Sentencia C-1717/00

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Cerramiento de establecimiento comercial por evasión

DERECHO AL BUEN NOMBRE-No vulneración por cerramiento de establecimiento por evasión

TRIBUTO-Requisitos para imposición de sanción

PRINCIPIO DE SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICA-Prueba documental/ACTO JURIDICO-Prueba documental/DOCUMENTO-Exigencias para expedición

FACTURA-Cumplimiento de requisitos/FACTURA-Sanción por incumplimiento de requisitos/FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Requisitos para expedición/DEBERES DEL COMERCIANTE EN FACTURA-Sanción por incumplimiento de requisitos

FACTURA DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO-Clausura o cierre por incumplimiento de requisitos en expedición

SANCION-Incumplimiento de requisitos para expedición de documento

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA-Regulación de formalidades del debido proceso

DEBER TRIBUTARIO-Sanciones por incumplimiento

SANCION EN MATERIA TRIBUTARIA-Efectividad

PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN SANCION-Inobservancia de requisitos legales/SANCION EN MATERIA TRIBUTARIA-Claridad en señalamiento y aplicación

Referencia: expediente D-3059

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 657, parcial, del decreto 624 de 1989

Demandante: Ilma Consuelo Ramos González

Magistrado sustanciador:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

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

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 1991, ha proferido la siguiente

S E N T E N C I A

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana ILMA CONSUELO RAMOS GONZALEZ, demandó un aparte del literal a) (modificado por el artículo 74 de la Ley 488 de 1998), el inciso segundo (modificado por el artículo 75 de la Ley 488 de 1998) y el inciso sexto del artículo 657 del decreto 624 de 1989, "Por el cual se expide el 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.

I. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 38756-1 del 30 de marzo de 1989 y se subraya lo demandado.

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"

"Artículo 657. Sanción de clausura del establecimiento. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario (artículo 74 Ley 488/98).

b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrado en la contabilidad (art. 42 Ley 49/90).

La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'cerrado por evasión' (art. 75 Ley 488/98).

Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso

de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655 (art. 47 ley 223/95).

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la administración de impuestos así lo requieran”.

I. LA DEMANDA

1. Respecto del aparte acusado del literal a) del artículo 657 del Decreto 624 de 1989, la demandante considera que se infringe el artículo 2 de la Constitución, pues por omisiones formales en el cumplimiento de la obligación de facturar, como sería por ejemplo, no colocar el número de resolución de autorización de facturación, o carecer la factura de la indicación del nombre y NIT del impresor, entre otros eventos, la ley autoriza colocar un aviso en el que se califica a la persona de evasor. “Esta sanción moral es desproporcionada con los fines esenciales de contribuir a las cargas del Estado (...) una simple infracción administrativa no puede conducir a que se le aplique ese calificativo (evasor), porque entonces el mismo Estado estaría faltando al cumplimiento de esos deberes esenciales de garantizarles a las personas la efectividad de sus derechos: derecho a que se le investigue y que la pena que se le aplique tenga relación directa y sea consecuencia de su conducta, pero no a que se le aplique un calificativo que no merece”.

1. Igualmente, estima que se vulnera el artículo 29 del Estatuto Superior, pues el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 652 del Estatuto Tributario, a los que el precepto impugnado hace referencia, son simples exigencias de forma, que “en ningún caso pueden conducir, sin una investigación plena, a afirmar que de ello se esté derivando

una evasión". Por un error formal (v.gr. carecer de la preimpresión del nombre y el número del NIT en la factura) no es justo que un comerciante sea calificado como evasor, con el agravio social que eso significa. En consecuencia, "no debería ser procedente que además del cierre del establecimiento se imponga el sello de 'cerrado por evasión'. Este debe utilizarse cuando la DIAN, después de una investigación con todas las herramientas con que cuenta para ello, le compruebe al afectado que en efecto con su conducta estaba evadiendo los impuestos. Allí sí la pena y el escarnio público se justifican, pero ante asuntos formales de los cuales no puede siquiera derivarse que se trate de una conducta orientadas a evadir el pago de los impuestos"

1. Según los artículos 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, todas las personas tienen derecho a ser oídas por los tribunales competentes, para la determinación de las obligaciones de carácter civil y fiscal cuya violación se les imputa. En estos casos, se les debe dar la posibilidad de discutir ante las autoridades si una conducta omisiva, como las tipificadas en el literal a) del artículo 657 del E.T., materia de acusación parcial, conducen o no a la evasión en el pago de los impuestos. Si se demuestra en un proceso, con el respeto pleno de las garantías constitucionales y legales establecidas en los ordenamientos respectivos (derecho de defensa, derecho a presentar y controvertir pruebas, etc), que se evadieron impuestos "resulta loable que, además de las sanciones pecuniarias, se aplique también una condena moral cual es el escarnio público de un letrado que denuncia al responsable como evasor (...) No ocurre lo mismo con una serie de conductas como las acusadas, que no permiten inferir que se está evadiendo el pago de los impuestos".

1. Finalmente, señala la demandante que la norma parcialmente demandada, también infringe los artículos 15 y 83 de la Constitución, en la medida en que se permite que por omisiones meramente formales, como las consagradas en el literal a) del artículo 657 demandado, se ponga en entredicho el buen nombre de las personas. "Tildarlos de evasores sin que se les haya demostrado, sólo por haber omitido el cumplimiento de deberes formales, puede convertirse en una capitis diminutio dentro de su entorno social".

I. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana EDNA PATRICIA DIAZ MARIN, funcionaria de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la U.E.A. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solicita a la Corte que declare la constitucionalidad del precepto demandado, con éstos argumentos:

a. La expresión "cerrado por evasión" del artículo 657 del Estatuto Tributario que, hoy también se acusa, ya fue objeto de pronunciamiento por la Corte Constitucional en la

sentencia C-063 de 1994, con ponencia del magistrado Alejandro Martínez Caballero, por los mismos cargos que en el presente caso se invocan. Sin embargo, como dicho artículo fue modificado por la ley 488/98 no se puede afirmar “tajantemente” que exista cosa juzgada constitucional; pero al no variar el contenido material por lo menos respecto de los apartes impugnados, las consideraciones que hizo la Corte en esa oportunidad son totalmente aplicables y, por consiguiente, lo acusado también debe ser declarado exequible.

a. Si se analizan los requisitos que debe contener toda factura se evidencia una conducta desleal y evasiva con el Estado cuando el contribuyente omite la descripción del vendedor, la numeración consecutiva o el valor de la operación, pues de allí se deduce que está desfigurando la realidad económica, incurriendo en uno de los eventos que la ley consagra como evasor, situación que justifica no sólo el cierre del establecimiento sino también, el letrero de “cerrado por evasión”. En este punto transcribe apartes de la sentencia de esta corporación anteriormente citada.

a. No es cierto que la sanción respectiva se imponga de plano, pues en el mismo Estatuto Tributario (arts. 638, 657, 735) se establece el procedimiento a seguir para determinar si el contribuyente sí es evasor o no, y se consagran las etapas en las que el afectado puede ejercer el derecho de defensa, controvertir las pruebas y hacer uso de las demás garantías del debido proceso.

a. En cuanto a la presunta violación del artículo 83 de la Carta Política (presunción de buena fe), señala que es claro que cuando el mismo contribuyente, por su culpa, ha incumplido el deber de expedir las facturas en los términos consagrados en la ley, “ha roto el principio de buena fe de que gozaba frente al Estado”. No se configura, entonces, ninguna de las violaciones que el demandante arguye.

2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano PAUL CAHN-SPEYER WELLS, en su condición de Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, solicita a la Corte declarar la inconstitucionalidad de los apartes demandados del artículo 657 del Estatuto Tributario. Las razones que expone para llegar a esa conclusión son las que se resumen en seguida:

a. Después de señalar que la Corte Constitucional ya se pronunció sobre la expresión ‘cerrado por evasión’ del inciso segundo del artículo 657 del E.T. en la sentencia C-063 de 1994, considera que tal decisión hizo tránsito a cosa juzgada, “pero con la relatividad propia de todo fallo que niega la inexecutable por encontrar que la norma censurada no contraviene a la norma de normas”, es decir, únicamente respecto de los cargos allí

examinados, esto es, el derecho a la honra, al buen nombre, la libertad de empresa. Sin embargo, considera que en esta oportunidad la Corte debe hacer un nuevo juzgamiento que no implica desconocimiento de la cosa juzgada, por lo siguiente: 1. Por que la presente demanda no se refiere únicamente a la expresión 'cerrado por evasión' sino también a otros apartes como el literal a), que hace extensiva la sanción a los casos de incumplimiento de los requisitos formales de las facturas, y a los incisos segundo y sexto que establecen las condiciones y el término en que se aplica y hace efectiva la sanción; 2. La Corte en el fallo anterior hizo el análisis en torno a la relación de causalidad entre la conducta de evasión o fraude en que podía incurrir el afectado pero no reparó en la eventual ausencia de "tan determinante móvil por parte del infractor", y no se pronunció sobre el inciso sexto que dispone que la sanción se puede imponer por el sólo hecho del agotamiento de la vía gubernativa aunque esté en curso el término de caducidad de la acción correspondiente ante la jurisdicción contencioso administrativa.

a. Luego pasa a analizar los cargos contra el literal a) del artículo 657 del E.T., empezando por analizar el derecho a la honra, resaltando su carácter de derecho fundamental "de manera, que no basta con los mecanismos de protección y resarcimiento cuando quiera que se infrinja por un particular, o por el propio Estado, la justa reputación de alguien, sino que además es menester que las autoridades públicas, en todos sus actos, tengan siempre presente que deben respetar y acatar ese derecho. Por así decirlo, la nueva Carta Política asigna al derecho a la honra la condición de contexto de referencia para las acciones estatales y, por supuesto, para la creación e interpretación del derecho legislado".

a. El incumplimiento "real o aparente, de alguno de los requisitos formales de la factura a que alude la norma por sí solo no evidencia, ni permite suponer, que el emisor evade su incontestable deber de contribuir", por ejemplo en los casos en que en la factura no aparece expresamente liquidado el IVA, este y otros errores formales no demuestran el ánimo de evadir, por tanto, la sanción de "cierre por evasión" es, entonces, inconcebible y lesiona los derechos antes mencionados.

a. En cuanto al inciso segundo del precepto parcialmente impugnado, dice que debe estarse a lo resuelto en la sentencia C-063 de 1994, "no sin antes precisar que el retiro del aparte del literal a) acusado por inexecutable, impide y debe impedir, que la sanción se imponga por causas distintas de la evasión fiscal".

a. Respecto del inciso sexto, dice el interviniente que debe ser declarado inexecutable, por lesionar el "libre acceso a la Administración de Justicia y no constituir garantía suficiente para la protección de la honra y del buen nombre de las personas. Repárese, para el efecto, en el irreparable daño que comporta para la integridad moral del afectado una injusta calificación como 'evasor' que se hace pública y, por tal motivo, se difunde entre la sociedad con

alcances impredecibles y, posteriormente, cuando la jurisdicción concluya que la sanción no procedía, nada pueda hacerse para que se recupere la buena fama perdida(...)"

I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación en concepto No. 2276 del 23 de agosto de 2000, solicita a la Corte: 1. Estarse a lo resuelto en la sentencia C-063 de 1994, en la que se declaró executable la expresión 'cerrado por evasión, contenida en el inciso segundo del literal a) del artículo 657 del Estatuto Tributario, y 2. Declarar constitucionales los demás apartes demandados del mismo artículo¹. Los argumentos que se expusieron para llegar a esa conclusión, son las siguientes:

1. La medida consagrada en el literal a), materia de acusación, resulta razonable, "toda vez que si bien es cierto que el citado artículo 617 enumera los requisitos que deberá contener toda factura de venta para efectos tributarios, también lo es que su omisión implica el desconocimiento de un deber legal, situación que a su vez conlleva la imposición de una sanción previamente definida por el legislador y que está prevista en el precepto impugnado, ya que como se enunció, los particulares son responsables ante las autoridades por infringir la ley (art. 6 C.P.)". En consecuencia, no se viola el ordenamiento superior, "siempre y cuando que para el efecto se respeten las garantías constitucionales del derecho de defensa y del debido proceso, pues se destaca que el inciso cuarto del mismo artículo acusado establece que la sanción se impone, mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de 10 días para responder".

3. Por otra parte, considera que tampoco se infringen los derechos a la intimidad y al buen nombre pues, se trata del incumplimiento de un deber legal que genera responsabilidad. Además, hay que tener en cuenta que el legislador ha facultado a la DIAN "para que se abstenga de imponer la sanción contenida en la norma demandada, en los eventos que se trate de entes que prestan servicios públicos o cuando no exista perjuicio grave, modificación que fue introducida por el artículo 74 de la ley 488 de 1988, es decir, que la ley ha establecido causales de exoneración o atenuación de responsabilidad, para casos específicos como los enunciados".

V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 5, de la Constitución, corresponde a esta Corporación decidir definitivamente, sobre la inconstitucionalidad de los apartes demandados del artículo 657 del Decreto 624 de 1989.

2. Planteamiento del problema

Corresponde a la Corte Constitucional, con el propósito de establecer si los preceptos acusados se adecuan o no a la Constitución, determinar en qué medida los procedimientos y sanciones referidas en el artículo 657 del Decreto 624 de 1989 configuran una violación de los derechos a la intimidad y a la honra de los comerciantes sometidos a dichos procesos (artículo 15 y 21 C.P.), o restringen el debido proceso (artículo 29 C.P.) al limitar el ejercicio del derecho de defensa que dentro de todas las actuaciones administrativas y judiciales garantiza la Carta Política.

3. De la presunta violación del derecho a la intimidad y a la honra. Cosa juzgada constitucional

Buena parte de los argumentos sobre los que se sustenta la demanda de inconstitucionalidad objeto de estudio, guardan relación con la presunta violación de los derechos a la intimidad y a la honra de los comerciantes a los que se les aplica un procedimiento administrativo que puede terminar, entre otras formas, con el cerramiento de su establecimiento de comercio (y la consecuente imposición de sellos con la leyenda "cerrado por evasión"). A juicio de la actora, esta es una consecuencia extremadamente gravosa que sobrepasa los límites del reproche jurídico que se desprende del incumplimiento de ciertas obligaciones legales (contenidas, en efecto, en el artículo 657 del Estatuto Tributario), al ámbito de la integridad moral de un ciudadano que se ve públicamente reprendido por su obrar.

Como bien lo señalan los intervinientes en el proceso, ésta es una materia sobre la cual la Corte ya tuvo oportunidad de pronunciarse², y si bien en aquella ocasión sólo se impugnaba la expresión "cerrado por evasión" contenida en el inciso 2 de la norma demandada, las consideraciones hechas por este Tribunal guardan íntima relación material con las acusaciones generales que se presentan en esta oportunidad, no obstante las modificaciones legales posteriores introducidas a la norma³, que solamente variaron el término de la sanción que puede imponer la administración (el Decreto 624 de 1989 señalaba que el sitio o sede del comerciante infractor podía ser cerrado por un día, el artículo 75 de la Ley 488 de 1998 amplió dicho término a 3 días).

En el referido pronunciamiento se afirmó:

"El derecho genérico a la intimidad quedó consagrado en cuatro artículos de la Carta: 15, 21, 33 y 74. El artículo 15 establece propiamente la noción de vida privada y sus implicaciones. El artículo 21 regula el derecho a la honra. El artículo 33 dispone la prohibición de obligar a una persona a declarar contra sí o contra sus parientes. Y el artículo 74 consagra el acceso de los particulares a los documentos públicos y el secreto profesional. Todo lo anterior debe ser complementado además con el artículo 28, sobre inviolabilidad del domicilio.

En el artículo 15 de la Constitución Política se establece:

En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetaran la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución. La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Solo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley...`

El derecho a la intimidad protege la vida privada del individuo y de su familia. Corresponde

este derecho a la aspiración de la persona de conservar su existencia con el mínimo de injerencia de los demás, libre de perturbaciones tales como la publicidad y la intromisión arbitraria del Estado, para así lograr la tranquilidad de su espíritu y la paz interior. La intimidad comprende tanto el secreto o respeto de la vida privada, como la facultad de defenderse de la divulgación de hechos privados.

Este derecho también hace referencia al ámbito personal, donde cada uno, resguardado del mundo exterior, encuentra las posibilidades de desarrollo de su personalidad.

El caso a estudio guarda relación directa con el derecho al buen nombre, entendiendo por ello el derecho a la reputación, o sea el concepto que las demás personas tienen de uno.

Ese derecho en general cobija tanto a las personas naturales como a las jurídicas. En el caso de la protección de las personas naturales, el Constituyente consideró necesario desarrollar el núcleo esencial del derecho al buen nombre en el artículo 21 de la Constitución.

Pero el núcleo esencial del artículo 15 permite también proteger a las personas jurídicas, ante la difamación que le produzcan expresiones ofensivas e injuriosas. Es la protección del denominado "Good Will" en el derecho anglosajón, que es el derecho al buen nombre de una persona jurídica y que puede ser estimado pecuniariamente.

Ahora bien, el artículo 21 de la Constitución garantiza el derecho a la honra, así:

‘Se garantiza el derecho a la honra. La ley señalará la forma de su protección’.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que entró en vigor el 23 de marzo de 1976, -aprobado mediante la Ley 74 de diciembre 26 de 1968-, estableció en su artículo 17:

‘1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias e ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia ni de ataques ilegales a su honra y reputación.

2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques’.

Igualmente el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica" -aprobado mediante la Ley 74 de diciembre 26 de 1968-, consagra:

‘1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.

2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.

3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques’.

El artículo 93 de la Constitución le confiere a los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos el carácter de norma prevalente en el orden interno si se ajusta al orden constitucional y le otorga la condición de criterio de interpretación constitucional para buscar

el sentido de los derechos y deberes consagrados en la Carta Fundamental.

Aunque honra y honor sean corrientemente considerados como sinónimos, existe una diferencia de uso entre ellos. El honor se refiere a la conciencia del propio valor, independiente de la opinión ajena; en cambio la honra o reputación es externa, llega desde afuera, como ponderación o criterio que los demás tienen de uno, con independencia de que realmente se tenga o no honor; uno es el concepto interno -el sentimiento interno del honor-, y otro el concepto objetivo externo que se tiene de nosotros -honra-.

En el pleno ejercicio del desarrollo de la personalidad, cada individuo puede forjarse su identidad y nadie más que él es responsable de su buen nombre. La honra, como la fama, es una valoración externa de la manera como cada persona proyecta su imagen. Las actuaciones buenas o malas, son el termómetro positivo o negativo que se irradia para que la comunidad se forme un criterio objetivo respecto de la honorabilidad de cada ser. Por ello así como las buenas acciones acrecientan la honra, las malas decrecen su valoración y cada quien en particular es responsable de sus actuaciones⁴.

(...)

-Respecto de la norma demandada, en primer lugar, observa la Corte que tanto el buen nombre como la honra hacen alusión a un mismo fenómeno: la reputación exterior sobre una persona.

Fenómenos contrarios, como la subestimación o sobreestimación de la persona no sólo afectan los derechos fundamentales individuales sino que también pueden distorsionar la empresa y afectar por ese camino el derecho a la libre competencia.

En este caso se trata de una sanción consistente en el anuncio "cerrado por evasión", expuesto en el domicilio de una persona a la que se le ha comprobado debidamente su fraude a la administración de impuestos.

La persona objeto de una tal medida no ha hecho sino sufrir las naturales consecuencias de una conducta que le es imputable.

Por eso, si el contribuyente es un comerciante por ejemplo, el menor volumen de sus ventas no proviene del anuncio que nos ocupa sino de la presunta conducta irregular.

El actor, por una errónea interpretación de la causalidad, como lo señaló en su oportunidad el Ministerio Público, pensó que el origen último de su situación era el aviso y no su conducta. Se equivoca el demandante. Por ello la Corte estima que la norma es exigible.

Toda persona debe cumplir sus obligaciones o afrontar las consecuencias de su conducta omisiva.

Es lo que hace la norma bajo examen, por lo cual la Corte la encuentra conforme a derecho⁵.

4. De la violación del debido proceso

4.1. De los requisitos señalados en el artículo 657 del Decreto 624 de 1989 para la imposición de sanciones en materia tributaria

La peticionaria considera, además, que las sanciones establecidas en la norma parcialmente acusada constituyen una violación del derecho al debido proceso, pues de forma desproporcionada castigan el incumplimiento de una serie de requisitos simplemente formales, tratando como evasor a un comerciante que ha dejado de seguir ciertas exigencias menores de carácter documental, propias de la actividad que desarrolla (todas relacionadas con la necesidad de expedir facturas en los términos señalados por la ley).

Sobre este particular resulta necesario recordar que dentro de un ordenamiento jurídico como el colombiano, fundado en el respeto de los principios de seguridad y certeza jurídicas, y deudor de una tradición legal que se sustenta en el respeto al derecho escrito, la prueba documental de ciertos actos jurídicos cumple un papel esencial para constatar la existencia y cumplimiento de algunas obligaciones; no puede decirse, entonces, so pena de hacer una generalización que riñe con la forma en que se ha estructurado nuestro sistema de derecho, que la referencia que hace la ley, en este caso la norma acusada, al cumplimiento de exigencias sobre la expedición de documentos jurídicamente relevantes en materia tributaria -v.gr. la factura elaborada por el comerciante en desarrollo de sus operaciones-, constituye una alusión a simples requisitos de forma de los cuales no se puede desprender responsabilidad alguna. En esta materia no puede perderse de vista que la fijación de los requisitos a los que se debe ajustar la expedición de una factura, tiene una específica razón de ser dentro del funcionamiento de nuestro sistema tributario, pues dicho acto configura la base para la comprobación del cumplimiento de buena parte de los deberes, que como agentes de la administración en materia impositiva, son predicables de todos los comerciantes.

Si se revisa con atención el contenido de los artículos 617 y 652 del Estatuto Tributario, a cuyo incumplimiento la norma acusada condiciona la aplicación de ciertas sanciones, puede verificarse que la observancia de los requisitos allí consagrados, antes que reducirse a la indicación de simples formalidades, constituye la esencia del cumplimiento de las funciones del comerciante como agente económico y verdadero actor de la administración tributaria para efectos del cobro y recaudación de impuestos fundamentales para la hacienda pública (v.gr. el impuesto a las ventas y el impuesto a las importaciones, entre otros). Así, consignar los apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; los apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios; el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de las facturas de venta; la fecha de expedición; y la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o de los servicios prestados⁶, resulta ser una labor indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley, a saber, el reconocimiento de los descuentos tributarios⁷.

No resulta desproporcionado, entonces, establecer que cuando se incumpla con estas exigencias, connaturales a la naturaleza propia de los comerciantes como sujetos dedicados profesionalmente al intercambio de bienes y servicios, el legislador exija con rigor el acatamiento de ciertos deberes y castigue su inobservancia, bien si se infringe la norma por primera vez o si se reitera en su inaplicación, estableciendo ciertas sanciones (v.gr. la

clausura del establecimiento de comercio, oficina, consultorio o sitio donde se ejerza la actividad⁸). Lo que está en juego aquí, menester es reiterarlo, no es la simple verificación de un procedimiento administrativo que se propone junto a muchos otros “trámites” que se predicen de los comerciantes, sino de la comprobación del cumplimiento cierto y veraz de obligaciones tributarias respecto de las cuales, la expedición de un documento como la factura, es la fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo, de forma tal, que su no entrega, o la no incorporación de toda la información exigida por la ley, se conviertan en hechos graves, análogos a la propia evasión.

4.2. Presunta violación del debido proceso

Ahora bien: aceptar la posibilidad de que el legislador, en virtud de la autonomía y libertad de configuración que en materia tributaria le reconoce la Constitución⁹, pueda aplicar ciertas sanciones como resultado de la comisión de conductas prohibidas o el incumplimiento de exigencias contempladas en la ley, no puede traducirse en la convalidación de procedimientos aplicados por la autoridad, que desconozcan los principios sobre los que se asientan las actuaciones administrativas (artículo 29 C.P.) o las relaciones entre el Estado y los particulares (artículo 83 C.P.). Sobre este particular, la Corte, ha señalado con claridad:

“Es indudable que corresponde al legislador determinar cuáles son las formas procedimentales que deben regir la tramitación de los respectivos procesos, ante las distintas jurisdicciones. La Corte reiteradamente ha reconocido cierta autonomía y libertad del legislador para regular las formas y formalidades del debido proceso, que sólo encuentra su límite en los mandatos constitucionales que consagran los derechos, deberes y garantías, en los que constituyen principios y valores esenciales del orden constitucional, y en el respeto por la racionalidad y razonabilidad de las normas en cuanto ellas se encaminen a alcanzar fines constitucionales legítimos”¹⁰.

Concretamente, al analizar en anterior ocasión uno de los apartes del artículo que ahora se demanda parcialmente, este Tribunal afirmó:

“Como se anotó en los antecedentes de esta demanda, se acusa la expresión “cerrado por evasión”, contenida en la disposición que hace referencia a las sanciones resultantes del incumplimiento de los deberes tributarios.

La sanción se aplica en consecuencia como resultado de los siguientes eventos, los cuales se exponen en orden lógico:

- La Constitución prevé los deberes de las personas, entre los que figuran los deberes tributarios.
- Dichos deberes los concretiza el legislador, que es el órgano estatal encargado de fijar los impuestos y su régimen. Y el legislador acomete esta tarea teniendo como norte los principios tributarios basados en la justicia que la Carta le fija.
- Pues bien, en virtud de dicha facultad, el legislador -de excepción- expidió la disposición que nos ocupa.

- La persona debe cumplir de buena fe estas obligaciones, en el marco de sus actividades individuales o empresariales.
- Ahora bien, la persona que incumpla dichas disposiciones queda expuesta al inicio de un proceso administrativo de investigación, el cual debe respetar en todo momento el principio constitucional del debido proceso.
- Si como resultado de dicho proceso se encuentra que el contribuyente es responsable, se le puede imponer, adicionalmente, la sanción consistente en el aviso “cerrado por evasión”.
- Esta sanción se concretiza en un acto administrativo que goza del principio de ejecutoriedad, establecido en el artículo 238 de la Carta, que establece: “La jurisdicción de lo contencioso administrativo podrá suspender provisionalmente, por los motivos y con los requisitos que establezca la ley, los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial” (subrayas no originales). El artículo citado se encuentra desarrollado en el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo, que dice que “los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos...”
- Además como todo acto administrativo, el que nos ocupa es objeto de control, en la medida en que es susceptible tanto de la vía gubernativa como de las acciones contenciosas”¹¹.

En este orden de ideas, no resulta contrario al ordenamiento Superior que en el inciso 4º de la norma demandada se señale que la sanción impuesta por la administración se hará efectiva dentro de los diez días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa, pues sólo hasta ese momento el acto administrativo que establece la consecuencia jurídica del incumplimiento queda en firme, siendo competencia privativa de la jurisdicción contencioso administrativa, decretar la suspensión del mismo cuando se cumplan los requisitos señalados en la ley¹².

4.3. Breve alusión al principio de buena fe

Tampoco resulta acertado señalar -como lo hace la actora- que los apartes demandados del artículo 657 del Decreto 624 de 1989, configuran una violación del principio de buena fe reconocido por la Carta Política (artículo 83 C.P.), pues los supuestos de los que parte la norma analizada no son la desconfianza respecto de las actuaciones de los particulares, el abuso del poder que ejerce la autoridad o el exceso en la imposición de requisitos formales en el cumplimiento de ciertas actuaciones, que, tradicionalmente, son “supuestos para determinar situaciones contrarias a la buena fe”¹³. De lo que se trata aquí, es de la simple determinación de una sanción como resultado de la inobservancia de una serie de requisitos, señalados por la ley, cuyo cumplimiento recae en cabeza de los comerciantes, por ser una de las obligaciones propias de su profesión en desarrollo de las funciones tributarias específicamente encomendada por el Estado. Es incorrecto pensar que cada vez que el legislador regula ciertas conductas, en este caso en materia tributaria, señalando las sanciones que ha de imponer la administración como consecuencia de la comisión de hechos prescritos por las normas jurídicas, se considere que existe una violación del principio de la buena fe por parte de la autoridad; por el contrario, no puede olvidarse que una de las facetas o ámbitos a través de los cuales este valor jurídico adquiere plena vigencia dentro del

ordenamiento jurídico consiste precisamente en la claridad con que se señalen y apliquen las sanciones contenidas en los preceptos normativos, de tal forma que los particulares tengan plena certeza acerca de las obligaciones que deben cumplir, cuenten con los mecanismos jurídicos adecuados para defenderse, y confíen, a su vez, en el recto proceder por parte de las autoridades (aplicación integral del derecho al debido proceso). Este es un asunto sobre el que la Corte también se ha pronunciado:

“La buena fe es un principio general de derecho que fue incorporado a nuestra Constitución Política de 1991. Permite, por razones estrechamente vinculadas a la conducta normal de una persona digna, ampliar el universo de las garantías o, cuando menos, hacerlo más efectivo en cada una de las diversas circunstancias en las cuales se halle presente.

De otro lado, la aplicación efectiva del principio de la buena fe en las relaciones ya descritas, comporta un aspecto relevante dentro del actual marco nacional. Es indudable la desconfianza recíproca entre administrados y la administración pública en sus constantes relaciones, lo que produce un distanciamiento entre ellas y una correlativa falta de legitimidad de los ciudadanos hacia el Estado. Frente a este panorama desalentador se hace necesario que ambas partes cambien radicalmente de actitud, actuando con lealtad, honestidad y confianza, para que esos vínculos vuelvan a adquirir su carácter de relaciones entre seres humanos”¹⁴.

Por estas razones, la Corte Constitucional declarará exequibles las expresiones demandadas del artículo 657 del Decreto 624 de 1989, con las modificaciones introducidas por los artículos 74 y 75 de la Ley 488 de 1998.

I. 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,

R E S U E L V E :

Primero.- Declarar EXEQUIBLES los apartes demandados del literal a) y el inciso 2 del artículo 657 del Decreto 624 de 1989, con las modificaciones introducidas por los artículos 74 y 75 de la Ley 488 de 1998, respectivamente.

Segundo.- Declarar exequible el inciso 6 del artículo 657 del Decreto 624 de 1989.

FABIO MORON DIAZ

Presidente

JAIRO CHARRY RIVAS

Magistrado (E)

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Magistrada (E)

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada (E)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (E)

1 El Procurador rinde su concepto solamente respecto del literal a) y el inciso 2° de la norma acusada.

2 Corte Constitucional Sentencia C-093 de 1994. M.P. Alejandro Martinez Caballero.

3 No puede perderse de vista que el artículo 657 del Decreto 624 de 1989 ha sido modificado por las Leyes 223 de 1995 y 488 de 1998, sin embargo, el “cerramiento por evasión” es una sanción jurídica que continua vigente (la ley posterior simplemente varió el término de la sanción) y, por tanto, los motivos para defender su exequibilidad siguen contra los cargos formulados por la accionante siguen siendo válidos .

4 Corte Constitucional. Sentencia T-585 de 1992.

5 Ibid.

6 Cfr. las letras b, c, d, e y f del artículo 617 del Estatuto Tributario.

8 Cfr. Artículo 652 del Estatuto Tributario.

9 Sobre el particular, se pueden consultar las sentencias C-222 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-108 de 2000 M.P. Alfredo Beltrán Sierra; C-384 de 2000 M.P. Vladimiro

Naranjo Mesay C-427 de 2000 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

10 Corte Constitucional Sentencia C-599 de 2000 M.P. Antonio Barrera Carbonell. En el mismo sentido, también se puede consultar la sentencia C-742 de 1999 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

11 Corte Constitucional Sentencia C-063 de 1994. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

12 Cfr. Artículo 66 del Código Contencioso Administrativo.

13 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-511 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

14 Corte Constitucional Sentencia T-534 de 1992. M.P. Ciro Angarita Barón.