C-160-98

Sentencia C-160/98

INFRACCION TRIBUTARIA-Alcance

El término “infracción tributaria” encierra tanto el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar (obligaciones tributarias sustanciales), como el de todas aquellas que si bien no desarrollan directamente este deber, sí señalan cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial, y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer.

OBLIGACION TRIBUTARIA ACCESORIA

Una obligación accesoria, es la que contempla la norma parcialmente acusada, en relación con las informaciones y pruebas que deben presentar determinadas personas, contribuyentes o no, y que le permiten a la administración el cruce y confrontación de los datos suministrados por ellos u otros contribuyentes, a efectos de consolidar la información tributaria, necesaria para el adecuado cumplimiento de su labor recaudadora, y que, a su vez, le permite detectar las irregularidades en que pueden estar incurriendo los diferentes contribuyentes.

PODER SANCIONADOR TRIBUTARIO-Alcance/INFRACCION TRIBUTARIA-Aplicación restrictiva de los principios que rigen el derecho penal

DEBER DE SUMINISTRAR INFORMACION TRIBUTARIA

La información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración. Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión.

DERECHO A LA INTIMIDAD ECONOMICA

En aras de proteger el derecho a la intimidad (artículo 15 de la Constitución), la administración de impuestos no puede solicitar información alguna que desconozca este derecho.

ERROR EN LA INFORMACION TRIBUTARIA-Proporcionalidad de la sanción

Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada. Por

tanto, no es acertada la afirmación del demandante, según la cual, cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala la norma acusada, pues, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.

CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA/PRINCIPIO DE LA BUENA FE-No es absoluto en materia tributaria

La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero 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, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, no es de carácter absoluto en esta materia.

Referencia: Expediente D-1841.

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 651 (parcial) del decreto 624 de 1989 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por los artículos 55 de la ley 6° de 1992 y 132 de la ley 223 de 1995.

Actor: Alberto Martínez Menéndez.

Magistrada Ponente (E):

Dra. CARMENZA ISAZA DE GÓMEZ.

Sentencia aprobada en Santafé de Bogotá, Distrito Capital, según consta en acta número quince (15), a los ventinueve (29) días del mes de abril de mil novecientos noventa y ocho (1998).

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Alberto Martínez Menéndez, con fundamento en los artículos 40, numeral 6, y 241, numeral 5, de la Constitución Política, demandó la inconstitucionalidad del artículo 651 (parcial) del decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, modificado parcialmente por las leyes 6ª de 1992 y 223 de 1995.

Por auto del nueve (9) de octubre de mil novecientos noventa y siete (1997), el Magistrado sustanciador, admitió la demanda y ordenó fijar en lista la norma acusada. Así mismo, dispuso dar traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto, y comunicó la iniciación del asunto al señor Presidente del Congreso y al Director de Impuestos Nacionales, con el objeto de que, si lo estimaban oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de la norma parcialmente acusada.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales, y recibido el concepto del señor Procurador General de la Nación, entra la Corte a decidir.

A. Norma acusada.

El siguiente es el texto de la norma demandada, con la advertencia de que se subrayan los apartes demandados.

“DECRETO NÚMERO 624 DE 1989

(MARZO 30)

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

“EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

“en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5°, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

“Artículo 651- Modificado por la ley 6ª de 1992, artículo 55. Sanción por no informar. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquéllas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción :

“a. Una multa hasta de cincuenta millones de pesos ($50.000.000.oo) [hoy $ 155.800.000], la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios :

“- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

“- Cuando no se sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio, y

“b. El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

“Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

” La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción ; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la

omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo del pago de la misma.

"En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

"PARAGRAFO : Adicionado por el artículo 132 de la ley 223 de 1995. No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos."

La suma que se indica en el literal a), fue actualizada para el año gravable de 1998, por el decreto 3020 de 1997, a la suma de ciento cincuenta y cinco millones ochocientos mil pesos ($ 155.800.000.oo)

B. La demanda.

El actor estima que las expresiones acusadas, violan los artículos 29 y 363 de la Constitución Política.

El cargo de la demanda gira en torno al desconocimiento del debido proceso. Según el actor, la norma acusada no determina la clase de errores que dan lugar a la sanción que en ella se contempla, es decir, falta la tipificación propia de la conducta que se pretende sancionar, desconociéndose así, el precepto constitucional de ser juzgado conforme a las leyes preexistentes al acto que se imputa.

La norma demandada sanciona conductas que no son antijurídicas, como es el caso de los errores que no afectan la información que requiere el Estado y, por ende, que no afectan el interés jurídico que se pretende proteger. En concepto del demandante, sólo puede penalizarse el error inexcusable, la ocultación u omisión dolosa en la información suministrada.

Así mismo, el precepto demandado desconoce el principio de equidad que rige el poder tributario (artículo 363 de la Constitución Política), por sancionar drásticamente a los contribuyentes por la comisión de ínfimos errores, que no afectan la información requerida.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervinieron en este proceso. Sus escritos pueden resumirse así:

a) Intervención del ciudadano Francisco José de Luque Alonso, designado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Según este interviniente, el demandante apoya los cargos de su demanda en el desconocimiento de principios fundamentales del derecho penal, tales como la tipicidad, la

antijuridicidad y la culpabilidad, olvidando que estos principios no pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, que tienen una naturaleza distinta y, por ende, se rigen por principios diversos. Para sustentar esta afirmación, cita algunos apartes del fallo C-214 de 1994.

Señala que la norma acusada no desconoce el derecho al debido proceso, como quiera que antes de imponerse la sanción por el error cometido en las informaciones suministradas, la administración debe dar traslado del pliego de cargos, en el que deben indicarse los errores cometidos, a fin de permitir el derecho de defensa.

Así mismo, no se desconoce el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, pues en él, se conceden oportunidades para que el contribuyente subsane el error cometido y se beneficie de las rebajas correspondientes.

b) Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, en concepto que fue solicitado por el Magistrado sustanciador, y aprobado por la mayoría de los miembros del Consejo Directivo, solicita a la Corte declarar la inconstitucionalidad de la norma parcialmente acusada.

Igualmente, fueron remitidos los salvamentos y aclaraciones de voto que, al concepto mayoritario, presentaron algunos miembros del Consejo Directivo.

Concepto suscrito por la mayoría de los miembros del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

La norma acusada vulnera el derecho al debido proceso, por cuanto desconoce el inciso segundo del artículo 29 de la Constitución Política, según el cual nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa.

Tal como lo establece el Código Penal en su artículo 375, los principios generales del derecho penal deben aplicarse a todas las áreas donde se haga uso del poder sancionador del Estado.

En el caso de la norma acusada, el error entendido como una falta de correspondencia entre el pensamiento del agente y la realidad, no puede ser sancionado cuando él adolece del elemento intencional. En consecuencia, resulta improcedente que se sancione a los contribuyentes por la comisión de errores en las informaciones que éstos deben remitir a la administración, cuando el mismo no ha sido deliberado, pues ello desconoce el principio de culpabilidad. Más aún, cuando los contribuyentes están obligados a remitir estas informaciones en medios magnéticos, previamente diseñados por las autoridades tributarias, hecho que hace factible que se consignen errores, sin que se tenga la intención de enviar un dato falso.

Igualmente, consideran que el precepto acusado no sanciona propiamente el error, sino el hecho objetivo de registrar un dato errado en un informe tributario, circunstancia que desconoce el principio de la buena fe.

Finalmente, se afirma que la norma acusada vulnera el principio de equidad que rige el

sistema tributario, por no existir proporcionalidad entre el hecho que se sanciona y el correctivo correspondiente, como quiera que, por ejemplo, el error que se puede cometer al digitar uno de los números de identificación tributaria NIT, puede dar lugar a sanciones que oscilan entre los $91.000 hasta los $134.000.000.oo, valor que depende de la cuantía de la información que fue exigida.

Aclaración de voto del doctor Paul Cahn-Spyer Wells.

En su escrito de aclaración, el doctor Paul Cahn-Spyer Wells, manifiesta compartir, en términos generales, el concepto emitido por la mayoría de los miembros del Instituto. Sin embargo, difiere de él, en cuanto a la aplicación absoluta de los principios generales del derecho penal a las infracciones administrativas.

Señala que la aplicación de los principios generales del derecho penal a las infracciones administrativas no es absoluta, como lo pretende hacer ver el concepto mayoritario, porque su aplicación dependerá de la forma como otros principios constitucionales, tales como el de la eficiencia y la prevalencia del interés general, puedan tener incidencia. Por lo tanto, tal como lo admitió la Corte Constitucional en sentencia C-690/96, es posible la consagración de una responsabilidad objetiva en relación con ciertas conductas, circunstancia que dependerá del bien jurídico a tutelar, la gravedad de la infracción y el monto de la sanción.

Sin embargo, en el caso de la norma demandada, no resulta procedente la aplicación de la responsabilidad objetiva, por configurarse un agravio al debido proceso.

Salvamento de voto del doctor Carlos Alfredo Ramírez Guerrero.

El doctor Carlos Alfredo Ramírez Guerrero señala que es un deber informar a las autoridades sobre hechos económicos con efectos tributarios, pues ello se constituye en un medio para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, claramente consagrado en el ordinal 9° del artículo 95 de la Constitución.

En el caso de la norma acusada, el informante se encuentra amparado por el principio de la buena fe, de tal manera que solamente podrá ser sancionado en caso de que se compruebe la ausencia de ésta, es decir, cuando se verifica la consignación de datos falsos, de los cuales se deriven beneficios para el contribuyente, no previstos en la ley, tal como lo consagra el artículo 647 del Estatuto Tributario, para el caso de las inexactitudes.

Por tanto, no comparte el concepto, según el cual la norma acusada vulnera preceptos constitucionales. Aclara sí, que para su aplicación, la administración debe demostrar el beneficio que pudo obtener el informante, al consagrar un dato erróneo.

Salvamento de voto del doctor Jaime Abella Zárate.

El doctor Jaime Abella Zárate señala que no se puede generalizar la premisa, según la cual, toda sanción debe ser regulada por los principios del derecho penal, porque se desconocen los principios y características de las distintas ramas del derecho. Además, surgen dificultades en la aplicación de los principios generales del derecho penal en otras áreas,

porque el estatuto penal se funda en principios como el de la imputabilidad y culpabilidad, que sólo se predican de los individuos y no de las personas jurídicas, conceptos éstos que se hacen inaplicables al derecho administrativo, donde las personas jurídicas juegan un papel importante, y como tales, deben ser sujetos pasivos de las distintas sanciones que se deriven de sus acciones u omisiones.

En el caso del derecho tributario, resulta claro que la aplicación de la tesis penalista, conduciría a resultados inconstitucionales, por cuanto las nociones de culpabilidad e imputabilidad no pueden ser aplicadas a las infracciones en las que puedan incurrir los entes jurídicos, por ser imposible la determinación del factor volitivo, de tal manera que su aplicación se limitaría a las personas naturales, hecho que sí vulneraría el derecho a la igualdad de éstas ultimas.

Salvamento de voto del doctor Luis Enrique Betancourt Builes.

En primer término, explica que la sanción prevista en la norma acusada es de naturaleza netamente administrativa, razón por la que se aplica una responsabilidad objetiva, que no desconoce norma constitucional alguna. En estos casos, la conducta del infractor se considera culpable por la simple comisión del hecho previsto como infracción, sin que tenga incidencia el hecho de si existió o no motivación dolosa, culposa o preterintencional del agente.

En el campo tributario, las conductas de naturaleza penal administrativa, se encuentran claramente tipificadas en el Estatuto Tributario, y las normas que las contemplan se ajustan a los principios generales del derecho penal, tal como lo consagra el artículo 375 del Código Penal. Es decir, existen en este estatuto, sanciones para conductas típicamente administrativas y, otras, para conductas con claros lineamientos penales, casos éstos, en los que la observancia de los principios del derecho penal es obligatoria.

La conducta y la sanción que se contemplan en la norma acusada responden a la naturaleza propia de una infracción administrativa, razón por la que no es adecuado que a ella se le apliquen los principios del derecho penal.

D. Concepto del Procurador General de la Nación.

Por medio de oficio número 1439 del 25 de noviembre de 1997, el Procurador General de la Nación, doctor Jaime Bernal Cuéllar, rindió el concepto de rigor, solicitando a la Corte Constitucional, declarar exequibles, los apartes demandados del artículo 651 del decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario.

Para el Ministerio Público, la norma demandada no desconoce los principios de legalidad y tipicidad, pues en ella se describen claramente las infracciones tributarias sancionables con multa, sin establecer en forma alguna responsabilidad objetiva, ya que, si bien no expresa que los comportamientos deben ser culpables, debe entenderse que la administración no puede sancionar la simple ocurrencia de los hechos allí descritos, sin tener en cuenta el factor subjetivo.

En su concepto, la administración de impuestos podrá sancionar la falta de veracidad en la

información enviada por entidades o personas naturales, siempre y cuando se compruebe que la omisión fue cometida con la intención de obtener un resultado fiscal favorable, y en detrimento de la administración.

Por otra parte, afirma que se garantiza el derecho de defensa, al ordenarse el traslado del pliego de cargos a la persona infractora, para que ésta exponga las razones que originaron la equivocación y, por tanto, pueda imponerse la sanción correspondiente.

Finalmente, advierte que la existencia de un tope máximo para la imposición de la sanción de que trata la norma acusada, antes que una desproporción, se constituye en una garantía para el infractor.

I. Consideraciones de la Corte Constitucional.

Procede la Corte Constitucional a dictar la decisión que corresponde a este asunto, previas las siguientes consideraciones.

Primera.- Competencia.

La Corte Constitucional es competente para conocer de este proceso por haberse originado en la demanda de inexequibilidad presentada contra una norma que hace parte de un decreto con fuerza de ley, modificado parcialmente por leyes de la República.

Segunda-. Lo que se debate.

En concepto del actor, la norma acusada desconoce el debido proceso, concretamente, el principio de legalidad, porque no expresa claramente la clase de errores que pueden dar lugar a la imposición de las sanciones que en ella se contemplan, lo que deja al arbitrio de la administración, la facultad de determinar, posteriormente al hecho, los casos en los que hay lugar a su imposición. Es decir, se desconoce un principio fundamental, según el cual, no se pueden aplicar penas o sanciones, que no estén determinadas en una norma anterior al hecho que se imputa, y que debe estar plenamente determinado (artículo 29 de la Constitución).

Así mismo, la indeterminación de la norma acusada, en cuanto a los errores que pueden dar lugar a la imposición de la sanción en ella prevista, permite a la administración sancionar a quien comete errores involuntarios o excusables, que ni siquiera producen lesión a los intereses del Estado, hecho que no justifica el uso de su poder sancionador. Esta circunstancia viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 363 de la Constitución.

Por tanto, la Corte debe examinar si la norma parcialmente acusada, contradice los principios de legalidad y equidad tributaria.

Tercera.- La infracción tributaria.

La infracción tributaria, ha sido definida por algunos autores así:

Héctor B. Villegas, la define como "la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales" (Curso de finanzas y derecho financiero tributario. Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1976).

Fernando Sainz de Bujanda, la define como "el incumplimiento de una obligación material, esto es, cuyo objeto consista en realizar una prestación pecuniaria de índole tributaria, como el incumplimiento de un deber formal de colaboración con los órganos gestores del tributo." (Lecciones de derecho Financiero, décima edición. Universidad Complutense. Facultad de derecho. 1993). (subrayas fuera de texto).

Como se observa, estas definiciones encierran en el término "infracción tributaria", tanto el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar (obligaciones tributarias sustanciales), como el de todas aquellas que si bien no desarrollan directamente este deber, sí señalan cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial, y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer.

Parte fundamental del funcionamiento del Estado, depende de la existencia de recursos para financiar los proyectos y gastos que le permitan cumplir con sus funciones y fines. Por ello, la importancia del deber que consagra el artículo 95, numeral 9º de la Constitución, según el cual "es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia". Deber de colaboración que no está circunscrito a la observancia de la obligación tributaria de carácter sustancial, sino que abarca las accesorias que de ella se desprenden, y que complementan y facilitan la actividad fiscal de la administración.

Cuarta.- La infracción tributaria, el poder sancionador del Estado y la aplicación restrictiva de los principios que rigen el derecho penal.

El poder sancionador que se ha reconocido a la administración, tiene como fundamento el jus puniendi que ostenta el Estado. Potestad ésta, que no sólo es ejercida por los jueces, sino por diversos funcionarios de la administración, que, para lograr el cumplimiento de las funciones que les han sido asignadas, deban hacer uso de éste, para garantizar el adecuado funcionamiento del aparato estatal.

El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso, tal como lo expresa el artículo 29 de la Constitución.

A efectos de darle contenido a este mandato constitucional, esta Corporación ha señalado, en varias de sus providencias, que los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora (sentencias T-145 de 1993, Magistrado Ponente, doctor Eduardo Cifuentes

Muñoz; C-214 de 1994, Magistrado Ponente, doctor Antonio Barrera Carbonell; C-597 de 1996 y C-690 de 1996; Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero, entre otras). Al respecto, se dijo:

"El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva – nulla poena sine culpa -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del non bis in idem y de la analogía in malam partem, entre otras.

"La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías – quedando a salvo su núcleo esencial – en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido." (subrayas fuera de texto) (Corte Constitucional, sentencia T-145 de 1993, Magistrado ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz).

En el campo de las infracciones tributarias, como consecuencia de los traumatismos que puede generar la inobservancia del deber de contribuir con el financiamiento del Estado, y de las obligaciones accesorias que de él se derivan, el legislador ha consagrado una serie de sanciones, generalmente de carácter patrimonial, cuyo objetivo, no es sólo sancionar, sino prevenir y reprimir conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general.

El poder coactivo de la administración, en el ámbito de estas infracciones, tiene características muy particulares, que impiden su asimilación con el poder punitivo que, en el ámbito penal, ejerce el Estado. Lo anterior, empero, no significa que los derechos y garantías fundamentales del administrado sean desconocidos, pues, expresamente, se encuentran garantizados, en el artículo 29 de la Constitución. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación, ha indicado:

"(…) la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95, ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal." (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.

Quinta.- Análisis de las expresiones acusadas y la clase de información que están obligados a suministrar el contribuyente y otras personas.

Establece el artículo 651 del Estatuto Tributario, que las personas y entidades obligadas a suministrar informaciones tributarias, y aquellas a las que se les haya solicitado informaciones, o pruebas, que no las suministren dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores, o no corresponda a lo solicitado, se les aplicará una multa que dependerá de factores determinados por la misma norma.

Antes de analizar el cargo de la demanda, es necesario explicar brevemente en qué consiste este deber de información consagrado en la norma acusada.

La ley 57 de 1977, otorgó funciones fiscalizadoras y de investigación a la Administración de Impuestos, para efectos de determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter sustancial. En desarrollo de esta competencia, se facultó al Director General de Impuestos Nacionales, para solicitar a personas o entidades, contribuyentes o no, el envío de informaciones y pruebas que le permitan cumplir adecuadamente con su función. Facultad que tomó importancia desde el momento en que fue suprimida la obligación que tenían los contribuyentes de aportar, con sus declaraciones de renta, las pruebas y anexos que la sustentaban.

Con fundamento en el principio de buena fe, que para la época carecía de rango constitucional, se estableció la presunción de veracidad de las declaraciones que los particulares proporcionaban a la administración (artículo 746 del Estatuto Tributario).

Establecida la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, se creó la obligación correlativa a las personas o entidades, contribuyentes o no, de conservar, por un término de cinco (5) años, documentos y pruebas expresamente previstos en la ley, en caso de que la administración los llegase a requerir (artículo 632 del Estatuto Tributario). Las informaciones, documentos y pruebas que puede solicitar la administración son:

* Libros de contabilidad y los comprobantes que dieron origen a los registros contables que permitan verificar con exactitud los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones en ellos consignados.

* La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en la calidad de agente retenedor.

* Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como los recibos de pago correspondientes.

* Todas aquellas informaciones contempladas en normas vigentes, que permitan acreditar ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores que permitan establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes y, en general, todas aquellas que permitan fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos.

Por su parte, el artículo 631 del mismo estatuto, faculta, expresamente al Director de Impuestos Nacionales para solicitar, por medio de resolución, a un sector o grupo de personas o entidades, contribuyentes o no, el suministro de información que le permita efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control tributario, resolución en la que se debe indicar la fecha de entrega de la información, así como el lugar en que ésta debe efectuarse.

Por disposición del artículo 14 de la ley 383 de 1997, las informaciones deben ser presentadas en medios magnéticos o cualquier otro medio electrónico para la transmisión de datos, según las especificaciones y características técnicas que defina la Dirección de Impuestos y Aduanas.

El artículo 631, también establece, específicamente, la clase de información que puede ser solicitada, y que tiene un carácter netamente tributario. Basta citar algunas de ellas.

* Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, concepto, valor de pago o abono sujeto a retención, y valor retenido. Igual información, en relación con las entidades a las que se les hubiere practicado retención, indicando, valor, concepto y ciudad donde la misma fue realizada.

* Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

Igualmente, a ciertas entidades e instituciones, se les ha impuesto la obligación de llevar y otorgar determinada información. Así, por ejemplo, el artículo 623 del Estatuto Tributario, adicionado por la ley 383 de 1997, obliga a las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, a enviar, anualmente, a través de medios magnéticos, informaciones como las siguientes:

* Apellidos y nombres o razón social y NIT, de cada una de las personas o entidades a cuyo nombre se hayan efectuado consignaciones, depósitos, captaciones, abonos, traslados y, en general, movimientos de dinero cuyo valor anual acumulado sea superior a ($ 631.200.000), con indicación del concepto de la operación y del monto acumulado por concepto, el número de la cuenta o las cuentas.

* Apellidos y nombres o razón social y NIT, de cada una de las personas o entidades que durante el respectivo año, hayan efectuado adquisiciones, consumos o avances o gastos con tarjeta de crédito, cuando el valor anual acumulado sea superior a ($ 8. 600.000.oo), con indicación del valor total del movimiento efectuado durante el año.

* Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el respectivo año hayan efectuado ventas o prestación de servicios y, en general, hayan recibido ingresos a través del sistema de tarjeta de crédito, cuando el valor anual acumulado sea superior a ($ 51.300.000) con indicación del valor total efectuado durante el año.

* Apellidos y nombres o razón social y NIT, de cada una de las personas o entidades a las cuales se les hayan efectuado préstamos cuyo valor anual acumulado sea superior a ($ 232.000.000).

* Números de cuenta, apellidos y nombres o razón social y NIT, de cada una de las personas o entidades que abran, cancelen y/o salden cuenta de ahorros o corriente en el respectivo año.

(Los valores que se han indicado, corresponden al año gravable de 1998).

Esta misma información debe ser suministrada por las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales y los fondos de empleados. Informaciones similares deben enviar las cámaras de comercio, los notarios y las bolsas de valores, de acuerdo con las actividades que ellos desarrollan.

Como puede observarse, la información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración. Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Sin embargo, es necesario recordar que en aras de proteger el derecho a la intimidad (artículo 15 de la Constitución), la administración de impuestos no puede solicitar información alguna que desconozca este derecho, tal como lo precisó la

Corporación, en la sentencia C-540 de 1996 (Magistrado ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz).

Todas estas informaciones están relacionadas con costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores que le permiten a la administración establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes. Datos que son llevados al sistema que maneja la Dirección de Impuestos (artículo 115 del Estatuto Tributario), que al cruzar la información presentada por las distintas personas y entidades, le permite detectar las irregularidades o inexactitudes en lo declarado por los contribuyentes, a efectos de elevar los correspondientes requerimientos para la corrección de las declaraciones e imposición de multas, por el incumplimiento del deber de tributar, en debida forma.

Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión. Cabe recordar que sobre este asunto concreto, la Corte se pronunció en la sentencia C-540 de 1996.

Por tanto, el cumplimiento de la obligación de suministrar sin errores la información solicitada, exige, por parte de quien está obligado a suministrarla, la mayor diligencia y cuidado. Una información errónea, puede afectar el desarrollo de la función que debe realizar la Dirección de impuestos, impidiéndole actuar en la forma eficiente, pronta y eficaz, que exige el artículo 209 de la Constitución.

Sexta.- ¿Todo error que se consigne en las informaciones que se suministren a la administración, puede generar la sanción que establece la norma acusada? Proporcionalidad de la sanción.

Para resolver este interrogante, se hace necesario analizar si, como lo plantea el cargo de la demanda, el legislador debía señalar, expresamente, la clase de errores que, de consignarse en la información remitida, serían objeto de sanción. Para el efecto, el actor afirma que se desconoce el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues los principios de legalidad y culpabilidad que le son propios, fueron desconocidos. El primero, porque el legislador no hizo una descripción pormenorizada de la clase de errores que podrían ser sancionados, el segundo, porque ante la ausencia de un criterio para determinar los errores sancionables, la administración puede sancionar errores involuntarios o carentes de importancia.

El principio de legalidad, propio del estado de derecho y, por ende, aplicable a todo el ordenamiento normativo, donde se haga uso del poder punitivo, impone que, para la aplicación de una sanción, exista un precepto en donde se describa claramente la conducta reprochable (tipicidad).

La norma acusada, establece claramente que el hecho sancionable consiste en consignar errores en la información que se remite a la administración, o que ésta no corresponda a la solicitada. Información que está obligado a conservar el administrado, en la forma y por el tiempo explicados anteriormente. Además, las expresiones demandadas no pueden ser interpretadas de manera aislada a las obligaciones y deberes contenidos en el mismo

Estatuto Tributario (artículo 623, 624, 631 y 632, entre otros), y en la ley de lavado de activos, ley 383 de 1997. Aspecto éste que no tuvo en cuenta el demandante.

Son tantos y tan variados los datos, sumas, conceptos que deben ser entregados a la administración, que el legislador, válidamente, y sin desconocer derecho alguno, podía establecer que el error cometido en la información suministrada, sería sancionable. Recuérdese que las especificaciones y la forma como la información debe ser suministrada, corresponde determinarlas a la administración, por expresa disposición del legislador (ley 383 de 1997, artículo 14).

Por tanto, corresponderá a ella, igualmente, establecer cuándo se ha remitido un dato erróneo, demostrando su existencia, pues cuenta con los elementos suficientes que se lo permiten.

El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual "...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el cual] el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".

Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada.

La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.

Dentro de este contexto, es claro que la especificidad de la información, y los medios que deben ser utilizados para su remisión (magnéticos o electrónicos), pueden dar lugar a que se cometan errores de distinta índole, y que requieren ser analizados y evaluados por la administración, antes de imponer la correspondiente sanción.

Un criterio al que debe recurrir la administración, antes de imponer las multas de que trata la norma acusada, está contenido en el artículo 647 del Estatuto, que consagra las sanciones por inexactitudes y, según el cual, sólo se puede imponer la sanción, si de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, se deriva un menor

impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo para el contribuyente o responsable. Es decir, se reporte un beneficio no establecido en la ley, a favor del contribuyente. O que del dato errado, se altere la situación tributaria de un tercero.

Obsérvese cómo la misma norma acusada, en su parágrafo, faculta al administrado para corregir voluntariamente los yerros cometidos, exonerándolo de la sanción, si efectúa la corrección con anterioridad a la notificación del pliego de cargos. Este hecho, hace presumir que, para el legislador, antes que la imposición de una multa, lo importante es que el administrado colabore con la administración, suministrando, en debida forma, la información que posee.

Por tanto, no es acertada la afirmación del demandante, según la cual, cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala la norma acusada, pues, como se analizó, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.

En el caso en estudio, si la administración debe demostrar que del error consignado, se deduce un beneficio para el obligado, en detrimento de la administración, como ya fue explicado, ello es suficiente para relevar a la propia administración de demostrar, igualmente, que la actuación fue dolosa o culposa. Es decir, existe un desplazamiento de la carga de la prueba, pues corresponderá al contribuyente demostrar que, con su actuar, no hubo la lesión que alega la administración y que no actuó de mala fe. Actuaciones que deberán surtirse con observancia del debido proceso.

Séptima.- El principio de buena fe no es absoluto en materia tributaria.

Finalmente, por tratarse de un asunto que está directamente relacionado con el debido proceso, cabe recordar lo que ha dicho la Corte en relación con el principio de la buena fe en materia tributaria.

En sentencia C-690 de 1996, se señaló que, en tratándose de asuntos tributarios, es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias. Es decir, que en esta materia, el principio consagrado en el artículo 83 de la Constitución, no tiene una aplicación absoluta. 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 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 que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

“14- 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. (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

I. Conclusiones.

De todo lo expuesto, se puede concluir lo siguiente:

* Los principios del derecho penal no son aplicables en su totalidad a la potestad sancionadora de la administración, específicamente, en materia tributaria. Sin embargo, la administración debe observar el debido proceso antes de imponer las sanciones que la ley ha previsto para las infracciones tributarias de carácter sustancial y formal, de manera tal, que le permitan al administrado defenderse en debida forma.

* La información que está obligado a suministrar el contribuyente y otras personas y entidades, está prevista en los artículos correspondientes del Estatuto Tributario, y otras leyes, como la de lavado de activos (ley 383 de 1997). Su sumistro en el tiempo y la forma que señale la Administración de Impuestos, es una obligación accesoria a la principal de tributar, y no puede considerarse como una carga desproporcionada para quien resuelte obligado a ella.

* No todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción.

* La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero 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, y que del error suministrado, no se generó para él un

beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia.

Por estas razones, se declarará la exequibilidad de las expresiones acusadas, pero bajo la condición de que el error haya producido un daño y la sanción sea proporcional al mismo.

IV. Decisión.

Con base en las consideraciones anteriores, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo, y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

En los términos de esta sentencia, decláranse EXEQUIBILES, las expresiones "o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado", contenida en el inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario, y "se suministró en forma errónea" contenida en el literal a), del mismo artículo, en el entendido de que el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido.

Cópiese publíquese, notifíquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

VLADIMIRO NARANJO MESA

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

CARMENZA ISAZA DE GÓMEZ

Magistrada (E)

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-160/98

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. 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).

Referencia: Expediente D-1841

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 aquélla 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...”.

Obsérvese que el supuesto del cual se parte en las expresiones transcritas es el de que “existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada”, y que de esa mala fe, ya supuesta, se deduce el traslado de la carga de la prueba, en términos tales que, contra el texto y el espíritu del artículo 83 de la Carta Política, el contribuyente “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).

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

Fecha, ut supra.