C-421-95

Sentencia No. C-421/95

RETENCION EN LA FUENTE-Naturaleza

Las normas que la reglamentan establecen inequívocamente que es un medio para recaudar gradualmente un impuesto, concepto diferente del impuesto en sí. Es claro, en consecuencia, que no puede pretenderse que a la retención en la fuente se aplique el procedimiento establecido para la determinación del impuesto.

RETENCION EN LA FUENTE

La retención en la fuente, tal como está establecida en las normas acusadas, en nada contraría el artículo 29 de la Constitución, que consagra el debido proceso. Pero como se trata de una demanda dirigida contra 49 artículos del decreto ley 624 de 1989, contra los cuales solamente se esgrime el cargo de ser contrarios al debido proceso, la Corte los declarará exequibles sólo por no violar el artículo 29 de la Constitución.

Ref: Expediente D-821

Demanda de inconstitucionalidad de los artículos 365 a 419 del Decreto ley 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

Actor:

Franklyn Liévano Fernández.

Magistrado Ponente:

Dr. JORGE ARANGO MEJÍA

Sentencia aprobada en Santafé de Bogotá D.C., según consta en acta número treinta y nueve (39), correspondiente a la sesión de la Sala Plena, llevada a cabo a los veintiún (21) días del mes de septiembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

I. ANTECEDENTES.

Por auto del veintisiete (27) de febrero de 1995, el Magistrado sustanciador admitió la demanda, ordenó a la Secretaría General oficiar al Secretario General de la Presidencia de la República que, por medio de la entidad competente, informara sobre la vigencia del decreto acusado, y, una vez recibida la información solicitada, procediera a la fijación del negocio en lista, para asegurar la intervención ciudadana dispuesta por los artículos 242, numeral 1, de la Constitución, y 7, inciso segundo, del decreto 2067 de 1991. Así mismo, dispuso el envío de copia de la demanda al señor Presidente de la República, al señor Presidente del Congreso de la República, y al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor.

Cumplidos los requisitos exigidos por el decreto 2067 de 1991 y recibido el concepto del señor Procurador General de la Nación, entra la Corte a decidir.

A. NORMAS ACUSADAS.

Por la extensión del texto de las normas acusadas, se anexa el diario oficial No. 38.756 donde fue publicado el decreto ley 624 de 1989, del cual hacen parte las normas acusadas.

B. LA DEMANDA.

El actor considera que las normas acusadas, en su conjunto, desconocen el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución.

El cargo de la demanda gira en torno a la inexistencia de un procedimiento para determinar la retención en la fuente que, en concepto del demandante, es una obligación tributaria sustancial. Las normas acusadas, afirma, se limitan a establecer la forma como debe recaudarse la retención, sin establecer un procedimiento previo que permita su determinación y, sin el cual, no se puede definir si hay lugar a tributar. Al respecto afirma el demandante:

"...se cobra un tributo, cuando éste no se ha establecido aún por el respectivo procedimiento.... ni determinado la naturaleza impositiva del ingreso, como tampoco los costos , las deducciones, ni la exenciones aplicables, por lo que necesariamente se infiere que el mero pago o abono en cuenta, no es el presupuesto legal generador de la "Obligación Tributaria Sustancial""

El procedimiento que echa de menos el demandante, es el que el Estatuto acusado prevé para determinar el impuesto de renta y complementarios, cuyas etapas son: determinación de ingresos, determinación de costos, proposición de deducciones, descuentos, y la determinación de la renta bruta y líquida. Al no existir un procedimiento que permita agotar las etapas enunciadas, afirma el actor que se desconoce el derecho de los administrados a contradecir, presentar pruebas, y en general, a todas las actuaciones necesarias para garantizar un debido proceso.

C. INTERVENCIONES.

De conformidad con el informe secretarial del diez y nueve (19) de abril de mil novecientos noventa y cinco (1995), en el término constitucional establecido para intervenir en la defensa o impugnación de las normas demandadas, presentaron escritos impugnando la demanda, los ciudadanos Manuel Duglas Avila Olarte y Elizabeth Wittingham García, designados por el Ministerio de Hacienda y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional, DIAN, respectivamente.

1. Intervención del ciudadano Manuel Duglas Avila Olarte.

Para este interviniente, el demandante parte de un supuesto errado, al considerar que la figura de la retención en la fuente, es un impuesto más y no un sistema de recaudo anticipado de un impuesto, tal como lo han definido la ley y la jurisprudencia. Por tanto, no se puede pretender que exista un procedimiento similar al que el legislador ha fijado para

determinar el impuesto de renta. Así las cosas, este cargo del actor es infundado.

Afirma, sin embargo, que el Estatuto Tributario consagra procedimientos para determinar el monto sobre el cual opera la retención, así como para impugnar las decisiones que, en aplicación de ese procedimiento, se lleguen a adoptar. Por tanto, no es válida la afirmación del actor en el sentido de aseverar que el administrado carece de recursos que le permitan impugnar los actos que se produzcan en relación con la determinación de la retención en la fuente.

2. Intervención de la ciudadana Elizabeth Wittingham García.

La interviniente hace un breve análisis sobre los conceptos de obligación tributaria sustancial, así como del sistema de retención, para concluir:

" 2.- El sistema ordinario de depuración de la renta y el mecanismo de la retención en la fuente son instituciones jurídicas de carácter sustantivo, general y abstracto que constituyen una sola unidad normativa dentro del régimen impositivo; luégo no es el primero un instrumento procesal al que deba subordinarse el segundo.

" 3.- El sistema ordinario de depuración de la renta y el mecanismo de retención en la fuente tienen un mismo origen, el hecho generador constituído por la percepción del ingreso gravado, pero difieren en cuanto a su objetivo, porque el primero busca definir la renta mediante la conjugación de los elementos que puedan afectarla y el segundo persigue el recaudo instantáneo del tributo."

El actor pretende que al mecanismo de la retención, se le apliquen las etapas de depuración que operan en relación con la obligación tributaria sustancial, hecho que no es posible, pues ello sería crear un sistema alternativo de determinación de la renta que tendría que ejecutarse siempre que se perciba el ingreso, lo que equivaldría a establecer períodos gravables distintos que dependerían de la ocurrencia del hecho generador.

El mecanismo de recaudo anticipado del impuesto a la renta no desconoce ningún precepto constitucional. En especial, no se vulnera el derecho al debido proceso, pues las normas acusadas señalan los hechos generadores del impuesto así como la forma de obtener su recaudo anticipado. Y sólo cuando el contribuyente no realiza en debida forma su pago, la administración despliega toda su actividad para obtenerlo, evento en el cual, se le debe respetar al contribuyente su derecho al debido proceso.

D. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

Por medio del oficio número 629, de mayo quince (15) de 1995, el Procurador General de la Nación, doctor Orlando Vásquez Velásquez, rindió el concepto de rigor, solicitando a la Corte Constitucional declarar EXEQUIBLES los artículos 365 a 419 del Estatuto Tributario, decreto ley 624 de 1989.

El Ministerio Público empieza por explicar la figura de la retención en la fuente como un mecanismo que le permite al contribuyente la extinción anticipada de su obligación tributaria sustancial, y, al fisco, una recaudación anticipada de la misma, obligación tributaria que, para el caso concreto, es el impuesto a la renta. Esta forma de pago y recaudo anticipado no

constituye un impuesto nuevo ni un mecanismo para determinar la renta a gravar. Al respecto afirma:

” Se tiene pues, que la retención en la fuente si bien contempla el mismo hecho generador de la obligación tributaria sustancial, vale decir la realización del ingreso, no es un mecanismo a través del cual se determine la renta, sino un procedimiento por el cual se obtiene el recaudo anticipado del impuesto.

“…

“Por otra parte, el Estatuto Tributario contempla un procedimiento propio para todos los eventos en que procede la retención en la fuente, y en los cuales la administración tributaria se cuida de que el mecanismo no se torne en odioso al punto de que las retenciones efectuadas lleguen a resultar mayores al verdadero impuesto a cargo del contribuyente. Es así como los artículos 383 en adelante determinan el procedimiento cuando se trata de retenciones originadas en relaciones laborales, legales y reglamentarias…”

Por otra parte, es necesario tener en cuenta que el mismo Estatuto, en sus artículos 588, 709 y 859, entre otros, consagra algunos mecanismos para que los contribuyentes puedan efectuar reclamaciones o solicitar devoluciones, si después de efectuada la liquidación de su impuesto, demuestran que se les han efectuado retenciones excesivas, o ha existido algún error en su recaudo. Por tanto, concluye el Procurador, “…la retención en la fuente, mirada de manera global y como modalidad tributaria de recaudo del impuesto a la renta no es violatoria de ninguna norma constitucional vista en el contexto del debate constitucional que aquí se originó.”

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Procede la Corte Constitucional a dictar la sentencia correspondiente a este proceso, previas las siguientes consideraciones.

Primera.- Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de este asunto, en virtud de lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 241 de la Constitución, pues la demanda está dirigida contra normas que hacen parte de un decreto ley.

Segunda.- Cosa juzgada.

La Corte Constitucional, en sentencia C-222 de 1995, con ponencia del magistrado José Gregorio Hernández Galindo, declaró parcialmente exequible el artículo 389 y exequible en su integridad el artículo 390 del decreto ley 624 de 1989, razón por la cual el análisis que se efectuará en esta sentencia no cobijará los textos declarados exequibles, por existir una sentencia que ha hecho tránsito a cosa juzgada constitucional, en los términos del artículo 243 de la Constitución.

Tercera.- Lo que se debate.

Sostiene el actor que como la “obligación tributaria sustancial” sólo se origina al realizarse

los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto que conforman el proceso de determinación de la renta y complementarios", el mecanismo de retención en la fuente viola el debido proceso, caracterizado por los principios de audiencia, contradicción y prueba. Agrega que por medio de la retención en la fuente se cobra el tributo cuando éste no se ha establecido aún.

Dicho en otras palabras, en la demanda se afirma que es contrario al debido proceso el hacer retenciones destinadas al pago de un impuesto aún no liquidado en definitiva.

Cuarta.- La retención en la fuente no es un impuesto, sino un procedimiento para el recaudo de un impuesto.

"Finalidad de la retención en la fuente.- La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause".

Es claro, en consecuencia, que no puede pretenderse que a la retención en la fuente se aplique el procedimiento establecido para la determinación del impuesto.

Quinta.- La retención en la fuente, en sí, tiene su propio procedimiento.

Entendido el procedimiento como el "método de ejecutar algunas cosas", o, más exactamente, como la "actuación por trámites judiciales o administrativos", es claro que la retención en la fuente tiene su propio procedimiento. Este está determinado precisamente en las normas demandadas, que definen quién debe retener, sus obligaciones, los conceptos sujetos a retención, etc.

Y en este procedimiento señalado para la retención en la fuente, no se observa quebrantamiento alguno de los principios del debido proceso.

Sexta.- La retención en la fuente no es contraria a la Constitución.

En la demanda parece insinuarse la tesis de que las normas que permiten el recaudo gradual de un impuesto, es decir, los anticipos al mismo, son contrarias a la Constitución. Pero, no existe tal contradicción.

En primer lugar, no existe una norma constitucional que prohiba la retención. El artículo 363, por ejemplo, establece que "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad". Y, si bien se mira, es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad.

En el campo de los impuestos, la Constitución se ha limitado, como debe ser, a fijar unos principios generales. Así, el numeral 9 del inciso tercero del artículo 95, establece como un deber de la persona y del ciudadano, el de "contribuír al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Y el numeral 12 del artículo 150 asigna al Congreso la función de "Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley."

Pero la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica.

En un caso particular, el artículo 317 de la Constitución determina que "Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble."

En conclusión: la retención en la fuente, tal como está establecida en las normas acusadas, en nada contraría el artículo 29 de la Constitución, que consagra el debido proceso. Pero como se trata de una demanda dirigida contra 49 artículos del decreto ley 624 de 1989, contra los cuales solamente se esgrime el cargo de ser contrarios al debido proceso, la Corte los declarará exequibles sólo por no violar el artículo 29 de la Constitución.

III. DECISIÓN.

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

RESUELVE:

Primero.- ESTÉSE a lo resuelto por la Corte Constitucional, en la sentencia C-222/95, en relación con el artículo 390 y el aparte que a continuación se transcribe, del inciso segundo, del artículo 389 del decreto ley 624 de 1989:

"… en cuanto excedan la parte no constitutiva de renta ni ganancia ocasional establecida de conformidad con lo dispuesto en los artículos 48 y 49."

Segundo.- Decláranse EXEQUIBLES los artículos 365 a 388 y 391 a 419 del decreto ley 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", solamente en cuanto estas disposiciones no desconocen el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución.

Tercero.- Decláranse EXEQUIBLES los siguientes apartes del artículos 389 del decreto ley 624 de 1989, en cuanto los mismos no desconocen el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución.

Artículo 389: "Cuáles están sometidos a retención. Los dividendos y participaciones percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras, por personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros que no eran residentes en Colombia, están sometidos a la retención en la fuente.

"Igualmente, estarán sometidos a retención en la fuente los dividendos y participaciones que perciban los socios, accionistas, asociados, suscriptores o similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales..."

Notifíquese, cópiese, publíquese, comuníquese, e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA V. SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General