

C-844-99

Sentencia C-844/99

#### INFORMACION TRIBUTARIA-Finalidad

Es claro que la información tributaria es el medio por el cual la Administración puede controlar el cumplimiento de los deberes ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, con los cuales se atiende el funcionamiento del aparato estatal y la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem.

#### DECLARACION TRIBUTARIA-Cuando se tiene por no presentada

La Corte Constitucional, comparte la doctrina jurisprudencial establecida por el Consejo de Estado, quien ha reiterado, en sentencia de fecha 12 de junio de 1998, la tesis según la cual, para que la administración tributaria aplique el artículo 580 del estatuto tributario, en cuanto a no tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido, no opera de pleno derecho. La omisión de cualquiera de los literales acusados en el artículo 580, implica el consiguiente incumplimiento de las obligaciones sustanciales, porque la obligación sustancial está encaminada a cumplir con las cargas públicas que implica el financiamiento del Estado, mediante el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En consecuencia éstas no pueden realizarse en debida forma sin la verificación de ciertos requisitos formales razonables y proporcionales. En efecto, para la Corte, la ausencia de ciertos requisitos en la declaración tributaria o en el formulario que para el efecto imprima la Administración, puede generar una transgresión al principio de eficiencia en el recaudo de los tributos tasas o contribuciones y, naturalmente, traducirse en un mayor costo administrativo, para lograr un resultado, que puede obtenerse, en forma más simple con la colaboración de un contribuyente diligente o cuidadoso.

Referencia: Expediente D-2310

Acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario.

Actor: Manuel Armando Gonzalez Cañon

Magistrado Ponente:

Dr. FABIO MORON DIAZ

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

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano MANUEL ARMANDO GONZALEZ CAÑÓN, solicitó a esta Corporación la declaratoria de inexecutable parcial de los artículos 580 y 650-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario.

Por auto del 12 de febrero de 1999, el Magistrado Sustanciador decidió admitir la demanda presentada, únicamente, en relación con los numerales b y c del artículo 580 y el artículo 650-1 del decreto ley 624 de 1989 y rechazarla en cuanto a los literales a y d de la primera disposición, por cuanto sobre la misma se produjo el fenómeno jurídico de la cosa juzgada (C-690 de 1996).

Dentro de la oportunidad legal establecida, el demandante interpuso recurso de súplica contra el anterior auto, pues, a su juicio, el pronunciamiento hecho por la Corte Constitucional sobre las normas cuya demanda fue rechazada parcialmente, no hizo tránsito a cosa juzgada absoluta sino relativa y, por tanto, era factible emitir un nuevo pronunciamiento de fondo sobre la executable o inexecutable de los preceptos acusados.

Por auto de fecha 10 de marzo de 1999, la Sala Plena de la Corporación, resolvió confirmar el auto de fecha 12 de febrero de 1999, mediante el cual se rechazó la demanda incoada, por lo tanto se ordenó la fijación en lista, el traslado del expediente al señor Procurador General de la Nación, para efectos de recibir el concepto de su competencia y el envío de las comunicaciones de rigor constitucional al señor Presidente de la República, al Ministro de Hacienda y Crédito Público, al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y al representante legal del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, para que, en caso de estimarlo oportuno, interviniera en el proceso.

Una vez cumplidos todos los trámites indicados para esta clase de procesos, procede la Corte a pronunciar su decisión.

### II. EL TEXTO DE LAS NORMAS ACUSADAS

El texto de las disposiciones acusadas en la demanda es el siguiente:

“DECRETO NÚMERO 624 DE 1989

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

“

“Artículo 580.- Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;
- c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;
- d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal;
- e. Cuando no contenga la constancia del pago del impuesto, en caso de la declaración del impuesto de timbre.

“.....

“Artículo 650-1.- Sanción por no informar la dirección. Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1.

### III. LA DEMANDA

Según el actor, las disposiciones cuestionadas parcialmente del Estatuto Tributario violan los artículos 29, 83, 95, 209 y 228 de la Constitución de 1991, por las siguientes razones:

En efecto, estima el actor, que los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, infringen el derecho que todo administrado tiene a que se surta un debido proceso, toda vez que le permite a la Administración Tributaria desconocer de plano la presentación de las declaraciones tributarias que por haber omitido ciertos requisitos de simple forma, se tenga por no presentada. Aduce el demandante que dentro del procedimiento tributario, no existe proceder alguno para dar por no presentada una declaración tributaria que, por ministerio de la ley, se tiene como no presentada, dejando que las normas operen de pleno derecho a favor del Estado y en contravía del contribuyente, ello, a juicio del actor, implica que es necesario notificarle al interesado declarante, un acto administrativo previo, en el que se le solicite la explicación del error cometido para que este pueda ser aclarado o corregido, y, además, frente al cual el administrado pueda ejercer su derecho de contradicción conforme al debido proceso.

Igualmente, argumenta en su libelo, que las disposiciones cuestionadas violentan el artículo 83 C.P., ya que las normas acusadas dan por hecho que la declaración no se presentó por el simple motivo de la no inclusión de ciertos requisitos formales. Aduce, que no obstante haber cumplido con la obligación de presentar sus declaraciones tributarias, la ley desconoce los efectos de la misma, por el hecho de que en esta no haya informado o cumplido con ciertos requisitos formales, entendiéndose así que tal omisión tuvo por finalidad conculcar la labor fiscalizadora de la Administración; entendimiento que desvirtúa la presunción de buena fe que acompaña la actuación del contribuyente; explica el demandante, que a la fecha de la expedición de las normas demandadas, el principio de buena fe no había sido elevado a rango constitucional, por lo que con la expedición de la nueva Carta Política de 1991, las normas demandadas devinieron en una inconstitucionalidad sobreviniente; por lo que, concluye, se atenta contra el principio de buena fe, cuando se desconocen los efectos de una declaración tributaria, por omitir en la misma, unos requisitos de tipo formal que pueden ser

verificados por parte del ente gubernativo utilizando otros medios, para lo cual, argumenta el actor, es necesario para el ciudadano desvirtuar la buena fe que acompaña las actuaciones de los administrados, y por lo tanto, la Administración debe observar el debido proceso, para que el administrado pueda ejercer su derecho de contradicción, sin que la sanción opere de facto.

Además, indica el demandante que las normas cuestionadas dan prevalencia a las formalidades sobre el derecho sustancial. Los errores de tipo formal plasmados en la declaración, prevalecen sobre la manifestación de voluntad del contribuyente, traducida en la declaración tributaria, que, además, de gozar de la presunción de veracidad, está amparada por el principio de buena fe, por lo tanto, la omisión de un simple requisito de forma, redundante en detrimento del derecho sustancial del contribuyente a que su declaración tributaria se entienda verídica y por ende presentada oportunamente; igualmente, implica, que se le desconozca al contribuyente que ha cumplido con la obligación tributaria sustancial, esto es, contribuir con las cargas públicas del Estado, tal y como lo prescribe el artículo 95 de la Carta Política, por lo tanto, las normas acusadas, por este aspecto, desconocen el artículo 228 superior. De otra parte, explica el demandante, que si bien es cierto que el Estado desea que los administrados contribuyan con el financiamiento de gasto público, no debe ser su intención, como ocurre con estas disposiciones, la de que por medio de normas de índole sancionatorio, se creen mecanismos de recaudo para el erario público, pues ello violenta el artículo 95 de la Constitución Política. Finalmente, expone, que estas normas desconocen el artículo 209 constitucional, pues el principio de eficacia se ve vulnerado, en la medida en que los artículos demandados, le permiten al funcionario, dar por hecho la falta de presentación del denuncia rentístico por unos simples requisitos de forma y con ello la Administración, en virtud de la autorización para no adelantar un trámite con la finalidad de que el contribuyente explique si el error detectado corresponde a la realidad o no, por lo que se viola con ello el debido proceso, impidiéndole al contribuyente ejercer el derecho a controvertir lo que aduce la administración, resultando por ello desconocido el legítimo derecho de contradicción.

#### IV. INTERVENCIONES OFICIALES

##### 1. LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Dentro de la oportunidad legal, que prevé el régimen de actuaciones y procedimientos constitucionales, ante esta Corte, intervino la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuya apoderada solicita a la Corporación declarar exequible los artículos 580 y 650-1 del Decreto 624 de 1989, con base en las siguientes consideraciones:

En efecto, estima el interviniente que el tener la declaración como no presentada, como lo prevén las normas acusadas, no constituye, en sí misma, una sanción, como lo entiende el demandante, pues simplemente es la manifestación de la incapacidad que tiene un documento para producir sus propios efectos legales, ante la ausencia de condiciones esenciales, que le impiden a la Administración Tributaria establecer de manera cierta la relación jurídica sustancial entre el contribuyente y el Estado.

En cuanto a las normas demandadas, el interviniente recuerda que:

“Las normas acusadas contienen unos requisitos tales, que por su importancia y trascendencia, pueden definirse como condiciones de fondo, para la garantía de los mismos derechos del contribuyente. El no presentar la declaración en los lugares señalados para el efecto, desconoce la exigibilidad misma de la obligación, para eventuales reclamaciones por parte del contribuyente o del estado. El no suministrar la identificación o no firmar por quien tiene el deber formal de hacerlo, transgreden el deber de individualizar las cargas tributarias. El no contener los factores necesarios para identificar las bases gravables, impiden determinar de donde surge y cuánto es el monto de la obligación. Cuando no se informa la dirección o se informa incorrectamente, el mismo contribuyente esta desconociendo el primer paso hacia la garantía del derecho de defensa y contradicción, porque de conformidad con las normas, una notificación a una dirección incorrecta, es una notificación indebida, que no le dará oportunidad al contribuyente de explicar las razones por las cuales considera justa o injusta una decisión de la Administración, dentro de las oportunidades legales”.

Más adelante, explica la DIAN que:

“Ahora bien, si nos mantenemos en el criterio de que los requisitos señalados en los artículos 580 y 650-1 son de carácter formal, tenemos que estos se traducen en el cumplimiento de una obligación de hacer, que exige por parte del responsable una diligencia y cuidado especial. Por lo anterior, si el responsable de cumplir con una obligación no lo hace de conformidad con los requisitos de ley, éste debe responder por esta simple omisión, debido a que su incumplimiento afecta el desarrollo de la función de la Administración, impidiéndole actuar de manera eficiente, pronta y eficaz, de conformidad con los postulados constitucionales”.

De otra parte, sostiene la autoridad Administrativa Tributaria que la Corte Constitucional en la Sentencia C-690 de 1996, estimó que: “la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95 ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal”, por lo que concluye la DIAN que:

“Los artículos demandados configuran la llamada falta de presentación de la declaración, que no sólo se da por la no presentación de los formularios, sino que también se entiende no cumplido el deber de declarar, es decir, no satisfecha la obligación cuando se incurre en alguna de las situaciones previstas en ello.

De manera que si el denuncia tributario formalmente se encuentra en alguna de las situaciones contempladas en los artículos, significa que se entiende por no presentado legalmente, y en consecuencia no satisface la obligación, aunque la presentación se haya realizado materialmente.

Cabe anotar que las inconsistencias que dan por no presentadas las declaraciones tributarias de los artículos 580 literales a) b) y d) y 650-1 del Estatuto Tributario, pueden corregirse mediante el procedimiento señalado en el artículo 588 del E.T., liquidando una sanción

equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641, sin que exceda de \$16.000.000 (año base 1999), siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar. Más adelante demostraré como, contrario a lo que afirma el demandante, el principio general de buena fe no se desconoce cuando una norma legal establece una sanción pecuniaria aplicable a los contribuyentes que corrijan voluntariamente los errores de forma en que hayan incurrido en sus declaraciones tributarias”.

De otra parte, anota el interviniente, que el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los asociados con la Administración Tributaria, está autorizada para regular deberes materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo, que el Congreso de la República o el legislador extraordinario, regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria, por lo que, el debido proceso, no se ve conculcado por las disposiciones demandadas, por cuanto la Corte Constitucional, a este respecto, en la Sentencia C-690 de 1996 así lo ha dejado expuesto. Aduce, igualmente, que existe un procedimiento aplicable para la imposición de la sanción a que da lugar las inconsistencias contenidas en el denuncia tributario, pues en el caso que regulan los artículos demandados, ellos establecen, de manera clara, una exigencia razonable, para el cumplimiento del deber de declarar, los cuales deben ser acatados por los contribuyentes para cumplir con el deber de tributar en debida forma, so pena de que la Administración tributaria los tenga por no presentados.

De otro lado, el interviniente, explica que en materia tributaria, el principio de la buena fe debe, ser interpretado de manera restrictiva, según lo entiende la misma Corte Constitucional, entre otras, en las Sentencias C-054 de 1999, C-005 de 1998 y C-690 de 1996, por lo tanto, el contribuyente tiene el deber de cumplir con la obligación de presentar la declaración tributaria en forma completa y exacta, es decir, en debida forma, tanto material como formalmente, y de conformidad con las exigencias señaladas por la ley; en consecuencia, cuando el contribuyente, omite o desconoce tales exigencias, es lógico que se califique como negligente a quien ha incumplido una obligación tan clara como es la presentación de la declaración tributaria y por lo tanto, merecedor a que se le aplique una sanción establecida por la ley, pues la buena fe solo puede alegarla quien no actúa dolosa o negligentemente, pues es deber del ciudadano conducirse, sin culpa, es decir, con un mínimo de prudencia para evitar un perjuicio al tesoro público.

Ahora bien, en cuanto al artículo 228 de la C.P., arguye la entidad interviniente, que a diferencia de lo expuesto por el actor, éste no cumple con el deber de tributar, cuando el ciudadano desconoce, tanto las obligaciones sustanciales como las obligaciones materiales, ya que la omisión de “un simple requisito de forma”, como afirma el actor implica para el Estado, la transgresión del principio de eficiencia, según el cual, la Autoridad Administrativa debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo y económico, ya que, al desconocerse ciertos requisitos formales señalados en la ley, a la administración le corresponde iniciar procesos sancionatorios, lo que se traduce, en trámites poco ágiles y muy costosos, todo con el fin de lograr el recaudo que debió obtenerse desde el principio, si el contribuyente hubiera actuado de manera diligente y cuidadosa.

De otra parte, estima el interviniente, que el legislador como titular de la potestad

impositiva, puede consagrar las sanciones, para quienes incumplen con el deber constitucional de colaboración con el financiamiento y el gasto público, en virtud de lo expuesto por la Corte en la Sentencia C-160/98, ya que la obligación de declarar debe ser cumplida en debida forma, de lo contrario se le impide a la administración actuar en forma eficiente, preventiva y eficaz, como es su obligación, de conformidad con el artículo 209 de la Carta Política de 1991.

## 2. EL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

Mediante auto de 12 de marzo de 1999, el despacho del Magistrado Sustanciador, solicitó al Director del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, que si lo estimaba pertinente, se pronunciara sobre algunos puntos de la demanda presentada.

En la oportunidad respectiva, el Consejo Directivo del Instituto, en sesión del día 1 de junio de 1999, emitió su opinión, en la cual se solicita a la Corte declarar exequibles las disposiciones acusadas, pero con la condición de que las sanciones a imponer solo sean viables, en la medida, en que se cause daño a la Administración Tributaria, sin exigirle a la misma, la prueba del mismo, la que debe ser asumida por el declarante, quien deberá acreditar, en consecuencia, que su actuación, si bien en principio fue contraria al ordenamiento, no le causó perjuicio económico o tributario al Estado y que por ello no debe ser sancionado.

En efecto, expresó el Instituto que en relación con el artículo 29 de la C.P., lo siguiente:

“En este sentido, no es cierto que no esté consagrado un procedimiento que haya de seguirse para los fines sancionatorios correspondientes, y, por el contrario, la Administración Tributaria no pudo partir del supuesto de la ineficacia de la declaración mediante el simple mecanismo de afirmar que tuvo lugar alguna de las irregularidades previstas en los citados artículos.

Tan cierto es lo anterior, que el Consejo de Estado ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el particular para advertir que la sanción que aquí se examina sólo procede mediante acto administrativo sometido, no sólo a los recursos previstos en el Código Contencioso para la vía gubernativa, sino al control jurisdiccional, de acuerdo con las reglas generales.

Así, en la sentencia de fecha 12 de junio de 1998, (expediente número 8735, ponente Dr. Germán Ayala Mantilla), la Corporación reiteró su tradicional jurisprudencia en esa materia, en los siguientes términos:

“La Sala con ponencia del consejero Julio E. Correa Restrepo en el fallo 7471, posteriormente reiterado por el fallo 7770 con ponencia de la dra. Consuelo Sarria, ha sido clara en determinar que para que en los efectos que consagra el artículo 580 del Estatuto tributario, puedan tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere en todos los casos actuación administrativa que así lo declare, porque el artículo referido no opera de pleno derecho, pues de ser así se estaría desconociendo totalmente el derecho de defensa del contribuyente.

En ese mismo orden de ideas, es del caso recordar que nuestro ordenamiento tributario tiene

previsto un término de dos años, contados a partir de ciertas fechas de referencia, para que las declaraciones tributarias queden en firme, y no puedan ser cuestionadas, en absoluto, por la Administración. Por tal motivo, como bien lo ha entendido la jurisprudencia del Consejo de Estado ya citada, el acto administrativo por el cual se sanciona al contribuyente o responsable con la ineficacia de su declaración, no puede ser proferido cuando la misma ya ha quedado en firme.

A lo anterior, cabe agregar, ya en lo que atañe a las actuaciones oficiales dirigidas a imponer sanción por no declarar o a practicar liquidación de aforo, que sin menoscabo de la posibilidad de controvertir el acto que califica como no presentada la declaración tributaria, el afectado cuenta con oportunidades adicionales para impugnar los planteamientos oficiales como son las que representan los recursos de reconsideración y, en su caso, las acciones ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Del propio modo, según se comenta más adelante, el declarante cuenta con un amplio término, de 5 años, para enmendar algunas de las inconsistencias a que se refieren las disposiciones acusadas, toda vez que, según el parágrafo 2º del artículo 588 del E.T., pueden hacerlo en cualquier tiempo, pero antes de que se notifique la resolución de sanción por no declarar.”

En cuanto al cargo de la presencia de buena fe, estimó el interviniente que los artículos 580 y 650-1 cuestionados, son una clara expresión del “deber de colaboración” que sirve de entorno a las obligaciones formales, ya que:

La firma del declarante tiene la trascendental connotación de investir al formulario de que se trate de la condición de “documento”.

La firma del revisor fiscal, cumple el crucial objetivo de certificar que la contabilidad del declarante se ajusta a la ley y a los principios generalmente aceptados, y refleja razonablemente la situación financiera de la empresa, e igualmente, en su caso, que se practicaron las retenciones en la fuente correspondientes.

La presentación de la declaración en los lugares previstos por el ordenamiento, los cuales corresponden al domicilio de los declarantes, facilitan la intermediación de la Administración Tributaria. Así mismo, es fundamental para los fines de control y fiscalización, si se tiene en cuenta que determina cuál es la Administración local competente para verificar la justa tasación de los tributos.

La dirección del contribuyente hace expeditas las actuaciones administrativas y las funciones de control y fiscalización tributaria.”

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación, mediante oficio No. 1845 del 12 de julio de 1999, solicitó a esta Corporación, la declaratoria de constitucionalidad condicionada de los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, en el sentido de que se entienda que las hipótesis allí descritas no constituyan responsabilidad objetiva en la sanción de no presentación de la declaración tributaria y, que, por lo tanto se exija para su imposición, la demostración del daño causado

al erario público.

A juicio del señor Procurador General de la Nación, la obligación formal de la presentación de la declaración tributaria por parte de los contribuyentes, específicamente la de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del deber ciudadano de tributación (artículo 150-12, 363 y 338 y 95-9 de la Carta), por lo tanto, luego de exponer una serie de planteamientos en torno a los elementos que constituyen el principio de información tributaria, concluye el Señor Procurador General de la Nación que:

“Esta atribución constitucional del legislador también comprende la posibilidad de establecer las condignas sanciones, puesto que el incumplimiento de los deberes tributarios por parte de los contribuyentes constituye una infracción fiscal que debe ser perseguida y sancionada por la Administración de Impuestos.

Debe anotarse, sin embargo, que en el establecimiento y aplicación de las sanciones tributarias operan, sin restricción alguna, las garantías mínimas del debido proceso, de la tipicidad y de la proporcionalidad y razonabilidad de los castigos impuestos.

Lo anterior significa que antes de imponer una sanción, la administración de impuestos debe permitir que el contribuyente ejerza su derecho de defensa, demostrando que los yerros en las informaciones suministradas no perjudican los intereses económicos del tesoro público.

No se sanciona el simple incumplimiento de las obligaciones previstas en la norma. Lo que ocurre es que ese incumplimiento es prueba de la no presentación de la declaración, la cual puede ser desvirtuada por el contribuyente, mediante el aporte de otros medios probatorios.

Otorgar valor probatorio a dichas conductas, en manera alguna implica un desconocimiento del principio superior de buena fe, toda vez que en la presentación de la información de naturaleza fiscal los contribuyentes deben actuar con el mayor esmero y cuidado, evitando, en la medida de lo posible, incurrir en equivocaciones que puedan entorpecer la eficiencia y diligencia de la administración de impuestos.

Por ello, quien no aporta en debida forma los datos e informes solicitados por la administración de impuestos, no está amparado por la presunción de buena fe y debe probar que en su proceder no existió dolo o intención de evadir o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”.

Para el jefe del Ministerio Público, las disposiciones acusadas no vulneran el artículo 83 de la Carta como lo afirma el demandante y en apoyo de su aserto, cita la sentencia C-690 de 1996 de la Corte Constitucional; para deducir que no toda equivocación u omisión en la información tributaria acarrea la aplicación de plano de las sanciones previstas en el estatuto tributario. Es menester, anota, que medie un debido proceso en el que se demuestre la existencia de la infracción fiscal y la intención del contribuyente de perjudicar los intereses del tesoro público, y que de paso permita deducir al fisco, el verdadero daño al tesoro público; por lo tanto, si los errores u omisiones de los contribuyentes no producen perjuicio al Estado, la Administración de Impuestos no debe estar legitimada cuantitativamente para

imponer sanciones al contribuyente.

Finalmente, señala la Vista Fiscal que la Corte debe producir una decisión condicionada de los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario en el sentido de morigerar sus efectos, ya que:

“Según las normas acusadas, la equivocación u omisión en la identificación del declarante y en los factores para identificar las bases gravables (art. 580 lit. b y c del E.T.) o en la dirección del contribuyente (art. 651 del E.T.), acarrearán que la declaración tributaria se tenga por no presentada.

Como puede verse, los preceptos que se demandan establecen las conductas que se tienen como prueba indicatoria de la no presentación de la declaración tributaria, hecho que a su vez constituye infracción de la misma naturaleza. Con ello se respeta el principio de la legalidad, ya que no sólo se prevé en forma clara y precisa la falta, sino también la sanción imponible.

Además, debe reconocerse que el diseño de la conducta reprochable y el castigo correspondiente, se ajusta a los criterios constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, toda vez que, según se analizó anteriormente, la incuria de los contribuyentes en la presentación de los informes de naturaleza tributaria, afecta la debida marcha de la administración de impuestos, situación que amerita la imposición de sanciones por los eventuales perjuicios económicos ocasionados al tesoro público.

Esta clase de información no afecta el derecho a la intimidad de los contribuyentes, puesto que el nombre, la dirección y los hechos que configuran la base gravable de los tributos, son datos objetivos necesarios para el desarrollo de la función impositiva y recaudadora del Estado.

Sin embargo, la ocurrencia de cualquiera de las circunstancias consignadas en el supuesto de hecho de los preceptos censurados, no justifica por sí misma que el comportamiento equivocado u omisivo del contribuyente en el suministro de la información fiscal, se considere de plano como incumplimiento al deber de presentar la declaración tributaria, dando lugar a la imposición de la sanción de multa prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Lo anterior es aún más cierto si se tiene en cuenta que la información tributaria comprende además otros datos y conceptos numéricos y contables, que en la actualidad son remitidos a la administración tributaria en medios magnéticos y electrónicos, en cuyo manejo se puede incurrir en omisiones o equivocaciones involuntarias.

Por tal razón, si ocurre cualquiera de las circunstancias que se establecen en las normas acusadas, la administración de impuestos debe realizar una serena evaluación de las mismas, antes de aplicar las sanciones reguladas en el Estatuto Tributario, con el fin de establecer si el yerro o la omisión en la información solicitada, se cometieron con el fin de perjudicar los intereses del erario público y si efectivamente se causó el daño a los intereses económicos tutelados.

En otras palabras, para considerar que un error o una omisión en la información fiscal equivale al incumplimiento del deber de tributación, es menester que previamente la administración haya establecido que se trata de maniobras elusivas de los contribuyentes, quienes están obligados a demostrar que las incorrecciones no fueron cometidas con dolo o mala fe.

Partiendo de las anteriores premisas, este Despacho considera que las prescripciones contenidas en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, que regulan los eventos en los cuales no se considera cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, se ajustan al Ordenamiento Superior, en la medida en que, previo un debido proceso, se demuestre que la omisión en las informaciones allí requeridas produjo perjuicio al erario público, y que no basta con el incumplimiento de las obligaciones previstas en la norma, sino que el contribuyente tiene la oportunidad de desvirtuar la prueba de su culpabilidad.

Esta petición es procedente, si se tiene en cuenta que la administración no puede sancionar la mera ocurrencia de los hechos descritos en los artículos acusados, sin tomar en cuenta el factor subjetivo y el principio de lesividad, como quiera que de conformidad con el artículo 29 fundamental, se está en presencia de un derecho sancionador de acto inspirado en la culpabilidad del sujeto-agente.

Por tanto, la administración de impuestos podrá sancionar las equivocaciones y omisiones cometidas por particulares en la declaración tributaria, siempre y cuando determine que la imprecisión fue cometida con la intención de obtener un resultado fiscal favorable, esto es, una suma inferior de impuesto a pagar, o un saldo a favor del contribuyente y que en dicha conducta el contribuyente obró con culpabilidad”.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### Primera. La Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda formulada en contra de los artículos 580 y 650-1 del decreto 624 de 1989, por ser normas pertenecientes a un Decreto-ley de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-5 de la Carta Política.

### Segunda. La Materia.

Se ocupará la Corte de examinar los cargos formulados en contra de la constitucionalidad de los literales b) y c) del artículo 580, en razón a que la demanda fue rechazada en relación con los literales a) y d) de la misma disposición porque sobre ellos recayó el fenómeno de la cosa juzgada, en virtud de la sentencia C-690 de 1996 que declaró su exequibilidad. Igualmente, la Corporación se pronunciará en cuanto al artículo 650-1 del mismo estatuto, el cual fue adicionado por el artículo 51 de la Ley 49 de 1990. Los fundamentos de la demanda se contraen a lo siguiente:

En criterio del demandante, las normas demandadas desconocen el derecho que tiene todo administrado al debido proceso, pues permiten a la Administración desconocer de plano la presentación de las declaraciones tributarias por el simple hecho de no cumplir con ciertos requisitos de forma.

En consecuencia es necesario, a su parecer, notificarle al interesado un acto administrativo previo en el cual se le solicite explicación acerca del error incurrido, y respecto del cual el administrado pueda ejercer su derecho de contradicción.

Para el demandante, en síntesis, los artículos 580 y 650-1 del estatuto Tributario son inexecutable, por cuanto al autorizar a la Administración de Impuestos para sancionar a los contribuyentes que no suministren correctamente la información fiscal, con la sanción de no tener por presentada la declaración tributaria, sin mediar procedimiento alguno en que se desvirtúe su buena fe y se demuestre la intención de perjudicar el erario público vulneran las garantías establecidas en los artículos 29 (debido proceso) 83 (presunción de buena fe) 95-9 (justicia y equidad de la tributación), 209 (principio de la función administrativa) y 228 (prevalencia del derecho sustancial) de la Carta Política.

No comparte la Corte el anterior planteamiento, por cuanto los argumentos carecen de respaldo, tanto en la Carta Política, como en la jurisprudencia de esta Corporación, como se expondrá más adelante.

Para la Corte es importante resaltar la idea, según la cual, el sistema tributario colombiano, el cual incluye los artículos 580 y 650-1 cuestionados, se fundamenta en un principio fundamental, según el cual, el contribuyente debe presentar su denuncia rentística de manera voluntaria, por lo cual, es apenas obvio, que el ordenamiento dote de una especie de fuerza vinculante, a la declaración, lo que permite que la obligación tributaria posea certeza y exigibilidad, tanto para el contribuyente como para la administración.

El artículo 580 del Estatuto Tributario señaló lo siguiente:

“Artículo 580.- Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;
- c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;
- d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal;
- e. Cuando no contenga la constancia del pago del impuesto, en caso de la declaración del impuesto de timbre.

De igual forma el artículo 650-1 del mismo estatuto prevé que:

“Artículo 650-1.- Sanción por no informar la dirección. Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1.

De la simple lectura de los artículos cuestionados como, supuestamente inexequibles, a juicio de la Corte, se desprende que ellos no hacen otra cosa que proteger los derechos sustanciales, tanto del contribuyente como del Estado, en cuanto al nacimiento de la obligación fiscal, por lo que, en caso de ser desconocidos, los literales allí previstos, pueden dar lugar a la violación de los derechos y deberes protegidos, tanto de la administración tributaria como del contribuyente, en cuanto a los elementos básicos que conforman la relación sustancial tributaria; por lo tanto, la finalidad que el legislador busca con estos artículos, es la seguridad jurídica de los contribuyentes en sus relaciones tributarias o fiscales.

Para la Corte, es claro que la información tributaria es el medio por el cual la Administración puede controlar el cumplimiento de los deberes ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, con los cuales se atiende el funcionamiento del aparato estatal y la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem.

En este orden de ideas, en concepto de la Corte, las normas cuestionadas por el actor, contienen unos requisitos, que por su importancia y trascendencia, pueden catalogarse como de fondo, pues, ellos, se reitera, están dirigidos a garantizar los derechos del propio contribuyente, pues, es claro para esta Corporación, que el no presentar la declaración tributaria, por ejemplo, en los lugares señalados para el efecto, desconoce la exigibilidad misma de la obligación fiscal y de paso no permitirá esclarecer la competencia, ante eventuales reclamos por parte del contribuyente o del mismo Estado. Igual prédica se hace en cuanto al hecho de no suministrar la identificación o la firma por quien tiene el deber formal de hacerlo, requisitos que, en su ausencia, transgreden el deber de individualizar la carga tributaria; igual ocurre con el hecho de que la declaración no contenga los factores necesarios para identificar la base gravable, pues ello impide determinar, a la autoridad tributaria, de donde surge y cuanto es el monto de la obligación a pagar. Igualmente, en cuanto no se informe la dirección o se informe incorrectamente, el mismo contribuyente está desconociendo el más importante paso hacia la garantía de su propia defensa y contradicción, porque, al tenor de las normas tributarias, una notificación o un aviso a una dirección incorrecta, por ejemplo, implica una indebida notificación, que le impedirá al propio contribuyente el no poder explicar, oportunamente, las razones por las cuales considera justa o injusta una decisión de la Administración Tributaria, dentro, claro está, de las oportunidades legales que el propio ordenamiento jurídico tributario consagra para estos eventos.

Para la Corte, los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, no infringen realmente el artículo 29 superior como lo expone el demandante, porque, ninguna de las hipótesis previstas en los mismos, ni la consecuente sanción, opera, por ministerio de la ley, tampoco, puede aceptar la Corte, como lo afirma el demandante, que el estatuto tributario no establece un procedimiento, para impartir una sanción, como lo es la no presentación de la

declaración, pues en estos casos, la autoridad tributaria siempre debe proceder mediante acto administrativo, de carácter particular y contenido concreto, al cual le son aplicables los recursos previstos en el Código Contencioso Administrativo con el propósito de lograr el agotamiento de la vía administrativa y utilizar las acciones contencioso administrativas, de acuerdo a las reglas generales.

En efecto, la Corte Constitucional, comparte la doctrina jurisprudencial establecida por el Consejo de Estado, quien ha reiterado, en sentencia de fecha 12 de junio de 1998, la tesis según la cual, para que la administración tributaria aplique el artículo 580 del estatuto tributario, en cuanto a no tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido, no opera de pleno derecho.

Así las cosas, resulta evidente que los artículos 580 y 650-1 acusados, no vulneran el debido proceso, ni mucho menos afectan el derecho de defensa de los declarantes.

En este sentido, la Corte debe reiterar su doctrina jurisprudencial vertida en la Sentencia C-690 de 1996 M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero, en la cual dijo la Corporación lo siguiente:

“en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto es de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

“Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente”.

En este orden de ideas, para la Corte, la indicación de todos los elementos que integran la declaración tributaria que prevé el artículo 580 cuentan con un claro objetivo, el cual es facilitar el control que se requiere, por parte de la autoridad tributaria, para hacer posible una tributación que consulte lo dispuesto en el artículo 95 num. 9 y 363 superiores, por lo que, resulta obvio que un formulario o una declaración voluntaria, destinada al efecto, que no indique las bases para establecer el quantum del gravamen o la identificación del

declarante, no es realmente una declaración; igual predica se puede hacer con la firma del declarante, pues la misma posee la trascendental misión de investir al documento de su condición de tal; así mismo ocurre, por ejemplo, con la firma del revisor fiscal, pues, ella cumple con el crucial objetivo de dar plena credibilidad, en cuanto a que la contabilidad del contribuyente se ajusta a la ley y a los principios generalmente aceptados para esta clase de asuntos y que refleja, razonadamente, la situación financiera o patrimonial de la empresa o que se practicaron las exenciones o las retenciones previstas en la ley; igual puede afirmarse con la presentación de la declaración, en los lugares que, el ordenamiento tributario prevé, los cuales deben corresponder al domicilio de los declarantes, y con ello se logra facilitar la intermediación entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

Ahora bien, es fundamental para los fines de control y fiscalización tributaria que se tenga en cuenta, cuál es la Administración local competente para recibir los tributos, o establecer la dirección del contribuyente, pues todo ello, se repite, facilita las actuaciones administrativas y las funciones propias y naturales en materia tributaria, pues, las mismas resultan razonables y justas, ya que poseen un propósito, el cual consiste en coadyuvar un beneficio tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.

Por otra parte, es claro para la Sala Plena, que la omisión de cualquiera de los literales acusados en el artículo 580, implica el consiguiente incumplimiento de las obligaciones sustanciales, porque la obligación sustancial está encaminada a cumplir con las cargas públicas que implica el financiamiento del Estado, mediante el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En consecuencia éstas no pueden realizarse en debida forma sin la verificación de ciertos requisitos formales razonables y proporcionales. En efecto, para la Corte, la ausencia de ciertos requisitos en la declaración tributaria o en el formulario que para el efecto imprima la Administración, puede generar una transgresión al principio de eficiencia en el recaudo de los tributos tasas o contribuciones y, naturalmente, traducirse en un mayor costo administrativo, para lograr un resultado, que puede obtenerse, en forma más simple con la colaboración de un contribuyente diligente o cuidadoso.

De otra parte, en cuanto a la supuesta violación del numeral 9 del artículo 95 por parte de los artículos cuestionados de la Carta Política, la Corte debe recordar lo expuesto en la sentencia C-160 de 1998, en la cual la Corporación estimó que:

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

Por lo tanto, la obligación de declarar debe ser cumplida en debida forma, de lo contrario, se le impide a la administración actuar en forma eficiente, pronta y eficaz de conformidad con el artículo 209 de la Carta.

Ahora bien, cuando las omisiones y vicios señalados en las normas acusadas, que se

declaran exequibles, impliquen la no presentación oportuna de la declaración y acarreen las sanciones correspondientes es necesario la actuación administrativa sujeta al principio de la legalidad y a las reglas del debido proceso, para oír en descargos al contribuyente y garantizar el derecho de defensa.

## VII. DECISION

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

### RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLES los literales b y c del artículo 580, así como el artículo 650-1 del Decreto -Ley 624 de 1989.

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

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General