Sentencia C-1714/00

IMPUESTO DE TIMBRE-Evolución

IMPUESTO-Contribuyentes y agentes responsables

IMPUESTO DE TIMBRE-Contribuyentes y agentes responsables

El contribuyente satisface su obligación una vez su agente retenedor le deduzca el monto de la liquidación privada que realice, y, por supuesto, sólo puede exigírsele que pruebe esa circunstancia, que consigue plenamente con el certificado que a su favor expide aquél. De otra parte, los agentes retenedores están en la obligación de llevar a cabo el recaudo y pago efectivo de su importe al Estado y en consecuencia están llamados a probar ese hecho, cuya prueba cumple con las certificaciones correspondientes.

IMPUESTO DE TIMBRE-Recaudo

IMPUESTO DE TIMBRE-Sanción no tributaria por no pago

IMPUESTO DE TIMBRE-Suspensión de valor probatorio de documentos y no admisión

EFICIENCIA DEL TRIBUTO Y EFICIENCIA DEL RECAUDO-Alcance

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA PROBATORIA-Alcance

IMPUESTO DE TIMBRE-Eficiencia del recaudo

DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE-Recaudo de impuesto

DERECHO DE DEFENSA EN IMPUESTO DE TIMBRE-Suspensión valor probatorio de documentos por no pago

DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE-Condicionamiento valor probatorio de documentos al pago de impuesto

Referencia: expediente D-3030

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 540 del Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales”.

Actor: Jorge Romero Rodríguez

Magistrado Ponente:

Dr. JAIRO CHARRY RIVAS

Bogotá D.C., diciembre 12 (doce) de dos mil (2000).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha

proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jorge Romero Rodríguez demandó el artículo 540 del Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales”.

Como la ponencia original elaborada por el magistrado Avaro Tafur Galvis, no fue aprobada por la Sala Plena de la Corte, esta designó al magistrado Jairo Charry Rivas con el fin de que redactara el proyecto de la sentencia respectiva. En razón de lo anterior se mantendrán los apartes relacionados con los antecedentes del proyecto original, y se introducirán los cambios necesarios para adoptar el fallo en los términos establecidos por la Sala Plena.

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

II. NORMA DEMANDADA.

A continuación, se transcribe el texto de la disposición acusada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 38756, del 30 de marzo de 1989.

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

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

(…)

LIBRO CUARTO

IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL

(…)

TITULO VIII

Articulo 540. Ningún documento deberá ser tenido como prueba mientras no se pague el impuesto de timbre. Ningún instrumento1 o actuación sujeto al impuesto de timbre podrá ser admitido por funcionarios oficiales ni tenido como prueba mientras no se pague el impuesto, las sanciones y los intereses de acuerdo con el artículo 535.”

III. LA DEMANDA.

A juicio del demandante, la norma acusada vulnera los artículos 2o., 29 en su primer inciso, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política por las razones que se exponen a continuación:

Para el actor, si la presunción constitucional de buena fe (C.P., art. 83), constituye un precepto fundamental en las relaciones negociales cotidianas entre particulares, lo es igualmente, y por expresa mención del mismo artículo, en relación con vínculos de aquéllos con las autoridades públicas, ante las cuales se cumplen distintos deberes y obligaciones, así como se ejercen derechos en virtud de los lazos que forzosamente los unen.

De manera que, considera que las consecuencias contempladas en la norma enjuiciada por el no pago del impuesto de timbre sobre documentos o actuaciones que lo causen, como son la inadmisión o perdida de vocación probatoria cuando se exhiben ante los servidores públicos, conforman una situación vulneradora de dicho principio constitucional.

Por otra parte, añade que, cuando se trata de documentos válidos y legales que no se tienen en cuenta por el no pago del impuesto referido, se está otorgando un papel preponderante y decisorio a la formalidad "desconociendo completamente la sustancia", lo que a su vez desconoce la disposición que en sentido contrario hace la Constitución Política (C.P., art. 228), punto sobre el cual cita jurisprudencia constitucional en la que se recalca la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas2.

Por lo anterior, estima que la norma demandada también quebranta el derecho fundamental al debido proceso (C.P., art. 29), el cual implica la posibilidad de presentar pruebas en cualquier tipo de trámite judicial o administrativo, las que no pueden perder valor, idoneidad o legalidad por la omisión en el pago del tributo al cual se refiere la norma acusada, puesto que se configuraría una extralimitación de los poderes estatales.

En ese orden de ideas, afirma que la vulneración constitucional con la preceptiva legal acusada, igualmente, se extiende a principios superiores tales como el de "celeridad y economía" (sic) (C.P., arts. 209 y 363), ya que estos persiguen la simplificación de requisitos y la "maximización de resultados o beneficios sociales con la menor cantidad de recursos posibles" en las actuaciones ante el Estado, propósitos que se ven frustrados con el artículo enjuiciado del Estatuto Tributario.

Finalmente, plantea que la norma controvertida impide al Estado la realización de sus fines (C.P., art. 2o.), lo cual conlleva la imposibilidad de materializar los derechos de los particulares, contraviniendo una vez más la Constitución Política.

IV. INTERVENCIONES.

1. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales

La representante de la entidad interviene para defender la constitucionalidad de la norma acusada y solicitar la declaratoria de exequibilidad de la misma, con base en la siguiente argumentación:

De antemano, la interviniente se ocupa de mencionar los principios constitucionales que la norma enjuiciada cumple y desarrolla cabalmente, según su criterio. Así las cosas:

1.1. Hace referencia a la facultad del legislador para crear disposiciones que impidan la evasión fiscal, ya sea por medio de instrumentos que propicien el pago espontáneo o persuasivo de los impuestos, u otros que lo hagan posible de manera coercitiva. Esa capacidad de configuración normativa en materia tributaria se encuentra limitada de manera exclusiva por criterios de " ... equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad."3, y se ejerce en desarrollo del artículo 150 numerales 11 y 12 de la Constitución, los cuales contemplan la potestad de imponer las condiciones necesarias para el éxito de la gestión fiscal.

1.2. Explica que, verificada la obligación de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de gastos e inversiones del Estado (C.P., art. 95, num. 9o.), la congruencia y armonía de la norma es manifiesta, ya que la exigencia del pago del impuesto de timbre por medio del mecanismo estudiado combate la evasión de dicha obligación, sin que esa circunstancia "per se" se perciba como violatoria de la Norma Suprema.

1.3. Sostiene, también, que en virtud de la colaboración debida entre los órganos del Estado (C.P., art. 113), el legislador está en la obligación de prestar su concurso para que el ejecutivo, a su vez, cumpla con el deber de " ... Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos ..." (C. P., art. 189, num. 20).

1.4. También expone que, el principio de eficiencia tributaria (C.P., art. 363) no consiste, exclusivamente, en la promulgación de leyes que desarrollen la materia, sino, en hacer realidad el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, evitando así la elusión y la evasión pues, de otra forma, se estaría legitimando el consentimiento de conductas ilegales por parte de los servidores públicos.

Es así como, a partir de las anteriores premisas, para la participante en el presente proceso los cargos de la demanda pierden validez, unido al hecho de que el incumplimiento de las obligaciones tributarias no es compatible con el postulado de la buena fe (C.P., art. 83), igualmente exigible a los contribuyentes.

Según su criterio, no se configura desconocimiento alguno de derechos sustanciales (C.P., art. 228) con la norma controvertida, ya que el pago del gravamen no corresponde a una obligación accesoria de carácter formal, como lo pretende el demandante, dado que, en la medida en que se encuentra definida en la ley y respaldada en la Constitución, se puede predicar su importancia y carácter sustancial.

Así mismo, anota que en todos los procesos ante las diferentes jurisdicciones existentes (civil, laboral, penal, administrativa, etc.) se exigen requisitos y formalidades esenciales o accidentales para la aceptación de las pruebas, sin que por ello se pueda afirmar que se vulnera el debido proceso (C.P., art. 29).

En relación con los principios de celeridad y economía (C.P., art. 209 y 363), manifiesta que su eventual afectación tendría lugar por el incumplimiento con el requisito de pago del impuesto, y no por el hecho mismo de su exigencia.

Y, por último, recuerda que en la realización de los fines del Estado (C.P., art. 2o.), el papel de los contribuyentes es fundamental y cuando se exige a éstos el cumplimiento de sus obligaciones, el efecto futuro elemental es la prosperidad general.

2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El Consejo Directivo del Instituto de Derecho Tributario, con ponencia del doctor Arturo Acosta Villaveces, presentó concepto en el presente proceso de constitucionalidad.

En él, de manera sucinta se exponen los antecedentes de la norma demandada, remitiéndose para el efecto al artículo 25 de la Ley 2ª. de 1976, la cual han dado en llamar "eje de la legislación primigenia del impuesto de timbre nacional". Adicionalmente, se mencionan las normas del Estatuto Tributario que guardan estrecha relación con el precepto acusado, a saber, el artículo 544 que contempla las sanciones a los funcionarios que admitan documentos gravados sin el pago del impuesto, y el artículo 543 que obliga a estos mismos funcionarios a remitir a la división de fiscalización de la correspondiente administración de impuestos, los documentos respecto de los cuales no hubiere sido posible verificar el pago del impuesto.

En esta presentación, se advierte, además, que la norma controvertida por el accionante reenvía de manera equivocada al artículo 535 del E.T cuando se refiere a los intereses y sanciones derivadas del incumplimiento en el pago del impuesto de timbre, ya que en realidad es el artículo 635 ídem el que regula la materia.

En este orden de ideas, el Instituto interviniente deduce que el artículo controvertido, al derivarse del mencionado artículo 25 de la ley 2a. de 1976, corresponde a un régimen de liquidación y pago del impuesto de timbre completamente diferente al que en la actualidad rige. Lo anterior, en razón a que la legislación era imprecisa al determinar los sujetos pasivos, toda vez que de la redacción de las normas se inferiría que cualquiera de los intervinientes o aceptantes de documentos gravados adquirían la doble calidad de contribuyentes y responsables del pago. Excepcionalmente había determinación acerca de algunos responsables especiales (artículo 38, ley 2a. de 1976).

En cuanto a la organización para la liquidación del tributo en el régimen anterior, se explica en el escrito que las diferencias son también sustanciales, pues esa función no se delegaba en los particulares de la forma en que actualmente ocurre, en tanto que eran dependencias autorizadas las que determinaban el monto a pagar por concepto del impuesto, por medio de estampillas que se adherían físicamente al documento y que luego se anulaban (artículos 16 a 25 de la ley 2a. de 1976), método que evolucionó en la medida que los recursos por virtud de este gravamen aumentaron, recurriéndose a las llamadas máquinas porteadoras, las cuales dejaban constancia del valor del impuesto liquidado y pagado.

Seguidamente, el Instituto afirma que la normativa vigente del impuesto de timbre evolucionó hacia el cumplimiento voluntario del tributo, diferenciando con precisión quienes son los sujetos responsables y los contribuyentes de éste.

Se anota, de otra parte, que con el artículo 33 de la Ley 6a. de 1992 se estructuró el sistema de retención en la fuente, radicándose en cabeza de los agentes retenedores la obligación de

declarar y responder, tanto por el pago del tributo, como por las sanciones (artículo 547 del E.T.), solidariamente con los funcionarios oficiales que autoricen, expidan, registren o tramiten actos o instrumentos sometidos al impuesto (artículo 517 del E.T.). Además, se aclaró que, cuando en el otorgamiento del documento intervienen dos agentes retenedores, el sistema prefiere asignar el deber de pago del gravamen al solvens o deudor de la obligación dineraria.4

Así las cosas, el Instituto de Derecho Tributario, en el concepto presentado, informa sobre la posición de un ilustre sector de la doctrina, según la cual, atendida la notoria incompatibilidad de la normativa acusada con el sistema de retención en la fuente del impuesto de timbre y las exigencias a los intervinientes no retenedores, aquella debe entenderse derogada tácitamente, por lo que el Instituto alerta sobre la posible necesidad de que esta Corte se declare inhibida en este proceso.

Concluye diciendo que la mecánica del impuesto de timbre en el sistema actual, da lugar a que la carga de la prueba respecto del pago, las sanciones y los intereses esté depositada en un tercero (agente retenedor), lo que se traduce en que los intervinientes que no tienen esa calidad (entre ellos los contribuyentes) carezcan de una constancia específica del pago del tributo, a menos que se expida en su favor un instrumento que así lo indique, lo cual en realidad se produce sólo anualmente, pudiendo el gobierno eliminarlo en cualquier momento. Pero que, sin embargo, y a pesar del funcionamiento expuesto, el impuesto continua a cargo de los intervinientes no retenedores en su calidad de contribuyentes.

En esas condiciones, manifiesta que el artículo demandado, evidencia una palmaria inconstitucionalidad, demostrable, entre otros, con argumentos relevantes como el que continuación se transcribe:

"(…) En el caso que nos ocupa, la sanción no tributaria se proyecta sobre el terreno del valor legal de las pruebas documentales en cualquier tipo de proceso o de actuación en la vía gubernativa, vale decir, que priva de la prueba a quienes pretenden tener algún derecho, principal pero no exclusivamente económico, ya sea en materias penales, laborales, familiares, civiles, comerciales, administrativas, etc., porque no tienen modo de acreditar simultáneamente el pago del impuesto de timbre, de las sanciones de los intereses, ya que estas pruebas reposan en manos de la contraparte, quien para exonerarse de los efectos de una sentencia condenatoria bien podría abstenerse de cumplir con los deberes tributarios sustanciales o formales, como suele observarse en la vida practica.(…)"

Por consiguiente, el Instituto indica que la sanción no tributaria en comento es desproporcionada, porque ni siquiera la impulsión oficiosa del funcionario ante quien se exhibe el documento, garantiza que se obtenga la prueba del pago del impuesto, como quiera que la administración tributaria no está en capacidad de revelar esa información de terceros, y mucho menos se puede exigir o permitir que una persona no obligada primigeniamente -pero avocada a ello en contraposición al artículo 18 de la C.P-, sea quien lo cancele. Lo anterior, dado que tratándose de obligaciones que tienen su fuente en la ley, guardan cierta distancia con la teoría general sobre la materia, ya que las disposiciones fiscales deben afectar sólo a quienes el legislador define como responsables, por lo que de realizarse el pago en estas condiciones, se les reconoce a quienes lo hubieren efectuado, el

derecho a exigir la devolución de lo no debido. (artículos 594 numeral 2o. del E.T y 21 y siguientes del Decreto 1000 de 1997).

Bajo este panorama, en criterio del Instituto se considera que la vulneración de carácter constitucional implica el quebrantamiento de la igualdad real (C.P., art. 13), pues se termina por prohijar prácticas que, por deslealtad procesal o desconocimiento en materia tributaria, ponen en condiciones de inferioridad a los titulares de derechos que no ostentan el carácter de retenedores. Igualmente, indica que la transgresión se extiende y opone a la normativa constitucional que impide anteponer las formas sobre el derecho sustancial (C.P., art. 228), a los propósitos de un orden justo (Preámbulo y art. 1o. ibídem), al principio de buena fe (C.P., art. 83), a la garantía de la efectividad de los derechos y deberes como fin del Estado (C.P., art. 2o.), al derecho de defensa (C.P., art. 29) y también a la libertad de los funcionarios para examinar las pruebas en sana crítica, así como al libre acceso a la justicia. Asimismo, señala que ocurre la violación a la prohibición del postulado "solve et repite" (sic), el cual se entiende antijurídico según lo acogido en nuestro ordenamiento a través del Pacto de San José de Costa Rica, ratificado mediante la ley 16 de 1972.

Finalmente, solicita la declaratoria de inexequibilidad del precepto acusado y del artículo 544 del E.T., en cuanto hace parte de la proposición jurídica controvertida.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Señor Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 2267 recibido el 11 de agosto de 2000 en la Secretaría de la Corte Constitucional, solicita la declaratoria de inexequibilidad de la disposición acusada, con base en los argumentos que se presentan a continuación:

En primer término, considera pertinente recordar que de la lectura de las normas que se refieren al impuesto de timbre, es posible observar su gran importancia en el panorama de la tributación nacional, lo cual no se encuentra cuestionado en el presente proceso, sino, la medida consagrada en el artículo 540 del E.T. demandado, que sustrae la vocación probatoria de documentos y actuaciones sujetas al gravamen mientras éste no cancele.

La observancia del mecanismo de recaudación aludido, según el señor Procurador, implica una ponderación de los valores comprometidos en su ejecución, es decir, entre la eficiencia del sistema tributario y el derecho fundamental de los ciudadanos de presentar pruebas y controvertir las que se aporten en su contra, así como con la autonomía e imparcialidad de los funcionarios públicos, de manera que, en su criterio, se hace necesario establecer cuál de ellos debe primar.

Sostiene que si bien el legislador posee un gran margen dentro del cual puede determinar los medios de prueba admisibles en cada trámite y disponer sobre su idoneidad, la atribución no puede ser ejercida de manera arbitraria, irracional o desproporcionada, argumento que sustenta citando jurisprudencia constitucional sobre el tema.

Señala que un examen desprevenido de la medida cuestionada la haría ver legítima, en tanto está instituida para arbitrar recursos fiscales que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines y en desarrollo de postulados constitucionales (C.P., art. 95 num. 9o.). Sin embargo,

aclara que por esa única circunstancia no es posible predicar su constitucionalidad, ya que la restricción que la norma demandada comporta, limita desproporcionadamente el derecho fundamental al debido proceso, al negar el valor probatorio intrínseco de los documentos y actuaciones que los particulares presentan ante servidores públicos, por el incumplimiento de un deber tributario que no es inherente al trámite, más aún, cuando existen otros mecanismos para el efecto, como el contemplado en el artículo 543 del E.T., lo que deja ver que se ha optado por aquel que resulta más restrictivo de los derechos fundamentales.

En ese orden de ideas, el Jefe del Ministerio Publico conceptúa que la medida legal acusada no guarda una "relación equilibrada con la finalidad perseguida", puesto que no representa beneficios preponderantes en la eficiencia de la actividad recaudadora del Estado, que justifiquen el sacrificio del interés general y los derechos fundamentales que conlleva su aplicación.

De otro lado, estima que la autonomía e imparcialidad de la función judicial y administrativa resultan vulneradas con la norma controvertida, al impedírsele con ella a los funcionarios la apreciación de instrumentos probatorios para la formación libre de su convencimiento con arreglo al postulado de la sana crítica.

Finalmente, el señor Procurador solicita que la declaración de inexequibilidad se extienda al artículo 544 del E.T., puesto que su contenido guarda unidad normativa con el precepto acusado.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS.

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5o. de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

2. Planteamiento del problema

El artículo 540 del E.T. establece un efecto sancionatorio en materia tributaria destinado a garantizar el recaudo del impuesto de timbre sobre los instrumentos o actuaciones sujetos a dicho tributo, de acuerdo al cual, éstos no pueden ser admitidos ni tenidos como prueba por una autoridad pública, mientras no se haya cancelado el valor de su importe. Para el actor, la disposición acusada resulta inconstitucional porque contraviene distintas reglas, principios y derechos constitucionales, como el de la buena fe (art.83), la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal (art.228), el debido proceso (art.29) y los principios de celeridad y economía (arts.209 y 363).

Teniendo en cuenta los planteamientos anteriores, que en lo esencial comparte el Ministerio Público, ya que a su parecer la norma cuestionada consagra efectos que vulneran las relaciones de proporcionalidad y razonabilidad entre el principio de eficiencia tributario y los derechos al debido proceso y a presentar y controvertir pruebas, debe la Corte establecer si dentro de su atribución de configuración normativa, la Constitución habilita efectivamente al legislador para que, en aras de hacer eficiente el recaudo de un impuesto, pueda llegar a

condicionar el valor probatorio de un instrumento o de una actuación sujetos a determinada exacción, cuando ellos tengan que hacerse valer frente a una autoridad pública.

Sin embargo, antes de iniciar el examen de los cargos resulta necesario considerar la posibilidad de una derogatoria tácita de la norma acusada, que es la eventualidad que considera el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y, que de ser cierta, obligaría a la Corte a inhibirse para fallar sobre la demanda.

3. Consideraciones sobre una eventual derogatoria de la norma acusada como resultado de la evolución del impuesto de timbre.

3.1. Por invitación del Magistrado Ponente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario rindió concepto en torno a los planteamientos de la demanda y, además de señalar su criterio sobre el particular, advirtió sobre la revocatoria tácita del artículo 540 del E.T. como resultado de los cambios que se han operado en los mecanismos de recaudo del impuesto de timbre y, particularmente, con ocasión del sistema de retención en la fuente que resolvió implantar la ley 6/92.

Sustenta el Instituto su punto de vista en los siguientes señalamientos:

"Para la época en que se dictó la ley 2 de 1976, de cuyo artículo 25 surgió el citado artículo demandado, el régimen de liquidación y pago del impuesto de timbre era completamente diferente al que actualmente rige".

"En general, el sistema tributario partía de la noción de que todo documento en el que consten obligaciones dinerarias de cuantía superior a una cifra que anualmente se actualiza, debe estar sujeto a gravamen, salvo que expresamente se encuentre exento".

"Aunque en esos años la legislación no era particularmente precisa en la definición de los sujetos pasivos, por la redacción de las normas se infería que cualquiera de los intervinientes o aceptantes del documento gravado adquirían la doble calidad de contribuyentes y responsables del pago".

(…)

"De acuerdo con las previsiones de esa misma ley, la liquidación del tributo se hacía en forma oficial, es decir, no corría a cargo de particulares, quienes debían acudir a las dependencias autorizadas para que allí se les determinara el monto del impuesto, el cual se pagaba mediante estampillas de timbre nacional que se adherían físicamente al documento y luego se anulaban".

(…)

"Luego cuando los valores del impuesto de timbre fueron creciendo se autorizó el uso de las máquinas porteadoras, por medio de las cuales en el cuerpo del documento gravado solo se dejaba constancia del valor del impuesto liquidado y pagado".

"En otras palabras respecto de los documentos gravados que podían servir de prueba, resultaba relativamente fácil para los funcionarios oficiales verificar el monto liquidado y

efectivamente pagado por timbre nacional, por que siempre constaban estos elementos de juicio en el cuerpo de aquellos. Igualmente, podía decirse que todos los intervinientes estaban en un mismo plano de igualdad, por que una vez revelada la existencia del documento, aparecía en forma automática la prueba del pago del impuesto de timbre respectivo o su ausencia".

(…)

"Sin embargo con la promulgación del artículo 33 de la ley 6° de 1992 y para asegurar la eficacia del recaudo, el legislador resolvió implantar el sistema de retención en la fuente, mecanismo de pago que tiene la virtud de reducir en forma importante el universo de los sujetos expuestos a la fiscalización en esta materia".

"A tal propósito, dicho artículo 33 radicó exclusivamente en cabeza de los agentes retenedores la obligación sustancial de pagar el tributo, aun sin tener el carácter de contribuyentes, y les asignó las demás obligaciones formales de declarar y responder por las sanciones. En concordancia con esa disposición se encuentra el nuevo artículo 547 del Estatuto Tributario, el cual puntualiza que las sanciones corren a cargo exclusivo de los agentes retenedores".

"Conforme a estas disposiciones, el agente retenedor actúa como un sustituto legal de los contribuyentes del impuesto de timbre, vale decir, de los intervinientes de un documento gravado".

(…)

"prima facie debe concluirse que la carga probatoria, en relación con el pago del impuesto, de las sanciones y de los intereses, se torna más compleja para cualquier interviniente del documento gravado que no tenga la calidad de agente retenedor, pues en momento alguno se adhieren estampillas o se deja constancia expresa en el cuerpo del documento de la liquidación y pago del tributo".

"Visto de otro modo, la prueba de todas esas circunstancias se encuentra en manos de un tercero, el agente retenedor, que como se anotó puede ser el deudor de la obligación que se requiere probar con la aportación del documento gravado y que además se halla amparado por la reserva general de sus declaraciones tributarias, conforme a las previsiones del artículo 583 del Estatuto Tributario y demás disposiciones subsiguientes".

"Ello significa que los intervinientes que no tienen la calidad de agentes retenedores carecen de una constancia específica del pago del tributo, salvo que quien actúe como agente retenedor cumpla con la obligación posterior de expedir a los demás interesados una constancia de la retención practicada, que al tenor de lo establecido por el artículo 381 del Estatuto Tributario es de carácter anual y que además el gobierno nacional puede eliminar en cualquier momento"

De lo expresado concluye el Instituto: "En atención a la notoria incompatibilidad del sistema de retención en la fuente en materia de impuesto de timbre y las exigencias de esas antiguas disposiciones en torno a los intervinientes no agentes retenedores o a los funcionarios

oficiales, un ilustre sector de la doctrina se inclina en conceptuar que los artículos en cuestión se encuentran tácitamente derogados”

No resulta aceptable a la luz de los planteamientos anteriores la pretendida derogatoria, si se tiene en cuenta que todo el peso argumentativo para llegar a tal conclusión se hace derivar de una supuesta dificultad en materia de prueba del pago, al haberse sometido este último al sistema de retención en la fuente por virtud de la ley 6 de 1992.

3.2. En el sistema señalado, la legislación vigente hace la distinción entre agentes responsables del tributo y contribuyentes, asignando a los primeros la responsabilidad del recaudo, que antes constituía una actividad propia que asumía mediante la intervención de sus organismos o funcionarios. No cabe duda de que el sistema de retención en la fuente mejoró notablemente la eficiencia tributaria porque el cobro de un tributo se cumple al momento en que se dan los supuestos fácticos y jurídicos que generan la obligación, por lo mismo facilita el control de la evasión, agiliza el recaudo y disminuye considerablemente el costo de esta actividad.

Eventualmente el agente retenedor del timbre puede ser a la vez contribuyente, si en él se conjugan las dos calidades, no obstante lo cual, y en razón de la forma como está regulado el sistema, no media una seria posibilidad de que se puedan confundir sus obligaciones tributarias.

Contribuyentes, según el artículo 515 del E.T., son las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores, suscriptores de documentos, lo mismo que aquél a cuyo favor se expida, otorgue o extienda el documento. Y son responsables por el impuesto, en los términos del artículo 516 del mismo estatuto, todos los agentes retenedores, incluidos aquellos, que aún sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley.

Hechas estas precisiones, se observa que los sujetos comprometidos en el pago y recaudo del impuesto de timbre, tienen delimitada su responsabilidad por la ejecución de sus deberes que cumplen dentro del proceso tributario, pues cada cual agota su responsabilidad en un momento determinado. De manera que debe entenderse, por una parte, que el contribuyente satisface su obligación una vez su agente retenedor le deduzca el monto de la liquidación privada que realice, y, por supuesto, sólo puede exigírsele que pruebe esa circunstancia, que consigue plenamente con el certificado que a su favor expide aquél. De otra parte, los agentes retenedores están en la obligación de llevar a cabo el recaudo y pago efectivo de su importe al Estado y en consecuencia están llamados a probar ese hecho, cuya prueba cumple con las certificaciones correspondientes (E.T.arts.539 y 632; D. 2598, art. 26).

Ahora, si se hace hoy una lectura textual de la norma enjuiciada, pareciera que se extiende la exigencia de probar el pago del impuesto de timbre por quien quiera hacer valer un documento ante un funcionario público, sin tomar en cuenta las particularidades suscitadas por la mecánica actual de su recaudo, no entendiendo que al ser trasladada la norma sin

ninguna consideración al régimen actual, puede ser descontextualizada e interpretada erróneamente, generando inconvenientes a los sujetos pasivos no retenedores.

Asi entonces, el deber del funcionario oficial de verificar el pago del gravamen, ahora como antes, se cumple de la misma manera, esto es, estableciendo el recaudo de su monto con los asientos correspondientes que se originan en el sistema de retención en la fuente o con el certificado de retención que aporte el contribuyente.

Si se toma en cuenta la forma como está concebido el texto de la norma acusada, es fácil concluir que el nuevo mecanismo de recaudo no resulta en la práctica inaplicable porque encaja perfectamente en la disposición en examen. Efectivamente, el legislador no se propuso con élla consagrar una técnica de recaudo del tributo, sino simplemente establecer un medio de coerción destinado a asegurar la eficacia de éste. De ahí por qué sea factible señalar que las innovaciones introducidas por la ley 2 de 1976 en el recaudo del impuesto, puedan aplicarse a la luz de la norma demandada sin mayores contratiempos.

Superados, como están, los argumentos en que se fundamentó una pretendida inexistencia de la norma acusada, al establecer que la aplicación práctica de ésta no resulta incompatible con el sistema de recaudo del impuesto mediante el sistema de retención en la fuente, procede la Corte a precisar los objetivos de la norma acusada, establecer a la luz de los principios constitucionales y de la doctrina tributaria el contenido, alcance y límites de la eficiencia tributaria, precisar si el legislador no desbordó los límites superiores para crear disposiciones dirigidas a evitar la evasión fiscal, luego lo cual, abordará el examen de los cargos planteados en la demanda.

4. Objetivos de la norma acusada.

4.1. Como se ha señalado por el demandante y destacado de igual modo por el Ministerio Público, la medida cuestionada somete a diferentes limitaciones distintos derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes del impuesto de timbre, al constreñirlo para su pago suspendiendo el valor probatorio de los documentos sujetos a la exacción y asegurar por este medio la eficacia del recaudo de dicho tributo

Para adelantar el examen de constitucionalidad planteado, se requiere confrontar, de un lado, la eficiencia del recaudo de los tributos, como expresión formal del principio tributario que consagra la Constitución (art. 363 C.P.), corolario lógico del deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95-9 C.P.), con los postulados presuntamente quebrantados para establecer, luego de ello, si el legislador obró dentro de los criterios superiores que limitan su capacidad de configuración normativa o efectivamente los desconoció, caso en el cual la norma impugnada devendría en inexequible.

5. Finalidad de la norma.

Según su contenido, no cabe duda que el precepto en examen utiliza como mecanismo de eficacia del recaudo una sanción no tributaria, que es la suspensión del valor probatorio de

los documentos sujetos a timbre, para forzar a los contribuyentes al pago de su importe.

El texto acusado dispone:

“Artículo 540. Modificaco por la ley 6ª. de 1992. Ningún documento o actuación sujeto al impuesto de timbre podrá ser admitido por funcionarios oficiales ni tenido como prueba mientras no se pague el impuesto, las sanciones y los intereses de acuerdo con el artículo 535”.

E evidente entonces que la disposición constituye un mecanismo legal para evitar la evasión fiscal, que se estructura por el legislador al suspender transitoriamente la eficacia probatoria de los documentos sujetos al timbre y su posibilidad de aducirlos frente a la justicia o a la administración, hasta tanto el sujeto obligado no pague el tributo. Asi, entonces, por el solo ministerio de la ley, a tales instrumentos se les convierte en medios ineficaces de prueba de los derechos y las obligaciones que de ellos se reconocen o que por si mismos representan.

Hay que reconocer que la norma resulta ser efectiva, como mecanismo de recaudo, porque virtualmente no le deja al contribuyente alternativa alguna para eludir el tributo. No cubrir su importe significa tanto como aceptar que no puede hacer efectivos los derechos o exigir las obligaciones consignadas en el instrumento, sobre todo cuando se trata de un título valor, donde el derecho incorporado está necesariamente condicionado a la existencia del documento que lo contiene, y por supuesto, a que este sea eficaz como prueba de dicho contenido.

6. La eficiencia tributario, modalidades y alcance.

6.1. En la practica fiscal resulta insuficiente la creación de un impuesto sin la necesaria disposición de los elementos instrumentales para hacer efectivo su recaudo, porque entonces, como es fácil entenderlo, resulta neutralizado por los fenómenos de la evasión y elusión tributaria, de manera que las fórmulas legales con las cuales se pretende garantizar el pago de dichas exacciones, apremiando el cumplimiento o desestimulando su incumplimiento, resultan en principio no solo necesarias sino legítimas, aun a título de sanciones tributarias, siempre claro está, que no desborden los límites que los precedentes jurisprudenciales han elaborado con ocasión de la aplicación del test de razonabilidad.

Es obvio, como se ha advertido, que la justificación de la norma tiene por fundamento asegurar la eficacia del recaudo del timbre, esto es, conseguir el pago persuasivo o coercitivo del impuesto, objetivo que tiene indudable respaldo en el artículo 363 de la Constitución, donde se consagran los principios tributarios como guías obligatorias en el diseño del sistema impositivo y donde se reconoce la eficiencia fiscal como una estrategia a partir de la cual se evalúa la bondad económica del tributos pero también se proyectan los mecanismos adecuados que faciliten su recaudo oportuno.

6.2. De manera general, se ha entendido el derecho tributario como una especialidad del derecho administrativo cuyo objeto se ocupa de la imposición pero igualmente del recaudo de los tributos, es decir, de integrar los elementos esenciales que estructuran la obligación

tributaria (CP. art. 338), como de establecer los elementos formales a partir de los cuales se elaboran los mecanismos para hacer efectivo el recaudo de la exacción.

Cuando se examina la eficiencia del sistema tributario se acude al principio constitucional consagrado por el artículo 363, del cual es viable deducir dos aplicaciones diferentes: la eficiencia del tributo y la eficiencia del recaudo. Ello quiere decir, que el examen del principio puede llevarse a acabo asumiéndolo como un elemento del tributo, o también, como un factor a tenerse en cuenta cuando se organizan los procesos de liquidación y recaudo del mismo. En el primer caso, el principio tiene un sentido eminentemente económico vinculado a la relación costo beneficio, de la cual se deduce la viabilidad o no de la creación o mantenimiento del tributo. Si esa relación de proporcionalidad entre el costo de administración del tributo y el beneficio final que se deduce de él es positiva, el tributo es eficiente, de lo contrario será ineficiente. Para ilustrar esta aplicación puede ponerse, a manera de ejemplo, lo que ocurrió con el impuesto del papel sellado6, cuya administración resultó tan onerosa frente a los ingresos que venía generando, que el Estado se vio en la necesidad de suprimirlo. Dentro de esta perspectiva también se alude a la eficiencia del tributo para señalar los efectos que éste tiene sobre la asignación de los recursos en la economía.

Pero como se advirtió, la eficiencia también se predica del recaudo y tiene que ver con la instrumentación de estrategias y mecanismos idóneos para el cobro del importe del tributo, cuya aplicación permita a la administración superar los procesos de su elusión y evasión y mejorar notablemente los ingresos del Estado. Precisamente dentro de esta línea de criterio normativo, es que el legislador expidió el artículo 540 del E.T., objeto de examen por la Corte.

7. Examen de los cargos.

7.1. De los planteamientos anteriores, surge el siguiente interrogante: ¿En virtud del deber especial que constitucionalmente se impone a los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, resulta legítimo que el legislador establezca cualquier mecanismo de recaudo de los tributos con tal que se garantice la eficiencia de su cobro?

El interrogante anterior resume el supuesto en que la demanda fundamenta las violaciones por la norma acusada de los postulados de la buena fe, los presupuestos del debido proceso y de la prevalencia del derecho sustancial.

Debe comenzarse por señalar que en virtud de la facultad de configuración normativa que la Constitución le reconoce al Congreso para el ejercicio de sus diferentes competencias en su papel de ordenador del Estado, puede éste idear formas y establecer instrumentos de regulación, acordes con los fines que se propone, con tal que dichos ordenamientos persigan un fin constitucional.

Por eso se acepta como legítimo que el Congreso a través de la ley, establezcan sanciones, impongan cargas, restrinja o limite el ejercicio de los derechos. Con todo, es necesario tener en cuenta que el fin por sí mismo no es suficiente para legitimar la actividad normativa del Congreso, si no que resulta indispensable, que tales restricciones, imposiciones o limitaciones sea razonables y proporcionales con el desarrollo de esos mismos fines.

Tal como se ha visto, el 540 del E.T. suspende el valor probatorio de los documentos sujetos al impuesto de timbre, e impide inclusive que sean aceptados como prueba en las instancias judiciales y administrativas cuando los aporten sus otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores de los mismos, hasta tanto se cancele el respectivo tributo.

Se ha dicho y con razón por la jurisprudencia que en materia probatoria el legislador tiene una amplia capacidad de configuración normativa, porque se libra a su voluntad el señalamiento de los medios probatorios, los requisitos y las ritualidades de su práctica, las exigencias procesales para aportarlos y los principios a los cuales se somete su valoración, etc; pero de igual modo ha reconocido que esa atribución no lo habilita para desconocer los principios y valores consagrados en la Carta Política establecidos en garantía de los bienes y derechos constitucionales, y particularmente el derecho del debido proceso

Ese es el sentido de la sentencia C-038/96, donde la Corte expresó7:

"No cabe duda que el régimen probatorio (práctica, valoración y apreciación de las pruebas, medios probatorios, requisitos sustanciales y procesales aplicables a la aportación de las pruebas etc), en general, se libra a la voluntad del legislador.

No obstante, el sistema que se establezca no puede desconocer la garantía del debido proceso y el respeto y protección de los restantes bienes y derechos constitucionales.

Una pretensión pública subjetiva que integra el derecho al debido proceso es el de presentar pruebas y controvertir las que se alleguen en contra (C.P. art. 29). A este respecto, las limitaciones legales relativas a la conducencia o admisibilidad de un medio específico de prueba, solo resultan admisibles si persiguen un fin constitucional y las restricciones que entrañan son razonables y proporcionales en relación con el mismo y las consecuencias que de este se derivan"

7.2. A juicio de la Corte, el contenido de la norma acusada no se aviene con el ordenamiento constitucional, porque para conseguir la eficiencia del recaudo del impuesto de timbre, que es un fin constitucional, el legislador compromete abiertamente el derecho de defensa de los contribuyentes, sin que tales restricciones guarden un grado de razonabilidad y proporcionalidad con el objetivo legal, de manera que éstas se justifiquen.

7.3. No cabe duda de que resulta plausible y, mas aun, necesario que el legislador consagre instrumentos formales que agilicen y faciliten los procesos de liquidación y recaudo de los tributos, por que esa clase de medidas apuntan a hacer efectiva la obligación de las personas y los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado (CP arts. 95, 363); sólo que ese motivo por sí solo no es suficiente para legitimar las restricciones que se impongan al derecho de defensa de los contribuyentes (otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores de documentos sujetos al impuesto), que es lo que entraña la medida en estudio cuanto prohibe, así sea transitoriamente, que los documentos sujetos al gravamen sea admitidos o tenidos como prueba, si no ha sido cubierto el respectivo gravamen.

El derecho de defensa implica, como lo ha señalado la Corte8, "la plena posibilidad de controvetir las pruebas allegadas en contra; la de traer al proceso y lograr que san

decretadas, practicadas y tenidas en cuenta las existentes a favor, o las que neutralizan lo acreditado por quien acusa; la de ejercer los recursos legales; la de ser técnicamente asistido en todo momento, y la de impugnar la sentencia condenatoria".

Pues justamente lo que hace la disposición acusada, es negarle a los contribuyentes el ejercicio de los derechos consignados o reconocidos en los documentos sujetos al timbre o aducirlos frente a los jueces o las autoridades administrativas, con lo cual la disposición desconoce de plano su alcance probatorio y, por contera, restringe de manera drástica el derecho de defensa de sus titulares. Esas restricciones, que afectan la conducencia o admisibilidad de los documentos aludidos como medios de prueba, no son admisibles a la luz de los principios superiores, porque si bien se proponen una finalidad constitucional, resultan desproporcionados frente a este objetivo, en virtud de que comprometen garantías superiores como el derecho de defensa, para asegurar la eficiencia del recaudo de un tributo, que sólo representa un valor fiscal.

Pero las restricciones censuradas resultan menos razonables si se tiene en cuenta que su efecto, no sólo tiene un alcance tributario, como es de suponerse, en la medida en que el contribuyente resulta involucrado en una relación frente al Estado con ocasión de sus obligaciones impositivas; sino, que resulta en buena medida ajeno al objetivo que se propuso el legislador. Asi, pues, para satisfacer una necesidad tributaria, como es la de asegurar la eficiencia del recaudo del timbre, no se acude por la ley a instrumentar una medida sustentada en la materia asunto de protección, sino que se decide afectar derechos y garantías perfectamente ajenos a aquélla, como el derecho de defensa, lo cual hace sin duda más evidente la desproporción entre la finalidad de la norma y las restricciones que utiliza para lograr su cometido.

De los razonamientos anteriores resulta claro que la norma acusada viola principios superiores a los que entrañan las finalidades que persiguen y, en consecuencia, deviene necesariamente en inconstitucional.

7.4. En relación con el cargo de la demanda contra la norma acusada en el sentido de que vulnera el postulado de la buena fe, que se presume en todas las gestiones que los particulares adelanten frente a las autoridades públicas, no deduce la Corte, como lo pretende el actor, motivo de inconstitucionalidad.

Según el artículo 83 de la Carta Política, 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 aquéllos adelanten ante éstas.

Para examinar el cargo, no resulta del caso analizar el concepto de buena fe desde la doble perspectiva, como tradicionalmente se le examina, esto es, como un principio subjetivo o psicológico o un principio objetivo o ético, sino en los términos que ha precisado la Corte9, vale decir, como "el compromiso de obrar honesta y desprevenidamente en el marco de una relaciones de mutua confianza, de tal manera que sometidos todos al orden jurídico y dispuestos a cumplir sus disposiciones con rectitud, no hay motivo alguno de recelo".

Aducir entonces, como lo hace el actor, que el principio se quebranta porque la norma condiciona la validez probatoria de los documentos sujetos al impuesto de timbre al pago del tributo, resulta ser una afirmación carente de respaldo lógico.

Evidentemente, no puede considerarse que medidas como las adoptadas en la norma en examen supongan la mala fe de quienes están obligados con el Estado, porque como se ha visto, el legislador, dentro de su capacidad de configuración normativa, puede no sólo imponer cargas impositivas, sino establecer diferentes mecanismos que garanticen su cumplimiento, lo cual resulta jurídicamente admisible, salvo –como se ha visto- que la restricción resulte desproporcionada con el fin que ellas se proponen.

La presunción de buena fe, que en el caso en examen se traduce en la validez de los documentos y existencia de los derechos que éstos reconocen o representan, no se pone en tela de juicio en virtud de que se desconfíe de esos contenidos y valores, sino por otras razones ya señaladas, como es la de establecer un mecanismo de presión para forzar a los contribuyentes al pago del impuesto de timbre. Por lo mismo, se puede concluir que el cargo en examen resulta inconducente y no da lugar a que la disposición se declare inexequible bajo tales supuestos.

7.5. También acusa el actor la norma porque a su juicio se le otorga prevalencia a la forma en perjuicio de la sustancia, al suspender el valor probatorio de documentos válidos por no haberse pagado el impuesto de timbre, con lo cual se quebranta el artículo 228 constitucional.

Como se señaló en un punto anterior, efectivamente la eficiencia del recaudo constituye un supuesto cuyo manejo resulta ser objeto del derecho tributario formal, de manera que se compadece el asunto que regula la norma con su naturaleza. Como ya se advirtió la norma es de naturaleza procesal, porque su contenido enfoca exclusivamente el ordenamiento de un aspecto relacionado con el cobro del tributo, y en ninguna forma asume la regulación de cuestiones vinculadas con los elementos que lo integran. Así pues, no hay desarmonía entre la naturaleza tributaria de la norma y su contenido, por lo mismo, no puede predicarse de ella su inexequibilidad.

Por las razones anteriores tampoco prospera el cargo examinado.

VI. DECISION.

RESUELVE:

Declarar INEXEQUIBLE el artículo 540 del decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

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

FABIO MORON DIAZ

Presidente

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

JAIRO CHARRY RIVAS

Magistrado (e)

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada (e)

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Magistrada (e)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN H. ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General

Salvamento de voto a la Sentencia C-1714/00

IMPUESTO DE TIMBRE-Pago como requisito ad probationem (Salvamento de voto)

IMPUESTO DE TIMBRE-Medio adecuado de recaudo (Salvamento de voto)

Referencia: expediente D-3030

Magistrado Ponente (E):

Dr. JAIRO CHARRY RIVAS

Con el habitual respeto manifestamos a continuación nuestro desacuerdo con la decisión contenida en la Sentencia C-1714/00, mediante la cual la Corporación resolvió declarar INEXEQUIBLE el artículo 540 del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales.

Señala además la Corte, que la decisión acusada niega a los contribuyentes el ejercicio de los derechos consignados o reconocidos en los documentos sujetos al timbre o aducirlos frente a los jueces y a las autoridades administrativas, con lo cual la disposición desconoce de plano su alcance probatorio, por lo cual restringe de manera drástica el derecho de defensa de sus titulares.

1. Se sostiene en la providencia que al no tener en cuenta documentos válidos, porque no se pagó el impuesto, se da prevalencia a la forma en perjuicio de la sustancia quebrantando el artículo 228 constitucional. Sin embargo, como el pago del impuesto es un requisito ad probationen, que no afecta el derecho debido a que el acto subsiste y surte los efectos jurídicos que le son propios, los derechos que del instrumento se deriven, o que éste represente, pueden demostrarse por otros medios, lo que demuestra que la norma no vulnera la previsión constitucional.

Podría afirmarse que en ciertos casos no existe libertad probatoria porque hay actos o contratos que no admiten prueba diferente al documento mismo; no obstante esta previsión, además de excepcional, no guarda ninguna relación con la consecuencia que se deriva de la norma en comento, debido a que, en éstos casos, a la obligación fiscal se le da cumplimiento en el momento mismo del otorgamiento -son ejemplos los artículos 313, 1055, 1457, 1760, 1722, 2292, 2434 del C.C.- o el acto solemne no está sujeto al tributo -artículos 115, 314, 96 D.2737/89, 6 Ley 75 de 1968, entre otros.-

1. De otra parte, se aduce que se quebranta el derecho al debido proceso al negarle a los sujetos procesales la posibilidad de presentar pruebas y contradecir las que los afectan, con el argumento de que no se pagó el impuesto. Sin embargo, la imposibilidad del juzgador de tener como prueba “documental” el instrumento que no cumple tal requisito, no implica que éste no tenga ningún valor probatorio, debido a que, aunque irregularmente presentado, puede ser de gran utilidad y conducir al juzgador, al valorarlo en conjunto con las demás pruebas, a derivar consecuencias del mismo, aunque se haya omitido el cumplimiento del requisito fiscal -artículos 248 a 250 C. de P.C., 300 a 303 del C. de P.P.-

Cabe afirmar, así mismo que no se vulnera el derecho al debido proceso porque se exija dar cumplimiento a un requisito fiscal para hacer valer una prueba, porque quienes demandan lo intervención de la justicia pueden elegir no cumplir con dicho requisito y atenerse, como es obvio, a las consecuencias procesales de su decisión. A manera de ilustración puede indicarse que quien pretende ejecutar un título valor, del que no se ha cancelado el

impuesto, podría optar por un proceso declarativo para demostrar la existencia de la obligación y obtener su pago-.

En consecuencia, el artículo 540 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 43 de la Ley 6a. de 1992, no quebrantaba los artículos 29, 83, 228, 209 y 363 de la Constitución Política, porque se trata de un medio adecuado para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias -artículos 209 y 363- adoptado por el legislador dentro de sus competencias constitucionales que lo habilitan para regular la procedibilidad, pertenencia y la conducencia de los medios de prueba en los diferentes procesos. Igualmente la citada disposición no vulneraba los derechos fundamentales de los administrados, debido a que la existencia misma de los derechos y obligaciones no depende del cumplimiento de la carga fiscal -artículo 83 C.P.-, tampoco esta prestación condicional, impide o limita el derecho a exigir el cumplimiento de la carga fiscal -artículo 83 C.P.-, tampoco esta prestación condiciona, impide o limita el derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones, con la intervención de la administración de justicia, o sin ella -artículo 228 C.P.- ni el ejercicio del derecho de defensa porque, al igual que documentos que no cumplen otros requisitos -artículos 253, 259 y 261 del C. de P.C.-, el incumplimiento de la carga no excluye su valoración, en conjunto, conforme a las reglas de la sana crítica, para deducir de ellos un hecho cierto o para desvirtuarlo -artículo 28 C.P.-.

Fecha ut supra,

ALFREDO BELTRAN SIERRA ALVARO TAFUR GALVIS

1 Modificado por el artículo 43 de la Ley 6o. de 1992, que cambió la expresión “instrumento” por “documento”.

2 Sentencia T – 006 de 1992 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

3 Sentencia C – 709 de 1999 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

4 Esta afirmación tiene asidero normativo en el artículo 2o. del Decreto 180 de 1993.

5 Los agentes retenedores, además de la obligación que tienen de expedir el certificado de retención, deben cumplir, en su condición de responsables del impuesto de timbre, con las obligaciones estipuladas, en los artículos 539-1, 539-3, 632-1 del E.T.

6 Ver Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, J. R. Bravo Arteaga, E. Rosarista, 1997, p. 79

7 C-038/96, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

8 C-007/93

9 T-532/95