

C-054-99

Sentencia C-054/99

DECLARACION TRIBUTARIA-Sanción por correcciones/NEGLIGENCIA-Sanción

La norma acusada, como bien lo dicen los intervinientes, consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta, o incompleta ; tal situación, que en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe.

PRINCIPIO DE LA BUENA FE-Naturaleza

La buena fe no consiste simplemente, como equivocadamente lo concibe el demandante, en un actuar desprovisto de dolo, o de intención positiva de irrogar un perjuicio a otro. El concepto involucra también el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención, de cuidado, a fin de evitar tal perjuicio. En materia civil, como es sabido, la culpa grave se asimila a dolo y es fuente de responsabilidad civil. Y en materia penal, existen delitos que pueden cometerse a título de culpa. De donde se concluye que la carencia de diligencia y cuidado en el cumplimiento de las propias obligaciones y, en general, en el actuar humano, desvirtúa el principio de buena fe y es fuente de obligaciones y de responsabilidad jurídica.

Referencia: Expediente D-2121

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 644 (parcial) del Decreto 624 de 1989.

Actor: Martín Emilio Rey Castillo.

Magistrado Ponente:

Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA

Santafé de Bogotá, D.C., tres (3) de febrero de mil novecientos noventa y ocho (1999)

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Martín Emilio Rey Castillo en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, demandó la inexequibilidad del artículo 644 (parcial) del Decreto 624 de 1989. (Estatuto Tributario).

Admitida la demanda, se fijó en lista el negocio en la Secretaría General de la Corporación para efectos de la intervención ciudadana y se dio traslado al procurador general de la Nación, quien rindió el concepto de su competencia.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

El siguiente es el tenor literal de la norma acusada con la advertencia de que se subraya lo demandado. (Tomada del diario oficial N° 38756-1 de marzo 30 de 1989)

Decreto 624 de 1989

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales

“Artículo 644.- Sanción por corrección de las declaraciones.- Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego

de cargos.

PAR. 1°- Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.

PAR. 2°- La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.

PAR. 3°- Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.

PAR. 4°- La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 589.”

III. LA DEMANDA

Estima el demandante que las disposiciones acusadas son violatorias del artículo 83 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda.

Para el demandante, el artículo acusado va en contra del principio de la buena fe. Las razones que encuentra para considerar que la norma desconoce dicho postulado, son las siguientes:

“1. Es lamentable que a un contribuyente se lo sancione cuando corrige voluntariamente su declaración tributaria.

“2. Con dicha norma sólo se demuestra el deseo del Estado de recaudar sumas de dinero a ultranza del principio de la buena fe.

“3.- De qué le sirve al contribuyente jugarle limpio al país, cuando por ese acto de honestidad, lealtad y rectitud se lo recibe con una sanción.”

Afirma, en desarrollo de lo anterior, que los errores en las declaraciones tributarias no pueden presumirse intencionales, sino que usualmente son “ fruto de un olvido involuntario o de alguna deficiencia en la información o por muchas otras causas no imputables al contribuyente.”

Sostiene, además, que a causa de lo dispuesto por la norma acusada, “ la mayoría de contribuyentes del país no corrigen(sic) de manera voluntaria sus declaraciones tributarias porque de antemano saben que el Estado los recibe con una sanción del 10% por querer jugarle limpio al país...”

En síntesis, luego de algunas reflexiones sobre el principio constitucional de la buena fe, el actor concluye que el Estado no puede desconocer este principio únicamente con el objetivo de imponer sanciones.

IV. INTERVENCIONES.

INTERVENCION DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Dentro de la oportunidad procesal prevista, intervino en representación de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la doctora Nohora Inés Matiz Santos, quien se opuso a las pretensiones del actor por considerar que es apenas justo que si un contribuyente no informa los valores correctos y de manera oportuna, incurra en la sanción prevista en la norma demandada.

Para la interviniente, al aplicar la norma acusada se está concediendo al contribuyente la oportunidad de corregir las inexactitudes aritméticas o de fondo de manera voluntaria, sin que la Administración intervenga, pues de lo contrario, de manera gradual aumentaría la sanción. Esta posibilidad no sólo no desconoce el principio de la buena fe, sino que es aplicación del mismo y también del principio de equidad, pues de no utilizar el contribuyente la disposición demandada, podría ser sancionado por la Administración Tributaria con porcentajes mucho más altos, “ que en algunos casos pueden llegar a ser hasta del 160%”.

Por otra parte, agrega la interviniente, “...la disposición en su bondad conlleva la formación

de un criterio responsable y justo por parte del contribuyente hacia el Estado, en el cumplimiento de sus deberes fiscales, tal y como lo prevé el numeral 9° del artículo 95 de nuestra Carta Política, cuando consagra como deber de la persona y del ciudadano, “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”.

Con base en lo anterior la interviniente solicita a esta Corporación se reconozca la constitucionalidad de la norma demandada.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

El señor procurador general de la Nación, dentro de la oportunidad legal prevista, emitió el concepto de su competencia y solicitó a esta Corporación declarar la constitucionalidad de la norma acusada.

En concepto del Ministerio Público, no basta con que el contribuyente presente su declaración de renta en el tiempo establecido por la Administración de Impuestos Nacionales, sino que dicha declaración “no puede omitir ingresos, impuestos o bienes etc., o suministrar datos falsos desfigurados o incompletos, de los cuales se derive un provecho patrimonial para su beneficio en detrimento de la propia Administración de Impuestos”.

Para la vista fiscal, la norma demandada evita que se sancione al contribuyente de manera más severa dándole la oportunidad de rectificar su declaración tributaria, sin vulnerar con ello ningún derecho fundamental, sino por el contrario permitiéndole que ejerza su derecho de defensa.

En opinión del señor procurador, en materia impositiva el postulado de la presunción de buena fe no tiene un carácter absoluto, sino que el mismo se ve desvirtuado cuando el contribuyente ha incumplido sus obligaciones fiscales de presentar correctamente su declaración tributaria. En sustento de esta opinión, cita la sentencia C-690 de 1996, emanada de esta Corporación.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. Competencia.

Por dirigirse la demanda contra una disposición que forma parte de un Decreto Extraordinario, es competente la Corte Constitucional para decidir sobre su constitucionalidad, según lo prescribe el artículo 241 de la Carta Fundamental.

1. Lo que se debate.

Corresponde a la Corte establecer si, como lo afirma el demandante, desconoce el principio general de buena fe, el hecho de que la norma legal acusada establezca una sanción pecuniaria a los contribuyentes que corrijan voluntariamente los errores en que hayan incurrido en sus declaraciones tributarias.

3. La corrección de las declaraciones tributarias en el Estatuto Tributario

El Estatuto Tributario, cuerpo legislativo al cual pertenece la norma bajo examen, dedica varios artículos al asunto de la corrección de las declaraciones tributarias, así :

A. El artículo 588 se refiere a las correcciones llevadas a cabo por los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, cuando dichas correcciones aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor, y también cuando no varían el valor a pagar o el saldo a favor.

La norma establece el derecho a llevar a cabo la enmienda y el plazo dentro del cual se puede ejercer el mencionado derecho, así como los casos en los cuales la referida corrección no origina sanción alguna.

B. El artículo 589 se refiere a aquellas correcciones llevadas a cabo por los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, cuando ellas disminuyan el valor a pagar o aumentan el saldo a favor, señalando la oportunidad para llevar a cabo esta clase de correcciones, y el procedimiento que debe seguir la Administración. La norma aclara también cual será la sanción en el caso en que la corrección solicitada no sea procedente. En este sentido la disposición expresa lo siguiente:

“Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del

recurso correspondiente sea aceptada y pagada.”

C. El artículo 590 regula lo relativo a las correcciones provocadas por la Administración, esto es aquellas que se llevan a cabo con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, o al requerimiento especial que haya sido formulado al contribuyente, responsable o agente retenedor.

D. El artículo 644 demandado en esta causa, regula de manera general el monto de las sanciones aplicables cuando se produce la corrección de una declaración.

De esta manera, lo que el demandante cuestiona al impugnar exclusivamente el párrafo primero del artículo 644, es la norma que determina el monto de la sanción cuando la corrección se lleva a efecto antes del emplazamiento para corregir, o del auto que ordena la visita para inspección tributaria. Sin embargo, los motivos de violación constitucional, que radican en el presunto desconocimiento del principio de buena fe, serían aplicables también al párrafo segundo, que tiene idéntico contenido normativo pero referido al evento en el cual la corrección se produce en otro momento.

1. La imposición de sanciones por corrección en las declaraciones tributarias, y el principio de la buena fe.

Con ocasión de la demanda formulada en contra del artículo 589 del Estatuto Tributario, en el aparte en que establece la sanción a cargo del contribuyente en el caso en el cual la corrección por él solicitada no resulta procedente, norma transcrita anteriormente en la parte a que se está haciendo referencia, esta Corporación tuvo oportunidad de reiterar su propia jurisprudencia, según la cual el principio de la buena fe que consagra el artículo 83 superior, referido a la actividad tributaria, debe ser interpretado de manera restrictiva.

En virtud de lo anterior, presumir que ha actuado dolosa o negligentemente quien ha incumplido con la obligación de presentar a cabalidad sus declaraciones tributarias, esto es con el lleno de los requisitos legalmente exigidos, y en forma correcta, y que merece por ello una sanción, no desconoce en manera alguna la presunción de inocencia que se deriva del mencionado principio superior de la buena fe.

En efecto, dicha Sentencia expresó lo siguiente :

Entendida la buena fe en la forma explicada por la Corte en esta sentencia, en materia tributaria, y con la observación de que la sanción en sí misma considerada no es inconstitucional, pues ella busca que los contribuyentes presenten sus declaraciones tributarias en forma correcta, no se viola el principio de la buena fe del artículo 83 de la Constitución, ni el 6°." (Sentencia C-005 de 1998, M.P. Dr. Jorge Arango Mejía.).

Sobre el mismo punto, en Sentencia anterior la Corte había expuesto :

"Sobre el principio de la buena fe y los asuntos tributarios, la Corte, en sentencia C-690 de 1996 señaló que en esta materia, resulta admisible que la ley presuma que la actuación no está provista de la buena fe. Es decir, que, en tratándose de asuntos tributarios, puede no aplicarse en forma absoluta el principio de la buena fe. Dijo la Corte:

"Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho - esto es de la no presentación de la declaración - es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

"Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la

cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente. (M.P., doctor Alejandro Martínez Caballero).

Estima la Corte que los anteriores criterios deben reiterarse en la presente oportunidad, y con fundamento en ellos desestima los argumentos de la demanda. La norma acusada, como bien lo dicen los intervinientes, consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta, o incompleta ; tal situación, que en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe.

La buena fe no consiste simplemente, como equivocadamente lo concibe el demandante, en un actuar desprovisto de dolo, o de intención positiva de irrogar un perjuicio a otro. El concepto involucra también el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención, de cuidado, a fin de evitar tal perjuicio. En materia civil, como es sabido, la culpa grave se asimila a dolo y es fuente de responsabilidad civil. Y en materia penal, existen delitos que pueden cometerse a título de culpa. De donde se concluye que la carencia de diligencia y cuidado en el cumplimiento de las propias obligaciones y, en general, en el actuar humano, desvirtúa el principio de buena fe y es fuente de obligaciones y de responsabilidad jurídica.

De otra parte, la exigencia general de este actuar desprovisto de culpa, es fundamento del conocido aforismo que impide a cualquiera alegar la suya propia para obtener efectos jurídicos a su favor. Ello corrobora que la presencia de una acción negligente o imprudente descarta de suyo la protección que, de manera general, la ley otorga a los actos que se llevan a cabo de buena fe.

Referidas a la acusación que plantea la demanda, las anteriores reflexiones conducen también a desestimarla. En efecto, la norma demandada parte de un supuesto implícito comúnmente aceptado en el terreno jurídico, cual es el de descartar la buena fe del contribuyente, responsable o agente retenedor, con fundamento en su actuar negligente o descuidado.

Finalmente, la Corte aclara que los efectos de cosa juzgada de la parte resolutive de la presente Sentencia, se circunscriben a los cargos que fueron analizados en ella.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor procurador general de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES los parágrafos 1° y 2° del artículo 644 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario)

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese al Gobierno Nacional y al Congreso de la República, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

Vladimiro naranjo mesa.

Presidente.

ANTONIO BARRERA CARBONELL.

Magistrado.

ALFREDO BELTRAN SIERRA.

Magistrado.

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

Magistrado.

CARLOS GAVIRIA DIAZ.

Magistrado.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO.

Magistrado.

HERNANDO HERRERA VERGARA.

Magistrado.

Magistrado.

FABIO MORON DIAZ.

Magistrado.

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO.

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-054/99

ERROR EN LA INFORMACION TRIBUTARIA/PRINCIPIO DE LA BUENA FE-Alcance en materia tributaria (Aclaración de voto)

No estoy de acuerdo en el análisis que se hace en la Sentencia sobre el artículo 83 de la Constitución Política. En realidad, no creo que el solo carácter tributario de la controversia le haga perder vigor al principio constitucional sobre presunción de la buena fe. Una cosa es valorar, dándole importancia, al indicio que significa el incumplimiento de un deber tributario, y otra muy distinta presumir la mala fe y pretender que el administrado demuestre su buena fe. Considero que la buena fe del contribuyente no se puede descartar solamente a partir de equivocaciones técnicas o contables. De ninguna manera puedo aceptar, a la luz de la Constitución Política de 1991, la afirmación que hace la Corte en este Fallo, según la cual “la presunción de buena fe se ve reemplazada por la de negligencia”. Por lo visto, para la Corporación, toda persona se presume negligente mientras no demuestre lo contrario y eso, según ella, es constitucional. Me aparto de tal tesis, aunque con todo respeto me acojo a la jurisprudencia ya trazada.

Referencia: Expediente D-2121

Aclaro mi voto en el asunto de la referencia en el sentido de reiterar lo que ya había expuesto en relación con la Sentencia C-160 del 15 de abril de 1998 (M.P.: Dra. Carmenza Isaza de Gómez).

En esa oportunidad, al aclarar mi voto, expresé:

“No estoy de acuerdo en el análisis que se hace en la Sentencia sobre el artículo 83 de la Constitución Política, especialmente cuando en las conclusiones de aquella se consigna que la carga de la prueba, en general, la tiene la administración, pero que, ‘si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe...’.

En realidad, no creo que el solo carácter tributario de la controversia le haga perder vigor al principio constitucional sobre presunción de la buena fe. Una cosa es valorar, dándole importancia, al indicio que significa el incumplimiento de un deber tributario, y otra muy distinta presumir la mala fe y pretender que el administrado demuestre su buena fe.

Considero que la norma ahora examinada no es igual a la estudiada por la Corte cuando profirió el Fallo C-690 de 1996 (M.P.: Dr. Alejandro Martínez Caballero). Allí se partía de la no presentación de la declaración tributaria, es decir del incumplimiento, en absoluto, del deber que corresponde al contribuyente. Lo que en esta oportunidad ha sido estudiado es la existencia de errores en el contenido de las informaciones suministradas a la administración, o el hecho de responder con algo que no corresponda a lo solicitado. Ni una ni otra situación proviene siempre y necesariamente a mala fe o a dolo de quien informa. Pueden ser precisamente equivocaciones cometidas de buena fe, y la intención perversa o torcida del contribuyente debería ser demostrada por el Estado para desvirtuar la presunción constitucional de buena fe, consagrada en términos tan claros que no admiten excepciones legales: ‘Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá EN TODAS las gestiones que aquellos adelanten ante éstas’ (subrayo)”.

Considero que la buena fe del contribuyente no se puede descartar solamente a partir de equivocaciones técnicas o contables.

De ninguna manera puedo aceptar, a la luz de la Constitución Política de 1991, la afirmación que hace la Corte en este Fallo, según la cual “la presunción de buena fe se ve reemplazada por la de negligencia”. Por lo visto, para la Corporación, toda persona se presume negligente mientras no demuestre lo contrario y eso, según ella, es constitucional. Me aparto de tal

tesis, aunque con todo respeto me acojo a la jurisprudencia ya trazada.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

Fecha, ut supra.