

Sentencia C-171/01

FACULTADES EXTRAORDINARIAS-Elementos

Para que se entienda que una ley concede facultades extraordinarias al Ejecutivo, deben estar presentes los siguientes elementos: a) una función de índole legislativa, de la cual el Congreso se desprende, para admitir que ella sea ejercida temporalmente por el Presidente de la República; b) una justificación fáctica para la concesión de tales facultades, basada en la conveniencia pública o en la necesidad; c) una solicitud expresa por parte del gobierno en ese sentido; d) una limitación temporal y material precisa para el ejercicio de tales facultades; y e) la aprobación de la ley de facultades por la mayoría absoluta de los miembros de ambas cámaras legislativas.

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Implantación de sistemas técnicos de control/LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Regulación

TRIBUTO-Regulación, reglamentación y garantía

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Reglamentación y garantía de obligaciones tributarias

Referencia: expediente D-3094

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 50 de la Ley 6 de 1992, que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 684-2.

Actor: Gabriel Cuero Vallecilla

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

Bogotá D.C., catorce (14) de febrero de dos mil uno (2001)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1.991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Gabriel Cuero Vallecilla demandó el artículo 50 de la Ley 6 de 1.992, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”, que adicionó el artículo 684-2 al Estatuto Tributario.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 40.490 de junio 30 de 1.992:

“LEY 6 DE 1.992

(junio 30)

Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.

Artículo 50. Implantación de sistemas técnicos de control. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 684-2.- Implantación de sistemas técnicos de control. La Dirección de Impuestos Nacionales podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias.

La no adopción de dichos controles luego de tres (3) meses de haber sido dispuestos por la

Dirección de Impuestos Nacionales o su violación dará lugar a la sanción de clausura del establecimiento en los términos del artículo 657.

La información que se obtenga de tales sistemas estará amparada por la más estricta reserva.”

III. LA DEMANDA

El actor considera que la disposición acusada viola los artículos 3, 6 y 150 de la Constitución Política, por las razones que se señalan a continuación.

Explica que al expedir tal norma, el Congreso desconoció el artículo 150 Superior, ya que en éste, “que taxativamente relaciona las 25 funciones del hacedor de las leyes, no quedó espacio para concederle facultades ilimitadas en el tiempo a funcionarios de segunda categoría, sino exclusivamente al Presidente de la República”. Es decir, como con esta norma se le concedieron al Director de la DIAN facultades para implantar sistemas técnicos de control sin que el Congreso tuviera atribución constitucional para hacerlo, los miembros del Legislativo “se extralimitaron en sus funciones y, por tanto, pisaron los terrenos non gratos del artículo 6 de la Constitución”. A su vez, el artículo 3 Superior resulta vulnerado por cuanto el Congreso ejerció su poder por fuera de los límites establecido por la Constitución.

Añade que “es de tal dimensión la diferencia entre las facultades que se pueden conceder con fundamento en el artículo 150-10 y las concedidas en el artículo 50 de la Ley 6 de 1.992 que, mientras en éstas el Director de la Dian pudo hacer uso de ellas después de cuatro (4) años de concedidas, verbigracia las Resoluciones 3878 de junio 28 de 1.996 y 5709 de octubre 1 de 1.996, (...) a contrario sensu en las que el Congreso concede con fundamento en el artículo 150-10 sólo puede el Presidente -superior y quien nombra al Director de la DIAN- disfrutar de ellas durante seis meses y sin salirse de las materias fijadas en este numeral”.

Finalmente, señala que “esta incongruencia se acrecienta si tenemos en cuenta que el Director de la DIAN -so pretexto de la Implantación de Sistemas Técnicos de Control- puede seguir expidiendo Resoluciones con fuerza de Ley (colegislando) capaces de adicionar el artículo 617 del Estatuto Tributario, e imponer sanciones como lo expresa el artículo 10 de la Resolución 5709”.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

La ciudadana Lucero Téllez Hernández, obrando en su calidad de apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), intervino en este proceso para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

Explica que, contrario a lo expuesto por el actor, la facultad del director de dicha institución para establecer sistemas técnicos de control no emana del artículo 150-10 de la Carta, sino que es una función inherente a la entidad, la cual está encargada, en virtud del Decreto 1071 de 1.999, de “coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias”. Para la apoderada, dentro de esta función se incluye la de “implantar los sistemas pertinentes, para evitar la evasión y el contrabando, sin que con ello (la DIAN) se esté abrogando facultades legislativas”.

Sobre el particular, cita la sentencia del Consejo de Estado de junio 13 de 1.997 (Expediente No. 8085, Actor: Alfonso Angel De la Torre y otro), en la que esta Corporación se pronunció sobre la norma que atribuía a la DIAN la facultad de prescribir la adopción de sistemas técnicos de control de las actividades productoras de renta de determinados contribuyentes o sectores; en tal providencia se dijo que esa facultad formaba parte de la competencia que había atribuido el Decreto 2117 de 1.992 al Director de la DIAN, para controlar las operaciones relacionadas con la gestión tributaria y aduanera. Con base en este pronunciamiento, la apoderada concluye que el establecimiento de sistemas técnicos de control de las actividades productoras de renta, para lo cual la norma acusada faculta al Director de la DIAN, se realiza “en ejercicio de las facultades otorgadas en el artículo 189-11 de la Carta Política”. Asimismo, la norma es respetuosa del artículo 122 Superior, que prescribe que no habrá empleo público sin funciones detalladas en la ley o el reglamento, “pues la DIAN, en cumplimiento de sus funciones, debe establecer los mecanismos de control necesarios para desarrollar el encargo a ella atribuido, tendiente a evitar la evasión fiscal”.

Por otra parte, cita la sentencia C-447/96 de la Corte Constitucional (M.P. Carlos Gaviria Díaz), en la cual se dijo que para la asignación de funciones públicas no es necesario que

exista una ley o un decreto del Presidente de la República, ya que el Legislador no puede llegar a regular la materia tan detalladamente como para señalar en forma taxativa cada uno de los aspectos que competen a los servidores públicos, los cuales deben ser regulados por la misma Administración. Con base en este pronunciamiento, la interviniente enfatiza que “en la medida que el mundo moderno avanza, con él, se crean nuevas formas de eludir y evadir las obligaciones fiscales, a cargo de los responsables, para lo cual el establecimiento de sistemas de control, debe ir a la vanguardia de la nueva tecnología, dinámica que relleva la importancia de que sea el organismo encargado de ejercer la vigilancia fiscal, quien diseñe e implante dichos sistemas, tendientes a crear nuevas herramientas que faciliten el cumplimiento de su deber constitucional de reducir los niveles de evasión fiscal existente”.

Adicionalmente, haciendo referencia a la sentencia C-540/96 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), dice que la regulación en materia de eficiencia tributaria no es competencia exclusiva del Presidente, por virtud del artículo 189-20 de la Carta, sino que también el Congreso puede establecer normas para el recaudo adecuado de los tributos, en virtud de la cláusula general de competencia en materia normativa, y -en términos de la Corte- “máxime si se tiene en cuenta que las cargas impositivas son establecidas para el cumplimiento de determinados fines estatales y que, en consecuencia, los representantes de la voluntad popular deben responder ante sus electores por el buen desarrollo de dichos objetivos, lo que a su turno depende de la existencia de efectivos mecanismos de cobro y pago de las contribuciones fiscales”. Por ello, el Legislativo puede válidamente disponer la adopción de tales sistemas técnicos de control.

Por último afirma que, contrario a lo que afirma el actor, el legislador no dejó en manos de la administración la definición discrecional de la sanción que ha de aplicarse por incumplimiento de las normas en cuestión, sino que fue la misma norma demandada la que estableció que esa sanción debe imponerse en los términos del artículo 657 del Estatuto Tributario, lineamiento que fue respetado por las Resoluciones 3878 y 5709 de 1996.

2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano Paul Cahn-Speyer Wells, en su calidad de Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino extemporáneamente en este proceso para solicitar que la

norma acusada sea declarada inexecutable, por las razones que se resumen a continuación.

Explica que el Instituto no está de acuerdo con el demandante en que el artículo 684-2 del Estatuto Tributario haya sido expedido con base en artículo 150-10 de la Constitución, “pues es conclusión que implica partir de la ignorancia o mala fe del legislador, imputarle de entrada que cometió la ligereza o arbitrariedad, por una parte, de investir de la facultad de legislar a un servidor público distinto del que de modo tan claro señala el inciso, y además, de conceder la facultad para ejercerla sin límite en el tiempo, siendo igualmente claro que puede concederla sólo para que se ejerza a más tardar a los seis meses de otorgada”.

No obstante, afirma que la entidad “sí está de acuerdo con el demandante, en considerar que dicho artículo 684-2 del Estatuto Tributario es inexecutable, pero por violación directa del Principio de Legalidad, al cual también está sujeta toda creación de obligaciones formales o instrumentales tributarias, como las que se derivan del ejercicio de la atribución concedida en la norma demandada”. Explica que la norma acusada permite, por una parte, “que se creen verdaderas obligaciones tributarias formales o instrumentales, cuya creación está reservada exclusivamente a la ley”, y por otra, “que dicha autoridad administrativa -la DIAN- pueda aplicar sanciones tan drásticas como la clausura del establecimiento de comercio, por conductas que ella omnímodamente crea y tipifica, violando de paso el artículo 29 de la Carta Constitucional”.

Con base en la autorización de la norma demandada, la DIAN “ha creado verdaderas obligaciones tributarias formales o instrumentales”, tales como las que constan en las Resoluciones 3878 y 5709 de 1.996, entre las cuales se cuentan: a) la obligación de solicitar a la autorización de numeración de las facturas, en caso de facturas por talonario o por computador; b) la de identificar los bienes o servicios indicando el departamento al cual corresponden y la tarifa del impuesto a las ventas que se asocia a cada bien o servicio, así como la obligación de imprimir el “comprobante informe diario” por parte de cada servidor en caso de ventas a través de máquinas registradoras POS y de factura por comprador; c) La de identificar en una lista genérica los artículos para la venta o prestación de servicios, indicando el departamento al cual corresponden y la tarifa del impuesto sobre las ventas asociada al departamento, así como la obligación de elaborar un comprobante resumen (“informe fiscal de ventas diarias”) en caso de ventas a través de máquinas registradoras PLU.

En este orden de ideas, el Instituto se plantea el problema jurídico de si la creación de tales obligaciones instrumentales o formales se puede hacer mediante un instrumento distinto de la ley y por un funcionario o corporación distinto del legislador, ordinario o extraordinario; para resolver tal interrogante, se transcriben algunos apartes de la ponencia “De las obligaciones instrumentales tributarias en Colombia”, presentada en las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario en febrero de 1.997.

En dicho concepto, se exponen los siguientes puntos:

a) El deber constitucional de contribuir a los gastos e inversiones del Estado (art. 95-9 C.P.) está conformado por: (i) la obligación tributaria sustancial, que consiste en dar o pagar el tributo correspondiente, y (ii) las “demás obligaciones de dar (no típica), de hacer, de no hacer y de soportar”, denominadas “obligaciones formales o instrumentales”.

b) De acuerdo con el artículo 338 Superior, la creación o imposición de tributos, esto es, de obligaciones tributarias sustanciales, debe hacerse por los órganos con competencia legislativa, en consonancia con los numerales 11 y 12 del artículo 150 de la Carta, que asignan al Congreso la competencia para expedir la ley que crea tales obligaciones.

c) “De igual manera, las obligaciones instrumentales, tienen que ser creadas o impuestas únicamente por la ley, en tanto que forman parte del deber legal de contribuir”, y por cuanto corresponde al Congreso, en virtud de la cláusula general de competencia, regular lo relativo a la libertad, la propiedad y la atribución de competencias. La necesidad de que las obligaciones instrumentales sean impuestas únicamente por una ley, se deriva también de los artículos 6, 150, 4, 95 inciso 2 y 121 de la Constitución Política. Es decir, “que sólo el Congreso mediante ley, o el presidente mediante decretos-leyes en los Estados de Excepción previstos en el capítulo sexto de la Carta, puede regular todo lo relativo a las obligaciones tributarias instrumentales”.

Por las anteriores razones, se considera que la norma demandada, al atribuir a la DIAN una competencia reservada al legislador, vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, y por ende resulta inconstitucional.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en concepto No. 2302 recibido el 8 de septiembre de 2.000, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del artículo 684-2 del Estatuto Tributario.

Explica que “si se repara en el mandato del artículo 684-2 del Estatuto Tributario, se observa claramente que su contenido normativo no proyecta la voluntad del legislador de autorizar a una autoridad administrativa como el Director de la DIAN, para que ejerza atribuciones de índole legislativa, a través del establecimiento de parámetros materiales y temporales que delimiten el ejercicio extraordinario de la facultad delegada”. Observa que en la norma demandada “están ausentes la acostumbrada invocación del fundamento constitucional de las facultades extraordinarias, el canon 150-10 Superior, así como el establecimiento de límites de naturaleza material y temporal para el debido ejercicio de la atribución legal excepcional”, lo cual revela que el legislador no quiso atribuir poderes legislativos al director de la DIAN, “quizás porque asumió que no se estaba desprendiendo de una función de estirpe legal”.

Por el contrario, explica que la adopción de sistemas técnicos de control sobre actividades productoras de renta “corresponde al ejercicio de una típica función administrativa de las autoridades tributarias, comoquiera que se trata de una facultad que persigue realizar el mandato superior de velar por la estricta recaudación de las rentas y caudales públicos (art. 189-20 de la C.P.), en la medida en que la implantación de dichos mecanismos permite establecer la capacidad económica de contribuyentes o sectores con el fin de determinar cuáles son sus obligaciones tributarias”.

Nada impide que el Legislador en ejercicio de su facultad de configurar el sistema tributario autorice a la DIAN para establecer ese tipo de sistemas. “En otras palabras puede decirse sin temor a equívocos, que la adopción de sistemas para determinar las obligaciones tributarias stricto sensu no forma parte del núcleo esencial del poder de tributación del Estado radicado en el legislador, aún cuando sí corresponde a una expresión de la competencia que tiene el órgano legislativo para diseñar y ordenar el sistema tributario nacional. Esta es finalmente la razón por la cual no era necesario que el Congreso tuviera que habilitar extraordinariamente al Ejecutivo para que adoptara sistemas técnicos de control a la actividad productora de renta”.

En lo relativo a los demás apartes de la norma, que versan sobre la imposición de la sanción de clausura del establecimiento por no adoptar los referidos controles, considera que no hay violación de la Carta Política, “comoquiera que si la rama legislativa puede señalar los requisitos para el cumplimiento del deber de tributar, también puede consagrar las sanciones para quienes incumplan con los deberes fiscales como el que establece la norma impugnada”. En este caso, además, es el legislador quien fija directamente la conducta sancionable y la sanción, satisfaciendo con ello el mandato constitucional de legalidad del derecho sancionador. Añade que en todo caso, al aplicar la norma impugnada la Administración tributaria debe garantizar el respeto del debido proceso.

VI. CONSIDERACIONES

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda de inconstitucionalidad por virtud del artículo 241-4 de la Constitución.

2. El problema planteado

Los cargos formulados por el actor, así como los argumentos de los intervinientes, plantean a esta Corte dos interrogantes: a) Si la norma acusada efectivamente otorga facultades extraordinarias al Director de la DIAN, y b) Si el desarrollo de la función que atribuye dicha norma al mencionado funcionario es, en realidad, de competencia exclusiva del Legislador. Ambos serán resueltos, en forma breve, a continuación.

3. Las facultades extraordinarias en el ordenamiento colombiano y la potestad tributaria del legislador.

La definición de las “facultades extraordinarias” se puede extraer del numeral 10 del artículo 150 Superior, de conformidad con el cual el Congreso tiene la facultad de “revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje. Tales facultades deberán ser solicitadas expresamente por el gobierno y su aprobación requerirá la mayoría absoluta de los miembros de una y otra cámara”.

A partir de la redacción de esta norma constitucional, se infiere que, para que se entienda

que una ley concede facultades extraordinarias al Ejecutivo, deben estar presentes los siguientes elementos: a) una función de índole legislativa, de la cual el Congreso se desprende, para admitir que ella sea ejercida temporalmente por el Presidente de la República -en este punto radica el carácter extraordinario de las facultades, ya que implica una alteración excepcional del esquema tripartito de división de las funciones públicas en Colombia-; b) una justificación fáctica para la concesión de tales facultades, basada en la conveniencia pública o en la necesidad; c) una solicitud expresa por parte del gobierno en ese sentido; d) una limitación temporal y material precisa para el ejercicio de tales facultades; y e) la aprobación de la ley de facultades por la mayoría absoluta de los miembros de ambas cámaras legislativas. En el caso de la norma bajo análisis, se observa que ninguno de esos elementos está presente; por el contrario, se trata de la simple asignación de una función administrativa, orientada a efectivizar lo dispuesto en las normas legales que imponen a las personas el deber de tributar con base en su nivel de renta.

Es de especial importancia señalar que la facultad que otorga la disposición demandada al Director de la Dian, a saber, la posibilidad de “prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos”, no es una función que la Constitución haya reservado al Legislador. Ya ha dicho la Corte, en la sentencia C-690/96 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), que el Congreso, “en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria”; es decir, que por virtud de lo dispuesto en los artículos 95-9 y 209 de la Carta, es el Legislador quien tiene la titularidad de la potestad impositiva, y por ende, es el principal regulador de las actuaciones tributarias; por ello, es a él a quien corresponde “señalar los requisitos necesarios para el cumplimiento del deber constitucional de tributar (...) y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional” (ibídem). Una vez el Legislador haya desarrollado tal función, es decir, una vez haya establecido los elementos esenciales, tanto de la obligación tributaria, como de las sanciones derivadas de su incumplimiento, corresponderá a la autoridad recaudadora -en este caso, a la DIAN- la reglamentación y la garantía del cumplimiento de dichas obligaciones. En ese

sentido, esta Corporación ya ha establecido que “el ordenamiento jurídico debe conferir a la autoridad recaudadora los instrumentos para hacer exigible el deber ciudadano de colaborar con el financiamiento de los gastos públicos” (Sentencia C-505/99, M.P. Alejandro Martínez Caballero).

Pues bien: en el caso presente, se observa que en ningún momento le atribuyó el Congreso al Director de la DIAN la facultad de señalar los elementos de la obligación tributaria, ni la sanción que acarreará su incumplimiento; por el contrario, fue el mismo legislador quien definió, en los artículos pertinentes del Estatuto Tributario, el contenido de las obligaciones contributivas con las que deberán cumplir los asociados, de conformidad con la renta que perciban en un período determinado, y fue el mismo órgano quien estableció, en el artículo cuya constitucionalidad se controvierte, que para determinar el monto de dichas obligaciones, el Director de la DIAN podrá exigir la adopción -o implantar directamente- ciertos sistemas técnicos de control; lo que es más, fue el Congreso quien definió, en el inciso 2 de la norma acusada, las sanciones a las cuales se hará acreedor quien incumpla dicha obligación. Por lo anterior, se puede concluir que los lineamientos generales de la obligación tributaria en comento, y los requisitos a los cuales estará sujeto su cumplimiento, ya han sido definidos en la ley, y que ésta establece los parámetros claros que el Director de la DIAN deberá respetar al momento de desarrollar su competencia. A este respecto, se debe puntualizar que, si bien algunos intervinientes señalan que la DIAN, en la práctica, ha creado verdaderas obligaciones tributarias formales y sustanciales, la concordancia de los actos expedidos por tal dependencia con los lineamientos legales señalados en la norma acusada, deberá ser materia de debate ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por tratarse de actos administrativos de carácter general; y que el hecho de que éstos lineamientos hayan sido o no irrespetados, no es un argumento suficiente para fundar un juicio de inconstitucionalidad.

Por los anteriores argumentos, los cargos del actor serán rechazados, y el artículo acusado se declarará exequible.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en

nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 50 de la Ley 6 de 1992, que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 684-2, sólo en relación con los cargos analizados.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

FABIO MORON DIAZ

Presidente

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General