Sentencia C-147/01

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Créditos incobrables no dan derecho a descuento

Referencia: expediente D-3265

Acción pública de inconstituciona-lidad contra el artículo 492 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Actor: Miguel Herrera Parga

Magistrado Ponente:

Dr. FABIO MORÓN DÍAZ

Bogotá, D.C., febrero siete (7) de dos mil uno (2001)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano MIGUEL HERRERA PARGA, demandó el artículo 492 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

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

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto del artículo 492 del Estatuto Tributario, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. D.O. 38756.

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia

en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de

Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(…)

"Artículo 492. Los créditos o las deudas incobrables no dan derecho a descuento. Los créditos y deudas incobrables en ningún caso darán derecho a descuento."

"(…)

III. LA DEMANDA

Considera el actor que la disposición acusada es violatoria de los principios constitucionales de legalidad, igualdad, y equidad, propios del sistema tributario colombiano.

Estima el demandante que, en su concepto la norma accionada establece una sanción en relación con los ciudadanos comerciantes o personas responsables del IVA, que están obligadas a cumplir sus obligaciones tributarias, sin que el legislador permita el derecho de contradicción. Sostiene su acusación señalando que el responsable del IVA a quien califica de "contribuyente análogo" en virtud de la confusión en que incurre el legislador tributario entre los términos "contribuyente" y "responsable", penalizando a los terceros que sin infringir la ley, resultan responsables económicos del impuesto, lo que, en su criterio, transgrede el artículo 6 de la Carta. Ya que la norma es inconstitucional porque los comerciantes o personas responsables del IVA que venden a crédito están obligados a cumplir su obligación tributaria con la administración de impuestos dentro del período fiscal en el que se causa el IVA, en forma independiente al hecho de si los bienes o servicios prestados van a ser efectivamente pagados por los compradores o los usuarios.

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

IV. INTERVENCIONES

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

Dentro de la oportunidad procesal que señala la ley, la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la DIAN, en desarrollo del mandato otorgado por la Delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, intervino para defender la constitucionalidad del artículo 492 del Estatuto Tributario.

En criterio de la entidad, luego de adelantar algunas precisiones y nociones sobre la causación y contabilización del Impuesto a las ventas, en el Estatuto Tributario y su relación con la provisión por deudas de difícil cobro o créditos fiscales, sin valor, así como los alcances jurídicos de los artículos 145 y 146 del Decreto 624 de 1989, aplicables por interpretación sistemática con el artículo 492 acusado, concluyó que el artículo 484 del Decreto 624 de 1989, es el sustento practico y material que explica a su vez, el artículo cuestionado, el cual es, en su criterio, exequible, pues el texto normativo no vulnera norma constitucional alguna, como lo sostiene el demandante, pues es apenas obvio, que el legislador tributario, no permita que sobre los créditos o deudas incobrables, se lleven descuentos que afecten el IVA por pagar, toda vez que con ellos se rompería con el principio de la causación tributaria, la cual obliga al contribuyente a declarar el tributo en el período correspondiente, y que como tal se encuentra en perfecta armonía con la causación del impuesto sobre la renta, junto con las normas de índole contable, independientemente de que las personas naturales o jurídicas posteriormente puedan efectuar las compensaciones tributarias pertinentes, conforme al ordenamiento jurídico.

Sostiene igualmente, que no es cierto que la norma en cita pretenda el pago de intereses moratorios, ni mucho menos atentar contra la libertad individual de los sujetos tributarios, pues las conductas sancionadas por la ley tributaria y descritas en algunas disposiciones legales, no son consecuencia sino del incumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter formal, cuyos efectos y sanciones le competen al responsable del impuesto sobre las ventas, y por lo mismo no configuran elementos que permitan afirmar la inconstitucionalidad de la disposición legal demandada, pues el demandante no formula en su acusación argumentos válidos de carácter constitucional, ya que desconoce las interpretaciones sistemáticas del Estatuto Tributario.

Así las cosas, en criterio de la DIAN, el precepto legal no constituye una modalidad de confiscación, entre otras razones, porque lo que el Estado le exige al responsable del impuesto sobre las ventas, está acorde con los principios tributarios de orden constitucional, y como tal no riñe con la Carta Magna, por lo tanto, la norma no impide el descuento del IVA respecto a créditos o deudas incobrables, porque el legislador diseñó un sistema que permite compensaciones tributarias con relación a otros créditos fiscales para buscar la equidad tributaria.

En consecuencia, en criterio de la DIAN, son absolutamente precarias e infundadas las presuntas violaciones constitucionales esgrimidas contra el artículo 492 del Estatuto Tributario.

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del ICDT, intervino en el trámite constitucional que se surte ante esta Corporación, solicitando a la Corte la declaratoria de exequibilidad del artículo acusado.

En opinión del ICDT, el demandante confunde los conceptos jurídicos de “sanción o pena” y “tributo”, los cuales comportan efectos legales totalmente diferenciados.

En sentir del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, luego de citar abundante jurisprudencia y doctrina nacional e internacional, sobre el impuesto al valor agregado y el impuesto de renta, concluye que éstos no son penas sino obligaciones coactivas, que nacen en virtud de la potestad impositiva del Estado y como tal son deberes de todo ciudadano el contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, conforme lo ha expuesto en múltiples ocasiones la Corte Constitucional, entre otras en las sentencias C-371/94 y T-267/96 M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo, y en la C-467/93 M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz.

Aduce el ICDT, que la dinámica del impuesto sobre las ventas en la economía colombiana constituye el soporte jurídico sobre el cual gravita el artículo cuestionado. En efecto, sostiene:

"Si bien el IVA forma parte del grupo de tributos sobre las ventas, gastos o consumos en los que asume la carga tributaria el consumidor final de los bienes o servicios, esta se va generando a lo largo de las compraventas sucesivas de un ciclo económico, como la que realiza el productor de las materias primas al fabricante, la que hace este al distribuidor mayorista del producto terminado, la reventa que realiza este sujeto al distribuidor mayorista y la que posteriormente éste último realiza al consumidor final. El fabricante, el distribuidor mayorista y el distribuidor minorista antes indicados son sujetos pasivos del tributo pues realizan el hecho gravado de la venta y asumen la carga del impuesto en función del valor agregado o añadido que incorporen al bien o servicio de que se trate."

"Lo anterior pone de presente que si bien esa modalidad impositiva se clasifica dentro de los tributos al consumo, no es el consumidor final el único obligado al gravamen, sino también todos aquellos intervinientes en la cadena de valor del bien o servicio gravado de que se trate.

De otra parte, luego de precisar algunas nociones básicas sobre el impuesto al consumo y sus características en el sistema económico y tributario colombiano, concluyó el Instituto que, el artículo 492 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes del impuesto sobre la renta deducir de la base gravable de dicho impuesto, las provisiones contables para deudas de difícil cobro, o de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, lo cual, en criterio de la entidad, resulta justo, racional y proporcional, pues ello se armoniza a su vez con lo dispuesto por los artículos 484 y 487 del Estatuto Tributario, y con el artículo 495, literal b) del mismo Estatuto, los cuales disponen no a la manera de una sanción, que son descontables los impuestos sobre las ventas asumidos en relación con proveedores a quienes la administración tributaria ha calificado de "insolventes" como consecuencia de haber transpasado fraudulentamente sus bienes a terceras personas con el fin de eludir la acción de cobro de la DIAN.

De lo anterior se colige que la norma del artículo 492 del Estatuto Tributario acusada, no lesiona el principio de igualdad como consecuencia de que no hay razón suficiente, lógica y justa para que el responsable del IVA descuente de su impuesto a cargo el proveniente de deudas incobrables, que si está reconocida en el caso de otros impuestos como el de renta y en otras figuras del IVA como la anulación o resolución de operaciones, por lo tanto ninguna equiparación puede hacerse con el caso de quien fraudulentamente se insolventa para eludir

la acción de cobro de la administración de impuestos.

CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en concepto No. 2393 de diciembre 13 del 2000, solicitó a la Corte Constitucional declarar exequible el artículo 492 del Estatuto Tributario.

Estima el señor Procurador, que la Corte Constitucional debe tomar en cuenta el concepto No. 2359 rendido dentro del expediente D-3202 (M.P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra), en donde la Corporación examinó la constitucionalidad del artículo aquí nuevamente acusado.

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

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

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

CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-5 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para conocer de la demanda de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 492 del Estatuto Tributario.

1. La Materia

El problema jurídico que plantea la demanda consiste en establecer si la determinación legal contenida en el artículo 492 del Estatuto Tributario, de excluir del derecho al descuento los créditos y deudas incobrables, viola los artículos superiores relativos a la potestad impositiva del Estado, ya que, en sentir del demandante se sanciona injustamente a los comerciantes responsables del pago del impuesto del IVA, quienes deben cancelar dicho impuesto aunque no hubieren recibido el pago por los bienes y servicios prestados.

1. La Cosa Juzgada Constitucional

En la sentencia C-058 de enero 24 de 2001, esta Corporación declaró EXEQUIBLE el artículo 492 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario). En consecuencia como quiera que ha operado el fenómeno jurídico procesal de la cosa juzgada constitucional (art. 243 CP), sólo procede ordenar que se esté a lo resuelto en la citada providencia.

DECISION

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

RESUELVE:

ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-058 de enero 24 de 2001, mediante la cual esta Corporación declaró EXEQUIBLE el artículo 492 del Estatuto Tributario.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

FABIO MORON DIAZ

Presidente

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General