

Sentencia C-733/03

DEBER DE TRIBUTACION-Naturaleza

El artículo 95-9 de la Carta Política dispone que es deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. De esta manera se impone a los contribuyentes el deber material de tributación, el cual debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.

OBLIGACION TRIBUTARIA-Efectividad/OBLIGACION TRIBUTARIA-Responsables directos del pago del tributo o los contribuyentes

OBLIGACION TRIBUTARIA-Carácter accesorio de los deberes formales

OBLIGACION TRIBUTARIA-Deberes y obligaciones formales

PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO-Aplicación

LEGISLADOR-Competencia para establecimiento de obligaciones tributarias

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeción a principios y normas constitucionales/AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

OBLIGACION TRIBUTARIA-Alcance de la potestad impositiva

TRIBUTOS-Cumplimiento por contribuyentes o responsables directos del pago del tributo

TRIBUTACION-Deberes y obligaciones formales

Entre los principales deberes y obligaciones formales consagrados legalmente se encuentra la presentación de declaraciones tributarias a cargo de contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, tales como la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, la declaración anual de ingresos y patrimonio, la declaración del impuesto a las ventas, la declaración de retenciones en la fuente, y la declaración de retención del impuesto de timbre, las que se presentarán en los formatos o formularios que

prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales.

#### DEBER TRIBUTARIO FORMAL-Finalidad

Queda establecido que los deberes tributarios de índole formal son el instrumento que le permite al fisco no solo verificar el pago de los impuestos y contribuciones a que están obligados los contribuyentes, sino también determinar qué personas están obligadas a hacerlo y en qué cuantía, incidiendo de esta manera en el control a la evasión y al contrabando y en el recaudo efectivo de los caudales públicos con los que habrán de sufragarse los gastos e inversiones del Estado.

#### FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Expedición obligatoria

#### FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Requisitos para expedición

FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Fundamento en principios de seguridad y certeza jurídica/PRINCIPIO DE SEGURIDAD Y CERTEZA JURÍDICA-Prueba documental

FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Cumplimiento de requisitos/FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Sanción por incumplimiento de requisitos

#### FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Obligación de exigirla y exhibirla

#### FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Finalidad

En materia impositiva la factura o documento equivalente cumple un papel trascendental, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la administración evitar o al menos disminuir la evasión y el contrabando, conocer la magnitud de los recursos con que cuenta, proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado. Por ello, es importante que los obligados a expedir facturas lo hagan con las exigencias previstas en la ley, y que los consumidores de bienes y servicios por su parte cumplan con la obligación que les corresponde de exigirla, como un deber de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Control a evasión tributaria

FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables

IMPUESTO DE RENTA-Procedimiento para establecer renta líquida gravable/COSTOS-Definición/DEDUCCIONES-Definición

Según lo dispuesto en el artículo 26 del E.T., los contribuyentes del impuesto de renta tienen derecho a restar los costos realizados imputables a los ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio con el fin de obtener la renta bruta, de la cual se restan las deducciones para la determinación de la renta líquida. Los costos son el conjunto de erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos, y se hallan regulados en los artículos 58 a 88 del E.T. Por su parte, las deducciones son aquella suma fija que se deduce de la renta imponible, y están reguladas en los artículos 104 a 177 del E.T.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Determinación para responsables del régimen común

Conforme al literal a) del artículo 483 del E.T., el impuesto sobre las ventas para los responsables del régimen común, en el caso de venta y prestación de servicios, se determina por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados en el artículo 485 del E.T. a saber: a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo; y b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. En este caso, cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieron sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Requiere factura con el lleno de

requisitos legales

IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Requerimiento para la procedencia de costos y deducciones

DECOMISO DE BIENES EN REGIMEN ADUANERO-Aplicación de sanción administrativa por falta de factura con el lleno de requisitos legales

DECOMISO Y RESERVA LEGAL-Aplicación de sanciones que comportan la pérdida del derecho de propiedad

LIBERTAD PROBATORIA EN MATERIA TRIBUTARIA-No es absoluta

EFICIENCIA Y EQUIDAD DEL TRIBUTO-Medidas para controlar la evasión

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-No hay violación cuando no se cumplen obligaciones formales

CONTROL DE EVASION TRIBUTARIA-Responsabilidad del adquirente de bienes y servicios/FACTURA-Solicitud de copia por extravío o corrección de datos

FACTURA-Sistema de numeración consecutiva como requisito/FACTURA-Elementos básicos determinantes

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Constatación del cumplimiento de requisitos

IMPUESTO DE TIMBRE-Eficiencia del recaudo

PRINCIPIO DE LA BUENA FE-Definición

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Fallo inhibitorio por falta de formulación de cargos

Referencia: expediente D-4470

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, incorporado al Estatuto Tributario bajo el artículo 771-2, "Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones".

Actor: Paul Cahn-Speyer W.

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D. C., veintiséis (26) agosto de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

#### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Paul Cahn-Speyer W, solicita a la Corte declarar inexecutable el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, incorporado al Estatuto Tributario bajo el numeral 771-2.

La Magistrada Sustanciadora, mediante auto del 24 de febrero de 2003, admitió la demanda de la referencia por cumplir con los requisitos que contempla el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, y ordenó la fijación en lista de las normas acusadas y el traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto.

Al mismo tiempo, comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso Nacional y al Ministerio de Justicia y del Derecho y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De igual forma, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, envió comunicación a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Federación Nacional de Comerciantes - FENALCO-, y a los departamentos de Derecho Público de las Universidades Rosario y Externado de Colombia.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir en relación con la demanda de la referencia.

## II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

Se transcribe a continuación el texto del artículo 3 de la Ley 383 de 1997 conforme a su publicación en el Diario Oficial No 43.083 del 14 de julio de 1997, página 83.

LEY 383 DE 1997

(julio 10)

por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

“Artículo 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

Parágrafo. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración”.

## III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El demandante considera que el precepto acusado viola los artículos 13, 29, 95-9, 228 y 363

de la Constitución Política.

En su parecer la disposición acusada vulnera el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Carta, pues limita a un solo medio de prueba la facultad probatoria del contribuyente al pretender controlar el cumplimiento de requisitos formales de las facturas de terceros a través del traslado de su control a los contribuyentes receptores, so pena del rechazo in limine de los costos. Al respecto, advierte que la situación regulada en la norma impugnada es similar a la regulada en el artículo 540 del E.T. que fue declarado inexecutable en la Sentencia C-1714 de 2000, por cuanto en esta disposición se establecía que los instrumentos o actuaciones sometidos al impuesto de timbre no podían ser admitidos mientras no se hubiera cancelado el valor del impuesto.

Afirma que el Estado puede exigir que se acredite un hecho económico en materia tributaria para reconocerle efectos en la determinación de los tributos, pero lo que no puede hacer es limitar la capacidad probatoria del contribuyente a un único medio de prueba que es absolutamente formal.

En su parecer, la restricción de los medios de prueba para acreditar la realidad de los costos, gastos e impuestos descontables resulta no sólo desproporcionada en sus efectos sino que además no cumple los fines constitucionales que debe perseguir, como lo es garantizar la correcta determinación de los tributos a cargo de los contribuyentes.

Sostiene que según la esencia y la naturaleza del derecho tributario, la norma demandada carece de bases sólidas respaldadas en la Constitución que justifiquen la limitación del derecho de defensa y de contradicción que con ella se pretende.

Para el actor, no puede suponerse que un costo, gasto o impuesto descontable es real por la simple existencia de una factura con el cumplimiento de una serie de requisitos apenas formales, sino apenas constituye un principio de prueba de la realidad de la operación económica que el Estado puede desvirtuar por otros medios. Por ello, la inexistencia de la factura también constituye un principio de prueba de inexistencia del hecho económico, que válidamente conlleva la reversión de la carga de la prueba para que sea el contribuyente quien mediante algún medio de prueba conducente demuestre la ocurrencia real del hecho económico.

Anota que la norma acusada resulta innecesaria, pues conforme a lo señalado en el artículo 781 del E.T., la administración de impuestos está facultada para rechazar los costos, deducciones, descuentos y pasivos sino se suministra la factura siempre y cuando el contribuyente los acredite plenamente por otros medios probatorios.

El actor considera que el artículo acusado también viola los principios tributarios de la capacidad contributiva, progresividad e igualdad consagrados en los artículos 95-9, 363 y 13 de la Constitución.

Destaca que como consecuencia de la aplicación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, por razones meramente formales el contribuyente termina tributando en una mayor proporción a la dispuesta por la propia ley, pues el deseo de ésta es que todos los contribuyentes aporten el 35% de las utilidades a título de impuesto de renta lo cual no se da pues el desconocimiento de los costos y gastos implica un incremento injustificado del nivel de deber de tributación.

El demandante cree que el efecto de la norma acusada no consulta la capacidad económica del contribuyente, transformándose en una sanción desmedida por el mero incumplimiento del deber de contar con unos soportes expedidos en la forma señalada en la ley, y agrega que si la aplicación de una disposición acusada distorsiona la esencia misma de los impuestos, gravando al contribuyente sobre bases que no corresponden a la estructura constitucional de los tributos, violándose la capacidad contributiva, aquella debe ser declarada inconstitucional.

Sostiene que lo acusado viola el principio de igualdad del sistema tributario y como desarrollo de éste el de equidad horizontal, porque con la aplicación de la norma demandada los contribuyentes que se encuentran en unas mismas condiciones objetivas resultan con una carga tributaria disímil, que hace gravosa la situación de uno de ellos, lo que lleva a que los contribuyentes que desarrollan una actividad económica igual resulten gravados de manera diferente.

Así mismo, afirma que el artículo 771-2 viola el principio de la primacía de la sustancia sobre la forma, contenido en el artículo 228 Superior, porque esa disposición no cumple con la finalidad de lograr la debida determinación del tributo, habida consideración que sacrifica el objetivo primordial del derecho tributario consistente en la determinación de la realidad

económica del contribuyente para convertirse en una norma con efectos de naturaleza sancionatoria, por la ausencia de factura o la falencia de la misma. A juicio del accionante, tal sanción se traduce en la determinación de un mayor impuesto, que viola el principio de equidad y, como parte de éste el de capacidad contributiva.

Expone que la norma transgrede el artículo 228 constitucional, porque la norma al desconocer los efectos tributarios de un hecho económico, ante la simple formalidad de la ausencia de una factura o por la falta de las mismas, sacrifica la sustancia sobre la forma.

Manifiesta el impugnante que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario también viola los principios de personalidad de las penas, razonabilidad y proporcionalidad de las mismas, consagrados en el artículo 29 de la Carta.

En cuanto al principio de la personalidad de la pena, argumenta que la sanción solo procede cuando se incurre de manera directa en un hecho sancionable realizado por el sujeto mismo, es decir, nadie puede ser sancionado sino por hechos que se le imputen.

En su sentir, para el presente caso, el contribuyente realmente está resultando castigado con el rechazo de sus costos, gastos e impuestos descontables, por el hecho de que el proveedor de bienes y servicios incumplió con la obligación formal de facturar, bien por ausencia de ésta o porque la misma no cuenta con el lleno de los requisitos legales. Entonces imponer una sanción al contribuyente por hechos imputables a otra persona, más si se considera que carece de ingerencia en el comportamiento del tercero, resulta para el actor inexecutable.

Finalmente señala que aún si se acepta que la sanción no se impone por el hecho ajeno, sino por el incumplimiento del deber de colaboración en la labor de fiscalización y control de la obligación de facturar a cargo de los terceros proveedores de bienes y servicios, la norma resulta acusada inconstitucional pues tal hecho no puede ser sancionado con el rechazo de los costos, gastos e impuestos descontables, toda vez que dicha sanción resulta abiertamente desproporcionada e irrazonable si se compara con el bien jurídico tutelado y el daño causado.

#### IV. INTERVENCIONES

Durante el término de traslado y comunicaciones enviadas por la Corte intervinieron las

siguientes personas y entidades:

Por medio de su Presidente, la Federación intervino para coadyuvar la petición del demandante, solicitando declarar la inexecuibilidad del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Afirma que la sanción contenida en la disposición cuestionada, para el gremio, es excesiva a la luz de los derechos y garantías constitucionales, pues sanciona a un tercero por una omisión del obligado a expedir una factura o documento equivalente, con lo cual se configura para aquel una responsabilidad que incluso supera la objetiva proscrita por la Carta Política, pues el hecho que origina la sanción no le es imputable a su conducta ni a la de aquellos por los cuales debe responder en virtud de las normas legales.

Considera que al establecer la norma acusada que son improcedentes los costos, deducciones e impuestos descontables que se encuentren soportados en facturas de venta o documentos equivalentes que no contengan el lleno de requisitos exigidos, está obligando al adquirente de los bienes y servicios a responder por un hecho que no es propio sin alternativa alguna defensa, desconociendo abiertamente el derecho constitucional fundamental del debido proceso y consagrando una sanción que no es razonable ni proporcional a la actuación del adquirente.

Indica que lo acusado evidencia una inequidad violatoria de los mandatos constitucionales consagrado en los artículos 13 y 363 de la Carta, al encontrarse que la sanción procede por la omisión de requisitos en la factura que trae una consecuencia jurídica de mayor gravedad para el adquirente del bien o servicio que la que le corresponde al vendedor obligado a expedirla, a quien sería imputable de manera exclusiva cualquier omisión sobre el particular.

Asegura que mientras la sanción para el vendedor obligado a expedir factura, y que lo hace sin el cumplimiento de los requisitos legales, puede consistir en multa de 1% del valor de las operaciones respectivas, para el adquirente consiste en el desconocimiento de la totalidad de los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables de la operación, lo cual implicará el pago de un mayor impuesto de renta, al incrementarse injustificadamente la

base gravable.

Manifiesta que la veracidad de los costos y gastos en los que incurre un empresario, así como su relación de causalidad con la actividad productora de renta, no se encuentra ligada de manera inescindible a que la factura de venta que los relaciona cumpla con la totalidad de requisitos formales establecidos por el artículo 617 del Estatuto Tributario, por lo que es desproporcionado disponer que los costos y gastos no serán reconocidos para efectos de la depuración de la renta gravable por incumplir con ese deber. Afirma que en este sentido la norma demandada también contraría el artículo 83 de la Carta, al presumir la falta de veracidad y legitimidad de los costos y gastos por ese simple hecho.

Señala que la norma desconoce el principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal consagrado en el artículo 228 constitucional, al pretender desconocer que el empresario adquirente de los bienes y servicios incurrió en tales costos y gastos, por el hecho de que el vendedor haya omitido requisitos formales en la factura. De la misma forma expone que se viola el artículo 95-9 Superior, por cuanto el deber de colaboración de los particulares con el Estado debe enmarcarse dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Considera que la sanción contenida en la norma demandada restringe de manera manifiesta la posibilidad de que el contribuyente acuda a otros medios de prueba para acreditar la realización de los costos, gastos e impuestos descontables, más aún cuando su reconocimiento se condiciona de manera única a un hecho que se sale de su órbita de actuación, al depender de manera exclusiva de quien expide la factura de venta o documento equivalente.

Finalmente expresa que la disposición demandada viola los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 y 363 de la Constitución, ya que se obliga al contribuyente a asumir un mayor impuesto al legalmente debido, tanto en renta como en IVA.

## 2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Por medio de apoderado solicita que el artículo 3° de la Ley 383 de 1997 adicionado al artículo 771-2 del Estatuto Tributario sea declarado exequible.

Considera que la norma no vulnera el artículo 29 de la Carta, pues la medida allí establecida

hace parte de la estructura que la administración pública tiene establecida para acreditar un hecho económico en materia tributaria y en ningún momento limita la capacidad económica del contribuyente.

Señala que el Código de Comercio regula la obligación que tiene el comprador de exigir al vendedor la factura, y que ésta es un documento que se emite en todas las operaciones comerciales, donde se indica la realización de una transacción económica, bien sea por un contrato o una prestación de servicios entre las personas que participan en la operación comercial.

Dice que el Decreto 2649 de 1993, artículo 123, establece que las transacciones que se realizan con terceros deben documentarse con la factura y soportarse con los comprobantes diarios que originan el movimiento de las cuentas de resultado.

Destaca que si la factura es el soporte de los hechos generadores de impuestos, su emisión, constituye no sólo el documento en donde se consignan los hechos económicos de los contribuyentes, sino que su campo de acción abarca el terreno comercial, contable y el fiscal, ya que sustenta la determinación de las distintas obligaciones tributarias y por ende el reconocimiento de los costos, gastos e impuestos descontables en los que incurre el contribuyente.

Señala que el legislador entendió esta medida como un mecanismo cuya función es preventiva y garantizadora, pues está orientada a preservar el cumplimiento de obligaciones a favor del Estado ya que de lo contrario se estaría amparando la presentación de documentos que no son idóneos para comprobar los costos y gastos en los cuales incurrió un contribuyente.

Sostiene que en el presente caso no cabe duda que la factura es la prueba idónea para efectos de demostrar la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y el de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, pues este documento se constituye en una prueba jurídicamente relevante en materia tributaria y en ningún momento se puede afirmar que el mismo sea un requisito absolutamente formal.

Expresa que el demandante olvida que el artículo 781 del E.T. al utilizar la expresión "..., salvo que el contribuyente los acredite plenamente", precisamente está reconociendo la

existencia y trascendencia del artículo 771-2, según el cual la forma de acreditar plenamente los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, es mediante las facturas con el lleno de los requisitos legales.

Afirma que la norma demandada tampoco vulnera el artículo 95-9 de la Carta Política, puesto que toda persona que se encuentre en los supuestos de hecho que señala el artículo 771-2 del Estatuto Tributario tiene el deber de colaborar para que el sistema tributario funcione de la forma más eficiente. Argumenta que toda persona debe cumplir sus obligaciones o afrontar las consecuencias de su conducta omisiva, pues es deber del contribuyente cumplir con el principio de solidaridad en materia tributaria.

Indica que no se vulnera la capacidad económica del contribuyente, puesto que no se está en presencia de un tributo, sino de un deber a cargo del contribuyente.

Considera que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional puede imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, y por ello está autorizado para regular los deberes tributarios materiales y formales para efectos de cumplir con esa obligación, correspondiéndole determinar mediante ley las condiciones para el cumplimiento por parte de los ciudadanos del deber de contribuir al financiamiento del Estado.

Señala que la norma tampoco vulnera el principio de igualdad, porque no se está frente a dos situaciones similares, ya que el contribuyente que cumple con el deber tributario de presentar factura o el documento equivalente donde se prueba la respectiva transacción obtiene un beneficio ya sea de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables sobre las ventas, mientras que el que no cumple con el deber de presentar el soporte idóneo que refleja la operación, no obtiene el beneficio tributario.

En cuanto a la supuesta vulneración del artículo 228 Superior, expresa que no se presenta infracción alguna por cuanto la norma acusada es de carácter sustancial, en la medida en que impone obligaciones a cargo de los contribuyentes y señala los requisitos para obtener un beneficio tributario. Asegura que dicho precepto es en esencia una norma de carácter sustancial, indispensable para asegurar las finalidades del Estado y el cumplimiento de los principios constitucionales, así como de los deberes a cargo de los particulares.

Igualmente destaca que la norma, lejos de ser de naturaleza sancionatoria, es el desarrollo

de la atribución de legislar en materia tributaria que tiene el Congreso de la República, a quien le corresponde crear, modificar o suprimir los tributos nacionales mediante el señalamiento de los hechos en que funda la obligatoriedad, las bases para sus cálculos, los sujetos activos y pasivos y las tarifas aplicables.

Manifiesta que la Corte Constitucional en varias ocasiones ha señalado que el Congreso de la República tiene la atribución de legislar en materia tributaria, y que dicha facultad es bastante amplia y discrecional, pues permite fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno de las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

### 3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Por medio de apoderado, interviene para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

Señala que en materia probatoria, el legislador tiene una amplia capacidad de configuración normativa, en virtud de la cual puede determinar y señalar los medios, los requisitos y las ritualidades para la práctica de las pruebas en determinada materia, así como las exigencias sustanciales y procesales para aportarlos, como en el caso que se debate.

Al respecto indica que la factura constituye el soporte de los hechos generadores de impuestos, y su emisión no sólo es el documento que contiene los hechos económicos de los contribuyentes, sino que su campo de acción abarca el terreno comercial, contable y por supuesto el fiscal.

Explica que como los costos que se detraen de los ingresos netos para obtener la renta bruta y los gastos, como deducción de la renta bruta para obtener la renta líquida, tales movimientos se reflejan necesariamente en la factura.

Manifiesta que si declara inexecutable la norma se estaría amparando la presentación de documentos que no son idóneos para comprobar los costos y gastos en los cuales un contribuyente incurrió durante un determinado período fiscal.

Considera que la norma acusada al determinar que para la procedencia de costos,

deducciones e impuestos descontables se requiere de las facturas con el cumplimiento de los requisitos legales, no desconoce la garantía del debido proceso, porque es precisamente la norma en cuestión, la que está otorgando pleno alcance probatorio al documento que por excelencia soporta en debida forma las erogaciones y gastos en que incurre un contribuyente.

Sostiene que la norma demandada no le está restando valor probatorio a ningún medio de prueba, simplemente esta exigiendo que el medio utilizado en este caso se acredite con el cumplimiento de los requisitos legales, por lo que si el contribuyente considera que las facturas, soporte de la procedencia de costos y deducciones, atacan el ordenamiento puede controvertirlas a lo largo del proceso de determinación y discusión del impuesto, en pleno ejercicio de su derecho de defensa.

Argumenta que si el legislador tributario aceptara por ejemplo una prueba testimonial para demostrar un costo, se encontraría que tal medio probatorio no da certeza sobre el valor de la operación, las partes que intervienen, la fecha en la cual se realizó, monto de la transacción etc., con lo cual el directamente afectado sería el erario público y por ende el conglomerado social, al no contar con los recursos para la satisfacción de las necesidades primordiales.

Afirma que el artículo demandado no grava al contribuyente sobre bases que no corresponden a la estructura constitucional y por ello no se viola la capacidad contributiva y agrega que tampoco existe vulneración al artículo 363 de la Constitución, en lo que se refiere al principio de equidad.

En su parecer la norma demanda no es de naturaleza sancionatoria, pues regula un requisito señalado por la ley para tener derecho a un beneficio tributario, el cual es desarrollo de la atribución de legislar en materia tributaria que tiene el Congreso de la República, a quien le corresponde crear, modificar o suprimir los tributos nacionales, mediante el señalamiento de los hechos en que funda la obligatoriedad, las bases para sus cálculos, los sujetos activos y pasivos y las tarifas aplicables.

#### 4. Universidad del Rosario

El Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad interviene para solicitar la

inconstitucionalidad de la norma impugnada.

Expresa que en un sistema donde prima la verdad material sobre la formal, es totalmente contradictorio que se le dé a la factura, un valor determinante para una decisión, tal como sucede en la norma demandada.

Afirma que las restricciones probatorias no pueden ir en contra de un principio constitucional con el pretexto de proteger otro que no puede ser equiparado, como ocurre en el caso en que se opta por la eficiencia tributaria, pasando por encima del principio de contradicción y por ende, del debido proceso.

Destaca que el hecho de que sólo pueda probarse el pago de un tributo por medio de una factura, implica que se está haciendo prevalecer la verdad formal sobre la material.

Expone que dentro del contexto del derecho tributario la norma demandada además de ser desafortunada, es incongruente en el plano constitucional en la medida en que vulnera el debido proceso.

Con respecto a la presunta vulneración de los principios de igualdad, equidad y capacidad económica, sostiene que la argumentación del actor se fundamenta en el pago adicional que deben hacer quien no tenga las facturas adecuadamente diligenciadas, lo que corresponde a una sanción. Por tal razón en el análisis de la norma acusada no pueden ser aplicados ninguno de los citados principios, puesto que ellos sólo operan para los tributos.

Al referirse a los principios de proporcionalidad, personalidad y razonabilidad de la sanción, argumenta que la norma demanda los quebranta, puesto que al regular un requerimiento meramente formal una consecuencia pecuniaria tan alta resulta incoherente.

Por otra parte, precisa que la norma acusada puede traer como consecuencia que se responda por el hecho de un tercero, en la medida en que quien elabora mal las facturas es el vendedor y no el comprador, quien es el que termina respondiendo de manera desproporcionada por el incumplimiento de la norma por parte de otro. Agrega que si bien la sanción puede llegar a ser interpretada como una consecuencia de la negligencia del comprador, es justamente en este aspecto que resulta desproporcionada, y que si por el contrario se entiende que se sanciona al comprador por la ausencia o la mala expedición de

las facturas, se atenta contra el principio de la personalidad de la pena.

#### 5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-

Los miembros del Consejo Directivo del Instituto, en sesión del 4 de marzo de 2003, aprobaron el concepto solicitado por esta Corporación conforme al cual consideran que la norma acusada es exequible.

Hechas algunas aclaraciones preliminares sobre la carga probatoria en materia tributaria y de afirmar que el legislador puede exigirle al particular que ha presentado la declaración tributaria que demuestre aquellos hechos que en su parecer no se presuman veraces, el ICDT señala que el artículo 771-2 del E.T. que se demanda, condiciona el reconocimiento de costos y deducciones en el impuesto básico de renta y de descuentos en el IVA a que se cumpla el deber de colaboración del artículo 618 ibidem que consiste en exigir del proveedor la factura de que trata el artículo 617 del E.T.

Señala el ICDT que cumplido ese deber, al exigir y conservar la factura el adquirente o usuario cumple con lo dispuesto en el artículo 774-2 del E.T. para que la contabilidad pruebe en su favor, y también con lo dispuesto en el artículo 776 ibidem. Si por el contrario incumple con ese deber, el contribuyente tendrá que probar plenamente la realidad de la operación por los medios de prueba que señala el artículo 742 del E.T.

Afirma que así como se condiciona el reconocimiento de los mismos factores declarados a que se cumpla con los deberes de informar para cotejarlos con lo declarado por otros o dentro de investigación relacionada con otro, y de llevar debidamente los libros de contabilidad y exhibírselos al organismo investigador con sus comprobantes cuando los solicite, el texto acusado condiciona ese mismo reconocimiento a que se cumpla con el deber impuesto en el artículo 618 ibidem.

Sostiene que si el proveedor se niega a expedir la factura a quien por disposición tributaria y por mandato del artículo 944 del Código de Comercio, tiene derecho a que se le entregue, se incurre entonces en incumplimiento contractual causante de daño, que consiste en no poder disponer el adquirente del documento de respaldo del respectivo costo, gasto y descuento tributario.

El ICDT considera que por imponer la norma acusada un deber de colaborar cuyo contenido es exigirle a todo proveedor por lo que vende o sirve, el adquirente queda soportando la carga de probar plenamente la realidad de la adquisición para efectos del descuento de los costos o gastos de que trata la norma acusada.

Advierte que en este caso la falta de factura puede suplirse probando la realidad del hecho con motivo del recurso gubernativo que interponga contra el acto administrativo en el que se determine el impuesto adicional a la liquidación privada, o en caso contrario aceptará que es deudor del mayor gravamen.

Dice que siendo la falta de factura o de recibirla sin el contenido que exige la ley, un incumplimiento subsanable con la plena prueba del costo, gasto o descuento tributario resulta que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no impide que el eventual afectado con el desconocimiento de estos factores, pueda demostrar la realidad de la operación que originó el costo, gasto o descuento tributario, con la cual el factor debe reconocérselo la autoridad tributaria.

Asegura el ICDT que el texto del artículo no establece ninguna prohibición de allegar pruebas sino que permite probar la realidad de cada uno de los mismos factores, y que en esta medida la norma es meramente sustancial, por lo que no infringe el mandato del artículo 228 de la Constitución así como tampoco los cánones de la Carta relativos a los principios tributarios de capacidad contributiva, progresividad, igualdad, ni los de personalidad de la pena, razonabilidad y proporcionalidad en el campo de las sanciones.

En conclusión para el ICDT el artículo censurado no infringe los textos superiores enumerados en la demanda. No obstante, considera que ante la interpretación en el sentido de que la factura es la exclusiva y excluyente prueba de los costos, gastos y descuentos a que se refiere, podría ser declarada la constitucionalidad condicionada de la disposición en el entendido que no impida probar la operación de compra o empleo de servicio a la que le falte la factura, por los medios que señala el artículo 742 del Estatuto Tributario.

El señor Bernardo Carreño Varela, como miembro del Consejo Directivo del ICDT, salvó su voto en el sentido de no compartir la decisión del Consejo, porque en su parecer la norma acusada está haciendo responsable a una persona por el hecho de otra, que no es su subordinado, ni le debe obediencia, ni depende, en forma alguna de él, desconociendo el

principio de buena fe establecido en el artículo 83 de la Carta.

Explica que los deberes de colaboración en materia tributaria tienden a facilitar al Ejecutivo el recaudo de los tributos, finalidad que debe ceder frente a los principios de inocencia y de buena fe, que al fin de cuentas parten de la dignidad de la persona humana que por ser inherente a la vida misma representa uno de los principios básicos de la sociedad.

Considera que el principio en que se basa la tributación, como expresión práctica de la justicia, como valor supremo, y de la equidad, es la capacidad de pago cuya presencia se echa de menos cuando en la norma impugnada se sanciona la falta de un documento que debe elaborar un tercero.

#### V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, Dr. Edgardo Maya Villazón, en concepto No. 3188 del 31 de marzo de 2003, solicita que se declare la exequibilidad del precepto acusado.

Señala que de conformidad con el artículo 615 del Estatuto Tributario, una de las obligaciones tributarias formales es la expedición de factura o del documento equivalente, y la de conservar su copia, independientemente de que se tenga la calidad de contribuyente. Indica que los sujetos pasivos de dicha obligación son las personas que tengan la calidad de comerciantes, que ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas y quienes enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera.

Expresa que la factura o documento equivalente ha de ser expedido por los sujetos antes mencionados cuando quiera que éstos realicen operaciones con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.

Teniendo en cuenta lo anterior, sostiene que las facturas o documentos equivalentes deben cumplir con los requisitos previstos en el artículo 617 del Estatuto, para que sean edificados tributariamente, de forma que la ausencia del soporte se predica de su no expedición y de su expedición en forma indebida.

Sostiene que la norma acusada es razonable y proporcional a la luz de la Carta, porque la finalidad del precepto es darle desarrollo al principio de eficiencia del sistema tributario, ya que la exigencia de un medio idóneo contable y fiscalmente como lo es la factura facilita el

control por parte de la administración, tendiente a verificar la existencia real de hechos económicos, haciendo un seguimiento sobre la veracidad de la declaración de ingresos de quien expide la factura, el proveedor, y de la declaración de costos y gastos del destinatario del soporte.

Afirma que la finalidad de la norma es válida a la luz de la Carta Política, puesto que la factura, con el lleno de los requisitos, es sin duda un medio de prueba pertinente y conducente para acreditar la existencia de hechos económicos que por una parte, enriquezcan a un contribuyente y que por otra, sean constitutivos de “minoraciones patrimoniales”.

El Procurador encuentra que la norma acusada no está imponiendo una carga probatoria desproporcionada, injustificada, ni excesivamente gravosa al contribuyente que pretenda que le sean reconocidos sus costos, deducciones e impuestos descontables, máxime si se tiene en cuenta que en la práctica no existen otros medios idóneos para demostrar la ocurrencia de hechos económicos como los descritos.

## VI. CONSIDERACIONES

### 1. Competencia.

La Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, de conformidad con el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, por estar dirigida contra una Ley de la República.

### 2. Problema jurídico.

Corresponde a la Corte determinar si, en los términos del artículo 771-2 del E.T., el requerimiento de facturas para efectos de la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, desconoce los artículos 13, 29, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política.

Para resolver este interrogante previamente se harán unas consideraciones en torno a los deberes y obligaciones formales en la tributación y la importancia tributaria de la factura.

### 3. Los deberes y obligaciones formales en la tributación.

El artículo 95-9 de la Carta Política dispone que es deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. De esta manera se impone a los contribuyentes el deber material de tributación, el cual debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.

En desarrollo de la citada norma constitucional, el artículo 1° del E.T. dispone que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.

Aún así, no basta con la simple consagración de la obligación tributaria material, sino que es menester hacerla efectiva a fin de que se traduzca en un ingreso líquido para las arcas públicas. Por tal razón, para el cumplimiento de la obligación fiscal material el legislador ha previsto que las obligaciones tributarias formales señaladas en la ley o el reglamento han de ser cumplidas por los responsables directos del pago del tributo o los contribuyentes<sup>1</sup>.

Tradicionalmente el interés de la doctrina tributaria y de la hacienda pública se había volcado en la obligación tributaria material y en la justificación de su cuantía, su evaluación y la forma de configurarla, relegando a un segundo plano la significativa importancia de los deberes formales en la tributación. Tal actitud obedeció al carácter accesorio que se les atribuía, por considerar que existían sólo porque eran necesarios para dar cumplimiento a lo fundamental que era el pago del tributo, desconociendo el papel trascendental que cumplen en materia fiscal en tanto y en cuanto satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas. Inclusive, al entender dichos deberes formales como simples obligaciones accesorias impuestas de manera coactiva al igual que el tributo, se esperaba un acatamiento pasivo de los mismos por parte de los contribuyentes a quienes se les considera como sus exclusivos destinatarios.

Sin embargo esta concepción de los deberes formales en la tributación ha venido cambiando, para superar la creencia de que representan apenas un subproducto de la regulación sustantiva del tributo, un simple reflejo de poderes administrativos ajenos al campo de los

derechos de los administrados y que solo compromete al sujeto pasivo del tributo. En efecto, el desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos, han generado la necesidad de contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes. También ha coadyuvado el traslado de la gestión tributaria hacia nuevas fuentes de recaudación y obtención de datos con relevancia tributaria v. gr. las autoliquidaciones, las retenciones, etc., que multiplican las obligaciones formales involucrando además de los contribuyentes a otras personas, como por ejemplo los agentes retenedores o los responsables directos del pago del impuesto, con lo cual la conexión existente entre dichas obligaciones y la obligación tributaria material se va difuminando. Es más, se han desarrollado obligaciones formales orientadas a la obtención de mera información respecto de ciertos datos con relevancia tributaria.

Así entonces, el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia que no se reduce al caso colombiano<sup>2</sup>, pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor.

Dichas obligaciones formales son impuestas por el legislador en ejercicio de la competencia contenida en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución. El primero de esos artículos habilita al legislador para exigir la presentación de documentos privados con fines tributarios<sup>3</sup> y atender con ello la necesidad de la administración de estar informada sobre los hechos económicos que sirven de soporte a la tributación, así como ejercer el control del recaudo de los recursos necesarios para financiar los gastos e inversiones públicas.

Por su parte, según los artículos 150-12 y 338 Constitucionales, corresponde al legislador establecer los tributos y señalar en forma directa todos los aspectos fundamentales de la relación jurídica que con motivo de su imposición se establece entre el Estado y los sujetos pasivos del gravamen (hecho imponible, sujetos, base gravables, tarifas), e igualmente determinar la manera como se debe proceder al recaudo de dicha carga impositiva. Cabe anotar que si bien esta facultad de configuración es lo suficientemente amplia, debe sin embargo ejercerse en el marco de la Constitución, en especial dentro de límites de

razonabilidad y proporcionalidad.

En torno a este tema, la Corte ha expresado lo siguiente:

“...la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

“Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

“(...

“ Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe preservarse en el orden tributario el de que quien crea los gravámenes es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que en tiempo de paz, es al Congreso al que corresponde legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.) 4 (Subraya fuera de texto)

Quiere decir lo anterior que el ejercicio de la potestad impositiva no se agota con el establecimiento de normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados, sino que también comporta la posibilidad de establecer obligaciones formales en cabeza de los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, a fin de que el tributo legalmente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.

Nuestra legislación hace énfasis en la importancia de los deberes formales en la tributación,

al disponer que los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplirlos personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de estos por el administrador del respectivo patrimonio.<sup>5</sup>

Entre los principales deberes y obligaciones formales consagrados legalmente se encuentra la presentación de declaraciones tributarias a cargo de contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, tales como la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, la declaración anual de ingresos y patrimonio, la declaración del impuesto a las ventas, la declaración de retenciones en la fuente, y la declaración de retención del impuesto de timbre<sup>6</sup>, las que se presentarán en los formatos o formularios que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales<sup>7</sup>.

Igualmente, existen otras obligaciones formales como las de informar la dirección en cabeza de los obligados a declarar<sup>8</sup>, efectuar la inscripción en el registro nacional de vendedores e informar el cese de actividades para los responsables del impuesto sobre las ventas<sup>9</sup>, llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias para quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas<sup>10</sup>, y las obligaciones de expedir y exigir factura<sup>11</sup>, de lo cual se hablará con más detalle en el acápite siguiente.

Por todo lo anterior, queda establecido que los deberes tributarios de índole formal son el instrumento que le permite al fisco no solo verificar el pago de los impuestos y contribuciones a que están obligados los contribuyentes, sino también determinar qué personas están obligadas a hacerlo y en qué cuantía, incidiendo de esta manera en el control a la evasión y al contrabando y en el recaudo efectivo de los caudales públicos con los que habrán de sufragarse los gastos e inversiones del Estado.

#### 4. Importancia tributaria de la factura o documento equivalente.

En ejercicio de la facultad señalada en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución, el legislador ha previsto, para efectos tributarios, la obligación de expedir factura, o su documento equivalente, a todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, debiendo conservar copia del mismo por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de

contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales.<sup>12</sup> Igualmente, en el artículo 616-1 ídem, ordena que la factura de venta o documento equivalente se expida en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales, siendo documentos equivalentes a la factura de venta el tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional.

Lo anterior, se explica ante la necesidad de certeza de la administración Pública sobre las transacciones económicas con relevancia tributaria, para evitar su ocultamiento o su registro en documentos contables por menores valores que permitan evadir o disminuir la cuantía en el pago de los tributos correspondientes.

Para efectos tributarios la obligación de expedición de la factura consiste en entregar, a quien se le presta el servicio o se le enajena el bien, el original de la misma con el lleno de los siguientes requisitos: a) Estar denominada expresamente como factura de venta; b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; c) Apellidos y nombre o razón y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado; d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta; e) Fecha de su expedición; f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados; g) Valor total de la operación; h) El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura; i) La indicación de la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas<sup>13</sup>.

Como lo ha reconocido esta Corporación, la expedición de la factura con los citados requisitos se funda en los principios de seguridad y certeza jurídicas y cumple un papel esencial para constatar la existencia y cumplimiento de algunas obligaciones, y por lo tanto no es una simple formalidad sin efecto jurídico alguno, sino el cumplimiento mismo de buena parte de los deberes impositivos que permiten el recaudo de los impuestos fundamentales para la hacienda pública y cuya expedición con el lleno de los requisitos exigidos resulta 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. Así lo consideró la Corte en los siguientes términos:

“(…) 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 prestados<sup>14</sup>, 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 tributarios<sup>15</sup>.

“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 actividad<sup>16</sup>). 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”.<sup>17</sup>

Cabe precisar que existen algunos eventos en los cuales no se requiere la expedición de la factura, como son las operaciones realizadas por los bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial, las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado del IVA, y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales cuando la cuantía sea inferior a dos millones de pesos y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional<sup>18</sup>.

También cabe resaltar que la expedición de facturas sin los requisitos legales, o la expedición con numeración repetida para un mismo contribuyente o responsable, es sancionada con la clausura por un día del establecimiento o sitio donde se ejerza la actividad, pudiendo ampliarse a diez días calendario, incluida multa, en caso de incurrir nuevamente en esa conducta dentro de los dos años siguientes<sup>19</sup>. Así mismo, el estatuto tributario contempla otras sanciones por expedir facturas sin requisitos y por no facturar, que van desde la imposición de multas hasta la clausura del establecimiento comercial, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio<sup>20</sup>.

“(…) comparte la Corte la constitucionalidad de la obligación consagrada en el artículo 76 demandado, por cuanto se hace indispensable convertir al consumidor en un ente vigilante de la expedición de facturas; debe exigírselas al comerciante, para así cercar a la evasión en todos los niveles. Todo lo cual redundará en un mejoramiento del recaudo tributario, ya que se le cerrarán las brechas de la evasión a quienes incurren en esta conducta delictiva. Por lo

que en consecuencia, todo aquel que incumple su obligación constitucional y legal de contribuir con el Estado en la lucha para acabar con el fenómeno delictivo de la evasión y el contrabando, en la medida en que colabora en mantener y apoyar este ilícito, debe asumir las consecuencias que de su omisión se derivan.

“8- Es indudable para esta Corporación que el artículo 76 demandado consagra un mecanismo tributario a través del cual se pretende erradicar o al menos disminuir la evasión y el contrabando, comprometiendo para ello en mayor grado a los consumidores de bienes y servicios: configuran toda una política estatal contra la evasión tributaria.

“Compromiso que en la práctica requiere, ante la falta de solidaridad de los consumidores de bienes, de su omisión al deber legal de exigir la respectiva factura del bien o servicio adquirido que permita ejercer un mayor y más eficaz control a la evasión y al contrabando, y de su incumplimiento a los mandatos legales, generar una conciencia social en las personas de su obligación de colaborar con la administración tributaria en la lucha por erradicar dichas conductas delictivas, mediante las medidas administrativas, pues sólo a través de una cultura de represión se logrará generar ese sentido de solidaridad para con el Estado, que contribuirá notablemente a hacer efectivos los principios constitucionales de la solidaridad y prevalencia del interés general, así como a garantizar el cumplimiento de los fines a cargo del Estado”.<sup>21</sup>

Así pues, queda claro que en materia impositiva la factura o documento equivalente cumple un papel trascendental, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la administración evitar o al menos disminuir la evasión y el contrabando, conocer la magnitud de los recursos con que cuenta, proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado. Por ello, es importante que los obligados a expedir facturas lo hagan con las exigencias previstas en la ley, y que los consumidores de bienes y servicios por su parte cumplan con la obligación que les corresponde de exigirla, como un deber de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

Importancia de la factura que resaltó el legislador al disponer entre las obligaciones formales

de tributación tanto su expedición como su exigencia y además considerarla, entre los mecanismos tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión, como la prueba documental idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas.

5. La norma objeto de estudio.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario que se impugna dispone:

“Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

Parágrafo. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración”.

Según lo dispuesto en el artículo 26 del E.T., los contribuyentes del impuesto de renta tienen derecho a restar los costos realizados imputables a los ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio con el fin de obtener la renta bruta, de la cual se restan las deducciones para la determinación de la renta líquida. Los costos son el conjunto de erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos, y se hallan regulados en los artículos 58 a 88 del E.T. Por su parte, las deducciones son aquella suma fija que se deduce de la renta imponible, y están reguladas en los artículos

104 a 177 del E.T.

Así mismo, conforme al literal a) del artículo 483 del E.T., el impuesto sobre las ventas para los responsables del régimen común, en el caso de venta y prestación de servicios, se determina por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas y los impuestos descontables legalmente autorizados en el artículo 485 del E.T. a saber: a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo; y b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. En este caso, cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieron sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

Entonces, si el contribuyente del impuesto sobre la renta pretende descontar costos y aplicar deducciones para efectos de establecer el tributo en el impuesto sobre la renta, requiere de las facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) o documentos equivalentes con los correspondientes a los literales b), d), e) y g) de los artículos 617 y 618 respectivamente del Estatuto Tributario. El mismo requerimiento se presenta en el impuesto sobre las ventas para la procedencia de los impuestos descontables.

Para el actor, tal requerimiento viola el artículo 29 de la Constitución, pues limita a un solo medio de prueba la facultad probatoria del contribuyente al pretender controlar el cumplimiento de requisitos formales como las facturas de terceros a través del traslado de su control a los contribuyentes receptores, so pena del rechazo in limine de los costos.

También aduce el actor la violación de los artículos 95-9, 363 y 13 de la Constitución, por cuanto por razones meramente formales el contribuyente termina tributando una mayor proporción a la dispuesta por la propia ley; y que la disposición impugnada no consulta la capacidad económica del contribuyente, transformándose en una sanción desmedida por el mero incumplimiento de contar con unos soportes expedidos en la forma señalada en la ley;

y que viola el principio de igualdad del sistema tributario y como desarrollo de éste el de equidad horizontal, por cuanto con la aplicación de la norma los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones objetivas resultan con una carga tributaria disímil. Así mismo, considera la violación al artículo 228 de la Constitución, en cuanto hace primar lo formal sobre lo sustancial.

Debe aclarar la Corte, en primer lugar, que la norma impugnada no consagra la imposición de una sanción administrativa -como lo cree erróneamente el actor-, sino que determina un requerimiento para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas. En el Estatuto Tributario, se recalca, se encuentran consagradas las sanciones por no expedir facturas o expedirlas sin los requisitos exigidos por la ley, tales como la del 1% del valor de las operaciones facturadas, sin exceder de diez millones de pesos y la clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio<sup>22</sup>. La no procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas por no contarse con la factura o documento equivalente y no poderlo exhibir ante el funcionario de la Administración Tributaria debidamente comisionado para el efecto cuando así lo exija, corresponde a la consecuencia por la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente y por lo tanto de no poder contar con la prueba idónea exigida por la ley para el efecto.

Ahora bien, no puede admitir la Corte la semejanza que el actor quiere establecer entre el caso que se examina y el que fue analizado en la Sentencia C-616 de 2002 donde se declaró la exequibilidad del artículo 41 de la Ley 633 de 2000, salvo la expresión “con la factura con el lleno de los requisitos legales”, que se declaró inexecutable, puesto que a diferencia de lo que acontece con el artículo 771-2 del E.T., bajo análisis, la citada disposición consagraba la aplicación de una sanción administrativa consistente en la clausura o cierre del establecimiento de comercio al tercero tenedor de buena fe que no pudiera comprobar su condición con la factura con el lleno de los requisitos legales. Valga observar que pese a la inexecutable de la citada expresión la Corte advirtió que, sin embargo, “obviamente la factura es el medio más pertinente en estos casos”.

Menos aún existe coincidencia alguna entre el caso bajo revisión y el supuesto fáctico

regulado en el artículo 77 de la Ley 488 de 1998, que fue declarado inexecutable en Sentencia C-674 de 1999 -con excepción del ordinal quinto que fue declarado executable-, pues ésta disposición legal sancionaba con el decomiso definitivo de la mercancía a favor de la Nación Estado al comprador que no exhibía la correspondiente factura o documento equivalente, habiendo sido sorprendido en un radio de seiscientos metros de distancia del establecimiento comercial con mercancías adquiridas sin contar con dicho documento. Es de recordar que la razón fundamental que llevó a la Corte a tomar tal determinación no guarda relación con la exigencia de factura o documento equivalente para acreditar la propiedad de las mercancías, sino a la violación al artículo 34 Superior que consagra la reserva judicial para la aplicación de sanciones que comportan la pérdida del derecho de propiedad, inconstitucionalidad que en sentir del Corte “no excluye que el Legislador pueda prever otro tipo de consecuencias negativas para aquellos compradores que incumplan con su deber de exigir y conservar la correspondiente factura”.

Aclarado lo anterior, para la Corte los cargos resultan a todas luces improcedentes, pues conforme a lo dispuesto en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución, en materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, dado que para esos efectos y por razones de interés público, el legislador se encuentra habilitado para exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la norma bajo análisis, según la cual el legislador establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas o documentos equivalentes, así como para exigir que tales documentos cumplan con determinados requisitos que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto respectivo.

Además, la expedición de factura o documento equivalente así como su exigencia son obligaciones tributarias de carácter formal impuestas por el legislador en virtud de la competencia que le otorga el artículo 338 de la Constitución para determinar directamente todos los elementos del tributo, así como el señalamiento de la forma como se procederá a su recaudo, para lo cual debe actuar también dentro del marco genérico que le fija la propia Constitución.

En el caso de la norma que se examina la Corte no observa un ejercicio indebido de la competencia del legislador al estipular que para efectos de los impuestos descontables en el

impuesto sobre las ventas las personas o entidades deban elaborar facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, así como tampoco para los efectos de la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta la presentación de éste documento privado.

Lo anterior si se tiene en cuenta que la expedición y exigencia de la factura constituyen obligaciones formales que se fundan en los principios de seguridad y certeza jurídicas y que tal documento desempeña un papel esencial para constatar la existencia o el cumplimiento de algunas obligaciones, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios, razones que permiten concluir que el requerimiento de la norma en estudio no resulta incompatible con la Constitución sino que armoniza con ella.

Si, como en efecto ocurre, la finalidad de la norma bajo estudio consiste en establecer con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a los descuentos por costos y deducciones, así como definir los impuestos descontables, y con ello acreditar su legalidad a fin de fortalecer la lucha contra la evasión, lejos de subvertir el ordenamiento constitucional la norma desarrolla los principios de eficiencia y equidad, puesto que sólo de esa manera la administración podrá constatar que los supuestos consagrados en la norma se han aplicado a transacciones legítimamente efectuadas y verificará que la liquidación del impuesto corresponde a la realidad económica del contribuyente.

No puede pretenderse, como lo hace el actor, invocar la violación al principio de equidad cuando no se cumplen obligaciones formales tan importantes como las de exigir y expedir la factura, pues de ser así se estimularía el desconocimiento del mandato constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. De la misma forma, no pueden equipararse las situaciones de quienes ha observado rigurosamente sus cargas tributarias frente a las de aquellos que por el contrario las ha omitido o al menos no han obrado diligentemente.

Ahora bien, para alcanzar el objetivo propuesto y evitar o al menos disminuir la evasión tributaria y el contrabando, el legislador emplea un mecanismo idóneo como es el requerimiento de la factura con ciertos requisitos, que si bien podría implicar alguna restricción a la libertad probatoria, estaría justificada por la consecución del fin anteriormente señalado, cuyo respaldo constitucional ya fue explicado.

Así mismo, la Corte considera que dicha exigencia no se refleja como irrazonable, precisamente por materializar un deber constitucional y corresponder a un mínimo de diligencia en las actividades propias del tráfico mercantil. En este sentido, resulta claro que la norma acusada no pretende que el adquirente de bienes y servicios deba responder por la conducta negligente de un tercero -el obligado a expedir la factura-, sino más bien que asuma su propia responsabilidad como persona que al participar en la operación económica tiene la obligación de exigir la factura o documento equivalente, coadyuvando de esta forma con el ejercicio de las tareas asignadas a las autoridades competentes en el control a la evasión. Debe aclarar sin embargo la corte, que si quien desea aplicar costos o deducciones en el impuesto sobre la renta ha extraviado la factura o el documento equivalente tiene el derecho a solicitar su copia a quien lo expidió, previa denuncia de la pérdida del documento original y con sujeción a los requisitos que la ley exija para cada caso e igualmente a solicitar a quien la expide la corrección de los datos que en ella erróneamente se hubieren consignado.

Con la misma óptica, tampoco puede juzgarse como desproporcionada la exigencia de que la factura o el documento equivalente, para la procedencia de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, deba reunir ciertos requisitos mínimos tales como los consagrados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del mismo Estatuto y solo los de los literales b), d) e) y g) de la misma norma para los documentos equivalentes, relacionados con los apellidos y nombres o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio y del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado, la fecha de su expedición, la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados, el valor total de la operación, y el número correspondiente aunque no sea consecutivo según así lo establece el parágrafo del artículo 771-2 E.T. en estudio, al disponer que en cuanto al requisito del literal d) del artículo 617 E.T., bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración, dado que según la reforma que a dicho artículo ya le había introducido la Ley 223 de 1995 ese artículo quedó consagrando entre los requisitos que debe contener la factura el del literal d) consistente en llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta, pues ellos se refieren a elementos básicos, los cuales, según lo ha expresado la Corte son indispensables 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.

Más sin embargo, para la aplicación de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, es preciso tener en cuenta que la constatación del exacto cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo en estudio no corresponde al consumidor del bien o servicio, y por lo tanto, no puede quedar imposibilitado por tal circunstancia para tenerlos en cuenta al momento de liquidar el impuesto respectivo, pues la exigencia de su cumplimiento no puede ser atribuida a quien esta en imposibilidad de conocer datos que solo conciernen a quien la expide.

Para la Sala no es de recibo la semejanza que el actor pretende establecer entre la situación que regula el artículo 772-1 del E.T. que se revisa, y la consagrada en el artículo 540 ibidem, declarado inexecutable por la Corte en Sentencia C-1714 de 2000, pues en éste último precepto se establecía que ningún documento podría ser tenido como prueba mientras no se pagase el impuesto de timbre. En aquella oportunidad la Corte consideró que tal medida era desproporcionada por cuanto para alcanzar un objetivo plausible en el ámbito constitucional - la eficiencia del recaudo del impuesto de timbre-, el legislador comprometía el derecho de defensa al 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 autoridades administrativas, limitando drásticamente su alcance probatorio, supuesto que dista mucho de ser similar al previsto en la norma que se examina donde, según fue explicado, la finalidad perseguida es otra y la exigencia resulta apenas razonable.

Tampoco se vislumbra que con la norma acusada el legislador esté presumiendo la mala fe de quienes no aportan ese documento. Si como lo ha dicho la Corte, el principio de la buena fe consiste en el deber de “obrar honesta y desprevencidamente en el marco de unas 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” 23, resulta claro que en el precepto bajo análisis el legislador no le hace reproche alguno al contribuyente, sino simplemente se abstiene de considerar situaciones que no fueron válidamente efectuadas o cuando menos debidamente acreditadas.

Y por último, la Corte considera que el cargo por desconocimiento del artículo 228 de la Carta tampoco esta llamado a prosperar, pues como ya fue explicado, siendo la factura una exigencia importante en el modelo de hacienda pública diseñado por el legislador y compatible con el ordenamiento constitucional, su trascendencia va más allá del ámbito

meramente formal para constituirse en presupuesto mismo para la configuración de un derecho sustancial. No es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas, las cuales, como se ha visto, resultan plenamente legítimas a la luz de la Carta Política.

Las anteriores razones son suficientes para que la Corte concluya que los incisos 1º y 2º así como del párrafo del artículo 771-2 del Estatuto tributario se ajustan a la Constitución y por lo tanto se declararán exequibles. Sobre el inciso 3º del mismo artículo la Corte se declarará inhibida dado que sobre el ningún cargo de inconstitucionalidad se formuló.

## VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

PRIMERO.- Declarar EXEQUIBLES los incisos 1º y 2º así como el Parágrafo del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

SEGUNDO.- Declararse inhibida para fallar respecto del inciso 3º del artículo 771-2 del Estatuto Tributario

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-733/03

Referencia: expediente D-4470

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, incorporado al Estatuto Tributario bajo el artículo 771-2, “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”.

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Si bien en la Sala cuando se discutió la ponencia y luego al suscribir la sentencia de la referencia manifesté mi deseo de aclarar el voto en relación con la decisión adoptada, es lo cierto que una vez releído el texto de la misma, considero que la inquietud que manifesté en relación con el alcance de la obligación y consecuente responsabilidad de la persona adquirente de los bienes o servicios, objeto de la factura, ha sido satisfactoriamente resuelta en la sentencia.

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

1 E.T. art. 571

2 En España, por ejemplo, se ha dado un replanteamiento de los deberes formales en cabeza de los obligados tributarios a través de la expedición de la Ley 1/1998 sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, conocida como del “Estatuto del Contribuyente”, cuyo artículo 2.2 incorpora principios exigidos a la aplicación de las normas tributarias, centrados en limitar la extensión innecesaria y excesiva en el cumplimiento de las obligaciones formales, poniendo de relieve no sólo que la extensión y diversidad de los deberes a cargo de los contribuyentes tiene ciertos límites, sino que su aplicación se debe someter (al igual que el pago de los tributos) a principios y limitaciones y que incluso la administración tributaria también está obligada a cumplir ciertas obligaciones respecto de los contribuyentes. Cfr. Juan José Rubio, miembro del Instituto de Estudios Fiscales de España. Conferencia dictada en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, octubre de 2000.

3 “Artículo 15. “ (...) Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de vigilancia e

intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.

4 Sentencia C-222 de 1995.

5 E.T. art. 571 y ss

6 E.T. art. 574

7 E.T. art.578

8 E.T. art. 612

9 E.T. arts. 613 y 614

10 E.T. art. 616

11 E. T. Arts. 615 y 618

12 ET. Artículo 615

13 E.T. art. 617

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

15 Cfr. Ibidem.

16 Cfr. Artículo 652 del Estatuto Tributario.

17 Sentencia C-1717 de 2000

18 E.T. art. 616-2

19 E.T. art. 652-1

20 E.T. art. 652 y ss

21 Sentencia C-674 de 1999

22 E.T. arts. 652 y 652-1