Sentencia C-796/00

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Tarifa para vehículo campero

NORMA INTERPRETATIVA-Concepto

Para que una disposición tenga el anotado carácter, se requiere que tenga su propia entidad, es decir, que exista independientemente y se dirija a otro texto normativo oscuro o de difícil intelección para aclararlo o darle el sentido que debe tener y facilitar su aplicación.

LEY INTERPRETATIVA-Objeto

DEVOLUCION DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Derecho del contribuyente si pagó un valor superior

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO

ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA EN MATERIA TRIBUTARIA-Vulneración del derecho de propiedad del contribuyente

De la lectura del texto censurado surge claramente que se esta reconociendo por el texto enjuiciado un tributo distinto al legalmente previsto, cuando se autoriza el error como fuente de la obligación y a pesar de ello no se permite evitar el enriquecimiento sin causa. Y ese enriquecimiento vulnera igualmente el derecho de propiedad del contribuyente, que salvaguarda desde luego la Constitución, porque afecta su patrimonio al menos en la misma proporción en que el Estado se enriquece, enriquecimiento que resulta ilícito aún, como ocurre aquí, con motivo de un error del sujeto pasivo. Tal como está concebido el texto acusado el Estado se estaría aprovechando, sin causa válida, de esa equivocación.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Vulneración en materia tributaria

DEVOLUCION DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-El objeto no se puede excusar en el error del contribuyente

Referencia: expediente D-2708

Demanda de inconstitucionalidad contra el aparte final del parágrafo 1º del art. 47 de la ley 488 de 1998.

Actor: Juan de Dios Bravo González

Magistrado Ponente:

Dr. ANTONIO BARRERA CARBONELL

Santafé de Bogotá D.C., junio veintinueve (29) de dos mil (2000).

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

1. SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Juan de Dios Bravo González demandó parcialmente el parágrafo primero del artículo 47 de la ley 488 de 1998, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales".

Cumplidos los trámites propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el parágrafo primero del artículo 47 de la ley 488 de 1998, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 43460 del 28 de diciembre de 1998, resaltando en negrilla el aparte demandado.

1. LEY 488 DE 1998

(Diciembre 24)

por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

CAPITULO II

Impuestos sobre las ventas

ARTICULO 47. Tarifa para vehículos automóviles.

PARAGRAFO. 1º. Para efectos del impuesto sobre las ventas se entiende por camperos, los vehículos con tracción en las cuatro ruedas, funciones de bajo manual automático y altura mínima de la carcasa de la diferencial trasera al suelo de 200 mm, sin importar si el chasis es independiente o no de la carrocería. Cuando los responsables hayan liquidado y cobrado una tarifa superior a la vigente del veinte por ciento (20%), no habrá lugar a devolución de impuestos.

III. LA DEMANDA.

Para el actor, el aparte normativo acusado viola los artículos 13, 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política.

Luego de hacer una reseña sobre el tratamiento tributario que antes de la ley 488/98 se otorgaba a los “camperos”, el cual había generado confusión en torno a la tarifa del impuesto a las ventas aplicable a dichos automotores, el demandante señala que el parágrafo acusado es una norma interpretativa, pues está definiendo frente a la referida situación dudosa, qué es un campero y cual es la tarifa del aplicable.

Considera igualmente que la norma comporta un efecto retroactivo, “por cuanto a contrario sensu, está diciendo que debe aplicarse un impuesto del 20% a todas las importaciones y

ventas de camperos realizadas con anterioridad a la vigencia de la ley y respecto de las cuales no se hubiere liquidado y cobrado una tarifa superior a la vigente del 20%".

"Si la ley tributaria, aplicable desde que entró en vigencia el artículo 471 del E.T., originado en la ley 223 de 1995, queda configurada con la nueva norma interpretativa en el sentido de que la importación o venta de (camperos), causa un impuesto de ventas del 20%, mal se puede establecer que, en los casos en que se hubiere pagado mas del 20%, el impuesto será el que se hubiere pagado, ya que ello implicaría admitir la existencia de un ingreso tributario no contemplado por la ley. Es decir, que se admitiría un impuesto sin ley, lo cual es contrario al artículo 338 de la constitución Política".

– Como argumento final, y luego de hacer referencia al concepto de equidad, concluye:

"Al prohibir la norma acusada la devolución de impuestos pagados en exceso, establece un castigo a los responsables o contribuyentes que siguieron en su momento las directrices impartidas por las autoridades de impuestos y un premio a los responsables o contribuyentes que interpretaron de una manera distinta las disposiciones vigentes, lo cual implica un tratamiento inequitativo de los contribuyentes, pues al estar unos y otros en situación igual, deben recibir un tratamiento igual".

IV. INTERVENCIONES.

1. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

La ciudadana Nohora Inés Matiz Santos, apoderada de la DIAN, se opone a las pretensiones de la demanda, y formula al efecto las siguientes consideraciones:

– La pretensión del actor es infundada, porque es el actor quien deduce que la norma consagra la aplicación retroactiva de la ley 488/98, cuando ello no es cierto.

Además, pretender que la aplicación retroactiva de la tarifa del 20% del IVA, en virtud de la nueva definición contenida en la norma acusada, cobija a todos aquellos contribuyentes que bajo la legislación anterior a dicha ley correctamente tributaron a tarifas superiores al 20%, es desconocer el art. 16 de la ley 223/95, por lo siguiente:

Los incisos 3 y 4 de la mencionada disposición señalan la tarifa del IVA para los vehículos

automóviles clasificados en la partida 87.03, con excepción de los indicados en el art. 469 del E.T. (camperos-taxis, que tributan a la tarifa general), cuando en la declaración de importación su valor fuere igual o superior a USA$35.000, incluyendo los derechos de aduanas, o cuando su precio de fábrica fuere igual o superior a dicha suma, excluyendo el impuesto a las ventas, y en ambos casos la tarifa es del 60%.

“Es decir, que camperos (nacionales o extranjeros) ubicados en la partida general del arancel aduanero 87.03, con la característica de un valor superior a los 35.000 dólares, ya no tributaban al 20% señalado en el numeral 1º literal f) del mismo artículo, sino al 60%”.

En la situación regulada por el art. 16 de la ley 223/95 que se ha descrito, el campero debía tributar el 60%, que era la tarifa vigente en ese momento, de manera que no existe justificación para autorizar una devolución de parte del impuesto, pues realmente no se presenta el pago de lo no debido, ni un pago en exceso y, además, porque en derecho administrativo tributario no se aplica el principio de favorabilidad.

No puede afirmarse que el aparte demandado esté autorizando una devolución del IVA, pues el mismo legislador establece que no habrá derecho a devolución cuando con anterioridad a la ley vigente, se hubiere liquidado y cobrado una tarifa superior al 20%.

Concluye la apoderada de lo anterior:

“Efectivamente, el legislador quiso establecer con claridad, para que no existiera duda alguna, que los camperos que con anterioridad a la vigencia y aplicación del artículo 47 de la ley 488 de 1998, habían sido objeto de liquidación y pago del impuesto sobre las ventas a una tarifa superior al 20%, no tendrían derecho a devolución, pues anteriormente regían también, tarifas diferentes y superiores al 20%”.

– Tampoco la norma demandada contraviene los principios constitucionales de legalidad, equidad e igualdad.

Lo primero, porque a diferencia de lo que considera el demandante, la norma no es una disposición interpretativa a pesar de contener una definición. Y no se quebrantan los principios de equidad e igualdad en virtud de que la norma no establece un criterio discriminatorio y desfavorable para quienes cancelaron el IVA de los camperos a una tarifa

superior al 20%, ni un premio para aquellos que interpretaron la ley en forma diferente y liquidaron el impuesto al 20%.

2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Luego de llevar a cabo el recuento de las normas que regulaban las tarifas del IVA y los derechos arancelarios aplicables a los camperos, con anterioridad a la ley 488/98, el Instituto se pronuncia por la inconstitucionalidad del aparte normativo acusado con fundamento en los siguientes argumentos:

La ley referida introdujo de nuevo la noción de "campero", con una definición similar a la que traía el art. 25 del decreto 412 de 1994. Eso significa que el artículo 47 de la ley 488/98, contrario a lo que indica el actor, no constituye una norma de interpretación con autoridad, en los términos del art. 25 del C.C., puesto que no fija el sentido de una ley oscura y ni siquiera se refiere a la ley 223/95, presuntamente interpretada, sino que realmente dispone una nueva medida que juzgó conveniente desde el punto de vista fiscal.

– No cabe duda que el aparte acusado constituye una prohibición de reembolso por pago de lo no debido, porque ciertamente no lo reconoce, aunque efectivamente ese es su alcance, pues allí se dispone que el Estado no devolverá lo pagado en exceso, cuando un responsable ha liquidado una tarifa superior a la vigente para su caso, que es del 20%.

Dentro de las circunstancias anteriores debe considerarse que la norma enjuiciada configura una violación de la prohibición de darle alcance retroactivo a la ley tributaria (art. 363 de la C.P.), ya que se pretende imponer, a título de impuesto definitivo, una tarifa diferente a la vigente en su momento, en relación con hechos generadores consolidados.

En esas condiciones, la ley que se propone variar una situación fiscal consolidada, como en el caso sub-lite, es inconstitucional. Y, además, "disponer una prohibición de devolución para quienes pagaron en exceso, rompe decididamente el principio de legalidad, entendido como predeterminación del tributo a través de ley vigente al tiempo de la ocurrencia del hecho imponible".

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

El Procurador General de la Nación en el concepto que rindió ante esta Corporación solicita

declarar inexequible la expresión demandada. En apoyo de su petición manifiesta:

– La norma acusada no es interpretativa, puesto que los elementos contenidos en la disposición no aclaran una situación dudosa, sino que recogen las características reales que permiten definir el concepto de “campero”.

Es necesario tener en cuenta que la causación del impuesto o de la obligación tributaria, es diferente de su declaración y del momento de la liquidación. Efectivamente, cuando se causa el impuesto nace la obligación tributaria o crédito, de manera que se trata de un hecho constitutivo, mientras que la declaración y la liquidación son hechos meramente declarativos. Por lo mismo, los derechos que se originan en el crédito deben tratase según la disposición que rija al momento de consolidarse la obligación, situación que se traduce en el deber de respetar la ley que se encuentre vigente al momento de causarse la misma. Por lo tanto no cabría contemplar la posibilidad de rehusar una devolución de impuestos al responsable del tributo, simplemente porque al momento de liquidar el mismo, en ejercicio de un acto meramente declarativo, se tuvo en cuenta la legislación actual.

– El texto acusado desconoce los principios de legalidad e igualdad.

No cabe duda que la norma acusada consagra una prohibición de devolver el mayor valor a quienes cancelaron por concepto de IVA una suma superior al 20% establecida para las importaciones de los camperos, pues ella “…. tiene como finalidad, en primer lugar, establecer las tarifas diferenciales en el pago del IVA para vehículos automóviles, y en segundo lugar, establecer una definición de lo que se entiende por camperos. La expresión acusada no se relaciona, ni busca siquiera el cumplimiento de esta finalidad, solo establece una eventualidad que contraría la ley y la Constitución”.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS.

1. Planteamiento del problema.

Según los cargos de la demanda, el criterio de algunos intervinientes y el concepto del Procurador General de la Nación, el asunto que debate en el presente proceso se contrae a determinar, si la norma acusada quebranta los principios de legalidad e irretroactividad del sistema tributario que consagra la Constitución, y si puede válidamente el legislador prohibir

el derecho al reintegro de lo que el contribuyente pagó en exceso por el IVA en la adquisición o importación de vehículos camperos.

2. Solución al problema planteado.

2.1 Según el aparte final del parágrafo cuestionado, cuando los responsables del IVA en las operaciones de importación o comercialización de camperos, hayan liquidado y cobrado una tarifa superior a la vigente del 20%, no habrá lugar a la devolución del exceso.

El cuestionamiento del actor, y por consiguiente la censura constitucional al aparte final del parágrafo del artículo 47 de la ley 488/98, se dirige específicamente contra la prohibición de reintegrar por las autoridades fiscales el exceso del IVA al contribuyente que éste liquidó y pagó, porque ello significa que la norma posterior ha modificado la tarifa establecida por la disposición vigente al momento de causarse la obligación tributaria.

Exponen argumentos similares el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Procuraduría General de la Nación, porque para ellos la prohibición legal pretende imponer, a título de impuesto, una tarifa distinta a la vigente en su momento, con lo cual se desconoce el principio de irretroactividad tributaria.

La DIAN, en cambio, considera que el aparte censurado no presenta el efecto de que se le acusa y, por el contrario, busca cerrarle el paso a una interpretación retroactiva, como la que pretende el actor, en el sentido de que la tarifa del IVA, en virtud de la nueva definición, “cobije a todos aquéllos camperos que bajo la legislación anterior a la ley 488 de 1998 correctamente tributaron a tarifas superiores al 20%...”, lo cual ocurriría en relación con camperos nacionales o importados clasificados en la partida 87.03 con un valor superior a 35.000 dólares, que no tributaban el 20% sino el 60%.

2.2. Como lo han considerado de manera unánime quienes participan en el presente proceso, históricamente el IVA sobre los camperos recibió un tratamiento preferencial, justamente en razón de su utilización como vehículo de trabajo.

– El decreto 1655 de 1991, por el cual se armonizó con la nomenclatura NANDINA el arancel de aduanas, los bienes gravados y excluidos del impuesto sobre las ventas, los camperos quedaron con un gravamen del 20%.

– La ley 23 de 1995 (art. 16, lit. f), mantuvo el tratamiento tarifario del 20% para los vehículos automóviles clasificados en las partidas 87.03 (camperos importados o producidos en el país) cuyo valor fuera inferior a Us$35.000, puesto que los de un precio superior quedaban gravados con una tarifa del 60% (inciso 3). De esta forma se modificó el artículo 471 del Estatuto Tributario.

– Con la ley 488/98 (art. 47) se incorpora una definición de "campero", similar a la que con tal fin traía el decreto 412 de 1994 (art. 2), y se establecen además, tres tipos de tarifas de IVA para estos bienes, así:

– Una general del 15% para camperos -taxis;

– Otra especial del 20% para los camperos ensamblados en el país o importados cuyo valor FOB no exceda de US$30. 000;

– Y una tercera del 35% para los camperos importados de un valor FOB superior a US$30.000.

2.3. En relación con la afirmación del actor, en el sentido de que el precepto acusado es una norma interpretativa, observa la Corte:

Para que una disposición tenga el anotado carácter, se requiere que tenga su propia entidad, es decir, que exista independientemente y se dirija a otro texto normativo oscuro o de difícil intelección para aclararlo o darle el sentido que debe tener y facilitar su aplicación.

Pero en el caso sub-lite no ocurre nada de eso, porque el parágrafo acusado define el concepto de campero, no para aplicarlo a otra norma, sino para identificar el bien, luego de lo cual señala la tarifa del IVA que se le debe aplicar, como se ha visto.

A qué ley podría incorporarse el texto acusado, si el estatuto que regula el régimen tributario

especial para la referida clase de bienes es la misma ley 448/98?.

Resulta impropio señalar que una ley se interprete a sí misma; de manera que para que se dé la interpretación con autoridad se requiere que la norma interpretativa se dirija o haga referencia a una norma vigente que se pretende esclarecer, esto es, darle transparencia, un sentido claro, justamente porque es oscura, a fin de que se haga inteligible y aplicable.

Así lo ha señalado la Corte1:

“Tiene, al igual que las otras (leyes), el fin de establecer el alcance y el significado de las normas proferidas por el legislador, pero se diferencia de las vías judicial y doctrinaria por el sujeto que la efectúa -el propio legislador- quien no necesita motivarla, dado que precisamente actúa como tal y por su carácter obligatorio y general, lo cual quiere decir que goza de la misma fuerza jurídica vinculante de la norma interpretada, aunque su objeto no radica en establecer nuevos mandatos o prohibiciones, ni en introducir reformas o adiciones a lo dispuesto en aquella, sino en precisar el sentido en que debe entenderse lo ya preceptuado”.

Es claro que la ley 488/98, a través del art. 47 acusado, no fija el sentido de una ley oscura, sino que consagra una regulación específica, con valor en sí misma, en donde el legislador define la noción de “campero” y establece la tarifa del IVA para tales bienes. De ahí que no se pueda calificar la disposición de norma interpretativa, como lo pretende el demandante.

2.4. Según los términos del texto acusado, el responsable de la importación o venta de camperos con un costo inferior a US $30.000, no podrá reclamar la devolución del exceso del IVA, pagado por equivocación, con fundamento en una disposición anterior a la ley 488/98.

Para la Corte es claro que la norma en cuestión es inexequible, en razón de que desconoce varias disposiciones de la Constitución, según se deduce de las siguientes consideraciones:

– Evidentemente si los responsables del IVA en las operaciones de comercio de camperos, por error calculan y liquidan una tarifa superior a la prevista por la ley vigente, tienen razonablemente todo el derecho a que se les reintegre el mayor valor que cubrieron no estando obligados a hacerlo, porque ello contraviene varios principios que se deducen del ordenamiento jurídico positivo.

En primer término, del principio de legalidad del tributo, expresamente consagrado en nuestro ordenamiento constitucional (150-12 y 338 C.P.), según el cual, en tiempo de paz sólo la ley puede establecer los impuestos, y para ello, la norma debe definir directamente todos los elementos esenciales que lo integran, entre ellos, por supuesto, la tarifa respectiva.

De la lectura del texto censurado surge claramente que se esta reconociendo por el texto enjuiciado un tributo distinto al legalmente previsto, cuando se autoriza el error como fuente de la obligación y a pesar de ello no se permite evitar el enriquecimiento sin causa.

– Y ese enriquecimiento vulnera igualmente el derecho de propiedad del contribuyente (art. 58 C.P.), que salvaguarda desde luego la Constitución, porque afecta su patrimonio al menos en la misma proporción en que el Estado se enriquece, enriquecimiento que resulta ilícito aún, como ocurre aquí, con motivo de un error del sujeto pasivo. Tal como está concebido el texto acusado el Estado se estaría aprovechando, sin causa válida, de esa equivocación.

Igualmente la norma en referencia quebranta el principio de irretroactividad de la ley tributaria (art. 363. C.P.), porque es claro que la ley 488/98 esta regulando hechos tributarios ocurridos y consolidados anteriormente, pues a eso equivale prohibir hoy que se reintegre el exceso de pago de un tributo asumido con fundamento en una norma anterior.

– Finalmente, encuentra la Corte que el texto acusado viola el principio de igualdad (arst. 13 y 363 C.P.), en la medida en que le otorga al contribuyente que se encuentre en los términos que allí se contemplan, un tratamiento que indudablemente no se le aplica a otro contribuyente que dentro de la misma situación tributaria, no incurre en el referido error.

No puede el Estado cobrarle a los contribuyentes tributos por encima de los previstos en la ley vigente, ni siquiera a pretexto de que en el supuesto que ello ocurra resulta ser el producto de un error que no quiso ni buscó, y mucho menos cuando el Estado, como sucede en el caso sub-lite, persigue ese enriquecimiento adoptando una ley que prohibe la devolución del pago indebido por error.

El examen de la situación que rodea la norma no se compadece con la realidad conceptual

de su texto, porque su contenido no permite inferir que la negativa a devolverse lo tributado en exceso se refiera sólo a los casos en que existía una tarifa legal superior aplicable en ese momento, sino en cualquier caso, lo cual envuelve una generalización que conduce a justificar y mantener siempre un pago ilícito.

Con ello se contrarían abiertamente los principios constitucionales en materia tributaria, pues el legislador no sólo pretende imponer una tarifa mayor, sin ley que la establezca, sino darle retroactividad a la norma al volver sobre situaciones ya ocurridas. Se presenta, sin duda, un tratamiento tributario inequitativo, que hace necesario excluir la norma demandada del ordenamiento jurídico.

Consecuente con lo anterior, anota la Corte que los responsables del IVA únicamente están obligados a asumir el pago del valor que le corresponde de acuerdo con la tarifa vigente en la fecha de la respectiva operación.

VII. DECISION.

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

RESUELVE:

Declarar INEXEQUIBLE el aparte final del parágrafo del artículo 47 de la ley 488 de 1988, cuyo texto dice: “Cuando los responsables hayan liquidado y cobrado una tarifa superior a la vigente del veinte por ciento (20%), no habrá lugar a la devolución de impuestos”.

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA V. SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 M.P. José Gregorio Hernández Galindo