

Sentencia C-091/02

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Presunciones en materia tributaria

Referencia: expediente D-3640

Demanda de inconstitucionalidad parcial contra el párrafo del artículo 34 de la Ley 633 de 2000.

Actores: Omar Edgar Borja Soto y John Alirio Pinzón Pinzón

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero de dos mil dos (2002).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad que, en uso de su derecho político, presentaron los ciudadanos Omar Edgar Borja Soto y John Alirio Pinzón Pinzón contra el párrafo del artículo 34 de la Ley 633 de 2000.

I. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

“LEY No.633 de 2000

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 34. Quiénes pertenecen a este régimen. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas, así como quienes presten servicios gravados, que sean personas naturales, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos inferiores a \$42.000.000 (valor año base 2000) y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local donde ejercen su actividad.

PARÁGRAFO. Se presume de derecho que el contribuyente o responsable, ha obtenido ingresos anuales superiores a \$42.000.000 (valor año base 2000) y en consecuencia será responsable del régimen común, cuando respecto del año inmediatamente anterior se presente alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que haya tenido a su servicio ocho (8) o más trabajadores, o
2. Que haya cancelado un valor anual por concepto de servicios públicos superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o
3. Que haya cancelado en el año por concepto de arrendamiento del local, sede, establecimiento, negocio u oficina un valor superior a treinta y cinco (35) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o cuando el local, sede, establecimiento, negocio u oficina sea de propiedad del contribuyente responsable, salvo en el caso que coincida con su vivienda de habitación.
4. Que haya efectuado en el año consignaciones bancarias en cuentas de ahorro o corrientes, superiores a \$70.000.000 (valor año base 2000).

I. LA DEMANDA

Según el actor, la norma demandada vulnera los artículos 2, 13, 29, 95.9, 209, 338 y 363 del Texto Fundamental y por ello debe declararse su inexecutable. Los fundamentos del cargo que formula son los siguientes:

1. El párrafo del artículo 34 de la Ley 633 de 2000 consagra una presunción de derecho al indicar cuatro hechos a partir de los cuales infiere de manera incontrovertible que los contribuyentes o responsables del impuesto sobre las ventas pertenecen al régimen común.

Es decir, se trata de una presunción inequívoca, infalible y necesaria; denotante de seguridad y científicidad de la consecuencia y que por lo mismo no puede ser cuestionada.

No obstante, el tratarse de una presunción fundada en principios científicos incuestionables que no admiten prueba en contrario la hace inconstitucional pues, el Estado, si bien se ha liberado de la carga de demostrar el hecho presumido, debía suministrarle al contribuyente o responsable del impuesto la oportunidad de desvirtuar la presunción que le cobija dado que no siempre el hecho presumido corresponde a la realidad.

2. Esa presunción de derecho vulnera el derecho fundamental al debido proceso y el derecho de defensa pues el administrado no puede contradecir el hecho presumido, ni desvirtuar sus efectos, ni solicitar pruebas que le permitan descartar ese hecho y sus implicaciones y debe limitarse a aceptar la arbitrariedad de la presunción de derecho consagrada y a asumir las consecuencias de dicha presunción. Es decir, el contribuyente tiene que entrar a formar parte del régimen común del impuesto sobre las ventas y asumir injustificadamente deberes tributarios para los que no tiene la infraestructura administrativa requerida, sin que necesariamente haya obtenido el monto de ingresos anuales que advierte la norma acusada.

Pero ello desconoce los principios de equidad, eficiencia, progresividad, espíritu de justicia, orden justo, igualdad de las cargas públicas, debido proceso, derecho de contradicción, presunción de inocencia y buena fe del contribuyente. Por ello debe ser declarada inexecutable pues el ánimo recaudatorio de la administración no puede estar por encima del debido proceso como principio constitucional y derecho fundamental.

3. No es justificable que se consagre una presunción de derecho como mecanismo de control de la elusión y la evasión tributarias o como un desarrollo del principio de eficiencia tributaria previsto por el constituyente pues el responsable del impuesto sobre las ventas no tiene la calidad de contribuyente o sujeto pasivo del mismo sino la de un simple intermediario entre el Estado y el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por ello, el trasladar a un responsable del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado al régimen común no asegura el control de la elusión o la evasión tributarias pues con ello el Estado sólo traslada a un sustituto tributario su función de liquidación y recaudo del tributo.

4. La eficiencia recaudadora debe promoverla el Estado a través de entidades especializadas como la DIAN y por ello los problemas de ineficiencia del recaudo no debe solucionarlos imponiendo cargas a algunas personas naturales que no son contribuyentes económicos sino recaudadores pues esas cargas desconocen los conceptos de justicia y equidad referidos en el artículo 95, numeral 5, de la Carta Política.

5. Finalmente, como quiera que los responsables del impuesto sobre las ventas deben declarar renta, en virtud de la presunción de derecho demandada, se les impondrá a aquellos una nueva carga tributaria que tendrá que cumplirse sin importar los ingresos y el patrimonio durante el respectivo año gravable, estableciendo así una obligación tributaria accesoria inocua porque los comerciantes minoristas o detallistas, por presentar una baja rentabilidad en sus actividades, no están gravados con el impuesto a la renta.

I. INTERVENCIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte se declare inhibida para fallar pues el actor pretende que una presunción establecida por el legislador como de derecho se trastoque en presunción legal y tal mutación no es una tarea que pueda asumirse en sede de control constitucional. De manera subsidiaria solicita que la Corte declare la exequibilidad de la norma demandada, solicitud que apoya en los siguientes razonamientos:

1. Si la autonomía tributaria del Congreso permite crear o eliminar impuestos y hasta exenciones, es decir, fijar los elementos básicos de un tributo, bajo las perspectivas de una política tributaria, es lógico que dentro de esa amplia discrecionalidad pueda establecer, para efectos de control de las obligaciones tributarias, una presunción de derecho razonable y proporcional pues así un responsable del impuesto sobre las ventas con ánimo de evadir el fisco, queda automáticamente calificado como de régimen común.

2. El establecimiento de presunciones es un medio efectivo para combatir ciertas modalidades de elusión y evasión fiscal que garantiza los principios de eficiencia e igualdad en la carga tributaria y que aproxima la cifra de recaudo efectivo a la cifra de recaudo potencial. Por lo demás, la presunción de derecho cuestionada por el actor fue el resultado de una estimación econométrica de los ingresos realizada en doce ciudades usando la base

de datos de las DIAN.

3. El artículo 29 no puede ser interpretado de manera independiente respecto de las demás disposiciones de la Carta Política sino conjuntamente con ellas. Para lo que aquí es materia de debate, tal artículo debe valorarse en el marco de otros principios constitucionales como el de la eficacia de los tributos y de los recaudos. Por ello, el establecimiento de una presunción de derecho como la cuestionada por el actor no vulnera el derecho fundamental al debido proceso pues al Estado también le asiste la obligación de velar por la eficacia en el recaudo de los tributos, mucho más cuando contribuyentes que deberían estar clasificados en el régimen común lo están en el régimen simplificado o no aparecen en ningún registro de la DIAN.

4. Finalmente, no hay lugar a violación alguna del debido proceso por cuanto una vez verificada cualquiera de las circunstancias que dan lugar a la presunción de derecho del artículo 499 del Estatuto Tributario, ellas son puestas en conocimiento de los contribuyentes para que puedan ser controvertidas antes de que sea incluido o reclasificado como responsable del régimen común.

El Procurador General de la Nación conceptúa solicitando se declare la exequibilidad del aparte demandado del artículo 34 de la Ley 633 de 2000. Para ello razona de la siguiente manera:

1. El más grande e inmediato poder de que dispone el Estado para la realización de sus fines es el poder impositivo tributario y él implica un deber correlativo a cargo del ciudadano, deber que en el caso colombiano tiene fundamento en el artículo 95.9 de la Carta Política cuando indica que corresponde a cada persona contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Tal contribución es la que se desarrolla a través de los tributos, cuya base social se encuentra en el derecho de propiedad y en la dinámica económica que le es inherente.

2. Según el concepto de justicia del sistema tributario, el Estado está obligado a recaudar los tributos únicamente hasta el monto necesario para cubrir sus gastos; según el concepto de equidad, todos los asociados deben tributar con el fin de contribuir al sostenimiento de las

cargas públicas y las obligaciones tributarias deben fijarse según la capacidad económica de cada quien y según el principio de eficiencia, el Estado debe asegurar el recaudo oportuno y total de los tributos y lograr el necesario equilibrio entre el tributo potencia y el tributo efectivo. En ese marco, el Estado puede hacer uso de varios mecanismos con miras a la protección eficiente de los ingresos estatales y uno de ellos es la consagración de presunciones, las que deben fijarse con criterios de razonabilidad y proporcionalidad y atendiendo siempre los fines constitucionales.

3. Para advertir el alcance del cargo formulado por el actor, debe tenerse en cuenta que en el impuesto sobre las ventas y en atención a su particular naturaleza, el legislador no se preocupa por identificar a los contribuyentes reales sino por controlar la causación y el recaudo en cabeza de los responsables y por ello debe implementar rigurosos mecanismos de control a cargo de los operadores de bienes y servicios gravados para garantizar el ingreso de tales tributos. En ese marco, el legislador tiene un amplio margen de maniobra, siempre y cuando no desconozca los conceptos de equidad y justicia y los principios de eficiencia y progresividad. Por ello, si se establece una presunción de responsabilidad en el impuesto sobre las ventas y ella se fija sin desconocer ese marco, no hay motivos para afirmar su inexequibilidad.

4. Una presunción de derecho de responsabilidad del impuesto sobre las ventas es de carácter sustancial y no procesal pues define las condiciones que materializan el recaudo y pago efectivo de un tributo como ámbito del derecho de propiedad del Estado colombiano. Por ello, como no comporta aspecto procesal alguno, carece de sentido cualquier invocación al debido proceso, al derecho de defensa o a la presunción de inocencia pues lo que se busca es el cumplimiento de obligaciones tributarias en un marco general delineado por el constituyente y no culpables o condenados tributarios.

5. En suma, la presunción de derecho acusada es coherente con los postulados del Texto Fundamental referidos al régimen tributario, se orienta a la eficiente y eficaz protección del patrimonio público y constituye un desarrollo de la facultad del legislador de consagrar mecanismos de control sobre el recaudo de los tributos.

1. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

La Corte debería entrar a pronunciarse sobre la demanda de inexecutable presentada contra la expresión “de derecho” que hace parte del párrafo 4° del artículo 34 de la Ley 633 de 2000. Sin embargo, a esta fecha existe ya cosa juzgada constitucional absoluta sobre ese punto pues la Corte, en la Sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2000, con ponencia del Magistrado Rodrigo Escobar Gil declaró la executable del párrafo del artículo 34 de esa Ley.

En efecto, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño instauró demanda de inexecutable contra múltiples disposiciones de la Ley 633 de 2000 y entre ellas contra el párrafo del artículo 34 ya citado. Con base en esa demanda, la Corte, al realizar el estudio de rigor, advirtió:

Para analizar el problema jurídico planteado, es necesario, previamente, efectuar algunas precisiones sobre los dos tipos de responsables del Impuesto sobre las Ventas, es decir, los perteneciente al régimen común y al régimen simplificado.

El artículo 34 demandado, determina los contribuyentes que pertenecen al régimen común y los que pertenecen al régimen simplificado, acudiendo como parámetro de distinción a la consideración de los ingresos brutos recibidos por el contribuyente en el respectivo año gravable. Para ese efecto dispone, por un lado, que podrán inscribirse en el régimen simplificado los contribuyentes que, entre otras condiciones, cumplan la de que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de \$42.000.000 (actualizable anualmente), por otro, consagra una presunción de derecho, conforme a la cual se determinan unos supuestos fácticos en orden a establecer que el contribuyente o responsable que se encuentre dentro de los mismos ha obtenido ingresos anuales superiores a \$42.000.000 y por consiguiente hará parte del régimen común.

La diferencia de los dos regímenes radica fundamentalmente en las obligaciones que se consagran en cabeza de los pertenecientes a uno y otro, como se indica a continuación.

Los responsables del régimen común deben : i) Inscribirse en el Registro Nacional de Vendedores (Artículo 507 E.T), ii) Emitir factura por cada operación gravada que realice (Artículo 511 E.T) iii), Recaudar, declarar y pagar el impuesto.

En cuanto a los contribuyentes pertenecientes al régimen simplificado, de acuerdo con el artículo 596 del E.T deberán: i) Inscribirse en el Registro Unico Tributario ii) Cumplir con los sistemas de control que determine el Gobierno Nacional.

De acuerdo con el artículo 505 del Estatuto Tributario, los responsables sometidos al régimen común, sólo podrán cambiarse al régimen simplificado cuando demuestren que en los tres años fiscales anteriores, cumplieron las condiciones establecidas en el artículo 499 del Estatuto.

Como puede observarse, esta diferenciación que efectúa el legislador se basa fundamentalmente, en los ingresos de los responsables, estableciendo así un número mayor de obligaciones como contribuyentes a aquellos que pertenecen al régimen común.

En concepto del accionante, el artículo demandado contiene una presunción de derecho violatoria de la equidad tributaria. Al respecto es preciso señalar, que es precisamente en aras del desarrollo de este principio y de el de la eficiencia en la recaudación de los tributos, consagrados en el artículo 363 superior, que el legislador se ha valido de este tipo de técnicas jurídicas, con el objetivo fundamental de evitar la evasión tributaria, principal aspecto desestabilizador del principio de equidad y de igualdad ante las cargas públicas.

Los hechos consagrados en el artículo 34 demandado, sobre los cuales el legislador estructuró la presunción demandada, no son otra cosa que aspectos indicativos del nivel de ingresos que puede tener el contribuyente, pues estima el legislador que no sería lógico que, por ejemplo, un comerciante tenga a su servicio más de ocho trabajadores, o realice consignaciones por más de setenta millones de pesos, y que sus ingresos anuales sean inferiores a la suma indicada en este mismo artículo.

Sobre la validez de las presunciones en materia tributaria, ha señalado la Corte:

“Consagración de presunciones. Se trata de un recurso obligado de la legislación tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente, como quiera que la obtención directa y singular de la respectiva información sería demasiado costosa y difícil para la Administración. Las presunciones ordinariamente se basan en índices externos y globales de actividad económica o de frecuencia en la verificación de un hecho, socialmente convalidados. Según la naturaleza de la presunción y la

política fiscal que la anime, ella puede o no admitir prueba en contrario. En todo caso, el establecimiento de presunciones se ha mostrado efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas modalidades de evasión y elusión fiscales y abarcar en el universo de contribuyentes y rentas, categorías de contribuyentes y tipos rentas esquivas a su inclusión con grave desmedro de la equidad tributaria.” Sentencia C-015 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.”

Más adelante, con relación a las presunciones en el caso de los impuestos indirectos, señaló:

“En relación con otro tipo de impuestos como son los llamados impuestos indirectos, sucede algo parecido. El simple hecho de adquirir un bien, como sucede en el caso de los impuestos al consumo, hace presumir una capacidad contributiva sin que al contribuyente se le de la oportunidad de demostrar que no obstante el gasto, su pasivo supera su activo, por lo cual en la realidad no tiene capacidad contributiva. La ley en este caso también presume la capacidad contributiva a partir del hecho del consumo. Y tan es así, que este tipo de impuestos usualmente no gravan los bienes básicos de la canasta familiar, de cuya adquisición no puede sacarse tal conclusión (la de la capacidad contributiva), sino que por lo general recaen sobre la adquisición de bienes que no son de primera necesidad. En efecto, el artículo 424 del Estatuto Tributario excluye del impuesto a las ventas una inmensa variedad de bienes de aquellos que conforman la llamada canasta familiar.”

De acuerdo con lo anterior, esta Corte encuentra que no están llamados a prosperar los cargos formulados por el actor, puesto que resulta constitucionalmente admisible que, precisamente en función de la equidad tributaria, y para evitar la evasión y la elusión de los tributos, el legislador consagre presunciones, de hecho o de derecho, como la contenida en la disposición acusada.

Con base en tales consideraciones, en el numeral duodécimo de la parte resolutive de la Sentencia C-992 de 2001, decidió:

Declarar la EXEQUIBILIDAD del párrafo del artículo 499 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 34 de la Ley 633 de 2000.

En esta oportunidad se demanda la expresión “de derecho” que hace parte del párrafo

del artículo 34. Sin embargo, sobre esa expresión tiene plenos efectos la referida sentencia pues en ella se decidió su exequibilidad, incluida la expresión que nuevamente ha sido demandada. Por tal motivo, la Corte debe estar a lo resuelto en ese fallo pues la existencia de cosa constitucional absoluta le impide emprender un nuevo estudio sobre una norma cuya compatibilidad con el Texto Superior ya ha sido definida.

VI. DECISIÓN

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

ESTARSE A LO RESUELTO en el numeral duodécimo de la parte resolutive de la Sentencia C-992 de 2001 en relación con la demanda de inexecutable parcial presentada contra el párrafo del artículo 34 de la Ley 633 de 2000.

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

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General