Sentencia C-929/05

COSA JUZGADA RELATIVA-Configuración

GANANCIA OCASIONAL POR ENAJENACION DE ACTIVOS FIJOS-Opciones para determinar costo fiscal

GANANCIA OCASIONAL POR ENAJENACION DE ACTIVOS FIJOS-Determinación del costo fiscal de acuerdo a avalúo de la declaración del impuesto predial y/o declaración de renta/GANANCIA OCASIONAL POR ENAJENACION DE ACTIVOS FIJOS-Determinación sin tener en cuenta correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias, ni avalúos no formados/PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA-Determinación de costo fiscal

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

NOTIFICACION-Finalidad

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN ACTUACION JUDICIAL-Alcance

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DE ACTUACION ADMINISTRATIVA-Alcance

NOTIFICACION DE ACTO ADMINISTRATIVO DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Regulación especial

NOTIFICACION POR CORREO EN MATERIA TRIBUTARIA-Inconstitucionalidad de la expresión " y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo"

NOTIFICACION DE ACTO ADMINISTRATIVO QUE RESUELVE RECURSO EN MATERIA TRIBUTARIA-Interpretación del Consejo de Estado sobre clase de notificación que debe surtirse/NOTIFICACION DE ACTOS DE FISCALIZACION TRIBUTARIA-Interpretación del Consejo de Estado sobre clase de notificación que debe surtirse/NOTIFICACION POR EDICTO EN MATERIA TRIBUTARIA-Casos en que debe surtirse según Consejo de Estado

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN NOTIFICACION DE ACTO ADMINISTRATIVO QUE RESUELVE RECURSO EN MATERIA TRIBUTARIA-Contabilización del término para que contribuyente comparezca a notificarse personalmente/NOTIFICACION POR EDICTO EN MATERIA

TRIBUTARIA-Subsidiaridad

El legislador dentro de su amplia libertad configurativa, estableció un término (diez días), para que el contribuyente comparezca a notificarse personalmente de los actos administrativos que resuelven los recursos personalmente, y sólo en defecto de esta, por no presentarse el recurrente citado, procede la notificación por edicto. Quiere ello decir, que la notificación personal es la forma principal de notificar esa clase de actos y la notificación por edicto la forma subsidiaria, contrario a lo sostenido por el actor cuando afirma que la notificación por edicto primaría sobre la personal para los efectos del artículo 565 del Estatuto Tributario en el aparte acusado. No encuentra la Corte que se viole el principio general de publicidad de los actos administrativos que profiera la administración tributaria, sino por el contrario el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política.

NOTIFICACION DEVUELTA POR CORREO-Contabilización del término para responder o impugnar acto administrativo/NOTIFICACION DEVUELTA POR CORREO-Desarrollo de los principios de eficacia y celeridad de la función administrativa en el trámite

El precepto normativo acusado consagra el procedimiento a seguir cuando las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria son notificadas por correo y por cualquier causa son devueltas: En ese evento, dispone la norma que las mismas serán publicadas en un periódico de amplia circulación nacional y se entenderá surtida “para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación”. Así, el legislador dentro de su amplia facultad de configuración en materia tributaria, ha establecido diversas formas de notificación de las actuaciones surtidas por la Administración que le permitan al contribuyente conocerlas a fin de que pueda responder o interponer los recursos si lo considera pertinente. Una de ellas es la notificación por correo, pero si por cualquier causa esa notificación es devuelta, el legislador previó que la misma se haga en un periódico de amplia circulación nacional a fin

de garantizar la publicidad del acto, caso en el cual el interesado contará con el término para responder o impugnar desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación, es decir, cuando ésta sea realizada en debida forma, y no desde la primera fecha de introducción al correo, pues ese término se entiende surtido para efectos de la Administración quien tendrá entonces que expedir el acto materia de notificación en el término contado desde la primera fecha de introducción al correo como una forma de desarrollar los principios de eficacia y celeridad que orientan la función administrativa (CP. art. 209), pero no para el contribuyente quien cuenta con un término distinto que le permite plenamente el ejercicio de su derecho a controvertir el acto que considera lesivo de sus intereses.

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD-No es absoluto/PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO-Notificación por correo electrónico

Referencia: expediente D-5706

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 72 (parcial), 565 inciso 2 (parcial) y 568 (parcial) del Decreto-Ley 624 de 1989.

Demandante: John Alirio Pinzón Pinzón

Magistrado Ponente :

Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Bogotá, D. C., seis (6) de septiembre de dos mil cinco (2005).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241-1 de la Constitución Política el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón, presentó demanda de

inconstitucionalidad contra los artículos 72 (parcial), 565 inciso 2 (parcial) y 568 (parcial) del Decreto-Ley 624 de 1989.

I. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas demandadas, publicado en los Diarios Oficiales Nos. 38.756 de 30 de marzo de 1989 (artículos 565 y 568), y 41.643 de diciembre 22 de 1994 (artículo 72). Se resalta lo acusado.

"DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

"Artículo 72. Modificado Ley 174 de 1994, artículo 4°. Avalúo como costo fiscal. El avalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la Ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5° de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7° de la Ley 14 de 1983.

"Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

Artículo 568. Notificaciones devueltas por correo. Las actuaciones de la Administración notificadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación".

III. LA DEMANDA

Para el ciudadano demandante los artículos acusados vulneran la Constitución Política por las siguientes razones:

1. El artículo 72 del Decreto-Ley 624 de 1989, modificado por el artículo 4° de la Ley 174 de 1994, en tanto impide que los contribuyentes que elijan la opción de tomar como costo fiscal de los bienes inmuebles para determinar la renta o ganancia ocasional obtenida en su enajenación, puedan corregir sus declaraciones de impuesto predial o de renta, vulnera los artículos 83, 29 y 95-9 de la Constitución Política, por las siguientes razones:

A juicio del actor, es a las autoridades públicas a quienes corresponde desvirtuar la buena fe con la que ha actuado el declarante del impuesto sobre la renta que ha corregido su declaración inicial, porque la carga de la prueba para demostrar conductas evasoras le corresponde a la Administración Tributaria y, por tanto, el legislador no puede trasladarla al contribuyente, y menos aún prohibir la corrección de los errores en que se haya podido incurrir al momento de elaborar la declaración propios de cualquier ser de la especie humana.

1.2. La prohibición contenida en el artículo 72 acusado, de corregir las declaraciones del impuesto predial unificado y/o declaración de renta del año anterior al de la enajenación del bien inmueble, desconoce también el artículo 29 de la Carta Política, porque no permite corregir los errores cometidos en la declaración inicial, cuando los mismos obedezcan a hechos diferentes a la intención de disminuir la renta o ganancia ocasional en la enajenación, pues se le impide a la persona natural o jurídica controvertir ante la Administración Tributaria que realmente se equivocó en los valores declarados en el año anterior, violando su derecho de defensa.

1.3. El artículo 95-9 de la Constitución también resulta violado por los apartes normativos cuestionados, pues el hecho de exigirles a los contribuyentes que se equivocaron en declarar en el año anterior al de la enajenación, un valor inferior al que realmente era, produciendo en consecuencia un menor costo fiscal y, por lo tanto, una mayor renta o ganancia ocasional, se impone al contribuyente una contribución superior a la que en realidad le correspondía, lo que trae como consecuencia un tributo injusto pues no se tiene en cuenta la verdadera situación tributaria del contribuyente, lo cual no consulta los principios de justicia y equidad.

2. El artículo 565 del Estatuto Tributario regula las formas de notificación de las actuaciones de la Administración de Impuestos, consagrando en el inciso segundo que "las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente; o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación".

En concepto del actor la última frase contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, vulnera los artículos 29, 95-9 y 209 de la Carta Política, por lo siguiente:

2.1. La expresión acusada restringe el derecho de defensa del contribuyente para conocer la resolución o providencia que resuelva los recursos interpuestos, toda vez que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor que sean declarantes, conocen desde la fecha de introducción al correo o en la fecha en que sea notificada en un diario de amplia circulación nacional, el contenido del acto administrativo, situación que en muchos casos no se presenta por cuanto, si la citación para que el contribuyente se presente voluntariamente a notificarse personalmente del acto nunca es recibida por correo, puede suceder que tampoco se entere de la notificación en el diario de amplia circulación ni de la notificación por edicto, quedando sin la posibilidad de conocer el término a partir de cuando contar los cuatro meses para la interposición de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

La defensa del contribuyente se vería más afectada si llega a enterarse del contenido del acto administrativo que resuelve el recurso interpuesto, con ocasión del mandamiento de pago o cualquier otra actuación dentro del cobro coactivo que realice la DIAN.

2.2. La fecha de introducción por correo como punto de iniciación del conteo de los diez días para que se proceda a notificar por edicto la resolución o providencia que resuelve los recursos de vía gubernativa presentado por el contribuyente, desconoce el artículo 95-9 de la Constitución, pues si no se conoce el contenido del acto administrativo, obliga a cumplir la decisión tomada por la DIAN aun en caso de ser mayor a la que debía ser, contraviniendo los criterios de justicia y equidad que pregona la norma superior citada.

2.3. El artículo 565 en el aparte acusado, al fijar como fecha a partir del cual se cuentan los días para la notificación por edicto de la providencia o resolución que decide los recursos, la de introducción al correo del aviso de citación, no permite dar pleno cumplimiento a la publicidad que debe regir el actuar de la función administrativa de conformidad con lo dispuesto por el artículo 209 de la Carta, pues al no poderse notificar por correo el contribuyente, responsable o agente retenedor, se queda sin conocer el contenido de la resolución, defiriendo a la etapa de cobro coactivo el conocimiento de esos actos administrativos, sin posibilidad alguna de discutirlos dada la preclusión de las etapas procesales.

3. El artículo 568 del Estatuto Tributario se refiere a la notificación de las actuaciones de la DIAN cuando son devueltas por el correo por cualquier razón, caso en el cual se prevé que se procederá a la notificación del acto administrativo mediante su publicación en un diario de amplia circulación nacional, la cual se entenderá surtida para la Administración a partir de la primera fecha de introducción al correo, y para el contribuyente se entenderá surtida desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

A juicio del demandante, el momento a partir del cual se entiende surtida la notificación para la Administración, en cuanto a la introducción al correo, desconoce lo dispuesto por los artículos 29, 95-9 y 209 de la Carta Política.

3.1. En relación con la vulneración del artículo 29 superior, la norma acusada restringe en gran medida el derecho de defensa, por cuanto la notificación del acto administrativo se entiende surtida desde la fecha de introducción al correo aunque su contenido no sea efectivamente conocido por el contribuyente, lo cual le impide la posibilidad de contestar, presentar pruebas o interponer los recursos pertinentes.

3.2. La frase acusada del articulo 568 viola el artículo 95-9 de la Constitución, desconoce los

criterios de justicia y equidad consagrados en la norma superior porque consagra una presunción de notificación real del acto administrativo que no siempre se presenta, circunstancia que obliga a aceptar la decisión de la Administración Tributaria en relación con el monto de la contribución económica de los ciudadanos, negando la posibilidad a los contribuyentes de intervenir en las etapas procesales.

3.3. El artículo 568 acusado también vulnera el artículo 209 superior, por cuanto la actividad administrativa del Estado tiene la obligación de dar a conocer sus actuaciones a todos los administrados de los actos administrativos, a través de las notificaciones a fin de darles eficacia. Fijar como fecha a partir de la cual se cuentan los términos de que dispone la Administración para continuar con las labores investigativas, fiscalizadoras, sancionatorias o liquidatatorias, la de introducción al correo del acto preparatorio o definitivo, no permite dar pleno cumplimiento a la publicidad de los mismos, porque al no poderse notificar por correo el contribuyente se queda sin conocer el contenido de la resolución.

IV. INTERVENCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Amparo Merizalde de Martínez, actuando como apoderada de la entidad interviniente, se opone a los cargos presentados por el ciudadano demandante contra los artículos 72, 565 y 568 del Decreto-Ley 624 de 1989, por las razones que pasan a resumirse:

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, los declarantes pueden corregir las declaraciones de renta, pues es facultativo que realicen la corrección de los diferentes valores que contienen los renglones de las declaraciones tributarias, a fin de aumentar o disminuir los impuestos o dejar el mismo valor en caso de equivocación del declarante al momento de la elaboración de la declaración. Con todo, tratándose de la enajenación de bienes que constituyen activos fijos para el contribuyente, el avalúo como costo fiscal debe ser el que se tiene a 31 de diciembre del año al cual pertenezca la declaración, el cual no puede ser modificado posteriormente, pues con la corrección pasaría el valor de la enajenación a otra vigencia fiscal y desvirtuaría para efectos de determinar la renta y la ganancia ocasional dichos valores.

Manifiesta la apoderada de la interviniente, que de aceptarse la modificación que el contribuyente haga al valor de enajenación del inmueble en vigencia posterior, se desfiguraría el valor del activo a 31 de diciembre del año anterior y así la determinación de la

renta o ganancia ocasional iría en contra del Estado, pues la utilidad y la ganancia ocasional baja para el contribuyente, dando como consecuencia un menor impuesto para el Estado. Con ello no se presume un comportamiento fraudulento, lo que sucede es que de no ser así, no se tendría certeza en cuanto al precio de enajenación del inmueble, lo cual marca la utilidad y la determinación de la renta, y al aceptar la modificación se estaría frente a otra vigencia fiscal.

Tampoco resulta violado el artículo 29 de la Carta Política, pues como lo ha sostenido esta Corporación, el principio de la buena fe no presupone simplemente un actuar desprovisto de dolo, sino que se trata de un concepto que también involucra el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención y cuidado, con el fin de evitar las modificaciones a la declaración tributaria.

En relación con la constitucionalidad del artículo 565 del Estatuto Tributario, aduce la apoderada de la entidad que interviene en este proceso, que en la vía gubernativa los términos para interponer los recursos se computan desde el día siguiente a la notificación de los actos administrativos objeto de recurso y no desde el día siguiente a la citación para notificar el recurso.

Tratándose de los recursos contra los actos de la Administración Tributaria, el artículo 720 del Estatuto Tributario, dispone que contra las liquidaciones oficiales, resoluciones y demás actos que sean producidos en relación con los impuestos procede el recurso de reconsideración, el cual, salvo norma expresa en contrario, debe ser interpuesto ante la oficina competente dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo. Significa lo anterior, aduce la interviniente, que el aparte normativo acusado del artículo 565 consagra de manera clara que el término corre dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo, es decir, el día correspondiente a la introducción al correo para la citación "[n]o cuenta para efecto del cómputo de los términos, sino una vez efectuada la notificación personal, o en su defecto cuando no fue posible dicha notificación, sería el día siguiente de la desfijación del edicto".

Contrario a lo afirmado por el actor, sostiene la apoderada de la entidad interviniente, la notificación por edicto fue introducida por el legislador para salvaguardar y garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, en caso que éste no comparezca

dentro de los diez días siguientes "[a] la introducción al correo del aviso de citación para la notificación personal, y la fijación del Edicto".

El artículo 568 demandado establece el procedimiento a segur cuando las notificaciones sean devueltas por el correo por cualquier causa, otorgando al contribuyente, responsable o agente retenedor otra forma de notificación por aviso en un periódico de amplia circulación nacional. Esa forma de notificación establecida por el legislador, tiene por finalidad preservar el derecho de defensa de los contribuyentes, en la cual se dispone que la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos para la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

Ello significa, agrega la entidad interviniente que "[l]a Administración debió proferir sus actos dentro de la oportunidad legal, requerimiento especial, liquidación de revisión, fallo de recurso, resolución sanción etc., so pena de que el acto sea nulo. Y para el contribuyente los términos para su defensa se contarían desde la fecha en que la notificación se realice en debida forma".

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 3819 de mayo 18 del presente año, solicita la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas, por las siguientes razones:

1. Para el análisis realizado por el Ministerio Público al artículo 72 del Estatuto Tributario, se refiere a la ponencia para segundo debate del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 174 de 1994, que modificó el artículo en cuestión, para deducir que el legislador buscó la manera de consagrar una disposición que evitara el incumplimiento y fraude de las obligaciones fiscales, dadas las prácticas poco transparentes adoptadas por algunas personas para disminuir la carga que constituye el pago de tributos.

Aduce la Vista Fiscal que el Congreso de la República cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, que le permite establecer mecanismos para evitar el abuso de las disposiciones que el mismo expide para regular las obligaciones fiscales, observando claro está los principios que rigen el sistema tributario, esto es, la equidad, eficiencia y progresividad. En ese orden de ideas, la norma acusada no contiene

una disposición arbitraria, sino por el contrario, razonable pues busca un fin constitucionalmente válido, como es establecer una medida que permita evitar que mediante modificaciones a los valores señalados en las declaraciones tributarias se abuse del sistema, con lo cual se protege el interés general y se asegura la vigencia de un orden justo. Siendo ello así, no puede predicarse vulneración alguna del principio de la buena fe, pues precisamente el legislador puede establecer medidas encaminadas a hacerle frente a prácticas irregulares a través de la consagración de presunciones.

Con el artículo 72 acusado, tampoco se vulnera el artículo 29 de la Constitución, pues dicha norma no prohíbe la corrección de las declaraciones de impuesto predial unificado y/o la declaración de renta el año gravable anterior al de la enajenación del inmueble. Lo que no admite la norma es que esas correcciones sean tomadas como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente, como una medida para prevenir el incumplimiento de obligaciones fiscales.

2. En relación con la presunta violación del artículo 565 del Decreto-Ley 624 de 1989 acusado, el Procurador General de la Nación manifiesta que la notificación es el acto mediante el cual la Administración da aplicación al principio de publicidad que consagra el artículo 209 de la Carta Política, respecto de los actos administrativos de carácter individual, siendo entonces el instrumento que garantiza el derecho de defensa y el derecho de contradicción. En ese sentido, en materia tributaria existe una regulación especial para las notificaciones de los actos que profiere la Administración de Impuestos, razón por la cual en el artículo cuestionado se dispone que las resoluciones que deciden los recursos gubernativos deben notificarse personalmente previa citación enviada por correo, determinando en este evento que si el interesado no se presenta dentro de los diez días siguientes a la introducción al correo de esa citación, procede entonces la notificación por edicto. Ello significa, que la citación enviada al interesado tiene por finalidad la notificación personal del acto y, sólo en el caso de que no se presente en el término señalado en la norma, contado desde la introducción de la misma al correo procede la notificación por edicto, como forma excepcional y subsidiaria de notificación. Ello encuentra sustento, en la jurisprudencia del Consejo de Estado, para lo cual cita apartes de la sentencia 13096 de 2003.

Aclara entonces el Ministerio Público, que el artículo 565 del Estatuto Tributario en el aparte normativo acusado, establece es la fecha a partir de la cual se contarán los diez días para que el contribuyente se presente a notificarse personalmente, esto es, a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, pero no que desde ese momento se resolvió la providencia que resuelve el recurso y, por ello, se entiende surtida la notificación. Adicionalmente, en su concepto, el término de diez días que establece la norma acusada para que las entidades que prestan el servicio de correo entreguen la respectiva citación al interesado a fin de que acuda a la Administración para la notificación del acto administrativo que resuelve el recurso, es razonable, por una parte, y, por otra, resulta lógico que quien haya interpuesto un recurso debe estar atento a su resolución dentro de los términos que para el efecto señala la ley.

3. Respecto del artículo 568 del Estatuto Tributario, expresa la Vista Fiscal que teniendo en cuenta que el cargo presentado por el actor se fundamenta en gran parte en la sentencia C-096 de 2001, se hace necesario citar los argumentos expuestos en esa oportunidad, en virtud de los cuales se declaró la inconstitucionalidad de la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo", contenida en el artículo 566 de ese estatuto, para concluir que se trata de situaciones diferentes, por cuanto la norma que ahora se examina deja a salvo el derecho de los contribuyentes al determinar que el término para responder o impugnar se contará a partir de la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de las acciones de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como la que se estudia en la presente demanda.

2. El problema jurídico planteado

Plantea el demandante que el artículo 72 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994, al disponer que las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias o los avalúos no formados, no se tendrán en cuenta para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyen

activos fijos para el contribuyente, desconocen el derecho al debido proceso, el principio de buena fe, así como los conceptos de justicia y equidad que deben guiar la contribución al financiamiento a los gastos del Estado.

Los artículos 565 y 568 acusados, vulneran los artículos 29, 95-9 y 209 de la Carta Política, al disponer el primero de los mencionados que los diez días dentro de los cuales el contribuyente debe presentarse para ser notificado en forma personal de las providencias que decidan recursos, se contarán a partir de la fecha de introducción al correo; y, el segundo, esto es el artículo 568, en tanto preceptúa que las actuaciones administrativas que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas en un periódico de amplia circulación nacional, evento en el cual la notificación se entenderá surtida en la primera fecha de introducción al correo.

3. Cuestión previa. Cosa juzgada relativa.

El artículo 72 del Decreto-Ley 624 de 1989, modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994, fue objeto de control constitucional en virtud de demanda presentada contra varias normas que gravaban a favor de la Nación el incremento patrimonial originado a causa de la venta de bienes inmuebles, respecto de los cuales se presentara el efecto de la valorización. En esa oportunidad la Corte mediante sentencia C-275 de 1996, Magistrado Ponente José Gregorio Hernández Galindo, encontró exequible entre otros, el artículo 72 que en esta oportunidad también es objeto de examen, pero "sólo en cuanto no violaron el derecho de propiedad ni quebrantaron el inciso 1° del artículo 317 de la Constitución".

Al haberse limitado los efectos de la exequibilidad del artículo 72 del Estatuto Tributario, procede la Corte a pronunciarse sobre los cargos de la demanda presentada por el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón.

4. El artículo 72 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 4° de la Ley 174 de 1994, es constitucional.

El artículo 72 cuestionado establece la posibilidad de que el avalúo declarado para los fines del impuesto predial, así como los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, puedan ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación del inmueble que constituya un activo

fijo para el contribuyente, siempre y cuando: el autoavalúo o avalúo que sea aceptado como costo fiscal, sea el que figure en la declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, correspondiente al año anterior al de la declaración. Para ese propósito, como lo señala la norma, no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados.

En la enajenación de bienes que hacen parte de los activos fijos de los contribuyentes1, el precio de venta recibido constituye un ingreso constitutivo de renta o ganancia ocasional. Ahora, para determinar la utilidad en la enajenación de inmuebles según lo dispone el artículo 71 del Estatuto Tributario, al precio de venta se le restará el costo fiscal2, para cuya determinación el mencionado estatuto ha establecido tres posibilidades.

Por una parte, el artículo 69 dispone que el costo fiscal de los inmuebles enajenados se encuentra constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior más el valor: i) de los ajustes por concepto de IPC, certificado por el Departamento Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero de octubre el año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este3; ii) el costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles; y, iii) el costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y de las contribuciones por valorización cuando se trata de inmuebles.

El artículo 73 del Estatuto Tributario, por su parte prevé que para la determinación de la renta o ganancia ocasional que provenga de la enajenación de bienes raíces y de acciones o aportes que tengan la calidad de activos fijos, las personas naturales pueden ajustar el costo de adquisición "[e]n el incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, respectivamente, que se haya registrado en el período comprendido entre el 1° de enero del año en el cual se haya adquirido el bien y el 1° de enero del año en el cual se enajena. El costo así ajustado, se podrá incrementar con el valor de las mejoras y contribuciones por valorización que se hubieren pagado, cuando se trate de bienes raíces".

La otra posibilidad para la determinación del costo fiscal, es la contemplada en el precepto normativo acusado, según el cual, los contribuyentes que enajenen bienes inmuebles dentro del año gravable, pueden tomar como costo fiscal de la enajenación, los auto-avalúos declarados para efectos del impuesto predial, así como los avalúos formados o actualizados

por las autoridades catastrales4.

En la norma acusada se consagra entonces una de las posibilidades con la que cuentan los contribuyentes para determinar el costo fiscal de los bienes inmuebles a fin de determinar la renta o ganancia ocasional con esa enajenación. No obstante, la norma consagra dos limitaciones: la primera referente a que el avalúo o auto-avalúo, deben figurar en la declaración del impuesto predial y/o en la declaración de renta del año anterior al de la enajenación; y la segunda, que no se tomarán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados.

Plantea el demandante que esa restricción de no tener en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados, constituye una violación del principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la Carta Política, toda vez que presume un comportamiento evasor y fraudulento del contribuyente. Así mismo, se desconoce el debido proceso, al no permitirle al contribuyente controvertir ante la Administración los errores en que pudo haber incurrido.

Ante tal planteamiento es necesario analizar los comportamientos que no admite la norma para efectos de la determinación de la renta o de la ganancia ocasional. Ellos son: la corrección a los auto-avalúos, la adición a los avalúos formados y los avalúos no formados.

Tratándose de correcciones a los auto-avalúos, ellas responden a la facultad del contribuyente de modificar su autoliquidación, la cual puede configurarse como un aumento o como una disminución del valor inicialmente declarado para el inmueble. En el caso de las adiciones al avalúo formado, se presentan las mismas connotaciones e implicaciones, pero no se realiza por el contribuyente sino por la entidad administrativa competente. En los dos eventos, es decir, correcciones o adiciones, para efectos del impuesto de renta o ganancia ocasional, se tendría que si en la corrección o adición se aumenta el valor del inmueble, disminuye la tributación en el impuesto del orden nacional, a contrario sensu, si se disminuye ese monto, aumentaría la tributación en renta.

Por otra parte, la no aceptación de los avalúos no formados se justifica porque en tales condiciones esos avalúos no garantizan que obedezcan al valor real del bien, porque no se cumple con lo establecido en el artículo 7° de la Ley 14 de 1983, cuyo texto es del siguiente tenor: “[E]n aquellos municipios en los cuales no se hubiere formado el catastro con arreglo a

las disposiciones de los artículos 4°, 5° y 6° de la presente ley, los avalúos vigentes se ajustarán anualmente hasta el 31 de diciembre de 1988, en un porcentaje determinado por el Gobierno Nacional antes del 31 de octubre de cada año, previo concepto del Consejo Nacional de Política Económica y social (CONPES). El porcentaje de incremento no será inferior al cincuenta por ciento (50%) ni superior al noventa por ciento (90%) del incremento del índice nacional promedio del índice de precios al consumidor, registrado para el período comprendido entre el 1° de septiembre del respectivo año y la misma fecha del año anterior".

Como se observa, para las dos primeras situaciones, eso es, corrección o adición, en ningún momento la norma acusada restringe su utilización como costo fiscal a que se haya aumentado o disminuido el valor inicialmente declarado, simplemente no se tiene en cuenta para efectos de determinar la utilidad que produzca su enajenación, bien sea a título de renta o ganancia ocasional. En ese orden de ideas, mal puede hablarse de que se presuma mala fe, cuando el contribuyente tuvo la posibilidad de bajar su impuesto predial y con ello aumentar la tributación al fisco, caso en el cual tampoco sería admisible para la administración tributaria nacional, en virtud de lo dispuesto por la norma que se examina, a pesar de que con ello resultaría un beneficio para el fisco.

Así, no es de recibo el cargo planteado por el accionante, en el sentido de que con la norma acusada se presume la mala fe de los contribuyentes, pues, según su parecer, las infracciones y conductas atentatorias contra el sistema tributario no pueden convertirse en la regla general, partiendo con ello de la premisa de que siempre que se proceda a una corrección o adición a la declaración tributaria, se hace en detrimento del fisco, lo que no es así. Por otra parte, considera la Corte que el Estado al permitir las autoliquidaciones está realizando una aplicación del principio de la buena fe de los contribuyentes, sin que obviamente ello implique la renuncia de su facultad a verificar la veracidad y realidad de lo declarado5.

Comparte la Corte lo sostenido por la Vista Fiscal y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el sentido de que la norma acusada no prohíbe la corrección de las declaraciones de impuesto predial y/o la declaración de renta del año gravable anterior al de la enajenación del inmueble, lo que no admite la norma es que dichas correcciones sean tomadas como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se

produzca en la enajenación de inmuebles que constituyen activos fijos para el contribuyente, dentro del período gravable.

Cabe recordar que el legislador dentro de su amplia facultad de configuración en materia tributaria6 puede organizar y definir los tributos del orden nacional, bajo criterios y presupuestos orientados a beneficiar la recaudación de impuestos, siempre y cuando el mecanismo utilizado no rompa el equilibrio de las cargas impositivas, circunstancia que no se presenta con el artículo 72 cuestionado, pues el único valor corregido o adicionado que no se tiene en cuenta es el valor del inmueble como costo fiscal, lo cual le permite tener certeza en relación al precio de enajenación que es el que determina la utilidad y determinación de la renta.

Aunque no es el caso de la norma que se examina, como se vio, frente al argumento del demandante en el sentido de que la norma presume la mala fe del contribuyente, al no aceptar las correcciones o adiciones a la declaración de renta, para los fines establecidos en el artículo 72 del Estatuto Tributario, cabe recordar que precisamente el legislador ha acudido al establecimiento de presunciones a fin de hacer frente a prácticas irregulares que permitan o den cabida a la evasión o elusión fiscal7.

Por otra parte, aduce el actor que con la norma bajo examen se desconoce el artículo 95, numeral 9, de la Constitución Política, que impone a las personas el deber de contribuir con el financiamiento y los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, por cuanto si el contribuyente se equivoca en declarar en el año anterior al de la enajenación, produciendo un menor costo fiscal y en consecuencia una mayor renta o ganancia ocasional, ello provoca una contribución superior a la que debía ser.

El sistema tributario y las cargas tributarias se encuentran ceñidas a los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP. arts. 95-9, 363), siendo ello así, tanto el legislador como la Administración Tributaria atendiendo esos principios, así como el valor de justicia consagrado en el Preámbulo de la Constitución, "[s]e encuentran comprometidos en la consecución de un orden social y económico justo e igualitario"8, por esa razón, el legislador debe propender por consagrar disposiciones genéricamente equitativas y justas, sin conceder privilegios excesivos o sanciones desproporcionadas.

En ese sentido la norma acusada no reviste vicios de inconstitucionalidad, pues pretende

buscar un equilibrio, por cuanto si bien se puede presentar la situación planteada por el demandante, también puede suceder que el contribuyente aumente el valor inicialmente declarado para disminuir el monto de los tributos con claro perjuicio para el fisco y el interés general.

5. Las notificaciones de los actos administrativos, en especial de los que profiere la Administración Tributaria.

5.1. La institución de la figura de la notificación busca de manera general "el conocimiento real o presunto que se da a las partes, y especialmente a los terceros de las providencias que en él se profieren"9. La finalidad de las notificaciones es dar cumplimiento al principio de publicidad que debe preceder todas las actuaciones judiciales o administrativas, a fin de que puedan ser controvertidas a través de los recursos establecidos por la ley, por quienes resulten afectados con la decisión. Con ello, se garantiza el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, en virtud del cual "Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

El artículo 209 de la Constitución dispone que la función administrativa se encuentra al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento "en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad". En desarrollo de ese principio las actuaciones administrativas deben ser dadas a conocer por parte de las entidades que las expidan, a través de las comunicaciones, notificaciones o publicaciones establecidas en la ley o en el acto administrativo de que se trate.

En relación con dicho principio esta Corporación al examinar el artículo 5 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, expresó lo siguiente:

"El principio de publicidad plantea el conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas, tanto por los directamente interesados en ellas como por la comunidad en general.

En el primer caso, el principio de publicidad se realiza a través de las notificaciones como actos de comunicación procesal; es decir, del derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan la creación, modificación o extinción de una

situación jurídica o a la imposición de una sanción.

(…)

Y en el segundo caso, el principio de publicidad se realiza mediante el reconocimiento del derecho que tiene la comunidad a conocer las actuaciones de las autoridades públicas y, a través de ese conocimiento, a exigir que ellas se surtan con total sometimiento a la ley. Es decir, aparte de las notificaciones como actos de comunicación procesal, el principio de publicidad comporta también el reconocimiento del derecho ciudadano a enterarse de las decisiones tomadas por la administración y la jurisdicción, aunque, desde luego, con las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico. En este último evento, el principio de publicidad constituye una garantía de transparencia en la actuación de los poderes públicos y un recurso que permite las condiciones necesarias para el reconocimiento del derecho a controlar el ejercicio del poder"10.

En relación con la notificación de los actos administrativos, estos existen desde su expedición pero su eficacia se encuentra condicionada a la publicación o notificación del acto, y quedan en firme, como lo dispone el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, esto es: i) cuando no proceda ningún recurso; ii) cuando una vez interpuestos hayan sido decididos; iii) cuando no se interpongan o se renuncie expresamente a ellos, y, iv) cuando haya lugar a la perención o sean aceptados los desistimientos.

5.2. Según el demandante la expresión "de la fecha de introducción al correo" contenida en el artículo 565 del Estatuto Tributario, viola los artículos 29, 95-9 y 209 de la Carta Política, pues parte de una notificación real y efectiva que no siempre se presenta. La norma acusada al determinar que los diez días dentro de los cuales debe presentarse el interesado para notificarse personalmente de las providencias que decidan los recursos, se contarán a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, restringe el derecho de defensa del contribuyente, porque si la citación para que se presente voluntariamente a ser notificado de manera personal del acto no es recibida por correo, tampoco le será posible enterarse de la notificación por edicto o en un diario de amplia circulación nacional, quedando sin la posibilidad de saber el término a partir del cual se cuentan los términos para interponer la acción correspondiente.

La forma de notificación de los actos proferidos por la administración de impuestos tiene una

regulación especial en el Estatuto Tributario, consagrada en los artículos los artículos 563 y siguientes. En la mencionada norma se dispone lo relativo a las direcciones que han de ser tenidas en cuenta para realizar las notificaciones. El artículo 564 establece la dirección procesal, y, por su parte el artículo 565 cuestionado señala las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, el cual dispone en el segundo inciso que las providencias que decidan los recursos han de ser notificados personalmente o por edicto si el contribuyente no comparece dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción del aviso de citación al correo. Ello significa, que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuenta con el término establecido en la norma (diez días), para acudir ante la administración a fin de ser notificado de manera personal o, en su defecto, si no comparece se procederá a la notificación por edicto. Es decir, los términos para la interposición de las acciones correspondientes, comienzan a contarse a partir de la realización de la notificación, y no como lo interpreta el actor, desde el día de la introducción al correo del aviso de citación, el cual tiene precisamente ese efecto, citar al interesado para que se notifique del acto particular que ha resuelto su recurso.

Se observa pues, que el legislador dentro de su amplia libertad configurativa, estableció un término (diez días), para que el contribuyente comparezca a notificarse personalmente de los actos administrativos que resuelven los recursos personalmente, y sólo en defecto de esta, por no presentarse el recurrente citado, procede la notificación por edicto. Quiere ello decir, que la notificación personal es la forma principal de notificar esa clase de actos y la notificación por edicto la forma subsidiaria, contrario a lo sostenido por el actor cuando afirma que la notificación por edicto primaría sobre la personal para los efectos del artículo 565 del Estatuto Tributario en el aparte acusado.

Es esa la interpretación que en relación con la notificación de los actos administrativos que resuelven recursos consagrada en el artículo cuestionado, ha realizado el Consejo de Estado, quien al efecto sostuvo:

“Del texto anterior [se refiere al contenido del artículo 565 del Estatuto Tributario], se deduce que la notificación de los actos administrativos referidos a las etapas de investigación y fiscalización de los impuestos que administra la DIAN debe ser realizada por correo o personalmente, mientras que las resoluciones que deciden los recursos gubernativos se deben notificar personalmente previa citación enviada por correo, previendo en este último

caso, que al no presentarse el contribuyente dentro de los diez (10) días siguientes a la citación, se procederá a notificar por edicto mediante fijación del mismo por el término de diez (10) días (art. 45 C.C.A.).

Se tiene entonces que la notificación por edicto en materia tributaria está prevista solamente para notificar de manera subsidiaria las resoluciones que deciden los recursos señalados en el Estatuto Tributario para controvertir los actos administrativos expedidos por la Administración en uso de sus facultades de fiscalización y liquidación. De tal forma que el edicto solamente se convertirá en notificación principal cuando a pesar de habérsele enviado al contribuyente la citación para lograr su comparecencia, éste no se hace presente a efectos de llevar a cabo la notificación personal de los actos que deciden los recursos"11. (Resaltado fuera de texto).

Ahora bien, el actor cita como antecedentes jurisprudenciales aplicables al examen del artículo 565 del Estatuto Tributario, la sentencia C-096 de 2001, mediante la cual se declaró inexequible la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo", contenida en el artículo 566 del citado Estatuto, de la versión anterior a la modificación de que fue objeto por parte del artículo 5° de la Ley 788 de 2002.

En esa oportunidad la Corte retiró del ordenamiento jurídico la frase mencionada por considerar que vulneraba el derecho al debido proceso y el principio de publicidad de los actos administrativos, por cuanto la norma tenía por surtida la notificación con la sola introducción al correo del acto administrativo objeto de notificación, sin tener en cuenta si había sido recibido o no por el destinatario. Dijo la Corte entonces:

"El conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa -artículo 209 C.P.- y una condición para la existencia de la democracia participativa -Preámbulo, artículos 1° y 2° C.P.-.

De ahí que el Código Contencioso Administrativo regule, en forma prolija, el deber y la forma de publicación de las decisiones de la administración, deteniéndose en la notificación personal -artículo 44-, en el contenido de ésta- artículo 47-, en las consecuencias de su omisión, o irregularidad, -artículo 48- y en sus efectos -artículo 51-. Porque los actos de la administración solo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir,

desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final -artículo 45 C.C.A.-, o en razón de que el administrado demostró su conocimiento -artículo 48 ibídem-.

Ahora bien, de la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo", que hace parte del artículo 566 del Decreto 0624 de 1989 se deduce que la ley asume que el afectado conoce el contenido del acto, proferido por la Administración de Impuestos, por el solo hecho y desde el mismo momento de la introducción de su copia al correo.

Así las cosas, el Estatuto Tributario, en cuanto al momento en el cual se entiende surtida la notificación de un acto administrativo, establece una régimen específico restrictivo que se aparta de lo dispuesto por el Código Contencioso Administrativo, porque el artículo 51 de éste ordenamiento, señala que para que el acto se entienda conocido por el afectado, éste debe ser enterado, personalmente, de su contenido. Y, cuando la notificación personal no se puede hacer, es posible fijar edicto, empero la notificación se entiende surtida solo cuando el trámite concluye, es decir a la desfijación del pregón -artículos 45 y 51 C.C.A-

De otra parte, el Código en mención no regula el momento en que se supone el particular se enteró de una comunicación que le fue enviada por la administración, no obstante, cuando la misiva la remite el administrado, dispone que los términos para contestarla se cuentan a partir de su recibo-artículo 6 C.C.A-.

No sobra señalar que también el Código de Comercio dispone que la oferta pierde su carácter unilateral cuando la conoce el destinatario -artículo 846 C. de Co.-, que para entender que una oferta fue recibida, se debe sumar, según el medio de comunicación elegido, el término de la distancia -artículo 852 C. de Co.-, que lo enviado se conserva en el patrimonio del remitente, hasta que no se produzca su entrega real al destinatario -artículos 915 y 929 C. de Co.-. Y, la Ley 527 de 1999 dispone que la recepción de un mensaje de datos tiene lugar, no en el momento del envío por el iniciador, sino cuando ingrese en el sistema designado por el destinatario para su recepción -Artículo 24 literal a-.

Entonces la expresión en estudio deberá ser evaluada a fin de determinar si, con la simple introducción al correo, se da cumplimiento a la exigencia constitucional de que la función

administrativa se desarrolle conforme al principio de publicidad -artículo 209- y si es dable tener como surtida la notificación del acto, por su simple remisión, teniendo en cuenta que este entendimiento determina el inicio del conteo de los términos para contradecirlo, derecho que le asiste, en todo caso, al afectado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 superior.

Ahora bien, para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias.

Con relación a la publicidad de los actos del Estado ha dicho la Corte:

“El Estado de derecho se funda, entre otros principios, en el de la publicidad, el cual supone el conocimiento de los actos de los órganos y autoridades estatales, en consecuencia, implica para ellos desplegar una actividad efectiva para alcanzar dicho propósito; dado que, la certeza y seguridad jurídicas exigen que las personas puedan conocer, no sólo de la existencia y vigencia de los mandatos dictados por dichos órganos y autoridades estatales, sino, en especial, del contenido de las decisiones por ellos adoptadas, para lo cual, la publicación se instituye en presupuesto básico de su vigencia y oponibilidad, mediante los instrumentos creados con tal fin.

Es más, el referido principio constituye un fin esencial del Estado social de derecho, por cuanto permite enterar a la comunidad y mantenerla informada sobre los hechos que ocurren a su alrededor, así como de los fundamentos que motivan las decisiones adoptadas por las autoridades

Esta situación, contribuye a facilitar la participación ciudadana de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política y cultural de la nación (C.P., art. 2o.), para efectos de formar “un ciudadano activo, deliberante, autónomo y crítico” 12. que pueda ejercer un

debido control de la actividad del Estado.

En este orden de ideas, la Carta Política establece la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas, para lo cual, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 209, obliga a la administración a poner en conocimiento de sus destinatarios los actos administrativos, con el fin, no sólo de que éstos se enteren de su contenido y los observen, sino que, además, permita impugnarlos a través de los correspondientes recursos y acciones13.

En esta medida, el principio de publicidad, entendido como el conocimiento de los hechos, se refiere a que las actuaciones de la administración -en general-, puedan ser conocidas por cualquier persona, aún más cuando se trata de actos de la administración que los afectan directamente. Se exceptúan de la regla general aquellos casos en donde las disposiciones legales no permiten la publicidad de los mismos, como por ejemplo, cuando el acto está sometido a la reserva legal. Así lo establece el artículo 74 de la Carta Política, al disponer que "todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos, salvo los casos que establezca la ley". Entre dichas excepciones, se cuentan "las negociaciones de carácter reservado" (C.P., art. 136, num. 2o.).

Por consiguiente, al imponer una norma, como ocurre en el caso sub examine, que los actos administrativos en ella señalados sólo entran a regir después de la fecha de su publicación, simplemente hace efectivo el mandato constitucional contenido en el artículo 209, según el cual la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento, entre otros, en el principio de publicidad."14

En consecuencia, la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.", contenida en el artículo 566 del Decreto 0624 de 1989, debe ser retirada del ordenamiento jurídico por cuanto resulta inconstitucional que los actos proferidos por la Administración de Impuestos, se entiendan conocidos, por el administrado, antes de que tal conocimiento fuere posible, por cuanto el principio de publicidad persigue que, efectivamente, y sin restricción alguna, los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa sean conocidos por los administrados y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia."

En esa oportunidad, la Corte encontró que desconocía el principio de publicidad y el debido

proceso, que se asumiera por la ley que el afectado conocía del contenido del acto administrativo con la sola introducción de su copia al correo, momento a partir del cual se entendía surtida la notificación. Resulta claro que del contenido normativo del artículo 565 del Decreto-Ley 624 de 1989, no se deduce la misma situación, pues se repite, la parte acusada del artículo 565 dispone que a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, se contarán diez días para que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante comparezca a notificarse personalmente del acto administrativo que resuelve el recurso interpuesto, pero no, que desde ese momento, es decir, desde la introducción al correo del aviso de citación, se recibe la providencia en cuestión y, por ende, se entiende surtida la notificación.

De lo expuesto no encuentra la Corte que se viole el principio general de publicidad de los actos administrativos que profiera la administración tributaria, sino por el contrario el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política.

5.3. También acusa el demandante la expresión “en la primera fecha de introducción al correo” contenida en el artículo 568 del Decreto-Ley 624 de 1989, por considerarlo violatorio de los artículos 29, 95-9 y 209, de la Constitución, pues en su sentir se restringe el derecho de defensa del contribuyente al no poder enterarse de los actos que profiere la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, por haber sido devueltos por el correo, negándosele la posibilidad de contestar, presentar pruebas o interponer los recursos pertinentes “puesto que la notificación se entiende surtida desde la fecha de introducción al correo aunque el contenido de ellos no sea de su conocimiento”.

El artículo 567 del Estatuto Tributario consagra la corrección de las actuaciones enviadas a una dirección errada. Dispone la norma que: “Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados". (Resaltado fuera de texto).

El precepto normativo acusado consagra el procedimiento a seguir cuando las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria son notificadas por correo y por cualquier causa son devueltas: En ese evento, dispone la norma que las mismas serán publicadas en un periódico de amplia circulación nacional y se entenderá surtida "para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación" (negrilla fuera de texto).

Así, el legislador dentro de su amplia facultad de configuración en materia tributaria, ha establecido diversas formas de notificación de las actuaciones surtidas por la Administración que le permitan al contribuyente conocerlas a fin de que pueda responder o interponer los recursos si lo considera pertinente. Una de ellas es la notificación por correo, pero si por cualquier causa esa notificación es devuelta, el legislador previó que la misma se haga en un periódico de amplia circulación nacional a fin de garantizar la publicidad del acto, caso en el cual el interesado contará con el término para responder o impugnar desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación, es decir, cuando ésta sea realizada en debida forma, y no desde la primera fecha de introducción al correo, pues ese término se entiende surtido para efectos de la Administración quien tendrá entonces que expedir el acto materia de notificación en el término contado desde la primera fecha de introducción al correo como una forma de desarrollar los principios de eficacia y celeridad que orientan la función administrativa (CP. art. 209), pero no para el contribuyente quien cuenta con un término distinto que le permite plenamente el ejercicio de su derecho a controvertir el acto que considera lesivo de sus intereses.

Al respecto cabe recordar que la Corte Constitucional al referirse a las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria señaló que "La definición de las condiciones en que debe operar el reconocimiento y la realización del principio de publicidad le incumbe al legislador. Como es evidente, ya que no se trata de un principio absoluto sino de un mandato

de optimización cuya realización depende de las posibilidades fácticas y jurídicas concurrentes, aquél debe tener en cuenta la índole de las distintas actuaciones estatales para regular su ejercicio de manera compatible con esa distinta naturaleza. Y esto ocurre tanto con las notificaciones procesales como con el conocimiento general de los actos de la administración pública y de allí, porque, por ejemplo, por previsión misma de la Carta, sea factible mantener reserva sobre ciertos documentos oficiales (Artículo 74), tal como ocurre con la investigación penal.

Finalmente, como el demandante en el cargo planteado contra el aparte normativo que se examina, hace también referencia a la sentencia proferida por esta Corte en la que se declaró la inexequibilidad de la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo", es importante destacar, como ya se dijo, que en esa oportunidad la Corte encontró que violaba los derechos del contribuyente entender que los actos proferidos por la Administración de Impuestos, se entendían conocidos por el administrado desde la fecha de introducción al correo, circunstancia que no se presenta en esta oportunidad.

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES las expresiones "las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni", contenida en el artículo 72; "de la fecha de introducción al correo", contenida en el artículo 565; y, "de introducción al correo", contenida en el artículo 568, del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

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

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA Magistrado

EN COMISION

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNANDEZ

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor MARCO GERARDO MONROY CABRA, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

SECRETARIA GENERAL

1 El artículo 60 del Estatuto Tributario establece la clasificación de los activos enajenados así: "CLASIFICACION DE LOS ACTIVOS FIJOS ENAJENADOS. Los activos enajenados se dividen en móviles y en fijos o inmovilizados.

Son activos móviles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se

enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente".

2 "Artículo 71. UTILIDAD EN LA ENAJENACION DE INMUEBLES. Para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles que tengan el carácter de activos fijos, se restará al precio de venta el costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este capítulo. (...)".

3 Decreto-Ley 624/1989 art. 868.

4 Al respecto se puede confrontar la sentencia del Consejo de Estado, al decidir una demanda de nulidad contra el numeral 2° del artículo 7° del Decreto 326 de 1995, en la cual se declaró la nulidad de la expresión "[S]i se trata de autoevalúo, el valor que se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del impuesto predial unificado y en la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondientes al año gravable anterior al de la enajenación". CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia de 18 de marzo de 2004. Expediente 13.551. Ponente Ligia López Díaz.

5 En relación con el principio de la buena fe, la Corte ha sostenido en varias oportunidades, que dicho principio en materia tributaria no puede tener un alcance absoluto. En efecto, en la sentencia C-054 de 1999 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, en el cual se declaró la exequibilidad de los parágrafos 1° y 2° del artículo 644 del Estatuto Tributario, que imponen sanciones por corrección en las declaraciones, se sostuvo lo siguiente: "[S]obre el mismo punto, en sentencia anterior la Corte había expuesto: "Sobre el principio de la buena fe y los asuntos tributarios, la Corte, en sentencia C-690 de 1996 señaló que en esta materia, resulta admisible que la ley presuma que la actuación no está provista de buena fe. Es decir, que, en tratándose de asuntos tributarios, puede no aplicarse en forma absoluta el principio de la buena fe. Dijo la Corte: Finalmente, 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 tácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente"

(…) la norma acusada como bien lo dicen los intervinientes, consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta o incompleta; tal situación, que en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe.

La buena fe no consiste simplemente, como equivocadamente lo concibe el demandante, en un actuar desprovisto de dolo, o de intención positiva de irrogar un perjuicio a otro. El concepto involucra también el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención de cuidado, a fin de evitar tal perjuicio. (…) De otra parte, la exigencia general de este actuar desprovisto de culpa, es fundamento del conocido aforismo que impide a cualquiera alegar la suya propia para obtener efectos jurídicos a su favor. Ello corrobora que la presencia de una acción negligente o imprudente descarta de suyo la protección que, de manera general, la ley otorga a los actos que se llevan a cabo de buena fe":

6 La Corte Constitucional en sentencia C-564 de 1966 M.P. Hernando Herrera Vergara, en la cual se declaró la exequibilidad de la renta presuntiva, expresó: "[P]ara el caso de los impuestos nacionales, como el de renta, corresponde al Congreso en forma autónoma definir y fijar los elementos básicos de cada gravamen, "atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y 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".

7 En relación con las presunciones en materia tributaria, la Corte en sentencia C-015 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, expuso lo siguiente: ""[C]onsagración de presunciones. Se trata de un recurso obligado de la Legislación Tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente, como quiera que la obtención directa y singular de la respectiva información sería demasiado costosa y difícil para la Administración. Las presunciones ordinariamente se basan en índices externos y globales de actividad económica o de frecuencia en la verificación de un hecho, socialmente convalidados. Según la naturaleza de la presunción y la política fiscal que la anime, ella puede o no admitir prueba en contrario. En todo caso, el establecimiento de presunciones se ha mostrado efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas modalidades de evasión y elusión fiscales y abarcar en el universo del contribuyentes y rentas, categorías de contribuyentes y tipos rentas esquivas a su inclusión con grave desmedro de la equidad tributaria".

8 Cfr. Sent. C-690/96 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

9 MORALES MOLINA, Hernando. "Curso de Derecho Procesal Civil". Parte General. Editorial ABC, Bogotá 1995, pág. 537

10 Sent. C-1114 de 2003 M.P. Jaime Córdoba Triviño. En esa oportunidad la Corte examinó el artículo 5, parcial de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, referente a la notificación por correo, incluyendo el correo electrónico, encontrando dicha disposición ajustada al ordenamiento constitucional.

11 Consejo de Estado. Ref. 13.096. Consejero Ponente Juan Angel Palacio Hincapie

12 C-053 de 1995, MP. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

13 Sentencia T-420 de 1998, MP. Dr. Antonio Barrera Carbonell.

14 Sentencia C-957/99, M.P. Alvaro Tafur Galvis.

15 Sent. C-1114 /03 M.P. Jaime Córdoba Triviño.