C-445-95

Sentencia C-445/95

COSA JUZGADA MATERIAL-Ausencia/TRANSITO CONSTITUCIONAL

Las normas tributarias que podían ser constitucionales, conforme a la Carta anterior, pueden por el contrario resultar opuestas a las disposiciones de la Carta de 1991. Pues "decisiones adoptadas por la Honorable Corte Suprema de Justicia antes de la vigencia de la Carta de 1991, no hacen tránsito a cosa juzgada material, toda vez que el examen realizado por esa Corporación no comprendió las disposiciones de la actual Constitución.

OBLIGACION TRIBUTARIA-Mecanismos de cobro anticipado/PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA/OBLIGACION TRIBUTARIA-Hechos de extinción

La ley tributaria ordena, en determinados casos, el abono anticipado de ciertos tributos. Así, de un lado, y con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto a la renta y complementarios, la ley autoriza la retención en la fuente de ciertos cobros y abonos, los cuales serán considerados como buena cuenta o anticipo del pago del respectivo tributo. De esa manera, la ley pretende que en forma gradual el impuesto se recaude, en lo posible, en el mismo ejercicio gravable en que se cause. El examen de estos modos de extinción anticipada de la obligación tributaria debe hacerse a la luz de los principios constitucionales que gobiernan el sistema fiscal, y en particular, del principio de eficiencia, pues la efectividad de los derechos de las personas es uno de los principios esenciales del Estado social de derecho, que orienta además la actividad de la Administración. Este principio de eficiencia implica que el Estado debe controlar la evasión y elusión tributarias en la mejor forma posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales.

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Principios tributarios

La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva. Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el

ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos.

RETENCION EN LA FUENTE

La retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos. Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución , se ajustaba a ella, pues "favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal", lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, "es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad".

RETENCION EN LA FUENTE/ANTICIPO/PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTO

Estos mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria -como las retenciones y los anticipos- encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA EN MATERIA TRIBUTARIA/CONTRIBUYENTE-Saldos a favor

Una simple lectura de las normas muestra que ellas precisamente establecen mecanismos para que los contribuyentes puedan reclamar o compensar saldos a su favor, una vez liquidado de manera definitiva el impuesto. En efecto, ellas admiten la existencia de saldos en favor del contribuyente y fijan un término para la reclamación de los mismos.

IGUALDAD-Juicio constitucional

El juicio constitucional de igualdad debe ser débil o poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del Legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. El reconocimiento de que los juicios de igualdad deben ser más o menos estrictos, según la materia a la cual se apliquen resulta de la naturaleza misma del control constitucional y de la ponderación entre diferentes valores incorporados en el propio ordenamiento.

DERECHO A LA IGUALDAD-Test de igualdad

Frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese "test" de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado. En cambio, en otros eventos, por ejemplo cuando el Estado regula la actividad económica, el juicio de igualdad debe ser débil, y por ende, son legítimas todas aquellas clasificaciones que puedan ser simplemente adecuadas para alcanzar una finalidad permitida, esto es, no prohibida por el ordenamiento constitucional. Finalmente, también se considera que en ciertos campos -como los relativos a las acciones afirmativas- son procedentes las pruebas intermedias del respeto a la igualdad por las autoridades, en virtud de las cuales es legítimo aquel trato diferente que está ligado de manera sustantiva con la obtención de una finalidad constitucionalmente importante.

Referencia: Demanda D-872

Normas acusadas: Artículos 816 (parcial) y 854 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989.

Actor: Jorge Hernán Gil Echeverry.

Temas:

Principios tributarios, Estado social de derecho y formas anticipadas de extinción de la obligación tributaria.

Justicia tributaria y seguridad jurídica en la compensación y devolución de saldos a favor del contribuyente.

Las prerrogativas tributarias del Estado y los diversos juicios constitucionales de igualdad.

Magistrado Ponente:

Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Santa Fe de Bogotá, cuatro (4) de octubre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

La Corte Constitucional de la República de Colombia, integrada por su Presidente José Gregorio Hernández Galindo y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Antonio Barrera Carbonell, Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz, Hernando Herrera Vergara, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

Ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Jorge Hernán Gil Echeverry presenta demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 816 inciso primero y 854 inciso primero del Decreto Ley 624 de 1989, la cual fue radicada con el número D-872. Cumplidos, como están, los trámites previstos en la Constitución y en el Decreto No. 2067 de 1991, procede la Corte a decidir el asunto por medio de esta sentencia.

1. De los textos legales objeto de revisión.

Los artículos 816 inciso primero y 854 inciso primero del Decreto Ley 624 de 1989 preceptúan:

Art. 816. -Término para solicitar la compensación. La solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Art. 854. -Término para solicitar la devolución de saldos a favor. La solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

2. De los argumentos de la demanda.

El actor comienza por precisar que las normas demandadas fueron ya declaradas exequibles por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia No 17 del 15 de febrero de 1990. Sin embargo, según su criterio, en este caso no opera la cosa juzgada constitucional, por cuanto la entrada en vigor de una nueva constitución hace procedente un nuevo examen de constitucionalidad.

El actor considera entonces que las normas acusadas violan el artículo 363 de la Constitución Política, que consagra a los principios sobre los cuales se estructura el sistema tributario, específicamente los relativos a equidad y progresividad de los tributos. Para probar su aserto, el demandante explica que el principio de equidad va más allá de la simple proporcionalidad o progresividad de los impuestos. Según su criterio:

“La progresividad simplemente enseña que los contribuyentes están sujetos a unas tarifas

fijas y proporcionales que aumentan progresivamente a medida que aumentan los ingresos. Por tanto, el principio de equidad, que desborda los linderos de la simple progresividad, se explica como la tasación justa del impuesto (prohibiendo impuestos confiscatorios por ejemplo) y la estricta relación entre la base gravable y la tarifa aplicable de tal manera que ningún contribuyente pague más impuestos que los causados conforme a la tasación legal correspondiente."

En ese orden de ideas, el actor explica que los saldos que pueden existir en favor del contribuyente derivan de que la ley contempla el pago de anticipos y consignaciones con anterioridad a la liquidación definitiva del impuesto, nociones que el actor considera "poco ortodoxas cuando se trata de aplicar el principio de equidad". En efecto, según su criterio, "el contribuyente solamente está obligado a pagar el monto del impuesto efectivamente realizado y causado por haberse dado los presupuestos generadores del tributo". Por ello, considera el demandante, los saldos en favor del contribuyente son impuestos no causados y por lo tanto, no debidos. Por consiguiente, concluye el actor, si la ley "obliga al pago de lo no debido está rompiendo abiertamente el principio de la equidad pues está facilitando un enriquecimiento ilícito".

En tales circunstancias, señala el actor, "el saldo en favor del contribuyente corresponde a una suma recibida de más por la administración que no tiene sustento ni en la equidad ni en la progresividad; por eso, es deber de la Administración proceder a devolverla, sin que de ninguna manera se pueda condicionar el término de su devolución o compensación." Por tal razón el demandante considera que los artículos acusados son inconstitucionales, pues permiten una apropiación por el Estado de los saldos, cuando el contribuyente no los reclama en el término establecido por esas disposiciones. Según su criterio, no puede alegarse que es necesario establecer un término corto de caducidad para que no se vea afectada seriamente la colectividad, "pues en todo caso, hay normas generales que tratan sobre la prescripción de los derechos y la caducidad de las acciones." Por ello, según el actor, la igualdad y la equidad resultan vulneradas pues la ley establece un término de caducidad para que el particular reclame a la administración la devolución de esos dineros que es menor que el término con que cuenta la administración para cobrar los impuestos. Al respecto, dice el actor:

"Si la equidad, igualmente, supone un tratamiento igualitario, no puede afirmarse

abiertamente que resulta justo y equitativo que la Administración tenga cinco años para reclamar a los contribuyentes las deudas a su favor (Art.. 817 E.T.) y por el contrario, el contribuyente solamente tenga dos años para reclamarle a la Administración las deudas en su favor. Aquí tampoco es viable aceptar el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia que pregona que no hay desigualdad por tratarse de dos fenómenos sustancialmente diferentes. No, para efectos de aplicar la equidad, estamos frente al mismo supuesto: El contribuyente le debe a la Administración o la Administración le debe al contribuyente."

3. Intervención de Autoridades Públicas

La ciudadana Ivonne Edith Gallardo Gómez, en su calidad de apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, interviene en el proceso y solicita, en primer término, que la Corte declare que en este caso opera la cosa juzgada constitucional. Según su criterio, si bien la Corte Suprema examinó la norma acusada frente a la Constitución derogada, lo cierto es que "es pertinente hablar de la cosa juzgada constitucional puesto que si se analiza detenidamente el artículo 363 de la actual Constitución Política, se encuentra que estos principios no son nuevos, ya que en tiempos pretéritos se había dado aplicación a los mismos" tal y como se desprende de los fundamentos de la demanda resuelta por la Honorable Corte Suprema de Justicia. Según esta ciudadana la nueva Constitución se limitó a incorporar en el texto tales principios "dado que antes eran de elaboración jurisprudencial y doctrinal". Concluye entonces esta ciudadana que como son idénticos "los fundamentos para la constitucionalidad de las normas demandadas debe darse tránsito a cosa juzgada constitucional en el presente caso".

De otro lado, desde el punto de vista material, la ciudadana considera que las normas acusadas son constitucionales, pues no quebrantan los principios que gobiernan el sistema tributario. Según su criterio, con el mecanismo de anticipos, el Estado no busca apropiarse de sumas no debidas por el ciudadano pues precisamente la ley prevé la existencia de saldos en favor del contribuyente y fija un término para la reclamación de los mismos. El Estado brinda así a los administrados la oportunidad para "retirar de las arcas del Estado los dineros pagados más allá de lo previsto en la ley y de su capacidad contributiva, dándose aplicación dentro de la norma legal a los principios constitucionales de la equidad, eficiencia y progresividad prescritos en el artículo 363 de la Constitución Política."

Según la ciudadana interviniente, la norma acusada tampoco viola la igualdad pues se aplica "a todos los administrados que se hallen bajo la misma situación, sin distinción de ninguna naturaleza, pues todos los contribuyentes que presenten saldo a favor en sus declaraciones pueden hacer las solicitudes de compensación o devolución dentro de los plazos fijados en las normas legales como son las demandadas. Cosa distinta hubiere sido que la norma dispusiera términos distintos para personas en la misma situación jurídica."

En ese mismo orden de ideas, esta ciudadana considera que no viola la igualdad que las disposiciones acusadas establezcan un término distinto al de la prescripción de la acción de cobro en el sistema tributario pues ésta "es una figura jurídica bien distinta de la compensación o devolución de saldo a favor". Así, señala la ciudadana, con base en la precitada sentencia de la Corte Suprema de Justicia:

"En la prescripción de la acción de cobro se fija el término que tiene el Estado para perseguir de los administrados el tributo que legalmente le correspondería pagar para el cumplimiento de su función que es el bienestar de la comunidad, velando por los intereses de la sociedad que deben tener preferencia sobre el interés particular, tal y como se lee a lo largo y ancho de la Constitución Política. Situación bien distinta al término fijado para devolver al contribuyente el dinero recibido a título de impuesto que resulte ir más allá de la previsión legal, aquí el Estado en aras de equilibrar el sistema tributario y en aplicación del principio de progresividad, dispone devolver esos valores, que si no son reclamados dentro de los términos previstos no puede considerarse un pago de lo no debido ni un enriquecimiento ilícito de la Administración como afirma el demandante, porque es la actitud negligente o quizás la anuencia del administrado la que permite la permanencia de esos dineros en las arcas públicas."

Concluye entonces esta ciudadana que las normas acusadas no sólo no implican un enriquecimiento ilícito del Estado sino que armonizan con los principios rectores del sistema tributario, pues no sólo garantizan "una eficaz percepción de los tributos por parte del Estado sino un reconocimiento a la capacidad contributiva de los asociados al no pretender obtener más de lo debido". Esto además permite una aplicación del principio de progresividad pues el Estado prevé la posibilidad de que se generen saldos a favor del declarante y señala un procedimiento para su devolución, con lo cual tiene "en cuenta la capacidad contributiva del administrado a fin de no romper la progresividad del tributo."

4. Del concepto del Procurador General de la Nación.

En su concepto de rigor, el Procurador General de la Nación solicita a la Corte Constitucional que se pronuncie de fondo, pues en este caso no opera la cosa juzgada constitucional ya que la entrada en vigor de una nueva Carta Política obliga a un nuevo examen de la norma acusada.

Luego el Ministerio Público interpreta los alcances de los principios rectores del sistema tributario contenidos en el artículo 363 de la Constitución y concluye que las normas acusadas armonizan plenamente con ellos, por lo cual solicita que sean declaradas exequibles. Así, según el Procurador, esos artículos son de naturaleza procedimental, pues incluyen dentro del Estatuto Tributario la compensación, como modo de extinguir las obligaciones jurídicas, y brindan a todos los administrados la posibilidad de solicitar la devolución de saldos a su favor, dentro de un término de dos años. Esto muestra, según la vista fiscal, que "la Administración no persigue el recaudo de cargas fiscales superiores a las previstas en la ley" sino que busca la devolución de aquellos excedentes pagados por los contribuyentes más allá de su obligación económica, lo cual se adecúa a los principios del sistema tributario consignados en el artículo 363 de la Carta Política.

Ahora bien, señala el Procurador, si se produce la caducidad del derecho y los dineros permanecen en las arcas públicas, ésto se debe a "la anuencia del administrado o su actitud negligente" y constituye "una sanción ante la inactividad del administrado", la cual tiene un natural fundamento en razones de seguridad jurídica a fin de "evitar la prolongación indefinida de las relaciones jurídicas."

De otro lado, considera Ministerio Público que ese término de dos años no viola la igualdad pues "se aplica igualmente a todos los administrados que estén en la misma situación sin distinción de ninguna naturaleza. Otra cosa hubiera ocurrido si la norma previera términos distintos para personas ubicadas en las mismas circunstancias, en donde se apreciaría una notoria violación al principio de igualdad."

Finalmente, según el Ministerio Público, no afecta la constitucionalidad de las normas acusadas que la ley establezca términos distintos para que los contribuyentes soliciten la

devolución de sus saldos a favor (dos años) y para que la Administración cobre sus deudas (cinco años) pues se trata de fenómenos jurídicos diversos. Así, según la vista fiscal:

"La fijación por parte del legislador de un término de cinco (5) años para el ejercicio de esta acción de cobro coactivo por parte del Estado, no es arbitraria, sino que surge de la necesidad imperiosa de recaudar las obligaciones incumplidas por los administradores en el plazo previsto en la ley, y en aras de proteger los intereses de la comunidad, se le otorga un término más amplio de tiempo a la Administración.

Ahora, bien, la situación regulada en el anterior precepto diverge por completo de aquella que contempla la compensación y la devolución del saldo a favor del administrador."

II. FUNDAMENTO JURÍDICO

Competencia y ausencia de cosa juzgada constitucional.

1- Conforme al artículo 241 ordinal 5º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los artículos 816 inciso primero y 854 inciso primero del Decreto Ley 624 de 1989, ya que se trata de la demanda de un ciudadano contra un decreto con fuerza de ley, expedido con base en facultades extraordinarias.

2- Según uno de los ciudadanos intervinientes, la Corte Constitucional debería en este caso estarse a lo resuelto en la sentencia No 17 del 15 de febrero de 1990, por medio de la cual la Corte Suprema de Justicia examinó y declaró constitucionales las disposiciones acusadas. Según su criterio, si bien la Corte Suprema examinó estas normas frente a la Constitución derogada, los principios que tuvo en cuenta son exactamente los mismos que consagra la Carta de 1991 en materia tributaria, a saber la progresividad, la equidad y la eficiencia del sistema tributario, por lo cual existe cosa juzgada constitucional.

Por tales razones, procede entonces la Corte Constitucional a pronunciarse de fondo sobre la conformidad o no de las disposiciones legales impugnadas frente a la Constitución vigente.

Estado social de derecho, principios tributarios y mecanismos de cobro anticipado de obligaciones tributarias.

3- Según la demanda, los términos procesales estatuidos por la ley tributaria para la solicitud de la compensación y la devolución de los saldos a favor del contribuyente violan los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, pues permiten que el Estado se apropie de un tributo no causado. El actor cuestiona incluso la legitimidad constitucional de los mecanismos de cobro anticipado de impuestos, como las retenciones en la fuente o los anticipos, pues el Estado estaría percibiendo un tributo antes de que éste se haya causado materialmente y sea exigible, lo cual contradice los principios de justicia tributaria. Por el contrario, el Ministerio Público y la ciudadana interviniente consideran que esa regulación se ajusta a la Carta, pues estas formas anticipadas de extinción de la obligación tributaria son un mecanismo legítimo y eficiente de cobro tributario, y la ley permite al ciudadano reclamar los saldos a su favor, en caso de que éstos existan. Según su criterio, elementales razones de seguridad jurídica, que encuentran sustento en la Carta, obligan a fijar un término de caducidad a estas acciones de reclamación, con el fin de conferir firmeza a las relaciones jurídicas.

4- En reciente decisión, esta Corporación señaló que la actual regulación legal de uno de los mecanismos más usuales de cobro anticipado -a saber la retención en la fuente- no desconocía el debido proceso2. Igualmente indicó la Corte en esa sentencia que ese instrumento tributario no vulneraba la Carta. A pesar de ello, esta Corporación considera necesario examinar con mayor detalle la legitimidad genérica de los mecanismos de cobro anticipado de impuestos en un Estado social de derecho, puesto que no sólo el actor impugna la constitucionalidad de esas figuras sino que, además, ello constituye un paso necesario para determinar si vulnera la Carta la regulación legal por las normas acusadas de los plazos para que el contribuyente pueda compensar o reclamar los saldos a su favor.

5- La ley tributaria ordena, en determinados casos, el abono anticipado de ciertos tributos. Así, de un lado, y con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto a la renta y complementarios, la ley autoriza la retención en la fuente de ciertos cobros y abonos, los cuales serán considerados como buena cuenta o anticipo del pago del respectivo tributo (Cf arts 365 y ss del decreto 624 de 1989). De esa manera, la ley pretende que en forma gradual el impuesto se recaude, en lo posible, en el mismo ejercicio gravable en que se cause. De otro lado, la ley tributaria también establece que los contribuyentes del impuesto a la renta deberán abonar un determinado porcentaje de su liquidación privada a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente gravable (Art. 807 ibidem).

Según el actor, este tipo de mecanismos desconoce el principio de equidad, por cuanto el ciudadano estaría obligado a cancelar impuestos que no han sido causados, puesto que, según su criterio, lo propio de la rentención en la fuente y los anticipos es que la obligación tributaria se hace exigible antes de que haya acaecido el hecho gravado o elemento generador del tributo.

6- La Corte considera que el examen de estos modos de extinción anticipada de la obligación tributaria debe hacerse a la luz de los principios constitucionales que gobiernan el sistema fiscal, y en particular, del principio de eficiencia, pues la efectividad de los derechos de las personas es uno de los principios esenciales del Estado social de derecho, que orienta además la actividad de la Administración (CP arts. 1º, 2º y 209). La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva (CP art. 13º). Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos.

7- Estos recursos provienen en lo esencial del sistema tributario, por lo cual el Estado goza de la facultad de imponer unilateralmente tributos (CP art. 388), y todas las personas están obligadas a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicos, dentro de conceptos de justicia y equidad (CP art. 95). Además, es natural que el sistema tributario busque captar esos recursos en la forma más eficiente posible, puesto que de ello depende en gran parte el propio éxito de la actividad estatal. El principio de eficiencia es entonces la materialización en el sistema tributario (CP art. 363) del principio de efectividad propio del Estado social de derecho (CP arts 1º y 2º).

8- Este principio de eficiencia tributaria incluye diversos componentes. Así, recoge dos de los viejos principios de la Hacienda Pública, formulados ya por Adam Smith: de un lado, el principio de la economía de los tributos, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado. De otro lado, incorpora el principio de la comodidad, según el cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente3.

Pero igualmente la Corte considera que este principio de eficiencia implica que el Estado debe controlar la evasión y elusión tributarias en la mejor forma posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales. Además, la evasión termina afectando en la práctica, de manera profunda, la propia equidad horizontal en materia fiscal, tal y como esta Corporación ya lo había señalado, puesto que se puede constatar una "diferencia en la carga tributaria para contribuyentes con igual capacidad económica, originada en la mayor facilidad que exhiben ciertos grupos de contribuyentes para evadir o eludir el impuesto, en relación con otros como los que perciben sueldos y salarios.4"

9- Es a la luz de este principio de eficiencia tributaria que se debe analizar la constitucionalidad de los mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria.

Así, la retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos (CP art. 365). Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución , se ajustaba a ella, pues "favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal"5, lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, "es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia,

y no es contraria a los de equidad y progresividad”6.

En ese mismo orden de ideas, La Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria.

En tales circunstancias, la Corte considera que estos mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria -como las retenciones y los anticipos- encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria.

Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que “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”8. Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos y que tales son precisamente las normas demandadas por el actor.

Seguridad jurídica y justicia tributaria.

11- Por las consideraciones hechas en los puntos anteriores de esta sentencia, la Corte no encuentra de recibo el argumento del demandante según el cual las normas acusadas permiten un enriquecimiento ilícito del Estado, puesto que una simple lectura de las mismas muestra que ellas precisamente establecen mecanismos para que los contribuyentes puedan

reclamar o compensar saldos a su favor, una vez liquidado de manera definitiva el impuesto. En efecto, ellas admiten la existencia de saldos en favor del contribuyente y fijan un término para la reclamación de los mismos.

Tampoco encuentra la Corte que el establecimiento de un término de caducidad de dos años para el ejercicio de tales acciones vulnere la Carta, pues son evidentes las razones de seguridad jurídica que justifican el establecimiento de tales plazos, ya que la incertidumbre tributaria puede afectar de manera importante la actividad económica estatal.

12- Además, el Legislador tiene una amplia libertad para determinar el alcance de estos términos de caducidad. Por ello a la Corte únicamente compete examinar si se trata de términos que permitan, de manera razonable, que el contribuyente ejercite sus acciones, puesto que sólo una manifiesta irracionalidad de los términos podría determinar la inexequibilidad de estas regulaciones.

En ese orden de ideas, esta Corporación considera que se trata de términos razonables, puesto que las normas acusadas establecen un plazo de dos años, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para declarar, para que el particular presente la solicitud de compensación o devolución. Esto significa, por ejemplo, que el contribuyente puede imputar esos saldos en su siguiente declaración de renta. Ahora bien, esta Corte considera necesario señalar que este plazo es razonable, en el entendido de que es deber de la Administración de Impuestos facilitar y no obstaculizar a los contribuyentes el ejercicio de las acciones de reclamación y compensación, puesto que ello es una consecuencia obvia de la finalidad de las autoridades en un Estado social de derecho, en donde la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con base en los principios de moralidad, eficacia e imparcialidad.(CP arts 1º y 209).

Todo lo anterior muestra, como bien lo señalan el Ministerio Público y la ciudadana interviniente, que la eventual pérdida de estas sumas por el contribuyente deriva de su inactividad o de su anuencia tácita, y no de las normas impugnadas, por lo cual la Corte no encuentra objeciones constitucionales por este aspecto. Por ello coincide la Corte Constitucional con lo afirmado por la Corte Suprema de Justicia al declarar conformes a la Constitución derogada estas mismas disposiciones. Dijo esa Corporación:

“No sobra anotar que el término de caducidad de las acciones o derechos corresponde

señalarlo al legislador y que el fin primordial de este instituto jurídico, es el de dar seguridad a la colectividad, la cual se vería seriamente afectada si se prolongan en el tiempo en forma indefinida las relaciones jurídicas, debido no solo a la negligencia, inactividad o incuría del titular de los derechos, sino al vencimiento objetivo del plazo. Es que en el campo del Derecho, las personas deben obrar con diligencia y cuidado para defender sus intereses (jusvigilantibus scriptum) y si la ley ha estatuido un plazo para que se inicie una acción, se cumpla un deber, o se ejecute un acto y el interesado lo deje vencer, pierde definitivamente la posibilidad para reclamar posteriormente el reconocimiento del derecho.9"

Las prerrogativas tributarias del Estado y el principio de igualdad.

13- Según el actor, las normas acusadas también violan el principio de equidad e igualdad, pues confieren sólo dos años a los contribuyentes para solicitar la compensación o la devolución de sus saldos a favor, mientras que la Administración cuenta con cinco años para ejercer su acción de cobro de las obligaciones fiscales. Por tal razón, entra esta Corporación a examinar si la consagración de esos plazos diversos viola los principios de igualdad y equidad tributarios, para lo cual considera necesario reiterar ciertos criterios elementales pero de gran trascendencia en relación con el juicio de igualdad en materia constitucional.

14- Esta Corporación ha señalado, en repetidas ocasiones, que la consagración de una regulación diferenciada de un asunto por una ley no implica una violación del principio de igualdad, cuando esa diversidad de trato tiene un fundamento objetivo y razonable de acuerdo a la finalidad perseguida por la norma. A partir de ello, la Corte ha señalado los elementos que permiten determinar si existe ese fundamento objetivo y razonable, tales como, la existencia de supuestos de hecho diversos; que la finalidad de la norma sea legítima desde la perspectiva de los valores y principios constitucionales; que la diferencia de situación, la finalidad que se persigue y el trato desigual que se otorga sean coherentes entre sí o, lo que es lo mismo, guarden una racionalidad y eficacia interna; y, finalmente, que el trato diferente sea proporcionado con las circunstancias de hecho y la finalidad que la justifican.10

15- Una de las mayores dificultades de ese examen de la razonabilidad de un trato diferente es hasta qué punto y con qué intensidad debe el juez constitucional, y en particular la Corte Constitucional, llevar a cabo su análisis del respeto del principio de igualdad por la autoridad

pública y, en especial, por el Legislador. En efecto, toda regulación legal y toda intervención de las autoridades implica, en general, el establecimiento de clasificaciones y la consagración de tratamientos jurídicos diversos conforme a tales clasificaciones. Por consiguiente, el control constitucional del respeto a la igualdad por una ley consiste, en última instancia, en determinar si la autoridad podía o no establecer un trato diferenciado como medio para alcanzar un determinado fin. O, formulado de otra forma, el gran interrogante en materia de igualdad es hasta qué punto debe avalar el juez constitucional -en función del pluralismo político y del principio de mayoría- los criterios de diferenciación establecidos por la ley o por las autoridades políticas como mecanismos para alcanzar determinados objetivos estatales o sociales, puesto que los resultados del examen varían de manera sustantiva si el tribunal constitucional aplica criterios rigurosos o más flexibles en el examen de la igualdad.

16- Ahora bien, un juicio constitucional de igualdad estricto, en todos los campos, corre el riesgo de limitar excesivamente la capacidad de acción de las autoridades y la libertad política del Legislador, pues resulta poco probable que las numerosas clasificaciones efectuadas por las diversas leyes sean siempre estrictamente necesarias. En tales circunstancias, si el juez constitucional lleva su examen de la igualdad con el mismo rigor en todos los campos termina por vaciar la función normativa del Legislador, con lo cual no sólo se desconoce el pluralismo político sino que se afecta la propia capacidad del ordenamiento jurídico para regular en forma diferenciada la vida en sociedad. Pero, de otro lado, un análisis constitucional de la igualdad demasiado flexible y amplio puede hacer perder toda eficacia jurídica al principio de igualdad, que es una norma y un derecho fundamental de aplicación inmediata (CP art. 13), cuya integridad y supremacía debe ser, entonces, garantizada por el juez constitucional .

Una conclusión se impone: el examen de la eventual violación de la igualdad por una ley o una autoridad pública no debe hacerse siempre de la misma manera y con el mismo rigor. En efecto, no puede el juez constitucional examinar con la misma intensidad una ley que, por ejemplo, consagra clasificaciones de servicios y productos para efectos económicos o tributarios, que otra disposición jurídica que limita un derecho fundamental o establece una diferencia de trato basada en la raza, el sexo o el origen familiar.

Así, en relación con la primera hipótesis, esta Corporación ya había señalado que por regla general el juicio constitucional de igualdad debe ser débil o poco estricto, con el fin de no

vulnerar la libertad política del Legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juez constitucional a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del tribunal constitucional sino de los órganos políticos entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o resultan necesarias. Así, ha dicho al respecto esta Corporación, que no se viola la igualdad ni la equidad "si dentro de la obligación constitucional que corresponde al Estado de dirigir la economía, mediante los mecanismos que la misma Constitución le otorga, debe gravar en forma diferente o especial a un sector concreto de la economía11". Y, en general, sobre la regulación de las libertades económicas ha señalado la Corte:

"El juez constitucional debe actuar de manera prudente al analizar la legitimidad constitucional de una determinada regulación de las libertades económicas, por cuanto la Constitución consagra la dirección de la economía por el Estado. El juez constitucional deberá entonces respetar en general las razones de conveniencia invocadas por los órganos de representación política. La Corte considera que en esta materia se impone el llamado criterio de la inconstitucionalidad manifiesta, por lo cual, sólo si de manera directa la norma vulnera derechos fundamentales, o viola claros mandatos constitucionales, o incurre en regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas, deberá el juez declarar la inconstitucionalidad de la norma.12 "

La situación es diferente, en cambio, cuando las clasificaciones efectuadas por el Legislador o por otras autoridades se fundan en criterios potencialmente discriminatorios, como la raza o el origen familiar, desconocen mandatos específicos de igualdad consagradas por la Carta, restringen derechos fundamentales a ciertos grupos de la población, o afectan de manera desfavorable a minorías o grupos sociales que se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta. En estos casos, el control del respeto de la igualdad por el juez constitucional tiene que ser mucho más estricto. De un lado, porque el inciso primero del artículo 13 superior considera sospechosos ciertos criterios de clasificación que han estado tradicionalmente asociados a prácticas discriminatorias. De otro lado, porque la Constitución, en ciertos campos, fija patrones particulares y cláusulas específicas de igualdad: así, la Carta estatuye la igualdad entre las confesiones religiosas e iglesias (CP art. 19), la igualdad de derechos y deberes del hombre y la mujer, de la pareja y de los hijos nacidos dentro o fuera del matrimonio (CP arts 42 y 43), así como la igualdad en el campo laboral (CP art. 53).

En tercer término, conforme a la Constitución, todas las personas tienen derecho a una igual protección de sus derechos y libertades (CP art. 13). Y, finalmente, la Carta ordena la protección de las minorías y las poblaciones en debilidad manifiesta (CP arts 7 y 13). Por ello, en esos casos, esta Corporación ha aplicado de manera sistemática análisis de igualdad mucho más estrictos. Así, esta Corte ha dicho que si "la diferencia de trato se enmarca dentro de una de las razones explícitamente señaladas por el artículo 13 de la Carta como discriminatorias, quien la lleve a cabo asume la carga de la prueba que justifique su actuación, pues si ello no es así, se mantiene la presunción de trato inequitativo"13.

17- El reconocimiento de que los juicios de igualdad deben ser más o menos estrictos, según la materia a la cual se apliquen no es una invención de la Corte Constitucional, sino que resulta de la naturaleza misma del control constitucional y de la ponderación entre diferentes valores incorporados en el propio ordenamiento. Por ello la doctrina y la jurisprudencia constitucionales comparadas han reconocido que existen grados o intensidades diferentes del análisis de la razonabilidad de un trato diferente14. Así, frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese "test" de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado. En cambio, en otros eventos, por ejemplo cuando el Estado regula la actividad económica, el juicio de igualdad debe ser débil, y por ende, son legítimas todas aquellas clasificaciones que puedan ser simplemente adecuadas para alcanzar una finalidad permitida, esto es, no prohibida por el ordenamiento constitucional. Finalmente, también se considera que en ciertos campos -como los relativos a las acciones afirmativas- son procedentes las pruebas intermedias del respeto a la igualdad por las autoridades, en virtud de las cuales es legítimo aquel trato diferente que está ligado de manera sustantiva con la obtención de una finalidad constitucionalmente importante.

Como es obvio, las consecuencias que derivan de la aplicación de estas diversas pruebas de igualdad son diferentes, pues una norma que sería admisible si se aplicara un "test" débil podría resultar inconstitucional si el control es fuerte o estricto. En el juicio débil basta que la clasificación sea potencialmente adecuada para obtener resultados admisibles, mientras que, conforme al "test" estricto, la diferencia de trato debe ser necesaria, y el objetivo buscado

debe ser imperioso.

18- En este caso específico, las normas acusadas regulan de manera diversa los términos de caducidad y prescripción en el campo fiscal. Para esta Corporación es claro que esa regulación económica que consagra una aparente diferencia de trato no se funda en categorías potencialmente discriminatorias, no desconoce cláusulas específicas de igualdad, no afecta a minorías, ni tiene consecuencias directas sobre los derechos fundamentales de las personas. En efecto, el Estatuto Tributario no establece diferenciaciones entre los contribuyentes sino que consagra un término de caducidad menor para las acciones de reclamación de los ciudadanos frente al término de prescripción de la acción de cobro del Estado. Por ende, y conforme a lo señalado en los numerales anteriores de esta sentencia, la Corte no debe efectuar un escrutinio fuerte y riguroso del respeto por esas disposiciones al principio de igualdad, puesto que la Carta reconoce que en esta materia el Legislador tiene una amplia libertad de configuración. Basta entonces que esa diferencia de trato sea potencialmente adecuada para alcanzar objetivos constitucionales admisibles para que pueda ser considerada razonable y constitucional.

Ahora bien, para la Corte son evidentes los fundamentos que justifican el establecimiento de una diferencia entre, de un lado, el término de caducidad de la solicitud de compensación y reclamación de saldos por los particulares y, del otro, la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones. En efecto, el Estado ejerce su acción de cobro para obtener recursos para satisfacer necesidades de interés general, mientras que el particular está reclamando en función de un interés patrimonial particular, por lo cual es legítimo que el ordenamiento confiera prerrogativas a la Administración a fin de que ésta pueda recaudar los tributos necesarios para el funcionamiento de los poderes públicos. Además, tales prerrogativas son razonables ya que nos encontramos frente a situaciones diversas, pues en los eventos de reclamación o compensación, el contribuyente tiene la oportunidad de conocer desde el inicio el saldo a su favor, mientras que el Estado tiene que, en muchos casos, determinar las obligaciones tributarias para poder recaudarlas, cuando el término de prescripción ya está en curso, ya que la ley señala que éste empieza a contarse a partir de la fecha en que tales obligaciones sean legalmente exigibles.

Esta diferencia de trato encuentra entonces un fundamento constitucional suficiente en la prevalencia del interés general (CP art. 1º) y en la efectividad de los principios, derechos y

deberes consagrados en la Constitución (CP art. 2º), ya que tales normas justifican la concesión de prerrogativas al Estado en materia tributaria, por lo cual las disposiciones acusadas son exequibles.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES los artículos 816 inciso primero y 854 inciso primero del Decreto Ley 624 de 1989

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

JOSE GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado Magistrado

Magistrado Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

2 Corte Constitucional, Sentencia C-587 del 12 de noviembre de 1992, Magistrado Ponente Ciro Angarita Barón. Gaceta de la Corte Constitucional 1992, Tomo 7, p 46. Ver igualmente sentencia C-153/94 MP Alejandro Martínez Caballero. Sentencia C-060/94 MP Carlos Gaviria Díaz.

2Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía.

3Adam Smith. Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Libro V, capítulo II, parte II.

4Sentencia C-015/93 MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

5C-015/93 MP Eduardo Cifuentes Muñoz

6Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta.

7Ver Alejandro Ramírez Cardona. Derecho tributario. (4 Ed) Bogotá: Temis, 1990, pp 254 y ss.

8Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta

9Corte Suprema de Justicia. Proceso No 1980. Sentencia del 15 de febrero de 1990. MP Jaime Sanín Greiffenstein. Gaceta Judicial. Tomo CCI, p 226.

10Ver, entre otras, sentencias No. C-530/93, T-230/94, C-318/95.

11Sentencia C-556/93. MP Jorge Arango Mejía

12 Sentencia C-265/94 MP Alejandro Martínez Caballero.

13 Sentencia T-230/94. MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

14Sobre los diversos “tests” o juicios de igualdad en la doctrina y la jurisprudencia comparadas ver, entre otros: para el caso estadounidense Laurence Tribe. American Constitutional Law. (2 Ed). New York: The Foundation Press, Inc, 1988, Capítulo 16. Para el caso alemán, Robert Alexy. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, Capítulo 8. Para el caso español. Enrique Alonso García. La interpretación de la Constitución. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1984, capítulo VII.