio 12 del expediente.

7 Cfr folio 95 del expediente.

8 Cfr folio 97 del expediente.

9 Cfr folio 111 del expediente.

10 Cfr folio 111 del expediente.

11 Cfr folio 113 del expediente.

13 Cfr folio 123 del expediente.

14 Cfr folio 120 del expediente.

15 Cfr folio 121 del expediente.

16 Cfr folio 122 del expediente.

17 Cfr folio 122 del expediente.

18 Cfr folio 124 del expediente.

19 Cfr folio 125 del expediente.

20 Cfr folio 136 del expediente.

21 La Corte estima pertinente hacer una aclaración terminológica. Si bien en Colombia suele utilizarse de manera indistinta las expresiones “impuesto sobre las ventas” e “impuesto al valor agregado (IVA)”, lo cierto es que el género del impuesto sobre las ventas abarca diferentes especies, una de las cuales es el IVA. En este sentido, el impuesto sobre las ventas puede causarse (a) en una o (b) en varias fases o etapas de la cadena de producción o comercialización de los bienes. A su vez, los impuestos que se causan en múltiples etapas del

proceso productivo o de comercialización, pueden aplicarse sobre (i) el valor total de las ventas en cada una de las etapas (impuesto sobre las ventas acumulativo), o (ii) sobre el valor agregado en cada una de ellas (IVA). De esta manera, el IVA es una especie, tanto del género de los impuestos sobre las ventas, como de los impuestos sobre las ventas que se causan en diferentes etapas de la producción o comercialización. Ahora bien, el Libro III del Estatuto Tributario Colombiano, establece que la “determinación del impuesto sobre las ventas” se hace por la diferencia entre el impuesto generado y el descontado. Por lo tanto, el régimen colombiano, a pesar de referirse al impuesto sobre las ventas, se relaciona más con un impuesto al valor agregado en cada una de las etapas de la cadena productiva o comercial. No obstante, como se observará posteriormente en esta sentencia, la posibilidad de recuperar los impuestos pagados por el responsable en etapas anteriores a la venta del bien o servicio, está limitada por ciertas restricciones legales.

22 El artículo 483 del estatuto Tributario dispone: “El impuesto se determinará: a) En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados. (...)”

23 Del mismo modo, en relación con los impuestos descontables para los responsables prestadores de servicios, el artículo 498 del E.T. dice: “Los responsables que presten los servicios gravados tendrán derecho a solicitar los impuestos descontables de que trata el artículo 485. || La tarifa para establecer los impuestos descontables a que tienen derecho los responsables que presten los servicios gravados, estará limitada por la tarifa del correspondiente servicio; el exceso, en caso que exista se llevará como un mayor valor del costo o gasto respectivo.”

24 Ejemplo elaborado con base en la demostración realizada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, cfr folio 120 del expediente.

25 En relación a la posibilidad de que los productores de bienes exentos puedan deducir impuestos, el artículo 489 del E.T. establece: “En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores. Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata el Título VI del presente Libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta la respectiva operación.

26 El que únicamente los productores o exportadores de bienes y servicios exentos puedan descontar impuestos, ha llevado a que el Consejo de Estado decida, por ejemplo, que los responsables prestadores de servicios de “reencauche” no pueden descontar los impuestos repercutidos. Esto, por no generarse en dicha actividad, un proceso de producción, ni ser dicho servicio destinado a la exportación. Ver, por ejemplo, las sentencias de la Sección Cuarta de mayo 22 de 1992 y mayo 3 de 1991 (en ambas CP Consuelo Sarria Olcos).

27 Según preveía el artículo 116 de la Ley 788 de 2002, dichos bienes y servicios iban a ser gravados por una tarifa del 2% a partir del 1º de enero del año 2005. Sin embargo dicha

norma fue declarada inexecutable mediante sentencia C-776 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

28 La Corte ha considerado que la retención en la fuente es un mecanismo de extinción anticipada de la obligación tributaria. (Sentencia C-421 de 1995, MP Jorge Arango Mejía, en la cual la Corte decidió que el instrumento tributario de cobro anticipado de retención en la fuente no era contrario a los postulados del debido proceso.)

29 Ver el artículo 437-1 del E.T: “Retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas. Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas establécese la retención en la fuente de este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. (...)” Se debe tener en cuenta que la retención en la fuente en el impuesto a las ventas es diferente de aquella establecida en el impuesto sobre la renta. Acerca de la retención en la fuente en el impuesto a la renta, ver el Libro Segundo del E.T.

30 Artículo 437-2 del E.T.

31 Ver los artículos 437-1 y 437-2 del E.T. De acuerdo al inciso 2º del artículo 437-1 del E.T., “la retención será equivalente al 75% del valor del impuesto.”

32 En este sentido, la Corte, en sentencia C-445 de 1995 (MP Alejandro Martínez Caballero) declaró executable los artículos 816 inciso 1º y 854 inciso 1º del Decreto-Ley 624 de 1989, en los cuales se establecían unos términos de tiempo para la solicitud de la compensación y la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias de todos los impuestos. La Corte consideró que dichas normas no eran contrarias al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria. Al estudiar la devolución y compensación de los saldos a favor de los contribuyentes sujetos a la retención en la fuente la Corte señaló: “...es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente (...) 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 [la devolución y la compensación de los saldos a favor] y que tales son precisamente las normas demandadas por el actor.” Así, en las declaraciones tributarias de los contribuyentes o responsables objeto de retención en la fuente, y tras haber agotado los procedimientos establecidos en la ley, se pueden liquidar saldos a favor que pueden ser recuperados por el acreedor.

33 En ambas normas, el aparte subrayado es el acusado.

34 Dichos mecanismos son excluyentes. Al respecto, ver la sentencia de la Sala Cuarta del Consejo de Estado de 2 de noviembre de 2001 (CP. Ligia López Díaz).

35 Acerca de los procedimientos para solicitar la devolución, ver los artículos 851 a 865 del E.T. También ver el Decreto 1000 de 1997.

36 Al respecto, ver el artículo 816 y el Decreto 1000 de 1997.

37 Al respecto, ver el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997: “Imputación de los saldos a favor. Los saldos a favor originados en las declaraciones de renta y ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del período siguiente por su valor total, aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor. || Cuando se hubieren practicado retenciones a título del Impuesto sobre las Ventas o efectuado ventas de materiales para autoconstrucción de vivienda de interés social y el saldo a favor por estos conceptos hubiere sido objeto de solicitud de devolución o compensación, sólo podrá imputarse la diferencia entre el saldo a favor del período y el valor que se solicite en devolución o compensación. || Parágrafo 1. Cuando se encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en períodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada se harán con respecto al período en el cual el contribuyente o responsable se determinó dicho saldo a favor, liquidando las sanciones a que hubiere lugar. En tal caso, la Administración exigirá el reintegro de los saldos a favor imputados en forma improcedente incrementados en los respectivos intereses moratorios, cuando haya lugar.” El parágrafo segundo de este artículo fue declarado nulo por la Sala Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del día 11 de febrero de 2000. Dicho parágrafo decía: “Cuando se impute el saldo a favor del periodo anterior, la declaración tributaria que presente el saldo a favor quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la declaración en la cual se imputó dicho saldo, no se ha notificado requerimiento especial, de conformidad con lo establecido por los artículos 705 y 705-1 del estatuto tributario.”

38 Algunas entidades pueden solicitar la devolución o compensación del impuesto del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social. Al respecto ver el parágrafo 2º del artículo 850 del E.T.

39 El artículo de la referencia fue modificado por la Ley 788 de 2002, de la siguiente manera: “Artículo 31. Bienes exentos. Modifícase el artículo 477 del Estatuto Tributario, el cual queda así: || Artículo 477. Bienes que se encuentran exentos del impuesto. Están exentos del impuesto sobre las ventas los siguientes bienes: || 02.01 Carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada || 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”.

40 Artículo 481.—Subrogado. L. 49/90, art. 27. “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: || a) Los bienes corporales muebles que se exporten; || b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado; || c) Modificado. L. 223/95, art. 20. Los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20 del arancel de aduanas y los impresos contemplados en el artículo 478; || d) Derogado. L. 488/98, art. 154, y || e) Modificado. L. 633/2000, art. 33. 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.”

41 Nótese que dicha norma también incluye los bienes que están exentos en virtud de los artículos 478 y 479 del E.T.

42 Al respecto, ver sentencia C-222 de 1995 (MP: José Gregorio Hernández Galindo).

43 Preámbulo y art. 2° de la C.P.

44 Así, por ejemplo, en la Sentencia C-478 de 1998; M.P. Alejandro Martínez Caballero (en la que 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”.

45 Corte Constitucional, Sentencia C-341 de 1998, MP: José Gregorio Hernández Galindo.

46 La Corte se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre la necesidad de que los derechos fundamentales no sean afectados por las normas tributarias. Al respecto, pueden consultarse, entre otras, las siguientes providencias: Sentencia C-544 de 1993; M.P. Antonio Barrera Carbonell (En esta sentencia, la Corte declaró la inexecutable del artículo 107 de la Ley 6 de 1992 por encontrar que su contenido fijaba un procedimiento, aplicable a todo “tipo

de pretensión, derecho, reclamo, acción o participación frente al Fondo Rotatorio de Aduanas”, contrario a la Carta. Esta Corporación sentenció que el procedimiento creado vulneraba el derecho a la igualdad pues imponía una carga procesal que debía ser soportada sólo por algunos ciudadanos. También se encontró que dicho procedimiento era contrario al derecho fundamental al debido proceso); Sentencia C-674 de 1999, MP: Álvaro Tafur Galvis (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable parcial del artículo 77 de la Ley 488 de 1998 que establecía el procedimiento administrativo que debía seguirse a las personas que estuvieran en posesión de mercancías recién adquiridas a un radio de 600 metros de distancia de un establecimiento comercial y que no tuvieran la respectiva factura de compra, para proceder al decomiso de tales mercancías. Esta Corporación determinó que la imposición de ciertas sanciones -entre las que se cuenta la expropiación- debían quedar reservadas a los jueces y no a las instancias administrativas. Por consiguiente, señaló que el artículo descrito era contrario al derecho fundamental al debido proceso); Sentencia C-741 de 1999, MP: Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional analizó el artículo 149 de la Ley 488 de 1998, relativo a la obligación de portar en un lugar visible en los automotores la calcomanía que prueba el pago de los impuestos sobre los mismos. Esta Corporación, luego de analizar el cargo según el cual esta calcomanía atentaba contra el derecho fundamental al buen nombre, señaló que el Congreso puede imponer cargas razonables a los derechos fundamentales para garantizar la efectividad de las normas tributarias).

47 Ver la sentencia C-445 de 1995, MP Alejandro Martínez Caballero, que declara exequibles los artículos 816 inciso 1º y 854 inciso 1º del Decreto-Ley 624 de 1989, en los cuales se establecían unos términos procesales para la solicitud de compensación y devolución de los saldos a favor del contribuyente. No obstante, la Corte ha establecido que en ciertos casos especiales, para el control constitucional de normas tributarias procede un test más riguroso. Así, en la sentencia C-183 de 1998 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), se analizó una norma que excluía a las sociedades comisionistas de bolsa del gravamen del IVA pero omitía del mismo beneficio tributario a sociedades tales como las fiduciarias, que en algunos casos llevaban a cabo actividades económicas iguales. En dicha sentencia se concluyó que la intensidad del test debe ser mayor en los casos en los cuales existe un “indicio de inequidad” a partir del análisis preliminar de la norma acusada. Así mismo, en la Sentencia C-673 de 2001, (MP Manuel José Cepeda Espinosa, AV Jaime Araujo Rentería), la Corte desarrolló el tema relativo a la estructura y los parámetros de análisis en cada uno de los niveles de intensidad de los tests de igualdad. En esta ocasión la Corporación afirmó: “En diversas hipótesis la Corte ha optado por aplicar un test leve de razonabilidad, como por ejemplo en ciertos casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional, sin que ello signifique que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve. Por ejemplo, en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de una norma contenida en un tratado que afecta derechos fundamentales”.

48 Las bases gravables especiales son aquellas que no corresponden a la regla general, la cual está dispuesta en el artículo 447 del E.T.: “En la venta y prestación de servicios la base gravable será el valor total de la operación, sea que esta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o

moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías, y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado, y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.”

49 Esto sucede, por ejemplo, en el caso de las bases gravables de los automóviles usados, prescrita en el artículo 457-1 del E.T.: “En el caso de venta de vehículos usados adquiridos de propietarios para quienes los mismos constituían activos fijos, la base gravable estará conformada por la diferencia entre el valor total de la operación, determinado de acuerdo con el artículo 447 del E.T. de este estatuto, y el precio de compra.” Esto también sucede en el caso de los servicios financieros, según se deduce del 1er incisos del artículo 486-1 del E.T.: “Cuando se trate de operaciones cambiarias, el impuesto será determinado por los intermediarios del mercado cambiario y por quienes compren y vendan divisas, conforme a lo previsto en las normas cambiarias. Para este efecto la base gravable se establece tomando la diferencia entre la tasa de venta de las divisas de cada operación en la fecha en que se realice la transacción y la tasa promedio ponderada de compra del respectivo responsable en el último día hábil anterior en que haya realizado compras de divisas. Para el cálculo de dicha base gravable se tendrá en cuenta si la transacción se hace en efectivo, en cheque o a través de una transferencia electrónica o giro, calculándose una tasa promedio ponderada para cada una de estas modalidades de transacción. La base gravable así establecida se multiplica por la tarifa del impuesto y por la cantidad de divisas enajenadas.” (modificado por el artículo 41 de la Ley 788 de 2002).

50 Sentencia C-741 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa, AV Jaime Araujo Rentería).

51 Sentencia C-741 de 1999; M.P. Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se indicaba lo siguiente: “Todos los vehículos deberán portar en lugar visible la calcomanía que demuestre el pago oportuno del impuesto sobre vehículos automotores y del seguro obligatorio de accidentes de tránsito”. Uno de los temas estudiados en esa oportunidad fue el relativo a los mecanismos de los que disponen los órganos competentes del Estado para lograr el pago de los impuestos contemplados en el ordenamiento jurídico en tanto que mecanismo para garantizar la equidad tributaria).

52 Sentencia C-412 de 1996; M.P. Alejandro Martínez Caballero (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se contemplaba un tratamiento tributario diferente respecto del pago del impuesto al consumo sobre productos nacionales y extranjeros).

53 Ibídem.

54 Ibídem.

55 Ibídem.

56 Sentencia C-015 de 1993 Fundamento Jurídico No 4.

57 Sentencia C-734 de 2002 precitada.

58 Corte Constitucional. Sentencia C-335 del 21 de julio de 1994. M.P. José Gregorio

Hernández Galindo.

59 Sentencia C-734 de 2002 precitada.

60 Sentencia C-733 de 2003 (MP Clara Inés Vargas Hernández). En dicha providencia, la Corte sostuvo que no eran contrarias al principio de equidad unas normas que establecían ciertos requisitos para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas.

61 Sentencia C-476 de 1999; M.P. Alfredo Beltrán Sierra (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión: “Para el cálculo de la inversión de que trata el presente artículo, se descontarán del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades”, contenida en una norma relativa a una inversión forzosa a cargo de los contribuyentes que tuvieran como mínimo un cierto patrimonio).

62 *Ibíd.*

63 Sentencia C-511 de 1996; Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

64 Las anteriores consideraciones son tomadas de la sentencia C-734 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa) precitada.

66 En este sentido, en la sentencia C-170 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero) la Corte declaró executable la exigencia legal de que un exportador deba inscribirse en el registro de exportadores para poder solicitar devoluciones de saldos a favor por impuestos a las ventas.

67 Al respecto, ver las sentencias C-230 de 2003 (MP Alfredo Beltrán Sierra) acerca de las restricciones procedimentales en los testamentos solemnes, C-522 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño) en cuanto a las restricciones a la propiedad horizontal y C-491 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra) en lo relativo a las limitaciones a la propiedad emanadas el Código de Policía. de otra parte, en lo referente a la extinción de dominio, ver la sentencia C-740 de 2003 (MP Jaime Córdoba Triviño). Por último en lo concerniente a la expropiación, ver la sentencia C1074 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).