

C-296-99

Sentencia C-296/99

## DECLARACION TRIBUTARIA-Término para corrección

El precepto acusado no configura una vulneración del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta Política, en la medida en que el establecimiento por el legislador de un menor plazo para la corrección de la declaración tributaria cuando implique una disminución del valor del impuesto, además de razonable, está plenamente justificado en razón a que aún tratándose de efectos distintos, en ambas hipótesis se mira el beneficio del interés general contenido en el correcto recaudo de las rentas por el Estado, lo que corresponde así mismo, al deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado enunciado, por el artículo 95 del ordenamiento constitucional.

Referencia: Expediente D-2207

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 8º de la Ley 383 de 1997.

Demandante: Martín Emilio Rey Castillo

Magistrada Ponente (E):

Dra. MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Santafé de Bogotá, D.C., cinco (5) de mayo de mil novecientos noventa y nueve (1999).

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano MARTIN EMILIO REY CASTILLO promovió ante la Corte Constitucional, demanda contra el artículo 8º de la Ley 383 de 1997, sobre la cual se procede a decidir una vez tramitado el juicio correspondiente y previas las siguientes consideraciones.

### I. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

Se transcribe a continuación el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación oficial.

“Artículo 8º. CORRECCION DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS: El término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, para que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores corrijan las declaraciones tributarias, es de un (1) año contado a partir de la fecha del plazo para declarar, y en las condiciones exigidas en el mismo artículo”.

### II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor señala que la norma acusada viola los artículos 13 y 363 de la Carta Política, ya que en su criterio resulta ilógica la distinción que hace la ley tributaria, al acortar el plazo para el contribuyente cuando corrige una declaración tributaria en la cual aumenta el saldo a favor o disminuye el valor a pagar (favorable al mismo, art. 589 del Estatuto Tributario), de forma que dispone sólo de un (1) año para efectuar dicha corrección; mientras que el evento de la corrección de la declaración que aumenta el valor a pagar o disminuye el saldo a favor del

Estado, el término para corregir sea de dos (2) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar (artículo 588 del Estatuto Tributario), con lo cual se produce en su opinión, una desigualdad entre una y otra situación, a pesar de que convergen en el mismo hecho, es decir, una corrección a una declaración tributaria en donde intervienen las mismas partes (Estado-contribuyente).

A su juicio, analizado el contenido del artículo 588 frente al artículo 80. de la Ley 383 de 1997 que modificó el artículo 589 del Estatuto Tributario, queda claro que el primero otorga un mayor plazo para corregir declaraciones tributarias que favorezcan al Estado, colocando en desigualdad hechos que a la luz de la justicia y la equidad deben tener tratamiento similar. Tratándose del mismo hecho, consistente en una corrección a una declaración tributaria en la que intervienen las mismas partes, y siendo lo único que cambia, que en una es favorable al Estado y en la otra al contribuyente, es claro que esta última premisa no es válida para sostener válidamente que de lo que se trata es de una diferenciación y no de una discriminación.

Ahora bien, indica que como está concebido el artículo 80. acusado, pareciera ser que al contribuyente no le es posible percatarse, descubrir un hecho o situación que lo pueda favorecer sino dentro del año siguiente al de la presentación de la declaración, coartándole la posibilidad de enmendar algún error que al corregirlo genera justicia, porque en realidad va a declarar sobre hechos reales, independientemente que con dicha corrección disminuya el valor a pagar o aumente el saldo a favor. En consecuencia, estima que la norma impugnada genera una desigualdad y una inequidad que no puede pregonarse en un Estado Social de Derecho.

Agrega el actor, que si bien es cierto que la igualdad no implica construir un ordenamiento jurídico idéntico, no se puede permitir que en un caso donde las partes y la relación son las mismas, el Estado en uso de su poder desconozca categóricamente el principio de la igualdad.

### III. INTERVENCIONES

Dentro del término de fijación en lista, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de apoderado, presentó escrito defendiendo la constitucionalidad de la norma demandada, con fundamento en las siguientes razones.

En primer término, señala que el legislador ha previsto un procedimiento especial con base en el cual se regulan los aspectos concernientes a la actuación que se realiza ante las autoridades tributarias. La declaración, en su sentir, es una manifestación de la voluntad del contribuyente en la que se determina el monto de la obligación tributaria, razón por la cual entre sus características, está la de constituirse en un medio de prueba en donde se presume la veracidad de lo declarado, sin perjuicio que la administración demuestre lo contrario y conserve la facultad de investigación que le pertenece, como también la posibilidad que el mismo contribuyente pueda perfeccionarla.

Desde este punto de vista, expresa el interviniente, la declaración tributaria es un acto modificable por quien lo emite o a instancia de la administración cuando así lo advierta y sólo adquiere firmeza al cabo de dos (2) años contados a partir del vencimiento del plazo para

declarar.

Con base en lo anterior, afirma el interviniente, la corrección puede provenir de la manifestación de la voluntad del contribuyente o con ocasión de la respuesta al pliego de cargos o a su ampliación, que remite al tema de liquidaciones oficiales (arts. 588 y ss del Estatuto Tributario). Anota que el legislador ha considerado viable la posibilidad de corrección espontánea por parte del declarante, sin que medie actividad alguna por parte del Estado, como también puede provenir del Estado, en los siguientes casos: a) por un error aritmético (arts. 697 a 701 de Estatuto Tributario); b) cuando sea producto de una revisión sustancial de lo declarado por el contribuyente, y sólo por una vez, lo cual se conoce como liquidación de revisión (arts. 715 a 719 del Estatuto Tributario); y c) cuando surja como producto del incumplimiento del declarante de su obligación de presentar declaración, denominada liquidación de aforo (arts. 715 a 719 del Estatuto Tributario).

Una vez presentada la declaración tributaria, advierte el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, empieza a correr el término dentro del cual la administración procede a realizar las investigaciones respectivas mediante el desarrollo de los programas especiales de fiscalización y planes antievasión. Reitera que la declaración parte del contribuyente, en donde éste cuenta con una ventaja comparativa frente a la administración tanto a nivel cualitativo (conocimiento de la situación específica), como cuantitativo. Así mismo, se constituye en un acto espontáneo o provocado, cuyo resultado se plasma en la modificación a la primera manifestación de la voluntad del contribuyente. Una vez haya transcurrido el término, la declaración como documento se consolida y con él la manifestación relativa al monto de la obligación a pagar.

En sentir del representante del Ministerio, no existe un tratamiento inequitativo cuando precisamente el contribuyente goza de una posibilidad amplia de corrección de la declaración que presente y que a su vez el Estado pueda reivindicar para sí un período en el cual lo declarado sólo puede favorecer a la colectividad, razón por la cual la pretensión del demandante conduciría a desvertebrar el sistema.

En el mismo sentido, presentó escrito la apoderada de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, solicitando se declare la constitucionalidad de la norma demandada, con base en las siguientes consideraciones.

Antes de hacer el análisis material del precepto acusado, la interviniente hace alusión a la sentencia de la Corte Constitucional C-445 de octubre 4 de 1995, (MP. Alejandro Martínez Caballero), en las cual se expresó que:

“La consagración de una regulación diferenciada de un asunto por una ley, no implica una violación al principio de igualdad, cuando la diversidad de tratos tiene fundamento objetivo y razonable de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma y sin que el examen de la eventual violación de igualdad se haga de la misma manera y con un mismo rigor tratándose de un asunto económico o tributario, que tratándose de uno fundamental”.

A juicio de la apoderada, teniendo en cuenta los cargos expuestos por el demandante, no se puede afirmar que existe un solo hecho, por cuanto la corrección de una declaración no es un hecho, sino un derecho del contribuyente el cual surge cuando el obligado encuentra que

existen supuestos de hecho que originan el derecho a presentar una corrección. En el presente asunto, manifiesta que no existe un mismo hecho como lo afirma el actor, sino dos hechos relevantes diferentes, que ante su existencia, originan un mismo derecho para el contribuyente, como es la posibilidad de presentar una declaración de corrección.

En efecto, señala la interviniente, el primer hecho relevante se encuentra en el artículo 588 del Estatuto Tributario, según el cual el contribuyente corrige su declaración inicial aumentando el valor a pagar o disminuyendo el saldo a favor. Y el segundo se encuentra en el artículo 589 del mismo Estatuto, cuando el contribuyente corrige su declaración tributaria en la cual aumenta el saldo a favor o disminuye el valor a pagar.

Señala que en cada uno de los hechos relevantes, coexisten dos supuestos que hacen diametralmente distinta la utilización de uno y otro. A saber si una corrección implica aumento del valor a pagar o disminución del saldo a favor, es claro que existe un beneficio para el Estado, por cuanto el recaudo de los ingresos tributarios aumenta los ingresos corrientes de la Nación y por ende el presupuesto de rentas. Y en el segundo caso, se trata de un beneficio para el contribuyente por cuanto tendrá derecho a la compensación o devolución de la suma a favor, pero como tal hecho constituye un detrimento para las arcas de la Nación que afecta el interés general, es perfectamente justificable que el legislativo determine un plazo más corto que cuando existe un interés particular.

En cuanto al principio de equidad, cita la sentencia C-015 de 1993 (MP. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz), en donde se determina la forma de examinar los hechos fiscalmente relevantes.

Por lo anterior, considera que el principio del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la Carta Política, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. De esta manera, estima que el artículo 8º de la Ley 383 de 1997, es una norma que se ajusta al ordenamiento constitucional por no lesionar artículo alguno de la Carta Política.

En su intervención, el Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, solicita a esta Corporación declarar inexecutable el artículo 8º de la Ley 383 de 1997, por las siguientes razones.

En primer término, señala que el artículo 13 de la Carta Política consagra el derecho fundamental a la igualdad, el cual no se opone a que la ley establezca ciertos tratamientos diferenciales que por razón de las circunstancias o de las condiciones tenidas en cuenta por el legislador pueden darse o instituirse, siempre que ellos no constituyan una discriminación. En relación con el principio constitucional de equidad consagrado en el artículo 363 de la Carta Política, señala que éste principio no se refiere a una desigualdad, ni a un desequilibrio, ni a derechos en exceso de unos y en menoscabo de otros, sino que consagra el trato adecuado y equilibrado.

Ahora bien, en el asunto que se estudia, sostiene el interviniente, que con la corrección de las declaraciones se busca restablecer la verdad, enmendar el error que en su concepto es uno mismo, ya sea que implique una disminución o un incremento en el impuesto. Afirma que el evento regulado por la norma demandada no es el de situaciones distintas que deben tratarse de diferente manera, puesto que en ambos casos (art. 588 y 589. ET), se

trata de corregir un error cometido por el contribuyente, responsable o agente retenedor en una declaración tributaria.

Por lo anterior, concluye que establecer distintos plazos para hacer esa corrección no es una diferencia aceptable, como quiera que para el cambio de un reporte tributario deben darse las mismas oportunidades a quien se ve en la necesidad de hacerlo. De esa manera, no es entendible que cuando la variación lleve a un mayor impuesto o a un menor saldo a favor, se tengan dos (2) años, y en caso contrario se cuente apenas con un (1) año. El declarante debe tener iguales oportunidades para variar sus reportes, sea cual fuere el resultado de ellos en materia de impuestos, lo que conduce a que la norma demandada sea en concepto del Presidente del ICDT, abiertamente violatoria de la Constitución.

#### IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

Mediante oficio del 3 de diciembre de 1998, el Procurador General de la Nación rindió concepto dentro del término legal, solicitando a esta Corporación declarar constitucional el artículo 8º de la Ley 383 de 1997.

Manifiesta que al trato diferencial que establece el legislador respecto del plazo que tienen los contribuyentes para rectificar las declaraciones tributarias, obedece fundamentalmente a la finalidad positiva o negativa que persigue. Por lo tanto, estima que no le asiste razón al demandante cuando afirma que la disposición acusada viola el artículo 13 de la Constitución, como quiera que regula una situación completamente diferente a la prevista en el artículo 588 del Estatuto Tributario, ya que considera que los términos de uno y dos años para rectificar las declaraciones de impuestos obedecen a dos hipótesis fácticas de distinta naturaleza.

Así entonces, para el Procurador General la regla cuestionada, antes que contravenir el referido mandato constitucional, se ajusta a sus dictados, toda vez que se contrae a otorgar un tratamiento distinto a supuestos de hecho diferentes, que no es otro el sentido del artículo 13 Superior.

Finaliza su intervención, afirmando que es deber constitucional contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de criterios de justicia y equidad, obligando en consecuencia a los contribuyentes a presentar las declaraciones tributarias y sus respectivas enmiendas dentro de los términos que la ley impositiva señala.

#### V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

##### 1. Competencia

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5o. de la Carta, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente en relación con la acción pública de inconstitucionalidad ejercida contra el artículo 8º de la Ley 383 de 1997.

##### 2. Problema jurídico a resolver

Corresponde a la Corte determinar si en el presente caso, el artículo 8o. de la Ley 383 de 1997 vulnera los principios constitucionales de igualdad (art. 13, CP) y de equidad en

materia tributaria (art. 363, CP), al establecer un término diferente para corregir las declaraciones tributarias, según se trate del incremento del saldo a favor del contribuyente o de la disminución del valor del impuesto a pagar, o del caso contrario. En criterio del actor, el trato discriminatorio que introduce la norma carece de justificación, ya que beneficia al Estado en detrimento de los intereses patrimoniales de los contribuyentes, quienes cuentan con menor tiempo para corregir su declaración tributaria, cuando de ellas se derive un aumento del saldo a su favor o se disminuya el valor a pagar.

### 3. Procedimiento de corrección de las declaraciones tributarias

Las declaraciones tributarias, como lo reconoce la doctrina y la legislación, no sólo son una manifestación de la voluntad del contribuyente en la que se determina el monto de la obligación tributaria, sino que se constituye en un acto modificable por quien lo emite o a instancia de la administración, cuando así lo advierta.

La reforma tributaria de 1987, con el fin de lograr la correcta determinación del impuesto, estableció una serie de sanciones para aquellos contribuyentes que no cumplieran o que cumplieran deficientemente sus deberes con el fisco, entre ellas, la incorrecta presentación de las declaraciones tributarias.

Posteriormente, se autorizó la posibilidad de corregir en determinado plazo esa declaración, con el objeto de restablecer la verdad, o de enmendar el error, sea que éste implique una disminución o un incremento del impuesto. Para tal efecto, la legislación tributaria prevé dos clases de correcciones:

a) La promovida por la propia administración, en cuyo caso la oportunidad para efectuar la corrección se produce con la respuesta al pliego de cargos. En este caso, aún después de liquidado el impuesto, existe un término para interponer recurso de reconsideración.

b) La corrección voluntaria, que puede asumir las siguientes formas:

i) La contemplada en el artículo 588 del Estatuto Tributario, que genera aumento en el impuesto o disminución del saldo a favor del contribuyente.

ii) La corrección del artículo 589 del mismo estatuto, tendiente a disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor del contribuyente.

iii) La corrección del error que implique tener la declaración por no presentada (artículo 580 del ET.).

De conformidad con el artículo 588 del Estatuto en mención, se trata de declaraciones tributarias que aumentan el impuesto a pagar o reducen la suma que el fisco tendrá que devolver, aplicar o compensar. En esta norma se le permite al contribuyente, responsable o agente retenedor corregir su declaración tributaria dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos en relación con la declaración tributaria que se corrige.

De otro lado, de conformidad con el artículo 589 del E.T., modificado por el artículo 8º de la Ley 383 de 1997 que se demanda en esta oportunidad, el término para que los

contribuyentes, responsables y agentes retenedores corrijan las declaraciones tributarias en las cuales se aumenta el saldo a favor o se disminuye el valor a pagar, es de un (1) año contado a partir de la fecha del plazo para declarar, y en las condiciones exigidas en el mismo precepto.

Con fundamento en las hipótesis descritas, procede entonces la Corte a determinar si en el presente caso se configura un trato discriminatorio en desmedro de los contribuyentes, por la diferencia de los términos fijados para corregir las declaraciones tributarias.

#### 4. Los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria

El pago de tributos en el marco del Estado social de derecho constituye, además de una obligación ciudadana, un instrumento indispensable para alcanzar los propósitos de una sociedad más justa y equitativa. “El sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante, que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares...”<sup>1</sup>, entre ellos, la efectividad del deber social de toda persona de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro del concepto de justicia y equidad (art. 95-9, C.P.).

Dentro de ese mismo marco y en acatamiento a los principios constitucionales y a los límites que rigen la organización socio política, el legislador goza en principio de una amplia libertad para el establecimiento de los tributos y la creación de instrumentos necesarios para su efectivo recaudo, potestad que configura un atributo esencial de la soberanía del Estado. Es así como, una legislación tributaria que no utilice criterios discriminatorios, ni afecte el ejercicio de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si el instrumento adoptado es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo admisible desde el punto de vista constitucional.

De otro lado, el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 del ordenamiento superior, se predica en concreto frente al legislador, como la obligación de gravar en igual forma a todos los sujetos que se hallen en la misma condición, de lo cual se deriva que el establecimiento de un impuesto injusto o inequitativo no entra dentro del ámbito constitucional de la potestad impositiva. De igual manera, del principio de equidad tributaria se han derivado dos teorías : la del beneficio, según la cual, los impuestos deben aplicarse en función de los beneficios o de las utilidades que las personas gravadas obtienen con los gastos públicos que se financian con los impuestos ; y la de la capacidad de pago, que se predica de la situación económica del contribuyente.

Sobre el particular, esta Corporación ha afirmado :

“El valor de la justicia que consagra el Preámbulo de la Constitución, se materializa en otras disposiciones superiores, tales como el principio de la justicia tributaria el cual resulta determinante para resolver la cuestión que nos ocupa.

Los artículos 95-9 y 363 de la Constitución preceptúan que, tanto el sistema como las cargas tributarias deben ceñirse a los principios de equidad, eficiencia y progresividad, constituyéndose así en límites constitucionales y marcos de conducta para el poder

tributario, de tal forma que los poderes públicos por virtud de estos principios jurídicos y de los criterios rectores de la Constitución, se encuentran comprometidos en la consecución de un orden social y económico justo e igualitario.

En este orden de ideas, por disposición constitucional, el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria.

El principio de equidad, que claramente desarrolla el principio de igualdad formal y material consagrado en el artículo 13 constitucional, igualmente tiene relación directa con la aplicación concreta de la justicia a situaciones específicas. Por consiguiente, el estudio de constitucionalidad de una disposición legal desde la perspectiva de la equidad tributaria, si bien debe considerar la generalidad e igualdad de la tributación, entendida esta última como igualdad de trato para contribuyentes colocados en iguales circunstancias, tanto económicas como fácticas, y diferenciación de cargas y beneficios tributarios con base en criterios razonables y objetivos, también debe analizar la situación norma-caso, toda vez que ahí el concepto de equidad se aplica inevitablemente".(negrillas fuera de texto)<sup>2</sup>

De lo anterior se deduce, que el juicio que en este caso corresponde efectuar a la Corte en relación con la diferencia de plazos establecidos para la corrección de declaraciones tributarias, no se puede referir como lo pretende el demandante, al principio específico de equidad tributaria, pues no se trata de examinar la igualdad de trato entre contribuyentes en la imposición de un tributo por el legislador, sino de comparar la situación de dos sujetos distintos, Estado-contribuyente respecto de un mismo hecho, que si bien tiene repercusión en el monto del impuesto, no entra dentro del campo particular de la justicia tributaria que consagra el reparto equitativo de la carga impositiva entre los contribuyentes.

## 5. Examen del cargo

Ahora bien, hecha la anterior precisión, entra la Corte a examinar la constitucionalidad del artículo 8o. de la Ley 383 de 1997, desde la perspectiva de la igualdad referida a si el mayor plazo que se concede al contribuyente, cuando de la corrección de su declaración aumenta el valor del impuesto o disminuye el saldo a favor del Estado, configura un trato discriminatorio, es decir, una situación de desigualdad que no se justifica frente a un mismo hecho, cuando al contribuyente sólo se le otorga la mitad de ese plazo, si la corrección lo beneficia al disminuir el impuesto o aumentar el saldo a su favor.

El principio de igualdad consagrado desde el preámbulo de la Carta Política y reconocido expresamente como fundamental en el artículo 13 superior, se traduce en general, en el derecho a que no se instauren excepciones o privilegios que excluyan a unos individuos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, de donde se sigue necesariamente, que la real y efectiva igualdad consiste en aplicar la ley en cada uno de las situaciones según las diferencias constitutivas de cada uno de ellos. El principio de la justa igualdad exige, entonces, el reconocimiento de las desigualdades existentes entre los hombres en lo biológico, económico, social, cultural y demás aspectos del ser humano.

En efecto, dicho derecho contiene como elementos esenciales, un principio general, según el cual, todas las personas nacen libres e iguales ante la ley y por tanto, deben recibir la misma protección y trato de las autoridades, así como la prohibición de establecer o consagrar discriminaciones. Es decir, que no se otorguen privilegios, se niegue el acceso a un beneficio o se restrinja el ejercicio de un derecho a un determinado individuo o grupo de personas de manera arbitraria e injustificada, por razón de su sexo, raza, origen nacional o familiar, o posición económica. Pero además, la igualdad de que trata el artículo 13 constitucional, implica el deber del Estado de promover condiciones para lograr que la igualdad sea real y efectiva para todas las personas.

Este principio de la igualdad, como lo ha reconocido en forma reiterada la jurisprudencia constitucional, es objetivo y no formal; se predica de la identidad de los iguales y de la diferencia entre los desiguales, con lo cual se avanza del mero igualitarismo o de la simple igualdad matemática hacia la igualdad material. De esa forma, sólo se autoriza un trato diferente si está razonablemente justificado.

La jurisprudencia constitucional ha determinado también, los supuestos que justifican el trato diferenciado, que de no darse, implican una violación de la igualdad : a) Diferenciación objetiva y razonable de los supuestos de hecho ; y b) Vínculo de racionalidad y proporcionalidad entre el trato distinto, el supuesto de hecho y la finalidad que se persigue.

Estos supuestos fueron desarrollados en detalle en la sentencia C-530/93 (M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero), de acuerdo con la cual, para que un trato desigual no sea discriminatorio y por lo mismo inconstitucional, debe reunir las siguientes características : i) Desigualdad de los supuestos de hecho ; ii) Finalidad concreta y no abstracta del trato diferenciador ; iii) Razonabilidad de esta finalidad, es decir, que sea constitucionalmente admisible, en relación con su conveniencia o necesidad ; iv) Racionalidad de la misma finalidad, que consiste en la adecuación del medio a los fines perseguidos ; y v) Que la relación de los anteriores factores esté caracterizada por la proporcionalidad. “Ello por cuanto un trato desigual fundado en un hecho real, que persigue racionalmente una finalidad constitucionalmente admisible sería, sin embargo, contrario al artículo 13 superior, si la consecuencia jurídica fuese desproporcionada. La proporcionalidad no debe confundirse. Sin embargo, con la “oportunidad” o el carácter de óptima opción de la medida adoptada : estos dos son criterios políticos que quedan por lo tanto excluidos del juicio jurídico de constitucionalidad...”<sup>3</sup>.

De esta manera y concretamente, en materia tributaria, “La consagración de una regulación diferenciada de un asunto por una ley, no implica una violación al principio de igualdad, cuando la diversidad de tratos tiene fundamento objetivo y razonable de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma y sin que el examen de la eventual violación de igualdad se haga de la misma manera y con el mismo rigor tratándose de un asunto económico o tributario, que tratándose de uno fundamental.”<sup>4</sup>

En este orden, lo primero que se observa al examinar la diferencia de los términos de corrección de la declaración tributaria por el contribuyente, es que no se trata como lo señala el demandante, de los mismos supuestos de hecho. Esto, por cuanto, aunque materialmente puede parecer que en ambos casos se está realizando la misma actuación, cual es la de

enmendar un error en esa declaración, las consecuencias son diferentes para los sujetos, también distintos, que intervienen en ella. El análisis de igualdad no puede partir por lo tanto, desde la perspectiva planteada por la demanda, que al concentrarse de manera exclusiva en el acto de corrección, desconoce la diferencia de los sujetos que participan en esa declaración, de las consecuencias que se producen en uno y otro caso y de las finalidades que se persiguen por cada uno de los sujetos.

En efecto, la norma acusada le concede al declarante una oportunidad para que enmiende los errores en que haya podido incurrir al elaborar la declaración tributaria, lo cual evita que se le impongan las sanciones previstas por la ley. En el caso regulado por la norma acusada, es decir, cuando como consecuencia de la corrección se disminuye el valor a pagar por el declarante o aumenta el saldo a su favor, es evidente que está de por medio un interés eminentemente particular, por cuanto implica un beneficio para su patrimonio. Con tal fin, el término de un (1) año establecido por el legislador resulta razonable, en la medida en que el contribuyente dispone del conocimiento y de los medios para detectar de manera más rápida, esos errores, posibilidad que se dificulta en el caso de la autoridad tributaria, lo cual justifica de manera suficiente que para que el contribuyente encuentre y corrija las inconsistencias que favorezcan el recaudo del impuesto, se fije un plazo mayor (2 años).

Se advierte, que la disposición impugnada forma parte de un conjunto normativo (Ley 383/97) adoptado por el legislador, entre otras finalidades, para “fortalecer la lucha contra la evasión”. Dentro de este contexto, la norma acusada busca además, alentar al contribuyente a observar el máximo cuidado en la elaboración de sus declaraciones tributarias pues al disponer de un término menor para corregirlas, se ve obligado a actuar de manera más diligente en el cumplimiento de ese deber para no verse expuesto a las sanciones que acarrea una declaración tributaria defectuosa. Nótese además, que mientras subsista el error, los recursos estatales, que son de todos, están sufriendo un desmedro que por lo mismo afecta al interés general.

Se trata entonces, de contrarrestar un hecho imponible que no corresponde a la realidad, el cual obedece a una actuación del declarante que afecta en ese caso el pago mismo del impuesto correspondiente y que no por el hecho de otorgar una oportunidad diferente al contribuyente, puede anular la potestad del Estado para el exacto recaudo de los tributos.

Equiparar los plazos, bien se trate de uno u otro efecto, como consecuencia de una declaración de inexecutable como la que se solicita en la demanda, crearía además una situación de incertidumbre que perjudica al Estado, puesto que además de estas oportunidades de reliquidación, el procedimiento autoriza a las autoridades tributarias a emplear otros mecanismos de determinación del impuesto, que prolongarían la liquidación definitiva del mismo en detrimento de las cuentas estatales que sólo después de un período más o menos prolongado, tendrían certeza acerca de sus ingresos reales.

## 6. Inexistencia de cambio de jurisprudencia

Ahora bien, es pertinente aclarar, que la hipótesis examinada frente a la igualdad de trato entre el Estado y el contribuyente, difiere de la situación regulada por el artículo 72 de la Ley 446 de 1998 que en reciente fallo de esta Corporación<sup>5</sup> condujo a la declaración de inexecutable parcial de esa disposición, por establecer un tratamiento distinto del plazo

para constituirse en mora, cuando se trata de la Administración que concilia con un particular. En este caso, consideró la Corte que al momento de conciliar, las partes se encuentran en pie de igualdad, por lo que no se puede invocar preeminencia del Estado para establecer un tratamiento más favorable a éste cuando incumple el pago de la obligación objeto de conciliación, en cuanto sólo después de seis meses de firmado el acuerdo, el Estado se constituía en mora, mientras el particular no gozara de ese plazo de gracia.

Entonces, se encontró que era evidente la vulneración del artículo 13 de la Constitución Política, toda vez que, señaló la Corte, con independencia de si el deudor es el gobernado o el ente oficial, el hecho del incumplimiento es el mismo, el daño que sufre el acreedor por causa de la mora es idéntico y las obligaciones asumidas por las entidades públicas no tienen al alcance diverso tratándose de una conciliación, de las que están a cargo de las personas privadas. Dijo en esa ocasión la Corte :

“Estamos en presencia de conflictos que bien podrían resolverse por la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, también en un plano de igualdad, pero que, con arreglo a las normas de las leyes 23 de 1991 y 446 de 1998, admite el mutuo acuerdo con miras a obtener con prontitud y con economía procesal y material los resultados de una solución conciliada.

Lo que se espera de este como de cualquier acuerdo, en especial cuando se trata de asuntos de contenido pecuniario, es el cabal y exacto cumplimiento de los obligados en virtud del mismo. Las partes pueden convenir plazos para que dentro de ellos tengan lugar las distintas prestaciones pactadas, y en razón de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en el contexto de una economía inflacionaria, es lógico que acuerden intereses durante dichos plazos, es decir corrientes, y que asuman a plenitud el compromiso de pagar intereses de mora cuando, vencidos los términos, no se hubiere pagado lo debido.

En ese orden de ideas, la Administración Pública está obligada por un acto suyo a pagar unas determinadas cantidades de dinero a los particulares con quienes concilia y éstos tienen derecho a recibirlas dentro de los términos pactados. No se pierda de vista que ellos sufren perjuicio por la mora en que la Administración pueda incurrir. Tales perjuicios se tasan anticipadamente mediante la fijación por la propia ley de intereses moratorios.

Para la Corte es claro que el principio de igualdad y la equidad imponen que en estos casos las dos partes reciban igual trato, sin que se justifique en modo alguno que mientras el Estado cobra a los contribuyentes intereses moratorios cuando ellos no pagan a tiempo los impuestos, y ello a partir del primer día de retardo en el pago, las obligaciones en mora a cargo del Estado deban forzosamente permanecer libres de la obligación de cancelar dichos réditos durante seis meses, con notorio perjuicio para los particulares que han debido recibir oportunamente los recursos pactados. Durante ese tiempo, el dinero no recibido por el acreedor pierde poder adquisitivo y no existe razón válida para que esa pérdida la deba soportar el particular y no el Estado, que incumple.”

En el evento regulado por el artículo 8o. de la Ley 383 de 1997, se trata de una actuación que depende únicamente del contribuyente, prerrogativa que en todo caso lo beneficia en ambas hipótesis (art. 587 y 588, E.T.), pues es evidente que la corrección voluntaria de la declaración evita la imposición de sanciones. En ese caso, el distinto efecto que en una y otra

situación se produce, según lo regulado por el legislador sí resulta relevante para efectos de establecer un mayor o menor plazo, pues está de por medio un interés general que se busca proteger.

## 7. Conclusión

En este orden, concluye la Corte que el precepto acusado no configura una vulneración del principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta Política, en la medida en que el establecimiento por el legislador de un menor plazo para la corrección de la declaración tributaria cuando implique una disminución del valor del impuesto, además de razonable, está plenamente justificado en razón a que aún tratándose de efectos distintos, en ambas hipótesis se mira el beneficio del interés general contenido en el correcto recaudo de las rentas por el Estado, lo que corresponde así mismo, al deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado enunciado, por el artículo 95 del ordenamiento constitucional. Por consiguiente, se procederá a declarar exequible, el artículo 8o. de la Ley 383 de 1997.

## VI. DECISION

En mérito de lo expuesto y cumplidos como están los trámites previstos en el Decreto 2067 de 1991, la Sala Plena de la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### R E S U E L V E :

Declarar EXEQUIBLE el artículo 8o. de la Ley 383 de 1997.

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

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Magistrada (e)

PABLO ENRIQUE LEAL RUIZ

Secretario General (e)

1 Corte Constitucional. Sentencia C-015/93, M.P. : Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz

2 Corte Constitucional. Sentencia C-690/96, M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero

3 Corte Constitucional. Sentencia C-530/93, M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero

4 Corte Constitucional. Sentencia C-445/95, M.P. : Dr. Alejandro Martínez Caballero

5 Sentencia C-188/99, M.P. : Dr. José Gregorio Hernández Galindo