

C-916-99

Sentencia C-916/99

DECLARACION TRIBUTARIA-Caso en que no se configura inexactitud sancionable

Lejos de contrariar la Carta Política, el contenido normativo de la norma sub-examine se acompasa con sus postulados y que, en particular, desarrolla lo preceptuado por los artículos 6º., 95-9 y 83 pues, como en la hipótesis que en ella se contempla, el contribuyente no ha transgredido la ley tributaria, ya que ha consignado en su declaración hechos y cifras completos que son ciertos, ciertamente, es lo razonable, equitativo y justo que se le exima de responsabilidad tributaria toda vez que el menor valor resulta de diferencias interpretativas con las oficinas de impuestos acerca del derecho aplicable, más no de conductas que le sean imputables al declarante pues, como ya se connotó, en dicho evento, los datos e informes que registró en su declaración tributaria son veraces, todo lo cual da cuenta que, contrariamente a lo afirmado por la actora, al expedir la norma en comento, el legislador precisamente le ha dado plena vigencia al principio de la buena fe.

Referencia: Expediente D-2424

Acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 647 – inciso final – del Estatuto Tributario – Decreto Extraordinario 624 de 1989-

Actora: Claudia Patricia Corchuelo Bernal

Temas:

Hipótesis en las que no se configura inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias

Magistrado Ponente:

Dr. FABIO MORON DIAZ

Santafé de Bogotá, D.C., noviembre dieciocho (18) de mil novecientos noventa y nueve (1999).

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, la ciudadana CLAUDIA PATRICIA CORCHUELO BERNAL demandó el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario - Decreto 624 de 1989.

Por auto de junio 2 del cursante año, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda; ordenó la fijación en lista y el traslado del expediente al señor Procurador General de la Nación para efectos de recibir el concepto fiscal de su competencia.

Dispuso, además, que se cursaran las comunicaciones de rigor al Secretario General de la Presidencia de la República, al Ministro de Hacienda y Crédito Público, a la Directora de Impuestos y Aduanas Nacionales y al representante legal del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, para que si lo estimaban oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Cumplidos, como se encuentran, los requisitos que para esta índole de asuntos, contemplan la Constitución Política y el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a decidir.

I. LA DISPOSICION ACUSADA

El fragmento acusado, perteneciente al artículo 647 del Estatuto Tributario. es el que se transcribe a continuación:

(...)

“No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

I. LA DEMANDA

La actora considera que el aparte acusado del artículo 647 del Estatuto Tributario quebranta los artículos 2º., 6º., 13, 29, 83, 95-9 y 338 de la Constitución Política.

Considera transgredido el numeral 9º. del artículo 95 de la Carta Política, pues en su parecer, el inciso cuestionado le impone un deber al declarante cuya fuente es incierta y susceptible de varias interpretaciones, igualmente razonables.

En su sentir, el Estado impone una nueva carga tributaria al contribuyente por un supuesto deber incumplido cuando el hecho del que se deriva la inexactitud es imputable al Estado, quien es el único responsable de haber expedido una norma tributaria poco clara.

De igual modo, la demandante estima vulnerado al artículo 83 de la Constitución Política, pues, en su parecer, lo preceptuado por el segmento acusado significa que, en la práctica, el Estado presume la mala fé del contribuyente por el solo hecho de haber interpretado una norma de una forma diferente a la esperada por el liquidador.

Igualmente considera desconocido el artículo 29 de la Constitución Política pues, en su sentir, el precepto cuestionado le coarta al contribuyente su derecho a la defensa, puesto que, en su entender, tácitamente preceptúa que toda declaración tributaria elaborada con base en una interpretación del derecho aplicable que determine un valor diferente al que arribare la Administración, da lugar a la cancelación del mayor valor liquidado.

Finalmente, acusa el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario por considerar que conlleva a una violación del artículo 13 de la Constitución Política ya que las diferentes interpretaciones acerca del derecho aplicable, por los contribuyentes y las oficinas de Impuestos, pueden dar lugar al pago de distintos valores ante idénticas situaciones de hecho.

I. INTERVENCIONES

1. La abogada EDNA PATRICIA DIAZ, funcionaria de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, intervino

para oponerse a las pretensiones de la demanda.

La interviniente considera que el pronunciamiento de la Corte debe ser inhibitorio pues “la pretensión de la demandante no tiene como objetivo que se declare contrario al ordenamiento constitucional la no aplicación de la sanción de inexactitud, cuando los menores valores que consignó el contribuyente en su declaración tributaria obedecen a errores de interpretación del derecho aplicable, sino que está en contra de otras disposiciones legales que la accionante no concreta en la demanda”

En opinión de la interviniente “la argumentación no está dirigida a que se declare la inconstitucionalidad del acápite demandado, sino de otras normas que para nada menciona... y que facultan a la Administración a modificar de fondo las bases gravables determinadas por el contribuyente en sus declaraciones tributarias.”

No obstante lo anterior y, en forma subsidiaria, se adentra en la materia cuestionada, con miras a defender la constitucionalidad del inciso cuestionado.

A ese fin, explica que la sanción de inexactitud, prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario busca castigar al contribuyente que en su declaración tributaria ha omitido ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

A su juicio, el inciso demandado se ajusta a los principios constitucionales de equidad, justicia y proporcionalidad pues, en su sentir, “no puede pretenderse absurdamente que el Estado respetando interpretaciones erróneas del contribuyente sobre el derecho positivo aplicable, deje de cumplir con la misión constitucional de vigilar estrictamente por la recaudación de los caudales públicos, pues con ello... se dejaría al arbitrio del contribuyente el que coadyuvara con lo que a bien quisiera de acuerdo a su sano entendimiento.”

2. El Presidente (E) del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Dr. Alvaro Leyva

Zambrano, aportó la ponencia de la Doctora Sofía Regueros De Ladrón De Guevara, que fué aprobada en sesión del Consejo Directivo el día 22 de junio de 1999, la cual propende por la constitucionalidad de la disposición acusada, según la argumentación cuya síntesis a continuación se transcribe:

El Instituto considera infundado el cargo que aduce transgresión del artículo 338 de la Carta pues, “el hecho de que en última instancia prevalezca la interpretación dada por el funcionario administrativo en razón de su facultad de interpretar, no puede llevar a la conclusión de que el Estado es por ello responsable del mayor impuesto que se determine, en razón de haber dictado una norma que, como de ordinario sucede con las legales, es susceptible de interpretación”.

En opinión del Instituto, “lo único razonable es que si la instancia final de la jurisdicción concluye que la interpretación del contribuyente sí es la correcta, no haya lugar ni al mayor impuesto ni a la sanción: pero si la decisión final de la justicia es la contraria, es decir, que la correcta interpretación es la de la Administración, no puede existir razón alguna para que, amparándose el contribuyente en que se expidió una norma oscura, susceptible de diferentes interpretaciones, el Estado deba aceptar una base impositiva ajena a la realidad, dejando de percibir un mayor gravamen al cual tiene pleno derecho.”

Tampoco encuentra fundamento en la acusación que alega desconocimiento del artículo 95, numeral 9º. de la Carta pues “no es cierto que la determinación de un mayor impuesto a consecuencia de la interpretación oficial, debidamente confirmada por el juez competente, viole, como se afirma en el libelo, los principios de justicia y equidad, sino que por el contrario, es afirmación de lo equitativo, entendido ello como lo fundamentalmente justo”.

A propósito del cargo que argumenta la transgresión del principio de la buena fé previsto en el artículo 83 de la Carta, señala:

“...

La argumentación, por lo demás confusa, es totalmente contraria al sentido de la norma, por cuanto ésta al disponer que no hay lugar a aplicar la sanción por inexactitud, lo que presume es precisamente, que la diferencia de interpretación del contribuyente es de buena fe.

No tiene lógica alguna afirmar que cuando una norma legal obliga al contribuyente a pagarle al Estado el impuesto correspondiente a su real base gravable, determinada de conformidad con las exigencias legales pertinentes, se viola el principio de la buena fe.

Finalmente, hace ver que “no es cierto que si la decisión definitiva es desfavorable al contribuyente ..se esté en presencia de ‘nueva carga tributaria’, sino simplemente de determinar la carga que precisamente en razón del mandato del numeral 9º del artículo 95 de la Constitución, está obligado a pagar el contribuyente.”

De igual modo, considera inadmisibile el razonamiento que la actora hace en relación con el desconocimiento de la igualdad pues implicaría que “el funcionario administrativo tendría siempre que aceptar la interpretación del contribuyente, aún en el supuesto de que ésta fuere equivocada; o en otras palabras, que la administración carece de la facultad interpretativa, o sea la de establecer el verdadero sentido y alcance de la ley.”

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación rindió en tiempo el concepto de su competencia, en el cual solicita a la Corte declarar CONSTITUCIONAL el aparte acusado.

El Supremo Director del Ministerio Público manifiesta que “... no se trata aquí de un problema de constitucionalidad, por cuanto la norma acusada no contiene en sí misma las implicaciones atribuídas por la demandante,” lo cual explica, así:

“..ni en la lectura del aparte acusado ni en el texto completo del artículo en el que se encuentra contenido, se advierte la situación indicada por la demandante, por cuanto, la norma exime del pago de cualquier sanción cuando se presente una diferencia en la declaración tributaria, ocasionada por una diferencia interpretativa, pero no indica que el contribuyente deberá pagar el mayor valor.

La norma acusada contiene el mismo texto que el inciso tercero del artículo 588 del mismo Estatuto, relativo a las correcciones que aumenten el impuesto o disminuyan el saldo a favor, cuando éstas se generen por diferencias interpretativas.”

En criterio del Supremo Director del Ministerio Público, el segmento impugnado se aviene a la Carta Política, “pues excluye de la sanción al contribuyente que se encuentre en esta

situación, justamente en atención al principio de la Buena Fe que debe regular las relaciones entre los ciudadanos y la Administración. Si una norma es susceptible de diversas interpretaciones, mal podría sancionarse al contribuyente por no coincidir con los parámetros interpretativos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “

A su juicio, la norma por el contrario, desarrolla el artículo 29 de la Carta, pues en últimas, lo que establece es una presunción de inculpabilidad, a favor del contribuyente, consistente en reconocer que obró de buena fe al escoger una interpretación posible de la norma tributaria, situación que lo exonera de responsabilidad.

Para concluir, no advierte que los contribuyentes estén sujetos a la arbitrariedad alegada por la actora con respecto a la interpretación de las normas tributarias, por cuanto, anota que mal podría dejarse la determinación del monto de las obligaciones tributarias a la interpretación de cada ciudadano o de los funcionarios en particular, aun bajo la presunción de la buena fe.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. La Competencia

La disposición a que pertenece el inciso acusado forma parte de un Decreto Extraordinario. Por tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 241-4 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para decidir definitivamente sobre su constitucionalidad.

2.- El inciso tercero del artículo 647 del Estatuto Tributario y los casos en que no se configura inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias.

A lo largo de su extenso escrito expone en forma reiterativa como tesis central de su argumento acusatorio el que el segmento acusado “le impone una nueva carga tributaria al declarante que elaboró bien su declaración, por el hecho de haber interpretado de manera diferente a la Administración la norma con base en la cual hizo su declaración, obligándosele a pagar el mayor valor esperado por las Oficinas de Impuestos respecto de su declaración tributaria.”

De ahí, que, en su criterio el problema jurídico consista en responder al interrogante de si “es constitucional una norma tributaria que imponga una nueva carga tributaria al contribuyente

por haber este interpretado el derecho aplicable susceptible de tal interpretación, cuando la expedición de dicho derecho en forma clara -es decir sin dejar lugar a diferentes interpretaciones- era responsabilidad del Estado?”

A juicio de esta Corte las acusaciones de inconstitucionalidad que la actora plantea a causa de la presunta transgresión de los principios de igualdad (Art. 13 C.P.) y del debido proceso (Art. 29 C.P.) no se deducen razonablemente del contenido normativo que se consagra en el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues este no establece carga tributaria alguna, ni sanciona al contribuyente que incurrió en una inexactitud en su declaración tributaria que se origina en diferencias interpretativas con la DIAN.

Al contrario, atendido su contenido normativo, para esta Corte resulta claro que su sentido es exactamente el opuesto al que le endilga la demandante, y que, como bien lo observa el señor Procurador, este se limita a consagrar una causal de inculpabilidad que exonera de sanción tributaria, al tipificar las hipótesis en las que no se configura inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, lo que, en sentir de la Corporación, constituye cabal expresión del debido proceso y de la igualdad, al prever la regulación normativa en estudio, un trato diferenciado para el contribuyente cuya declaración arroja un menor valor a pagar, que se origina en diferencias interpretativas con la DIAN, pues, debiendo prevalecer el criterio jurídico de esta, como autoridad doctrinaria en materia de normas tributarias, no sería justo ni razonable que tal diferencia, en la hipótesis en comento, le acarrearía una sanción.

Así, pues, la Corporación encuentra que, lejos de contrariar la Carta Política, el contenido normativo de la norma sub-examine se acompasa con sus postulados y que, en particular, desarrolla lo preceptuado por los artículos 6º., 95-9 y 83 pues, como en la hipótesis que en ella se contempla, el contribuyente no ha transgredido la ley tributaria, ya que ha consignado en su declaración hechos y cifras completos que son ciertos, ciertamente, es lo razonable, equitativo y justo que se le exima de responsabilidad tributaria toda vez que el menor valor resulta de diferencias interpretativas con las oficinas de impuestos acerca del derecho aplicable, más no de conductas que le sean imputables al declarante pues, como ya se connotó, en dicho evento, los datos e informes que registró en su declaración tributaria son veraces, todo lo cual da cuenta que, contrariamente a lo afirmado por la actora, al expedir la norma en comento, el legislador precisamente le ha dado plena vigencia al principio de la

buena fé.

Ahora bien, la Corte juzga necesario advertir que so pretexto de la observancia del principio de la buena fé, el Estado no puede quedar desprovisto de la potestad de determinar el monto de las obligaciones tributarias, desde luego con observancia plena del debido proceso, ni éstas pueden quedar supeditadas al criterio de los ciudadanos o de los funcionarios en particular, por más bien intencionados que estos sean, pues no debe olvidarse que la labor interpretativa es monopolio del Estado y que las autoridades están instituidas, entre otras, para asegurar que los particulares cumplan con sus deberes, que en este caso, se concretan en la observancia de la ley tributaria (Art. 4º. C.P.) y en su contribución al financiamiento de las cargas públicas, dentro de criterios de justicia y equidad (Art. 95-9 C.P.)

Infiérese de lo expuesto, que contrariamente al entender de la demandante, el tenor literal y el sentido del inciso último del artículo 647 del Estatuto Tributario, permiten inequívocamente afirmar que consagra la hipótesis exactamente opuesta a la que la accionante deduce de su texto, a saber, la referida al caso en que no se configura inexactitud en la declaración tributaria y, por ende, no hay lugar a la sanción que, de otro modo, acarrearían las inexactitudes en la declaración tributaria.

Concluye, pues, la Corte que la norma en comento, se aviene plenamente a los artículos 2º., 6º., 13, 29, 83, 95-9 y 338 de la Constitución Política.

Así lo declarará.

I. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor Procurador General de la Nación, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Primero.- Declárase EXEQUIBLE el inciso final del artículo 647 del Decreto Extraordinario 624 de 1989 -Estatuto Tributario.

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

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General