

DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO-Diferencia patrimonial en la primera declaración/DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO POR PRIMERA VEZ-No suministro de explicaciones tributarias que justifiquen incremento patrimonial

RENTA GRAVABLE ESPECIAL POR COMPARACION PATRIMONIAL-Establecimiento legislativo en distintas posibilidades

El legislador lejos de haber faltado a su deber de regular el tema de la renta gravable especial por comparación patrimonial, lo estableció en las distintas posibilidades que se podían presentar: para los declarantes antiguos y para los nuevos declarantes. Para unos y otros señaló la fórmula de ajuste para calcular la renta gravable; cuándo no habría lugar a la comparación patrimonial (norma derogada) y la presunción por activos omitidos o por pasivos inexistentes. El legislador extraordinario, en esta materia de renta gravable especial por comparación fue especialmente riguroso en la regulación correspondiente.

La jurisprudencia de la Corte ha sido especialmente rigurosa para declarar una omisión legislativa relativa. Pues, no cualquier disconformidad o falta de detalle preciso de una disposición, alcanza a configurar una omisión legislativa, así sea de carácter relativo, porque de lo contrario, se invadirían claramente terrenos del legislador. De allí que la Corte ha fijado las condiciones mínimas para la procedencia de una demanda de esta naturaleza

RENTA GRAVABLE ESPECIAL POR COMPARACIÓN PATRIMONIAL-Inexistencia de omisión legislativa

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN RENTA GRAVABLE ESPECIAL POR COMPARACION PATRIMONIAL-Establecimiento de distintas posibilidades

DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO POR PRIMERA VEZ-Imposibilidad de establecer comparación patrimonial con declaración anterior

DECLARACION DE RENTA Y PATRIMONIO POR PRIMERA VEZ-Justificación de aumento patrimonial y adición de explicaciones

Referencia: expediente D-4970

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 238 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 : John Alirio Pinzón Pinzón

Magistrado Ponente:

Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA.

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de abril de dos mil cuatro (2004).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, el ciudadano Johon Alirio Pinzón Pinzón demandó el artículo 238 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 de la referencia.

A continuación, se transcribe el texto de la disposición acusada, tomado del Diario Oficial Nro. 38.756, del 30 de marzo de 1989.

Decreto 624 de 1989

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

Artículo 238. Diferencia patrimonial en la primera declaración. Si se presenta declaración de renta y patrimonio por primera vez y el patrimonio líquido resulta superior a la renta gravable ajustada como se indica en el artículo anterior, el mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable determinada por el sistema ordinario.

Constituye explicación satisfactoria para el cónyuge o hijo de familia la inclusión de los bienes en la declaración de renta del otro cónyuge o de los padres, según el caso, en el año inmediatamente anterior.

III. LA DEMANDA.

El demandante considera que esta disposición viola los artículos 13, 29, 95, numeral 9, y 363 de la Constitución, porque se presenta una omisión legislativa relativa.

Explica que el legislador extraordinario incurrió en una omisión legislativa relativa al expedir el Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, porque no estableció para quienes declaran por primera vez, la posibilidad comparar el patrimonio líquido con el del año anterior y poder justificar el mayor valor, como ocurre con los que no son nuevos declarantes. El cargo, en general, radica para el demandante en lo siguiente :

“a) La imposibilidad de comparar el patrimonio líquido del último año con el del año inmediatamente anterior, para que una vez establecida esa diferencia patrimonial inicial se compare con la renta gravable ajustada y así establecer la diferencia patrimonial definitiva.

“b) Tampoco contemplar en su contenido la posibilidad que los declarantes del impuesto sobre la renta por primera vez justifiquen la diferencia patrimonial.” (fls. 7 y 8)

Manifiesta que la renta gravable por comparación patrimonial es una de las formas de establecer por parte de la administración tributaria, la renta gravable de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y hace parte del sistema ordinario de depuración de la renta (art. 18 del Dcto. 353 de 1984).

Sin embargo, la posibilidad de justificar las múltiples causas que originaron esa diferencia

patrimonial gravable no están previstas para quienes presentan por primera vez su declaración de renta, ya que esta garantía de defensa no aparece en el texto del artículo acusado. Es decir, la justificación del incremento patrimonial resultante de la aplicación de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario mencionados no es posible para los declarantes por primera vez.

La violación del artículo 238 del Estatuto Tributario ocurre, para el demandante, de la siguiente manera:

“Ese tratamiento discriminatorio en contra de los declarantes por primera vez (personas naturales y jurídicas, ya que la norma no distingue), los deja en desventaja e inequidad frente a los contribuyentes del imponible que ya han venido declarando y a los cuales se refiere el artículo 236 del E.T., dicho manejo tributario no encuentra sustento legal alguno :

“- Porque si al aplicar el artículo 26 del Estatuto Tributario y las normas sobre patrimonio (E.T. arts. 261 a 287) resulta que el patrimonio líquido ajustado con las desvalorizaciones y valorizaciones nominales (E.T. artículo 237) es mayor que la renta gravable igualmente ajustada (art. 237 ib) puede obedecer a varias razones que el legislador no puede desconocer por el hecho de ser la primera oportunidad en que el contribuyente presenta su declaración eso sí bajo el supuesto que no lo habían hecho antes por no estar obligado a ello.

- Pero igualmente no se encuentra razonable que por el hecho de ser declarantes por primera vez, el citado artículo 238 del E.T. obliga a comparar el patrimonio líquido con la renta gravable ajustada como lo ordena para los contribuyentes que ya han venido declarando, estableciendo una desigualdad en el tratamiento tributario a todas luces injustificada y que conlleva a que en esas condiciones siempre exista una diferencia patrimonial a cargo del declarante por primera vez.” (fl. 5) (subrayado del texto original)

Pone de presente algunas situaciones que se pueden dar, como por ejemplo la de los contribuyentes que a partir de la reciente reforma tributaria aprobada en el Congreso, que bajó los topes para presentar declaración de renta para personas naturales, disminuyéndolos en el caso del patrimonio a 80 millones de pesos, implicará “que muchas personas naturales tengan que declarar por primera vez o lo tengan que volver a hacer, después de casi 20 años de haber desaparecido ese deber formal para un gran número de contribuyentes, como

consecuencia de la eliminación que contempló la Ley 55 de 1985. Quiero llamar la atención, en este caso, puesto que a partir del próximo año [2004], serán miles los nuevos declarantes tratándose de personas naturales, sobre las cuales la Administración Tributaria enfocará sus esfuerzos fiscalizadores con el ánimo de frenar la evasión y elusión tributarias, que son uno de los objetivos de la Reforma Tributaria que se avecina.” (fl. 5)

Afirma que además de las justificaciones al incremento patrimonial del artículo 237 del Estatuto Tributario, existen otras que las detalla en su escrito a folios 6 y 7, y sin embargo, ninguna de ellas están previstas en el artículo acusado, con excepción de las dos contempladas en el inciso segundo, que tienen que ver más con la no obligatoriedad de declarar que como justificaciones patrimoniales.

En efecto, la inclusión de los bienes en la declaración del otro cónyuge que aunque vigente “debe entenderse no aplicable puesto que dicha norma proviene del artículo 75 del Decreto 2053 de 1974, compilado en el artículo 238 del E.T., la misma debe entenderse derogada por el artículo 82 de la Ley 75 de 1986 (hoy art. 8 del E.T.), según el cual “los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos gravables en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas”, por lo que la compilación normativa del año 1989 (ET) debió prever tal situación.” (fl. 7)

En cuanto a la inclusión de los bienes en la declaración de renta de los padres en el caso de los hijos de familia “debe entenderse siempre y cuando sean menores de edad y que no gocen del usufructo de sus bienes en razón de lo dispuesto en el artículo 24 del D.R. 187 de 1975 en concordancia con el artículo 291 del Código Civil modificado por el artículo 26 del Decreto 2820 de 1974.” (fl. 7)

En consecuencia, considera que el legislador extraordinario al compilar con fuerza de ley las disposiciones relativas en impuestos, incurrió en lo que la jurisprudencia denomina “omisión legislativa relativa”, al no contemplar en el artículo 238 acusado, en el caso de los declarantes por primera vez del impuesto sobre la renta “(a) la posibilidad de comparar los dos últimos patrimonios líquidos para a su vez comparar su resultado con la renta gravable y (b) justificar por cualquiera de las causales aceptables según la estructura de dicho impuesto, el incremento patrimonial surgido del exceso del patrimonio líquido sobre la renta gravable que consagra el artículo 238 del Estatuto Tributario.” (fl. 10) Cita algunas

sentencias de la Corte sobre las “omisiones legislativas”.

Afirma que se violan los principios en que se funda el sistema tributario de equidad, eficiencia y progresividad, del artículo 363 de la Constitución, pues no pueden surgir disparidades injustificadas e inexplicables en perjuicio de unos pocos. El hecho de ser declarante por primera vez no es razón para que no se le permita comparar el patrimonio líquido del último año, como ocurre con quienes están declarando desde antes, y pueda justificar el incremento patrimonial de acuerdo con el artículo 236 del Estatuto Tributario.

De igual forma se viola el artículo 13 de la Carta por darle distinto tratamiento a quien declara por primera vez y quienes ya lo venían haciendo. Pone el ejemplo de dos personas naturales con un incremento patrimonial (diferencia entre los dos últimos patrimonios líquidos) de 25 millones : quien ha venido declarando puede comparar sus dos últimos patrimonios líquidos, establecer la diferencia patrimonial inicial y justificar el incremento de acuerdo con el artículo 236 del Estatuto. Lo que no ocurre con el que lo hace por primera vez, en razón de que no estaba obligado a hacerlo.

Se viola, por razones semejantes, el artículo 29 de la Carta, sobre el derecho de defensa tributario. Cita algunas jurisprudencias para apoyar sus afirmaciones.

Pide a la Corte, en consecuencia, el siguiente pronunciamiento :

“Que se declare la inconstitucionalidad del artículo 238 del Estatuto Tributario o en su defecto la constitucionalidad condicionada del mismo por omisión legislativa relativa por las razones expuestas en la presente demanda.” (fl. 15)

IV. INTERVENCIONES.

Intervino la doctora Carmen Adela Cruz Molina, en nombre de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el objeto de defender la constitucionalidad de la norma acusada. Así mismo, el doctor Alfredo Lewin Figueroa, Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, presentó el concepto del doctor Juan de Dios Bravo. Sus argumentos se resumen así :

1. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales. La interviniente de la DIAN se refirió a cada uno de los cargos, así :

- Ausencia de violación del principio de equidad tributaria. Explica que la comparación patrimonial es un sistema especial de determinación de la renta líquida gravable, que no aparece en el cuerpo de la declaración tributaria, sino que se liquida sobre los datos incluidos del contribuyente, tomando como base el patrimonio liquidado del año comparándolo con el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.

Es un sistema que facilita el control de los ingresos y de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento del patrimonio líquido proviene de rentas que han sido capitalizadas. Se trata de una presunción. Las presunciones para determinar hechos gravados tienen respaldo en el principio constitucional de eficiencia y busca que el Estado controle la evasión tributaria, con el fin de que recaude lo que a cada contribuyente le corresponde, en virtud de la ley y del principio de equidad. Así, si la administración encuentra un incremento patrimonial injustificado, acude a este sistema especial de determinación de la renta teniendo en cuenta los datos declarados.

Alude al contenido de los artículos 236, 237 y el acusado 238. Pone de presente que por regla general, todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios deben presentar la declaración de renta, con excepción de los enumerados en el artículo 592 y siguientes del Estatuto Tributario.

Sobre un declarante de renta que presenta por primera vez su declaración tributaria, debe observarse :

“- Las personas naturales y sus asimiladas cuando superen los topes de ingresos y de patrimonio. A partir de su condición de contribuyentes declarantes, deben cumplir con una serie de obligaciones fiscales entre las cuales se encuentra la de llevar contabilidad si cumple con los requisitos señalados para tal efecto en el Código de Comercio y en las demás normas reguladoras de la materia toda vez que se trata de uno de los medios probatorios que permiten al contribuyente demostrar la veracidad de los hechos consignados en su denuncia rentística y a la DIAN verificar la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a tal condición.

- Para el caso de las personas jurídicas y sus asimiladas comienzan a declarar en el mismo período gravable en el que se constituyen sin excepción alguna. Igual que las personas naturales, a partir de su condición de contribuyentes declarantes, deben cumplir con una

serie de obligaciones fiscales entre las cuales se encuentra la de llevar contabilidad si cumple con los requisitos señalados para tal efecto en el código de comercio y en las demás normas reguladoras de la materia.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en los que la ley impone la obligación de llevarla. (artículo 781 del Estatuto Tributario).

Sobre dicha contabilidad la administración tributaria realiza la constatación directa de los hechos.” (fls. 51 y 52)

La interviniente profundiza en este tema de la contabilidad para concluir que cuando el artículo 238 acusado dispone que si se presenta por primera vez la declaración de renta y el patrimonio líquido resulta superior a la renta líquida, el mayor valor patrimonial se adiciona a renta gravable ajustada, sin mencionar expresamente la posibilidad de comparar con el año anterior porque en éste no declaró. Pero agrega la interviniente :

“No obstante es necesario considerar que esta norma no se puede mirar aisladamente, sino por el contrario debe interpretarse en armonía con todas las normas del capítulo VIII que regulan la Renta Gravable Especial por Comparación Patrimonial, de tal manera que el contribuyente declarante por primera vez tiene la posibilidad de demostrar las causas justificativas del incremento patrimonial a través de los medios probatorios pertinentes e idóneos consagrados en la ley.

Así mismo se anota que el artículo 238 ibídem permite justificar la diferencia patrimonial realizando los ajustes de que trata el artículo 237 ib, es decir permite sumar a la renta gravable : el monto de las rentas exentas, y el de la ganancia ocasional neta, con lo cual se está dando el mismo tratamiento que se da a los demás contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.” (fl . 52)

- Tampoco se presenta violación del derecho a la igualdad, por las mismas razones. Ni existe vulneración del debido proceso ni del derecho de defensa.

- Finalmente anota que los artículos 236, 237, 238 y 239 del Estatuto Tributario que regulan la Renta Gravable Especial denominada por Comparación Patrimonial, corresponden a los artículos 74 y 75 del Decreto ley 2053 de 1974 y al artículo 30 de la Ley 55 de 1985, en

virtud de la compilación de normas ordenada por la Ley 75 de 1986. Es decir, el legislador extraordinario no estaba facultado para modificar alterando su contenido.

2. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario. El Presidente del Instituto presentó el concepto elaborado por el doctor Juan de Dios Bravo González.

En primer lugar, se refiere al sistema de comparación patrimonial, que de manera general, consiste en lo siguiente :

a. La comparación patrimonial se presenta cuando el contribuyente tiene una diferencia en su patrimonio líquido del año de que se trata, con relación con el del período inmediatamente anterior, que no puede explicar satisfactoriamente.

b. Cuando aumenta en esta forma el patrimonio, la ley presume que ha habido un enriquecimiento y ese aumento puede ser resultado de una capitalización de ingresos.

c. Este sistema se establece como un medio para controlar la evasión “ya que si el patrimonio es superior al del año anterior y no existe justificación alguna, se presume que el contribuyente omitió algún ingreso en su declaración de renta.” (fl. 62)

Contra esta presunción se hace necesario probar que no hubo el aumento de patrimonio encontrado, y el contribuyente, conforme al artículo 236 del E.T. puede presentar justificaciones para explicar la diferencia. Cita y explica algunos ejemplos de las justificaciones de más frecuente ocurrencia : los ingresos no constitutivos de renta; los activos omitidos en años anteriores; la inclusión de pasivos inexistentes en años anteriores; la omisión de pasivos en el año gravable: la absorción de pérdidas de años anteriores.

Para analizar el artículo acusado, pone de presente que el legislador decidió excluir algunos contribuyentes de la obligación de presentar declaración de renta, asunto que fue objeto de modificación en los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 863 de 2003.

El inciso segundo del artículo 238 acusado, lo que hace es interpretar que no constituye infracción que ese adjudicatario o el hijo de familia hubiere dejado de declarar esos bienes en el año anterior, y que la salida de la patria potestad desvirtúa la presunción de que los bienes se adquirieron con renta o ganancia ocasional gravable obtenida en el año.

De otro lado, afirma que el legislador puede establecer diferencias entre los contribuyentes, cuando son razonables o resultan justificadas. En este caso, aunque se consagra una diferencia de trato entre los contribuyentes que presentan declaración por primera vez y los que la vienen haciendo, esta diferencia está plenamente justificada “ya que la norma acusada menciona, a título de ejemplo, algunos casos que la explican, sin que pueda pensarse que esos casos son los únicos que puede invocar el declarante por primera vez, por cuanto para desvirtuar dicha presunción del incremento patrimonial el contribuyente de que se trata, puede recurrir a otras causales justificativas, conforme al artículo 236 del E.T.” (fl. 64)

En conclusión, dice el Instituto :

“[c]onsidera que en ninguna omisión ha incurrido el legislador al regular los casos en que se debe tomar como renta líquida el aumento del patrimonio del año en relación con el del inmediatamente anterior, por lo cual el artículo 238 del ET no vulnera los derechos a la igualdad y al debido proceso, como tampoco la equidad con que se debe contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado. Sin embargo, resultaría aconsejable que la H. Corte Constitucional se pronunciara en el sentido que, los contribuyentes que presentan su declaración por vez primera, puedan invocar ante las autoridades tributarias las justificaciones, que conforme a la legislación vigente, resulten razonables para demostrar la diferencia patrimonial presentada.” (fl. 64)

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

El señor Procurador General de la Nación, en concepto Nro. 3478, de fecha 4 de febrero de 2004, solicitó a la Corte declarar exequible el artículo 238 del Estatuto Tributario. Las razones se resumen así :

Señala que tributariamente el patrimonio es utilizado como una medida de la renta. Por ello, el sistema de comparación patrimonial es un método usado para determinar la renta gravable con base de capitalizaciones no justificadas. Lo que significa que cuando la declaración arroja un incremento patrimonial sin explicaciones, se presume que dicho incremento constituye renta, a menos que el contribuyente justifique los hechos que dieron lugar al aumento.

Examina los elementos del sistema establecidos en artículos 236 y 237 del Estatuto, en forma gráfica para concluir que de la lectura del artículo acusado, puede colegirse que “cuando se es declarante por primera vez, si el patrimonio líquido es superior a la renta gravable, ese mayor valor deberá agregarse a la renta gravable, a menos que se explique la causa de la diferencia” de acuerdo con lo establecido en los incisos primero y segundo del artículo 238 demandando.

Manifiesta que el cargo de la demanda dirigido por la violación del derecho a la igualdad y equidad tributaria, asociada con una posible omisión legislativa relativa, por haber omitido el legislador aplicar el mismo sistema de comparación patrimonial al de los declarantes antiguos, lo que impide justificar el incremento patrimonial, no le asiste razón al demandante, porque no se configura la omisión legislativa relativa, ya que el legislador no guardó silencio en relación con los nuevos declarantes sino que optó por una fórmula de comparación diferente a la utilizada para los declarantes antiguos. No hay, entonces, un vacío normativo sino que la voluntad del legislador fue clara y expresa en el sentido de que a los declarantes por primer vez, el patrimonio líquido se les compara directamente con la renta gravable y si aquel resulta superior que esta, el mayor valor se agrega a la renta gravable.

Pone el siguiente ejemplo :

“En el año 2003 una persona natural tuvo ingresos brutos inferiores a 23.800.000 pesos y un patrimonio bruto inferior a 150 millones, puesto que sólo poseía un inmueble por 70 millones. En consecuencia, no tenía la obligación de presentar declaración de renta y complementarios (artículo 592 del Estatuto Tributario). Por su parte, en el año 2004 esa persona obtuvo una renta líquida por 50 millones, que declara incluyendo el inmueble. Dado que el patrimonio de 70 millones es superior a la renta líquida de 50 millones, el contribuyente podrá explicar los 20 millones de la diferencia, acreditando cualquiera de las causas justificativas procedentes, entre ellas, aquellas a que se refiere el inciso 2º del artículo 238 acusado.” (fl. 72)

En relación con el inciso 2 del artículo demandando, el señor Procurador considera que el cargo no prospera pues la norma no está limitando la explicación de las varias causales de justificación de incremento patrimonial, sino que señala la procedencia de una causal adicional para que el cónyuge o el hijo de familia pueda explicar el aumento. Y, no puede,

entonces entenderse que esa sea la única explicación que procede para quienes declaran por primera vez “sino que la disposición tiene como finalidad única aclarar que el hijo de familia o el cónyuge que está bajo el supuesto anotado, pueda sustentar así el incremento patrimonial.” (fl. 72)

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS.

1. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numeral 5, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda, pues se trata de acusaciones contra una disposición contenida en un decreto con fuerza de ley.

2. Lo que se debate.

2.1 Se debe examinar si de acuerdo con el artículo 238 acusado, a quienes presentan declaración de renta y patrimonio por primera vez, el legislador les está dando un tratamiento discriminatorio e inequitativo, pues no pueden suministrar las explicaciones tributarias correspondientes que justifiquen un incremento patrimonial, como sí pueden hacerlo quienes no son nuevos declarantes, según lo establece el artículo 236 del Estatuto Tributario.

2.2 Para el actor, en el artículo demandado, el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa al no permitir comparar el patrimonio líquido del último año con el del año inmediatamente anterior, para que, una vez fijada la diferencia patrimonial se compare con la renta gravable ajustada y poder determinar la diferencia patrimonial definitiva. Tampoco contempló el legislador la posibilidad de que estos nuevos declarantes justifiquen la diferencia patrimonial con otras explicaciones distintas a las establecidas en el inciso segundo de la disposición acusada : la inclusión de los bienes del cónyuge o del hijo de familia en la declaración de renta del otro cónyuge o de los padres, en el año inmediatamente anterior.

Con estas omisiones relativas del legislador, se violan los artículos 13, 29, 95, numeral 9, y 363 de la Constitución.

2.3 Para la interviniente de la DIAN, la norma acusada no puede mirarse aisladamente, sino

que hace parte del Capítulo VIII que regula la Renta gravable especial por comparación patrimonial, de tal manera que el declarante por primera vez “tiene la posibilidad de demostrar las causas justificativas del incremento patrimonial a través de los medios probatorios pertinentes e idóneos consagrados en la ley. Así mismo se anota que el artículo 238 ibídem permite justificar la diferencia patrimonial realizando los ajustes de que trata el artículo 237 ib, es decir permite sumar a la renta gravable : el monto de las rentas exentas, y el de la ganancia ocasional neta, con lo cual se está dando el mismo tratamiento que se da a los demás contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios” (fl. 52)

El interviniente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que no hay violación de las normas que señala el demandante, pues el legislador puede establecer diferencias razonables y justificadas entre los contribuyentes, para defender los principios y valores que la Constitución o la realidad social o económica del país lo requieran. Estima que la norma acusada menciona a título de ejemplo, en el inciso segundo, algunos casos que justifican el incremento patrimonial “sin que pueda pensarse que esos casos son los únicos que puede invocar el declarante por primera vez, por cuanto para desvirtuar dicha presunción del incremento patrimonial el contribuyente de que se trata, puede recurrir a otras causales justificativas, conforme al artículo 236 del E.T.” (fl. 64).

Igualmente, el señor Procurador considera que el artículo acusado no prohíbe a los declarantes por primera vez justificar el incremento patrimonial. De la lectura de la disposición acusada se colige que la fórmula del inciso primero no se evidencia que el legislador hubiere guardado silencio, sino que es acorde con la situación del declarante por primera vez. Y el inciso segundo no está limitando la explicación de las varias causales del incremento patrimonial a la allí prevista, sino que la norma establece causales adicionales. Dice el señor Procurador que “en este caso, no puede entenderse que esa es la única explicación que procede para quienes declaran por primera vez, sino que la disposición tiene como finalidad única aclarar que el hijo de familia o el cónyuge que esté bajo el supuesto anotado, puede sustentar así el incremento patrimonial:” (fl. 72)

2.4 Entonces : los intervinientes no consideran que lo que afirma el actor corresponda al contenido de la norma acusada, ni que se presente una omisión del legislador, sino que el nuevo declarante puede demostrar las causas justificativas del incremento patrimonial

establecidos por la ley tributaria, además de las señaladas en el inciso segundo del artículo 238 acusado.

Planteado así el presente asunto, se examinará si el legislador incurrió en la alegada omisión legislativa relativa y se violaron, en consecuencia, los artículos 13, 29, 95, numeral 9, y 363 de la Constitución, por no consagrar que la comparación patrimonial y la posibilidad de acudir a las causas justificativas para los nuevos declarantes, como lo hacen los que no son nuevos declarantes.

3. Ubicación del artículo 238 en el Estatuto Tributario, su contenido y regulación por el legislador con el fin de determinar si se da la omisión legislativa relativa.

3.2 Contenido : conviene referirse al contenido general de estas disposiciones con el fin de determinar si se da la alegada omisión legislativa.

El artículo 236 – Renta por comparación patrimonial. Establece que cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificadas.

El artículo 237 – Ajustes para el cálculo. Señala que para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se le adicionará el valor de la ganancia ocasional neta y las rentas exentas. De esta suma, se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable. Prevé también que en lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.

El artículo 238, que es el acusado, establece que la diferencia patrimonial en la primera declaración de renta y patrimonio líquido que resulte superior a la renta gravable ajustada como se indica en el artículo 237, el mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable determinada por el sistema ordinario.

El inciso segundo consagra que constituye explicación satisfactoria para el cónyuge o para el hijo de familia, la inclusión de los bienes en la declaración de renta del otro cónyuge o de los

padre, según el caso, en el año inmediatamente anterior.

El artículo 239 como originalmente estaba previsto en el Estatuto Tributario, señalaba que no habría lugar a la comparación patrimonial para el caso de títulos de la deuda pública externa. Esta norma fue derogada por la Ley 223 de 1996.

Sin embargo, la Ley 863 de 2003 adicionó en el artículo 6º, el 239-1, lo concerniente a la renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.

3.3 De este breve recuento de la descripción de las disposiciones que contienen el Capítulo VIII del Estatuto Tributario, se puede decir lo siguiente : el legislador lejos de haber faltado a su deber de regular el tema de la renta gravable especial por comparación patrimonial, lo estableció en las distintas posibilidades que se podían presentar : para los declarantes antiguos y para los nuevos declarantes. Para unos y otros señaló la fórmula de ajuste para calcular la renta gravable; cuándo no habría lugar a la comparación patrimonial (norma derogada) y la presunción por activos omitidos o por pasivos inexistentes.

3.3.1 Es decir que, al contrario a lo que afirma el actor, salta a la vista que el legislador extraordinario, en esta materia de renta gravable especial por comparación fue especialmente riguroso en la regulación correspondiente. Casi se podría afirmar que no dejó cabos sueltos. Lo que deja sin piso, a su vez, la alegada omisión relativa del legislador.

Es este el momento oportuno para señalar que la jurisprudencia de la Corte ha sido especialmente rigurosa para declarar una omisión legislativa relativa. Pues, no cualquier disconformidad o falta de detalle preciso de una disposición, alcanza a configurar una omisión legislativa, así sea de carácter relativo, porque de lo contrario, se invadirían claramente terrenos del legislador. De allí que la Corte ha fijado las condiciones mínimas para la procedencia de una demanda de esta naturaleza en las sentencias C-185 de 2002; C-427 de 2000; C-1255 de 2001; C-041 de 2002, entre otras, en las que se ha analizado ampliamente este tema y cuyas consideraciones ahora se reitera.

3.4 En conclusión : no se está ante una omisión relativa del legislador, sino ante la libertad de configuración legislativa (del legislador extraordinario en este caso). Por consiguiente, se deberá analizar si como está consagrado el artículo 238 y lo que echa de menos el demandante, configuran las violaciones a la Constitución que alega el actor.

4. Examen individual de los cargos.

Como el cargo en el cual se fundamenta la solicitud de inexecutable del artículo 238 del Estatuto Tributario corresponde a la supuesta omisión relativa del legislador, y este cargo no prosperó, ahora la Sala tratará de organizar las acusaciones desde las normas constitucionales señaladas en el escrito del actor como violadas, siguiendo las razones de inconstitucionalidad que expresó en el punto que así denominó, que obra a folios 7 y 8.

4.1 En primer lugar, el actor alega que el declarante por primera vez no puede comparar el patrimonio líquido del último año con el del año inmediatamente anterior, como sí pueden hacerlo los antiguos declarantes, según establece el artículo 236 del Estatuto Tributario. Se violarían los principios de igualdad y equidad tributaria.

Para la Corte este reproche a la norma acusada no resiste el menor análisis, pues, se trata de un nuevo declarante, tal como lo dice el artículo 238 y, precisamente por ello, el legislador adoptó el procedimiento específico de acuerdo con esta circunstancia, que consiste en que si el patrimonio líquido resulta superior a la renta gravable ajustada de acuerdo con el artículo 237, este mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable por el sistema ordinario. Es claro que no podía el legislador establecer la comparación patrimonial con la declaración anterior, por la sencilla razón de que no existe.

En consecuencia, no prospera este cargo de violación de igualdad y equidad tributaria, artículos 13, 95, numeral 9, y 363 de la Carta.

4.2 El otro asunto que echa de menos el actor consiste en que el artículo 238 no contempló la posibilidad para el nuevo declarante de justificar la diferencia patrimonial, como sí pueden hacerlo los antiguos declarantes, según expresamente lo consagra el artículo 236 del Estatuto Tributario, salvo cuando el incremento patrimonial ocurra con la inclusión de los bienes del cónyuge o del hijo de familia (inciso 2 del artículo 238). Así se violan los principios de equidad y justicia tributaria y el debido proceso.

Para la Sala no le asiste tampoco razón al actor pues, de la detenida lectura del artículo acusado, se observa que como lo explican los intervinientes, la disposición no está negando al nuevo declarante que acuda a las distintas posibilidades de justificación de aumento patrimonial contenidas en el Estatuto Tributario, sino que, por el contrario, añadió dos

explicaciones más, cuando se trate de la presentación de la declaración de renta y patrimonio por primera vez. Consideró el legislador que era una circunstancia tan especial la del nuevo declarante, que ameritaba regular dos explicaciones adicionales que podían ocurrir con los bienes del cónyuge o del hijo de familia.

Es decir, se trata de dos justificaciones nuevas y no, como lo entiende el actor, las únicas. Prueba de ello, basta ir a las distintas justificaciones que contiene el Estatuto Tributario y en ninguna de ellas, se impide al declarante proponerlas en razón de que sea nuevo o antiguo, simplemente las establece en forma general.

Es más, tampoco para la DIAN cabe la interpretación del demandante, porque de acuerdo con la Circular General Nro. 1, del 28 de julio de 1982, se señala que será suficiente para el nuevo declarante afirmar sobre la existencia en el año inmediatamente anterior que los ingresos y bienes son inferiores a los límites legales “sin que tenga que probar o justificar la preexistencia de los mismos” y sin que haya lugar a determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonios. Es decir, la DIAN ha admitido explicaciones adicionales a las contempladas en el inciso segundo del artículo 238 del Estatuto. Dice esta Circular :

“Bienes denunciados en la primera declaración. Será suficiente para la administración respecto del contribuyente que declara por primera vez la afirmación que éste haga en su declaración sobre la existencia en el año inmediatamente anterior de los ingresos y bienes inferiores a los límites legales, sin que tenga que probar o justificar la preexistencia de los mismos. Porque resultaría más gravosa, entonces, la situación del contribuyente que por primera vez presenta la declaración de renta y patrimonio, pues tendría que probar hechos sobre los cuales muy seguramente no habrá dejado registro por no estar obligado a ello en el año anterior.

En consecuencia, el contribuyente que presente declaración de renta y patrimonio por primera vez, por no estar obligado a ello en el año inmediatamente anterior, no requiere probar la preexistencia de los bienes inferiores a los límites fijados como mínimo para declarar. Será suficiente la inclusión de los mismos en su primera declaración, sin que sobre tales bienes haya lugar a determinar la renta por sistema de comparación de patrimonios.” (tomado de Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios, Legis, pag. 134)

En consecuencia no prospera tampoco el cargo de violación del derecho de defensa

contenido en el artículo 29 de la Carta, pues el declarante puede defenderse con el suministro de las justificaciones establecidas en la ley.

4.3 En conclusión : no prospera el cargo de omisión legislativa relativa, pues en la expedición del artículo 238 del Estatuto Tributario, el legislador adoptó en una norma especial, el caso de los declarantes por primera vez, para adicionar unas justificaciones, también especiales, para este caso concreto. El asunto es claro y no requiere tampoco condicionar la exequibilidad de la disposición, en el sentido de hacer expresa la posibilidad de que los declarantes por primera vez puedan explicar las causas que justifican el incremento patrimonial, pues la disposición acusada no lo prohíbe y las justificaciones que trae el Estatuto Tributario tampoco impiden que los nuevos declarantes lo hagan. Es decir, tal como lo explicó uno de los intervinientes –el Instituto de Derecho Tributario-, la norma consagra una diferencia de trato entre los nuevos contribuyentes y quienes no lo son, que está justificada “ya que la norma acusada menciona, a título de ejemplo, algunos casos que la explican, sin que pueda pensarse que esos casos son los únicos que puede invocar el declarante por primera vez, por cuanto para desvirtuar dicha presunción del incremento patrimonial el contribuyente de que se trata, puede recurrir a otras causales justificativas, conforme al artículo 236 del E.T.” (fl. 64)

En consecuencia, se declarará exequible el artículo 238 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.”

VII. DECISION.

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

RESUELVE :

Declarar exequible el artículo 238 del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.”

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y

archívese el expediente.

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Presidenta

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor MARCO GERARDO MONROY CABRA, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)