

LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA COMO ANTECEDENTE LEGISLATIVO

ELIZABETH WHITTINGHAM GARCÍA*

Sumario:

Antecedentes legislativos. Omisiones legislativas. Problemas de interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Son evidentes las grandes dificultades que surgen a raíz de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, dadas sus especiales características técnicas y jurídicas y la necesidad constante de adecuarlas a la realidad económica del país para lograr la finalidad legítima que ellas persiguen. Es por ello que la jurisprudencia, reconocida constitucionalmente como criterio auxiliar de interpretación de la ley (art. 230 C. P.), puede llegar a ser considerada adicionalmente como fuente importante del desarrollo legislativo en materia tributaria, pues son sin lugar a dudas influyentes los pronunciamientos de la jurisdicción en materia tributaria, a la hora de definir la normatividad por la vía de la regulación legal y administrativa.

Los vacíos legales y la imprecisión de las normas tributarias pueden considerarse igualmente determinantes en la aplicación de la jurisprudencia, como instrumento de definición legislativa, si se tiene en cuenta que en no pocos casos las deficiencias normativas son corregidas al momento de decidir acerca de los conflictos tributarios llevados al conocimiento de las autoridades

jurisdiccionales por la vía de las acciones establecidas para los controles de constitucionalidad y legalidad.

De otra parte, y sin que se pretenda desconocer la libertad política del legislador y del Ejecutivo, al momento de definir la normatividad tributaria, son los efectos vinculantes de los fallos proferidos por la jurisdicción como antecedente legislativo, los que han llevado en algunos casos a corregir por vía legislativa las deficiencias normativas y en otros, por vía administrativa, los actos proferidos para definir las obligaciones tributarias y las manifestaciones del poder sancionatorio.

Algunos antecedentes permiten ilustrar la conveniencia de considerar los pronunciamientos de la jurisdicción como antecedente legislativo, pues lo que llama la atención es que la corrección de las deficiencias normativas, vistas a la luz de la jurisprudencia, solo son reconocidas por el legislador, a iniciativa del Ejecutivo, cuando ya se han producido reiterados fallos en contra del Estado y en perjuicio del erario público.

* Magistrada del Consejo de Estado, Sección IV. Abogada, especialista en derecho constitucional, tributario y aduanero de la Universidad Católica. Máster en derecho procesal de la Universidad Libre. Docente del Departamento de Derecho Fiscal.

En efecto, acerca de la interpretación y aplicación del artículo 818-1 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por el artículo 9.º de la Ley 788 de 2002, el Consejo de Estado afirmó en reiterados pronunciamientos que la vinculación de los deudores solidarios al proceso administrativo de cobro coactivo, mediante la simple notificación del mandamiento de pago, no se ajustaba a derecho, pues para que la vinculación fuera válida se requería de la existencia y notificación de un título ejecutivo donde constara la obligación clara, expresa y exigible a cargo del deudor solidario, por lo que los actos proferidos en contra del deudor principal, no lo eran respecto del deudor solidario¹.

Si bien los primeros pronunciamientos acerca de la imposibilidad jurídica de entender vinculado al deudor solidario con la simple notificación del mandamiento de pago datan de 1991, solo hasta la expedición de la Ley 788 de 2002 se trató de corregir la deficiencia normativa, adicionando el artículo 828-1 con el siguiente inciso: “Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”. Esta disposición, si bien contradice el criterio jurisprudencial anotado, debe reconocerse, viene a solucionar por la vía legislativa el problema jurídico que hacía inocua la actuación administrativa tendiente a hacer efectivo el cobro de obligaciones tributarias a los deudores solidarios, con el consecuente perjuicio económico para el Estado.

Otro antecedente lo constituye la interpretación propuesta por el Consejo de Estado acerca de la causación de intereses moratorios prevista en el artículo 634 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por la Ley 788 de 2002, artículo 3.º, según la cual no era posible liquidar y cobrar intereses de mora por el mes completo cuando el retardo era solo de unos días del mes, puesto que no existe norma alguna que autorice la causación de intereses de mora después del pago².

Con la expedición de la Ley 788 de 2002, se modificó el inciso primero del artículo 634 en el sentido de señalar que los intereses de mora debían liquidarse “[...] por cada día calendario de retardo en el pago”, acogiendo así el Legislativo el criterio jurisprudencial expuesto.

En este evento, si bien no puede afirmarse un perjuicio económico inmediato para el Estado, habida consideración de que los pronunciamientos de la jurisdicción tienen origen en las demandas de simple nulidad propuestas contra los decretos reglamentarios 1000 de 1999 y 676 de 1999, donde no se accedió a decretar la nulidad de los actos demandados, sino que se precisó acerca de la interpretación que debía darse a la norma que consagra la causación de intereses de mora por el no pago oportuno de la obligación tributaria sustancial, sí puede afirmarse que tal perjuicio surge de las reclamaciones que en tal sentido pueden formular los contribuyentes afectados, con la posibilidad de

1. Sentencias 2 de junio de 1991, Exps. 3132 y 3142, y de 16 de agosto de 1991, Exp. 3136, y 9 de septiembre de 1994, Exp. 5665, M. P.: JAIME ABELLA ZÁRATE; 14 de noviembre de 1997, Exp. 8589 M. P.: JULIO E. CORREA; 14 de febrero de 1997, Exp. 7991, M. P.: CONSUELO SARRIA; 4 de agosto de 2000, Exp. 10159, M. P.: DANIEL MANRIQUE GUZMÁN y 25 de agosto de 2000, Exp. 10446, M. P.: DANIEL MANRIQUE GUZMÁN, entre otras.

2. Sentencias del 5 de mayo 2000, Exp. 9782, M. P.: JULIO ENRIQUE CORREA y 1.º de marzo de 2002, Exp. 9634, M. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA.

obtener el reintegro de las sumas canceladas en exceso por concepto de intereses de mora, ya sea por parte de la administración tributaria o de la jurisdicción.

Otro aspecto para resaltar en relación con la causación de los intereses de mora tiene que ver con la posibilidad de su exoneración en caso de demostrarse por parte del contribuyente la fuerza mayor como causa de incumplimiento del pago oportuno de su obligación tributaria sustancial, ya que en virtud del pronunciamiento hecho por la Corte Constitucional en la sentencia C-231 de 18 de marzo de 2003, donde declaró la constitucionalidad condicionada del inciso primero del artículo 634, se sugiere que en tal evento no habría lugar a la aplicación de la sanción moratoria.

No obstante lo anterior, el alto Tribunal aclaró que, en el caso de los agentes retenedores, solo podría haber eximente de responsabilidad si se presenta la fuerza mayor “en la medida en que las demás causales no resultan aplicables, toda vez que su obligación consiste únicamente en poner a disposición el Estado los recursos previamente cancelados por los contribuyentes”.

Ahora bien, como la fuerza mayor no está prevista expresamente en la norma como causal de exoneración de la sanción, sino que la interpretación propuesta por la Corte surge de la aplicación de los principios de equidad y justicia que rigen el sistema impositivo, no cabe duda de que en aras de la seguridad jurídica tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, surge la necesidad de adecuar la norma en el sentido propuesto por la Corte o la adopción por vía

administrativa de un procedimiento que garantice en tal evento la aplicación efectiva del criterio expuesto.

Es igualmente pertinente aludir a la disposición contenida en el artículo 779 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995, mediante el cual se definió la “inspección tributaria” como un medio de prueba, toda vez que tal consagración fue producto de los reiterados pronunciamientos del Consejo de Estado acerca de la forma como debía entenderse el artículo 706 *ibidem*, que trata de la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, según el cual éste se suspendería mientras durara la inspección tributaria.

Al no existir una definición legal acerca de lo que debía de entenderse por “inspección tributaria”, se entendía que la norma aludía a la “inspección contable”, y entonces se interpretó por parte de la jurisdicción que el término solo podía entenderse suspendido durante el tiempo en que efectivamente durara la inspección física contable, lo cual conllevó a que en muchos procesos se declarara la nulidad de los actos de liquidación oficial del impuesto, por pretermisión del término de revisión. Lo anterior, con los obvios perjuicios económicos para el Estado, ya que como consecuencia de la nulidad declarada, no existe la posibilidad de pretender el cobro del impuesto oficialmente liquidado aun cuando las obligaciones tributarias hubiesen sido debidamente determinadas y plenamente exigibles³.

Si bien con la expedición de la Ley 223 de 1995 quedó claro que cuando se practique

3. Sentencias del 5 de diciembre de 1994, Exp. 5737, C. P.: CONSUELO SARRIA OLCOS; 28 de julio de 1995, Exp. 6096, C. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA; 21 de julio de 1995, Exp. 7150 y 7132, C. P.: JULIO E. CORREA; 24 de mayo de 1996, Exp. 7152, C. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA, entre otras.

inspección tributaria de oficio, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses “contados a partir de la notificación del auto que la decreta”, y “mientras dure la inspección”, cuando se practique a solicitud del contribuyente” (art. 706 E.T. modif. art. 251 Ley 223/95), lo cierto es que ninguna previsión se hizo en la ley acerca de la suspensión del término cuando lo practicado sea “una inspección contable”, definida en el artículo 782 del Estatuto Tributario, como un medio de prueba distinto de la “inspección tributaria”. Lo cual implica que si la prueba decretada corresponde a una “inspección contable” no hay suspensión del término para notificar el requerimiento especial durante la práctica de la misma.

La deficiencia normativa anotada queda pendiente de resolver, y hasta tanto eso ocurra pueden generarse fallos adversos a la administración tributaria, con el consecuente perjuicio económico para el Estado.

Un ejemplo de omisión legislativa se encuentra en el pronunciamiento contenido en la sentencia C-690 de 1996, donde la Corte Constitucional al decidir sobre la demanda instaurada contra el artículo 580 del Estatuto Tributario que trata de las causales para que se entienda como no presentada la declaración tributaria, declaró exequible la norma, “pero en el entendido de que ella debe ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente de no haber presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas en la ley”.

Con tal pronunciamiento, y al no existir norma legal que consagre expresamente la fuerza mayor o el caso fortuito como causal de exoneración de la sanción jurídica prevista en la norma, esto es tener la declara-

ción por no presentada cuando se dé alguna de las causales allí indicadas, se deja al arbitrio de la administración tributaria definir si acepta o no dicha causal de exoneración, lo cual no ocurriría de existir norma que limite los casos específicos en los cuales pueda darse aplicación al pronunciamiento jurisprudencial referido.

Otro ejemplo de omisión legislativa lo constituye el pronunciamiento hecho por la Corte Constitucional en la sentencia C-05 de 1998, a propósito de la demanda instaurada contra el inciso 3.º del artículo 589 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995, que trata de las correcciones que disminuyan el valor por pagar o aumenten el saldo a favor, donde se dijo: “Se declarará la exequibilidad del inciso demandado, bajo el entendido de que la aplicación de la sanción allí establecida es resultado de un proceso, por breve que éste sea. Pues, en caso contrario, se estarían violando los derechos de defensa, el debido proceso y petición consagrados en los artículos 29 y 23 de la Constitución”.

Como en el caso anterior, no está previsto en la normatividad fiscal cuál sería el procedimiento previo a la imposición de la sanción por improcedencia de la corrección, de manera que nada impide a la administración tributaria imponer la sanción sin procedimiento previo y por ende tampoco cabría en principio alegar violación de norma legal alguna, aun cuando de manera indirecta resulten violados los derechos fundamentales del debido proceso y de defensa, con la certeza de obtener un fallo favorable ante la jurisdicción.

Además es importante anotar que el carácter reglado de la función administrativa impide al funcionario tributario actuar por

fuera de los límites que la misma ley le impone, por lo que ante la falta de regulación expresa en los temas anotados, lo corriente es que se actúe desconociendo las interpretaciones contenidas en la jurisprudencia y se deje a las autoridades judiciales la definición de las situaciones creadas con base en la aplicación de las normas así concebidas, con el consecuente desgaste administrativo, el que a su vez se traduce en un perjuicio económico para el Estado.

Un antecedente de omisión normativa aparece igualmente evidente en la sentencia de la Corte Constitucional C-511/96, mediante la cual se declararon inexecutable los artículos 238, 239, 241, 242, 243, 244, 245, 246 y 247 de la Ley 223 de 1995 en los cuales se consagraron distintas amnistías tributarias, bajo la denominación de “saneamientos”; donde dicha Corporación sentó el siguiente criterio: “Las amnistías tributarias transformadas en práctica constante erosionan la justicia y equidad tributaria. Se produce en el largo plazo un efecto desalentador en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, así en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”.

En virtud de tal pronunciamiento se instó al Congreso a tramitar una reforma constitucional que permitiera la consagración de una disposición en la cual se prohibiera el otorgamiento de amnistías en relación con las obligaciones derivadas de la causación de impuestos. Fue así como se expidió el proyecto de Acto Legislativo n.º 13 de 1996 –Senado 173 de 1996– que disponía:

“Prohíbese toda clase de amnistías y saneamientos del impuesto de renta y complementarios, impuestos prediales y de industria y comercio, así como los intereses moratorios y sanciones, por la no presentación y pago oportuno de las declaraciones tributarias y contribuciones”.

Sin embargo, tal proyecto no llegó a ser norma constitucional, pues respecto de él no se culminó el trámite respectivo. Esta circunstancia obviamente se tradujo en una especie de autorización que ha permitido al legislador ordinario, con posterioridad al pronunciamiento de la Corte, expedir leyes (Ley 633/00, Ley 788/02, entre otras) donde se consagran “amnistías” o “saneamientos”, bajo distintas denominaciones como “conciliación” “terminación por mutuo acuerdo” “transacción”, “saneamiento patrimonial”, que en todo caso llevan al perdón de la obligación tributaria sustancial preexistente (impuesto). Instituciones jurídicas que en sus efectos, tratándose de la materia impositiva, son equivalentes a lo que antes se denominó “amnistías tributarias” y con la Ley 223 de 1995 “saneamiento de impugnaciones” y “saneamientos de demandas ante la jurisdicción contencioso administrativa”.

Tales decisiones legislativas, si bien contradicen abiertamente el criterio jurisprudencial que considera nocivas al sistema impositivo las amnistías tributarias, se han constituido en una autorización legal para que el Estado deje de percibir los recursos que legítimamente le corresponden, pues no cabe duda de que cuando el contribuyente hace uso de la amnistía otorgada por la ley es consciente de que su real obligación tributaria es la que oficialmente le fue determinada, lo cual hace evidente el perjuicio económico que se genera para el erario

público, cuando deja de percibir los ingresos producto de la actividad fiscalizadora.

Otra situación que merece ser resaltada es la que tiene que ver con la facultad que otorga el artículo 508-1 del Estatuto Tributario al administrador de impuestos para reclasificar oficiosamente a los responsables del impuesto a las ventas que se encuentren en el régimen simplificado, al régimen común, facultad con fundamento en la cual se profirió por parte de la administración tributaria un considerable número de actos administrativos en virtud de los cuales se decidió, sin consultar previamente el cumplimiento de los requisitos establecidos para cada uno de los regímenes enunciados, reclasificar a contribuyentes que reunían los requisitos previstos para el régimen simplificado, en el régimen común.

Tales decisiones motivaron las correspondientes demandas ante la jurisdicción contenciosa, todas ellas decididas a favor de los contribuyentes afectados con la decisión administrativa, hecho que fue notorio por el gran volumen de expedientes que se tramitaron ante el Consejo de Estado y que llevaron a los especialistas tributarios a ofrecer sus servicios garantizando el éxito en sus pretensiones.

Con ocasión de las demandas instauradas se precisó en reiterados pronunciamientos el siguiente criterio: “No podía la Administración, sin violar la ley, reclasificar a los responsables con el solo argumento del “control tributario”, ya que como lo puso de manifiesto la Corte Suprema de Justicia al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 43 de la Ley 49 de 1990 (art. 508-1

del Estatuto Tributario), la atribución otorgada no equivale a que el funcionario en ejercicio de ella pueda adoptar una decisión arbitraria y desprovista de la sujeción a la regulación legal integral de la cual forma parte ya que tornaría el acto en simple expresión de una voluntad omnimoda y caprichosa del funcionario”.

No obstante que, como se dijo, fueron reiterados los pronunciamientos acerca de la imposibilidad jurídica de reclasificar a los responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado al régimen común, sin constatar previamente el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley para pertenecer a dicho régimen, con el argumento de ejercer un efectivo control tributario, la entidad fiscal insistió en la expedición de actos administrativos en el mismo sentido, con las consecuentes demandas ante la jurisdicción. Ante tal proceder, se decidió por parte de la autoridad judicial condenar a la entidad fiscal al pago de costas por concepto de agencias en derecho⁴.

La situación planteada vuelve a constituirse en una evidencia irrefutable de cómo, ante la ausencia de una normatividad, que por su claridad impida que la autoridad fiscal exceda los límites de su competencia, se traduce en perjuicios económicos para el Estado.

Un ejemplo que permite confirmar la posibilidad de atender a los pronunciamientos jurisprudenciales, al momento de decidir por vía legislativa o administrativa la normatividad que rige la materia impositiva, sin que tal circunstancia se traduzca en una intromisión indebida en las decisiones legisla-

4. Sentencias de 14 de julio 2000, C. P.: Julio E. CORREA, de 17 de noviembre de 2000, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO, 3 de febrero de 2003, Exp. 12752, y 29 de mayo de 2003, Exp. 13481, C. P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ, entre otras.

tivas y gubernamentales, se encuentra en el siguiente pronunciamiento hecho por el Consejo de Estado en la sentencia de 15 de junio de 2001, Exp. 11105, C. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA, a propósito de la demanda de nulidad instaurada contra el Decreto 2685 de 1999, numeral 1, artículo 400, en cuanto disponía: “Cuando se importen al resto del territorio aduanero nacional bienes producidos, elaborados, transformados o almacenados por un usuario de zona franca, los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana, de acuerdo con lo siguiente: 1. Si se trata de bienes elaborados o transformados en zona franca, se liquidará el gravamen arancelario correspondiente a la subpartida del bien final, sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación”.

En virtud de la disposición que se subraya, se entendía que, tratándose de bienes elaborados en zonas francas, no había lugar al pago del arancel correspondiente en relación con las materias primas importadas, con lo cual se generaba una situación de iniquidad frente a los productores de los mismos bienes ubicados en el territorio nacional.

Al respecto dijo el Consejo de Estado en la precitada sentencia: “El hecho de que en el ejemplo propuesto por el accionante, el azúcar introducido en una zona franca se transforme en un bien final, y éste sea importado al territorio nacional aduanero, sin que el usuario de la Zona Franca hubiese pagado el arancel que le corresponde por tratarse de un producto amparado bajo el SAFF, es una circunstancia de aparente iniquidad que no se deriva de la norma acusada, sino de todo el régimen aplicable a las zonas francas, pues es virtud del mismo que los bienes introducidos a dichas zonas ya sean provenientes de

terceros países o de los de la Comunidad Andina, están excluidos del gravamen arancelario, independiente de que se trate de productos sujetos al Arancel Externo Común o de productos agropecuarios sujetos al Sistema Andino de Franjas de Precios [...] no puede pretenderse que con la expedición de la norma acusada se corrigieran las supuestas distorsiones e iniquidades que según los mismos accionantes se derivan del tratamiento preferencial que en materia arancelaria está previsto para las zonas francas respecto de la introducción a dichas zonas de materias primas o insumos provenientes de cualquier país para su elaboración o transformación y posterior introducción al territorio nacional [...]”.

“[...] se pretende que la Sala proceda a señalar en el presente fallo las directrices que permitan al Gobierno Nacional mediante la expedición de un decreto corregir la situación de iniquidad, indicando los casos en los cuales se aplican aranceles a las materias primas que se traen a zonas francas con el propósito de elaborar bienes no destinados a exportación, sino a su comercialización en el mercado interno colombiano; y se sugiere la expedición de una norma que establezca que los productos agropecuarios sujetos al Sistema Andino de Franjas de Precios no podrán entrar en las zonas francas sin el pago del gravamen derivado del AEC. Si bien tales pretensiones se apartan de la finalidad de la acción pública de simple nulidad, pues no es ésta la vía para proponer reformas legislativas al régimen aplicable a las zonas francas, ni tampoco es competencia de la Corporación decidir sobre la viabilidad o no de las mismas y menos aun fijar los criterios que debe considerar el Gobierno Nacional para regular los concerniente al régimen aduanero, lo cierto es que ellas contribuyen a desvirtuar las razones de ile-

galidad que se aducen respecto de la norma acusada, y ponen de manifiesto una situación de desequilibrio que requiere la revisión del régimen aludido, pero que en manera alguna es determinante de la inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma objeto de impugnación, ni responsabilidad de la jurisdicción, sino de las autoridades administrativas a quienes por mandato constitucional y legal corresponde regular el régimen de aduanas y de comercio exterior bajo los criterios y objetivos constitucionales que orientan la acción reguladora de la economía por parte del Estado”.

Con posterioridad al anterior pronunciamiento el Gobierno Nacional expidió el Decreto N.º 3180 de diciembre 20 de 2002, donde en su artículo 1.º dispuso:

Artículo 1.º. Modifícase el artículo 400 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

Artículo 400. Tributos Aduaneros. Cuando se importen al resto del territorio aduanero nacional bienes producidos, elaborados, transformados o almacenados por un usuario de Zona Franca, los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana, teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Si se trata de bienes elaborados o transformados en Zona Franca, se liquidará el gravamen arancelario correspondiente a la subpartida del bien final, sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación.

Cuando en la producción, elaboración o transformación del bien final se hubieren incorporado materias primas o insumos que se encuentren incluidos dentro del Sistema Andino de Franjas de Precios, deberá liquidarse el gravamen arancelario correspondiente a las subpartidas aran-

celarias de las materias primas o insumos extranjeros que participen en su fabricación, sobre el valor en aduana de las mismas y conforme al mencionado sistema.

[...]

Como se observa, con tal disposición se corrige la iniquidad y desigualdad denunciadas, con ocasión de la demanda que diere origen al pronunciamiento referido, lo cual confirma la posibilidad y conveniencia de atender la jurisprudencia a la hora de decidir sobre la normatividad legal o reglamentaria aplicable en materia impositiva.

A las situaciones jurídicas reseñadas se adicionan otros problemas de interpretación y aplicación de las normas tributarias que han venido siendo resueltos a través de la jurisprudencia, sin que en realidad exista norma expresa que defina de manera clara cuál sería el procedimiento por seguir en los casos que se plantean.

Tal es el caso que se presenta respecto de la imputación de saldos a favor prevista en el artículo 815 del Estatuto Tributario y la causación de intereses moratorios, cuando se presenta una solicitud de compensación de saldos a favor, producto del arrastre de saldos de períodos anteriores, donde, ante la ausencia de una normatividad que regule tal situación, se han producido distintos pronunciamientos por parte del Consejo de Estado respecto del período durante el cual se causan intereses de mora. Así, inicialmente sostuvo dicha corporación que si los saldos se fueron imputando, se perdió el derecho a compensarlo, y por ende, independientemente de que el nuevo saldo también resultara a favor, las obligaciones objeto de compensación generarían intereses de mora hasta la fecha en que se consolidó el último saldo a favor.

Posteriormente se rectificó tal interpretación y se dijo que si el contribuyente decide imputar un saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto, y en virtud de dicha imputación se genera un nuevo saldo a favor, con base en el cual se solicita la compensación, las obligaciones pendientes de pago se entienden canceladas en la fecha en que se generó el primer saldo a favor. De suerte que los intereses moratorios no pueden causarse después de dicha fecha, aun cuando el saldo a compensar producto de la imputación de saldos sea sobre el cual se solicite la compensación de dichas obligaciones⁵.

Tales pronunciamientos han originado la obligación de la Administración de reintegrar las sumas pagadas en exceso por concepto de intereses de mora, sobre los saldos a favor objeto de compensación, debidamente actualizadas, en virtud del principio según el cual debe reconocerse la pérdida del poder adquisitivo de la moneda a cargo de la entidad que percibió en su oportunidad el ingreso, y obviamente ello constituye una carga económica adicional para el Estado.

Otro caso es el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios a favor del contribuyente, previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario, que data de la Ley 49 de 1990, donde los supuestos de hecho que allí se definen no se adecúan a la realidad que se presenta hoy en día, ya que por distintos conceptos y en diferentes circunstancias surgen los pagos en exceso, o el pago de lo no debido, que no encajan dentro de la hipótesis normativa, como cuando el contribuyente, dentro del proceso de determina-

ción de liquidación del impuesto, decide voluntariamente cancelar el mayor impuesto y sanción determinados, y luego, en sentencia definitiva, se anulan los actos liquidatorios y se ordena la devolución de lo pagado, con el reconocimiento de los “intereses a que haya lugar”.

Estas decisiones, ante la ausencia de una norma que consagre cuándo y desde qué término se causan los intereses corrientes y moratorios por pagos en exceso o de lo no debido, cuando ellos tengan relación con la materia impositiva, han representado una carga económica excesiva y adicional para el Estado, que debe reconocer intereses corrientes y moratorios e indexación sobre los pagos efectuados, según sean las pretensiones formuladas por el contribuyente al respecto, las circunstancias en que se realizó el pago, y en todo caso, el reconocimiento de los intereses a la indexación queda a criterio de la autoridad administrativa o judicial a quien corresponda decidir al respecto⁶.

Se encuentran igualmente pendientes de una solución normativa los casos que se presentan frente a la aplicación de los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario, sobre la forma de tasar las sanciones a entidades recaudadoras, por inconsistencias en la información y extemporaneidad en la entrega de las mismas, lo cual ha dado lugar a distintos pronunciamientos, no siempre coincidentes, respecto de la forma de su cuantificación, precisamente porque no contienen dichas normas una definición clara acerca de los errores sancionables, o lo que debe entenderse por “paquetes” de documentos.

5. Sentencia de 12 de junio de 1998, Exp. 8817, C. P.: DANIEL MANRIQUE GUZMÁN, de 31 de marzo de 2000, exp. 9814, M. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA, 27 de febrero de 2003, exp. 12717 y 12862, M. P.: GERMÁN AYALA y MARÍA INÉS ORTIZ.

6. Sentencia de 14 de agosto de 2003, Exp. 12324, Actor Licorera de Cundinamarca, C. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA.

De acuerdo con las situaciones antes reseñadas, a manera de síntesis puede decirse que son tres los aspectos que justifican considerar la jurisprudencia como fuente importante del desarrollo legislativo tributario: el primero de orden técnico, relacionado con las dificultades de interpretación de las normas tributarias que se derivan de la imprecisión de los textos legales y vacíos normativos, lo cual conlleva a definiciones legales por vía de la jurisprudencia; el segundo de naturaleza jurídica referente a la viabilidad de elevar a la categoría de norma legal por la vía de la decisión legislativa aquellos pronunciamientos reiterados y suficientemente

sustentados que contribuyan de manera importante a la solución de los conflictos jurídicos legislativos; y el tercero de índole económica, pues no cabe duda de que la decisión tardía de incorporar a la legislación tributaria aquellos pronunciamientos reiterados de la jurisprudencia, sobre problemas jurídicos derivados de la interpretación y aplicación de las normas tributarias, representa para el Estado una carga económica adicional, que desborda los límites normales derivados de los fallos proferidos a favor de los contribuyentes y en contra de la administración tributaria.