

## **Sentencia C-637/00**

**INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**-Ausencia de cargos

**OBLIGACION TRIBUTARIA**-Clasificación

*Las obligaciones tributarias, vínculos que facultan a la administración para exigir de determinado sujeto las prestaciones relacionadas con el poder impositivo del Estado, se clasifican en materiales o sustanciales y en formales o instrumentales. Las primeras imponen el pago de tributos y revisten al sujeto activo del poder coactivo necesario para hacer efectivo su cumplimiento y exigir, en caso de incumplimiento, las compensaciones correspondientes; las segundas hacen posibles las prestaciones destinadas a regular, controlar y garantizar las primeras y están dotadas de medidas correctivas que las garantizan.*

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Obligación de pagar y obligación de presentar declaración

*La obligación de pagar el Impuesto sobre las Ventas, es material o sustancial; la obligación de presentar declaración de ventas es formal o instrumental. Se distinguen no sólo por la prestación que generan y las medidas que las hacen efectivas, sino por los elementos que integran la relación jurídica. Se distingue además por el sujeto del cual se puede exigir el cumplimiento de la prestación. En la primera, uno soporta la carga económica y otro la de pagar el impuesto, mientras que en la segunda, el Estado impone la prestación a quien figura en el registro de vendedores, porque es este quien debe suministrar la información, sin admitir sustitución.*

**JUICIO DE IGUALDAD**-Vínculos de contenido independiente

**PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO**-Alcance

*Este principio busca asegurar que la gestión tributaria reporte a la Administración y a los administrados el mayor resultado al menor costo. La Corte ha sostenido que la eficiencia de las medidas tributarias deberá analizarse en función del cumplimiento, a cargo de los administrados, del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado; de tal suerte que si los mecanismos elegidos contribuyen*

*directa o indirectamente al cumplimiento de éste deber, son constitucionales por incorporar el principio de la eficiencia que la Constitución Política reclama del sistema tributario.*

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Declaración que no genera ingresos tributarios

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Obligación de presentar declaración

*La Corte encuentra razonable y proporcionada la obligación, a cargo de quienes están inscritos en el registro de vendedores, con independencia de su gestión comercial, de presentar declaración de ventas en los períodos establecidos. En primer lugar, porque quien adelanta actividades comerciales puede ser obligado a suministrar información periódica sobre las mismas y, en segundo lugar, porque para quienes deben mantener su contabilidad al día -los inscritos en el registro de vendedores por ser comerciantes-, la realización de algunos ajustes y el diligenciamiento de un formulario representa una carga considerablemente menor a los beneficios que para la Administración y los administrados se derivan de una gestión tributaria eficiente.*

**DEBIDO PROCESO EN CONTROL FISCAL**-Restricción en función del interés general

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Sanción por extemporaneidad en presentación de declaración

**DEBIDO PROCESO EN CONTROL FISCAL**-Restricción en función del interés general

**DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO**-Restricción de garantías

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Sanción por extemporaneidad en presentación de declaración

**DERECHO DE DEFENSA EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Sanción por extemporaneidad en presentación de declaración

**DERECHO A LA IGUALDAD EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Sanción por extemporaneidad en presentación de declaración

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Equivalencias para liquidar el monto de sanciones en presentación de declaración

**PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO**-Contenido

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-No presentación de declaración o presentación extemporánea

**DERECHO DE DEFENSA EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**-Equivalencia con concurso del afectado para liquidar monto de sanciones

Referencia: expediente D-2638

Demanda de inconstitucionalidad parcial contra los artículos 600, 601, 641 y 643 del Decreto Ley 624 de 1989 “Estatuto Tributario”.

Actor: Bernardo Congote Ochoa.

Magistrado Ponente:  
Dr. ALVARO TAFUR GALVIS.

Santafé de Bogotá D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil (2000).

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

**SENTENCIA**

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Bernardo Congote Ochoa demandó parcialmente los artículos 600, 601, 641 y 643 del Decreto Ley 0624 de 1989, actual Estatuto Tributario.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda instaurada.

## II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación, se transcribe el texto de las disposiciones demandadas, conforme a su publicación en el diario oficial correspondiente. Para mayor claridad se subraya lo demandado.

*“Art. 600. Período fiscal en ventas. El período fiscal del impuesto sobre las ventas será bimestral. Los periodos bimestrales son: enero - febrero; marzo - abril; mayo - junio; julio - agosto; septiembre - octubre y noviembre - diciembre.*

*Parágrafo: En caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período fiscal se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595.*

*Cuando se inicien actividades durante el ejercicio el período fiscal será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período. (Art. 31 Ley 223 de 1995, Diario oficial 42.160 43.235).*

*Art. 601.- Quienes deben presentar declaración de ventas. Deberán presentar declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, según el caso, los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores.*

*No están obligados a presentar declaración de impuesto sobre las ventas, los responsables que pertenezcan al Régimen*

*Simplificado.” (Art.32 Ley 223 de 1995, Diario oficial 42.160 43.235 ).*

*“Art. 641.- Extemporaneidad en la presentación. Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria sin exceder del ciento por ciento ( 100% ) del impuesto o retención, según el caso.*

*Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor. (Decreto ley 0624 de1989, Diario Oficial 38.756).*

*Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5% ) a dichos ingresos, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de cinco millones (\$5'00.000.00) <sup>1</sup> cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento ( 10%) del mismo o del doble del saldo a favor si lo hubiere o de la suma de cinco millones (\$5'000.000.00) <sup>2</sup> cuando no existiere saldo a favor.”(Art. 53,Ley 49 de 1990, Diario Oficial 39.615).*

*Art. 643.- Sanción por no declarar. La sanción por no declarar será equivalente:*

*2.- En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento ( 10% ) de las*

---

<sup>1</sup> Hoy 33'700.000.00 Decreto 2587 de 1999.

<sup>2</sup> *Ibídem.*

consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento ( 10% ) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior.” (Decreto ley 0624 de 1989, Diario Oficial 38.756).

### **III. LA DEMANDA**

Inicialmente el actor relaciona como hechos los principales aspectos normativos relativos al impuesto a las ventas para luego exponer los cargos, con argumentos que denomina “generales” y “focales” de inconstitucionalidad, concretar los apartes de las normas con la transcripción parcial de su texto y solicitar que la declaración de inconstitucionalidad afecte las disposiciones controvertidas desde su expedición y que, en consecuencia, se ordene restituir a los afectados lo pagado y recibido por la Administración, por concepto de sanciones, con posterioridad a la fecha de vigencia de la actual Constitución Política.

El demandante desarrolla los que denomina “Argumentos Generales de Inconstitucionalidad” en relación a la naturaleza, a su juicio coincidente, de la venta y del Impuesto a las Ventas, como transacciones económicas; similitud que lo conduce a calificar de arbitrarias y contrarias al sentido común las sanciones impuestas a los responsables tributarios que no registren ventas como también las equivalencias para liquidar el monto de éstas, determinadas a partir de supuestos que nada tienen que ver con la generación del impuesto.

El demandante conceptúa que no se puede liquidar la sanción por no declarar sobre los ingresos bancarios o brutos del contribuyente como tampoco sobre la última declaración de ventas presentada; con respecto a los primeros porque “se puede tratar de ingresos que nada tengan que ver con el impuesto de ventas” y en relación con los segundos porque la última declaración de ventas constituye una fuente de ingresos ya gravada e información suministrada por el contribuyente que no puede utilizarse en

su contra, porque hacerlo contraría el imperativo constitucional de facilitar la participación ciudadana.

Sostiene que el fenómeno de “no ventas”, difícil de experimentar respecto de bienes tangibles producidos y comercializados dentro del territorio nacional, es recurrente y fácilmente demostrable en la prestación de servicios profesionales e importación de bienes y servicios.

Como argumentos “Focales de Inconstitucionalidad” aduce:

Que los artículos 641 y 643 del Estatuto Tributario desconocen los artículos 29 y 13 de la Constitución Política porque, además de presumir la culpa del contribuyente, incumplen con el deber a cargo del Estado de promover una igualdad de los ciudadanos real y efectiva. Al respecto sostiene que se sanciona al contribuyente sin darle oportunidad de exponer posibles circunstancias atenuantes del hecho asumiendo, a favor del Estado y en su contra, que tiene ventas y que debe declarar y que no se promueve la igualdad real y efectiva porque a los contribuyentes que no generaron ventas no se les concede la oportunidad de manifestarlo sino que, por el contrario, se los sanciona "ex ante y a fortiori", en condiciones de igualdad con los que realizaron transacciones comerciales y no declararon.

Que en los artículos acusados se desconoce la eficiencia, uno de los principios en que el artículo 363 de la Constitución Política fundamenta el sistema tributario; con respecto al Estado, aduce que las declaraciones bimensuales le generan gastos y no le reportan ingresos y en relación con el declarante porque se lo obliga a incurrir en expensas de trámite y a su personal contable, de secretaría y mensajería en trabajo improductivo.

Que las normas acusadas al sancionar a quien no tiene ingresos, tomar como base montos que nada tienen que ver con la generación del impuesto a las ventas y gravar doblemente al declarante, por declarar sus ventas y por no hacerlo, desconocen los fines esenciales del Estado consagrados en el artículo 2o. de la Constitución Política, de conformidad con los cuales se debe promover la prosperidad general y facilitar la participación de todos en la vida económica de la Nación,

#### **IV. INTERVENCIONES**

En auto visible a folio 16 y 17 del expediente se ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministro de Hacienda y Crédito Público, a la Directora de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Director del Departamento de Planeación Nacional.

## **1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.**

La ciudadana Edna Patricia Díaz Marín, actuando como apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, intervino para solicitar la constitucionalidad de las normas con varios argumentos:

Considera que de conformidad con la Jurisprudencia de esta Corte, la cual cita, el legislador, con amplia competencia para establecer tributos, procedimientos y sanciones de carácter tributario, ha dotado a la Administración de normas eficaces para el recaudo y control del impuesto a las ventas por tratarse de un impuesto trascendental para el desarrollo del país.

Afirma que quien asume el gravamen del impuesto sobre las ventas es el consumidor final; que productor, importador o comerciante son simples recaudadores para quienes la obligación no se limita al recaudo del impuesto sino que se hace extensiva al suministro de la información necesaria para que el Estado recaude y ejerza adecuado control fiscal sobre la actividad que el informante desarrolla. Agrega que la simple declaración beneficia al responsable al permitirle solicitar las devoluciones a que tiene derecho, aun sin reportar transacciones sujetas al gravamen.

Que la sanción por extemporaneidad, originada por presentar fuera de los plazos establecidos la declaración de ventas, se liquida sobre bases excluyentes, que si se aplica sobre las ventas no cuentan los ingresos, que estos se toman si no hay ventas y que solo a falta de ventas e ingresos se acude al patrimonio líquido del declarante. Respecto a éste último contradice al demandante por cuanto considera que el patrimonio no es ajeno al impuesto a las ventas sino que por el contrario, “su constitución proviene en gran medida de la realización de negocios comerciales sujetos al gravamen (..)”.



Para la interviniente, la sanción por no declarar es un mecanismo dirigido a que el declarante cumpla con su obligación constitucional de informar, prestación independiente a la realización de hechos generadores del tributo; a su juicio, el castigo por la omisión en la declaración tiene un procedimiento claramente definido puesto que, se emplaza al omiso para que declare y solo si persiste en su incumplimiento se expide un acto administrativo que lo castiga por su omisión.

Expone que resulta acorde con la competencia del Congreso disponer las bases que debe utilizar la Administración para sancionar una conducta omisiva y que elegir los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas no configura doble tributación, porque una cosa es el impuesto debido y otra que los ingresos del período se tomen como base para imponer la sanción por no declarar.

Discrepa de lo sostenido por el actor con respecto de la violación de los principios de igualdad, buena fe y eficiencia consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política que éste considera infringidos; porque todos los responsables de declarar que no lo hagan o presenten su declaración fuera de tiempo, se hacen acreedores a la sanción; respecto del principio de buena fe, sostiene que de la jurisprudencia de esta Corporación, de la cual trae apartes, se puede colegir que el incumplimiento del deber formal de declarar o hacerlo fuera de la oportunidad legal, constituye una conducta negligente, merecedora de sanción, que desvirtúa la presunción de inocencia; en relación con el principio de eficiencia afirma que no se trata de un desgaste administrativo sino de una acción efectiva de la administración ante el incumplimiento del deber constitucional, a cargo de los asociados, de colaborar con los gastos e inversiones del Estado.

## **V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION**

El señor Procurador General de la Nación, en concepto recibido el 16 de diciembre de 1999, solicitó a la Corte declarar la constitucionalidad de las disposiciones demandadas con fundamento en las siguientes consideraciones:

Estima, en primer término, que no son de recibo los argumentos expuestos por el actor, como quiera que las normas demandadas se inspiran fundamentalmente en el deber superior de colaborar con la administración tributaria brindándole la información fiscal indispensable para el desarrollo de sus tareas.

Considera erradas las apreciaciones de la demanda sobre identidad entre ventas e impuesto sobre las ventas y obligación de pagar el impuesto y obligación de declarar, a su juicio, fenómenos fiscales diferentes aunque relacionados; califica este impuesto como deber material, indirecto y real que grava los movimientos de riqueza y a la obligación de presentar declaración de ventas como deber constitucional formal cuya prestación consiste en suministrar a las autoridades la información fiscal necesaria para el efectivo cumplimiento de sus funciones.

Destaca la importancia dada en la Carta Política al acatamiento de la obligación formal de suministrar la información requerida, para que la Administración pueda cumplir con sus funciones tributarias; y concluye con la afirmación de que las disposiciones demandadas no contradicen los principios constitucionales de presunción de inocencia, igualdad y equidad tributaria, consagrados en el Ordenamiento Superior.

## **VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS**

### **1. Competencia**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 241 numeral 4° de la Constitución Política, esta Corte es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia puesto que, las disposiciones parcialmente demandadas forman parte de una ley de la República.

### **2. Materia sujeta a examen**

El actor invoca la inconstitucionalidad total de los artículos 600 y 601 y parcial de los artículos 641 y 643 del Estatuto Tributario; no obstante solo formula cargos contra el inciso primero de los dos primeros artículos, las expresiones iniciales de los incisos primero y tercero del artículo 641, y el numeral 2° del artículo 643.

Así las cosas, el estudio requerido y el pronunciamiento de fondo se limitará a las disposiciones del Estatuto Tributario respecto de las cuales el demandante cumplió los requisitos exigidos para el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, a saber: los incisos primero de los artículos 600 y 601, la expresión inicial del inciso primero del artículo 641 que dice: “Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción”, el inciso tercero del mismo artículo y el numeral 2° del artículo 643, todas del mismo Estatuto.

En consecuencia la Corte se declarará inhibida para pronunciarse de fondo respecto de la inconstitucionalidad de los incisos primero y segundo del Parágrafo del artículo 600 como también del inciso segundo del artículo 601 porque, aunque estos artículos se enuncian como demandados en su integridad, respecto de ellos, no se presentan cargos específicos de inconstitucionalidad.

Por lo anterior, le corresponde a la Corte analizar si resulta contrario a la normatividad constitucional: sancionar al responsable por no presentar declaración de ventas o por hacerlo fuera de los períodos fiscales establecidos, imponer estas sanciones sin dar oportunidad al presunto infractor de exponer causas excluyentes de responsabilidad como también establecer equivalencias para liquidarlas, cuando no resulta impuesto a cargo o cuando no se presenta la declaración, utilizando elementos ajenos a la generación del impuesto sobre las ventas.

Para el efecto se agruparán las normas como sigue: Los incisos primero del artículo 600 y del artículo 601 del Estatuto Tributario en cuanto imponen la obligación de presentar declaración de ventas; la expresión inicial del inciso primero del artículo 641 que establece el procedimiento para imponer la sanción a quien presenta la declaración de ventas por fuera del período establecido y el inciso tercero del artículo 641 y el numeral 2 del

artículo 643, en razón a que establecen las equivalencias para liquidar el monto de las sanciones.

### **3. Precisiones conceptuales sobre la distinción entre la obligación de pagar el Impuesto sobre las Ventas y la obligación de presentar declaración del Impuesto sobre las ventas.**

Las obligaciones tributarias, vínculos que facultan a la administración para exigir de determinado sujeto las prestaciones relacionadas con el poder impositivo del Estado, se clasifican en materiales o sustanciales y en formales o instrumentales. Las primeras imponen el pago de tributos y revisten al sujeto activo del poder coactivo necesario para hacer efectivo su cumplimiento y exigir, en caso de incumplimiento, las compensaciones correspondientes; las segundas hacen posibles las prestaciones destinadas a regular, controlar y garantizar las primeras y están dotadas de medidas correctivas que las garantizan.

La obligación de pagar el Impuesto sobre las Ventas, es material o sustancial; la obligación de presentar declaración de ventas es formal o instrumental. Se distinguen no sólo por la prestación que generan y las medidas que las hacen efectivas, sino por los elementos que integran la relación jurídica, así:

La obligación material de pagar el Impuesto a las Ventas se origina generalmente, en la emisión de la factura o documento equivalente<sup>3</sup>, mientras que la inscripción en el registro de vendedores da nacimiento a la obligación de presentar declaración de ventas, dentro de cada período fiscal; las transacciones comerciales, esenciales para la exigibilidad de la primera, resultan indiferentes para reclamar el cumplimiento de la segunda.

La base y tarifa que aunadas permiten cuantificar el monto del Impuesto a las Ventas, difieren de las utilizadas para establecer el monto de la sanción por no declarar, puesto que las primeras se fundan en los principios de la justicia conmutativa - la capacidad contributiva del sujeto gravado-; mientras que las segundas encuentran su explicación en los principios de la justicia correctiva, es decir, el poder aflictivo de la pena.

---

<sup>3</sup> Art. 429 literal a) del Estatuto Tributario.

La obligación tributaria material de pagar el Impuesto a las Ventas, se distingue además de la obligación tributaria formal de presentar Declaración de Ventas, por el sujeto del cual se puede exigir el cumplimiento de la prestación. En la primera, uno soporta la carga económica y otro la de pagar el impuesto, mientras que en la segunda, el Estado impone la prestación a quien figura en el registro de vendedores, porque es este quien debe suministrar la información, sin admitir sustitución.

Por ello le asiste razón al señor Procurador cuando expresa en su intervención:

“El actor cree, equivocadamente, que el deber de presentar declaración de ventas, tiene el mismo fundamento de la obligación tributaria sustancial consistente en el pago del impuesto al valor agregado -IVA-, cuando en realidad se trata de dos fenómenos fiscales diferentes que si bien se encuentran relacionados entre sí, difieren el uno del otro por las causas que los originan (...)”

#### **4. Examen de los cargos formulados contra la obligación de presentar declaración de Impuesto sobre las Ventas.**

Para el demandante resultan inconstitucionales el inciso primero del artículo 600 y el inciso primero del artículo 601 del Estatuto Tributario, por violación de los artículos 13, 29 y 363 de la Constitución Política. Fundamenta su inconformidad en que las disposiciones demandadas no exceptúan de la obligación de presentar declaración de ventas a los responsables que durante el período respectivo no realizaron ventas o transacciones comerciales sujetas al impuesto, desconociendo los principios de igualdad, debido proceso, equidad y eficiencia en materia tributaria.

4.1. El principio de igualdad normativa, consagrado en el artículo 13 del Ordenamiento Constitucional, permite el trato diferente para aquellas personas que, debido a su especial situación, no pueden verse sometidas a un trato igualitario, disminuyendo así, o haciendo desaparecer las

diferencias. Por ello su violación, se deberá analizar, en las situaciones planteadas por el actor, por cuanto las normas demandadas crean situaciones particulares que pueden ser comparadas.

Ahora bien, el actor conjuga la situación de dos sujetos, ambos inscritos en el registro de vendedores y por tanto obligados a presentar declaración de ventas, pero solo uno sujeto al pago del impuesto. Justifica así su pretensión de que, en aplicación del principio de igualdad, el que no realizó transacciones generadoras de tributo, sea eximido de la obligación de presentar declaración; empero, ésta propuesta adolece del error de promover un juicio de igualdad entre dos vínculos con contenido propio e independiente, la obligación de pagar el impuesto y la obligación de presentar declaración de ventas.

Al comparar la situación en que se encuentran todos los inscritos en el registro de vendedores, respecto de la obligación de presentar declaración de ventas, en desarrollo del test de igualdad, se concluye que el cargo contra las disposiciones que imponen ésta obligación no procede, porque contrario a lo afirmado por el actor, obligar a todos los inscritos al suministro periódico de la información que la Administración requiere, realiza plenamente el principio de igualdad, así no surja la obligación material de pagar el tributo por ausencia de transacciones sujetas al gravamen.

4.2. De otra parte, como las normas en estudio imponen la obligación de presentar declaración de ventas dentro de cada período fiscal, la acusación formulada porque, al decir del actor, quebrantan las reglas del debido proceso no procede porque no es dable analizar el cumplimiento de garantías procesales en disposiciones que no regulan actuación alguna.

4.3. Procede la Corte a considerar si le asiste razón al actor controvertir las disposiciones objeto de análisis, por desconocer el principio tributario de eficiencia, consagrado en el artículo 363 del Ordenamiento Constitucional.

Este principio busca asegurar que la gestión tributaria reporte a la Administración y a los administrados el mayor resultado al menor costo. Al respecto debe recordarse que la Corte ha sostenido que la eficiencia de las medidas tributarias deberá analizarse en función del cumplimiento, a cargo de los administrados, del deber general de contribuir al

financiamiento de los gastos e inversiones del Estado; de tal suerte que si los mecanismos elegidos contribuyen directa o indirectamente al cumplimiento de éste deber, son constitucionales por incorporar el principio de la eficiencia que la Constitución Política reclama del sistema tributario.

Al respecto se ha pronunciado así la Corporación:

“ En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares** (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de "**contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad**", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.”<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> C-015/93 M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Ahora bien, la presentación de declaración de ventas en períodos perentorios previamente fijados por el legislador, así no genere ingresos tributarios, representa para el administrado un beneficio superior al costo; porque le facilita el cumplimiento del deber de contribuir al financiamiento y gastos del Estado con el costo mínimo que representa el tener que adicionar su contabilidad con un registro y una cuenta, adquirir, diligenciar y entregar un formulario.

De otra parte, la entrega de información periódica, a cargo de los asociados responsables de presentar declaración de ventas, aunque no le genere ingresos, permite a la Administración ejercer un control fiscal sobre la actividad del declarante con el cargo mínimo de recibir y procesar la información. Este costo resulta irrisorio si se lo compara con el que tendría que soportar de tener que inspeccionar todas y cada una de las actividades ejecutadas por los responsables, a fin de establecer si generaron o no transacciones sujetas al gravamen del Impuesto sobre las Ventas .

Así las cosas, la Corte encuentra razonable y proporcionada la obligación, a cargo de quienes están inscritos en el registro de vendedores, con independencia de su gestión comercial, de presentar declaración de ventas en los períodos establecidos. En primer lugar, porque quien adelanta actividades comerciales puede ser obligado a suministrar información periódica sobre las mismas y, en segundo lugar, porque para quienes deben mantener su contabilidad al día -los inscritos en el registro de vendedores por ser comerciantes-, la realización de algunos ajustes y el diligenciamiento de un formulario representa una carga considerablemente menor a los beneficios que para la Administración y los administrados se derivan de una gestión tributaria eficiente. En consecuencia, en cuanto las disposiciones en estudio aplican plenamente el principio de eficiencia tributaria, este cargo no puede prosperar y así habrá de declararse.

##### **5. Examen de los cargos formulados contra el procedimiento para imponer la sanción a quienes presentan la declaración del Impuesto sobre las Ventas fuera de tiempo.**

Se analiza si la expresión: “*Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción*”, quebranta los artículos 2°, 13, 29 y



363 de la Constitución Política, porque, a decir del actor, sanciona a los responsables de la obligación de presentar declaración de ventas sin permitirles demostrar que no realizaron transacciones comerciales, desconociendo, por ende, los fines esenciales del Estado Social de Derecho y los principios de igualdad, debido proceso, equidad y eficiencia en materia tributaria.

5.1. Para la Corte, la constitucionalidad de la sanción impuesta, por el inciso primero del artículo 641 del Estatuto Tributario, al responsable que presenta declaración de ventas fuera de tiempo, no admite discusión. De suyo, la imposición de una obligación vincula al sujeto pasivo a la prestación o a las consecuencias de su incumplimiento; por tanto si es constitucional la obligación de declarar y la imposición de términos perentorios para hacerlo, con independencia del resultado en la gestión económica del obligado y de la generación de ingresos para la Administración, también lo es, que al responsable que cumpla tardíamente con su obligación de presentar declaración de ventas se le impongan medidas correctivas para conminarlo a cumplir dentro de los períodos establecidos.

En relación con la constitucionalidad de la obligación de declarar y de las consecuencias que se siguen para el obligado que no cumple con la prestación, en Sentencia C-690 de 1996, con ponencia del Doctor Alejandro Martínez Caballero, dijo la Corporación:

“Ahora bien, para esta Corporación resulta claro que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (C.P. art. 95 ord. 9) y en el principio de eficacia de la administración de impuestos (C.P. art. 209), por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la

potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord 9º)(..)”.

(Subrayado fuera del texto)

5.2. El actor considera que la sanción que se impone al presunto infractor sin permitirle demostrar que en el período respectivo no realizó transacciones comerciales sujetas al impuesto, desconoce el derecho al debido proceso. Como a lo largo de esta providencia ha quedado explicado, este supuesto, por ser ajeno a la obligación de presentar declaración de Impuesto sobre la Ventas, no puede ser invocado como causal excluyente de responsabilidad.

De otra parte, aunque la aplicación del debido proceso en las actuaciones de la Administración, objeto de contradicciones en la doctrina extranjera y nacional, ha sido claro en nuestra legislación aún en vigencia de la anterior Constitución<sup>5</sup> y no se puso en duda por los integrantes de la Asamblea Constituyente<sup>6</sup>. Sin embargo, considerando que, en casos como el que nos ocupa, la sanción debe eliminar radical y efectivamente las conductas contrarias a la obligación de informar a la Administración y hacerlo oportunamente, con el propósito de que ésta pueda realizar un efectivo control fiscal, el principio del debido proceso deberá entenderse supeditado o restringido en función del interés general.

Respecto a la aplicación de las garantías del debido proceso en el campo administrativo sancionatorio, ha dicho la Corporación:

“La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad

---

<sup>5</sup> Sentencia 17,Proceso 1259. Corte Suprema de Justicia. Sala Plena. Gaceta Judicial Tomo CLXXXIII.

<sup>6</sup> Presidencia de la República. Consejería para el Desarrollo de la Constitución. Consulta documental Sesión comisión 4º de abril 15 de 1991.

sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido.”<sup>7</sup>

Además, debe aclararse que, tal como lo ha sostenido esta Corporación, en la imposición de la sanción por no presentación de la declaración tributaria, la carga probatoria a cargo de la Administración disminuye, porque, ésta no debe probar la infracción sino aceptarla como un hecho susceptible de ser desvirtuado<sup>8</sup> y las causales idóneas para exonerar al omiso, deberán guardar relación directa con la imposibilidad de presentar a tiempo la declaración del Impuesto sobre las Ventas.

Ahora bien, no le asiste razón al demandante cuando pretende que la no generación de transacciones comerciales se tenga como causa excluyente de la obligación de presentar declaración de ventas, porque, al respecto aunque ya se dijo no sobra insistir, el resultado de la actividad del obligado, por ser ajena a la obligación de mantener informada a la Administración sobre la misma, no exculpa su incumplimiento como tampoco su cumplimiento tardío.

Para el efecto, resulta pertinente considerar lo dispuesto por la Corte en la sentencia C-690 de 1996, ya citada :

(..) En síntesis de todo lo expuesto, el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. Sin embargo, la Corte debe realizar una necesaria precisión. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza

---

<sup>7</sup> T-145/93. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

<sup>8</sup> “*Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat*” o “*Factum negantis probatio nulla est*”.

mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley.(..)”

Así las cosas, el aparte demandado del inciso primero del artículo 641 del Estatuto Tributario, por prevalecer el interés general de la Administración, resulta constitucional. No obstante, ésta declaratoria no puede entenderse como negación del derecho que asiste a toda persona, a ser oído, a exculpar su responsabilidad, a presentar pruebas y controvertir las contrarias e impugnar las decisiones desfavorables. Por ello ha de condicionarse su exequibilidad a que la Administración desarrolle un espacio adecuado para que el infractor de la obligación de presentar declaración de ventas en tiempo, pueda ejercer su derecho de defensa

5.3. Corresponde analizar si le asiste razón al actor, cuando afirma que al imponer una sanción a quien presenta la declaración de ventas fuera de tiempo, se desconoce el principio de igualdad real y efectiva consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política. Para esto, se debe conjugar la igualdad de status de los obligados a presentar declaración, con la distribución de cargas o beneficios por el cumplimiento oportuno, con el fin de determinar, si el aparte demandado, está en capacidad de ocasionar un agravio injustificado a los infractores.

La aplicación del principio de igualdad, tal como lo ha sostenido la Corte requiere la realización del test que permite establecer, con exactitud, el hipotético reparto desigual entre los que se hacen acreedores a la misma medida. Al respecto se ha pronunciado así la Corporación:

“(..) Como acertadamente lo sostuvo el *ad quem* en su decisión, invocando la jurisprudencia de esta Corte, el derecho establecido por el Constituyente en el artículo 13 de la Carta implica un concepto relacional, es decir, que su aplicación supone la comparación de por lo menos dos situaciones para determinar si, en un caso concreto, ambas se encuentran en un mismo plano y, por ende, merecen el mismo tratamiento o si, por el contrario, al ser distintas un trato diferente ameritan.

La aplicación del principio de igualdad en los términos referidos, tiene como finalidad determinar, en cada caso concreto, si existe discriminación en relación con una de las situaciones o personas puestas en plano de comparación, entendida la discriminación como el trato diferente a situaciones iguales o simplemente el trato diferente que no tiene justificación.

Así, no basta con establecer que hay diferencia en la consideración que las autoridades de la República dan a una persona o situación, sino que, además de eso, quien practica el test de igualdad debe determinar claramente las razones a que obedece esa diferencia y si se justifica o no a la luz del Preámbulo y del artículo 13 de la Constitución. En cuanto corresponde al juez de tutela, si encuentra que el tratamiento diferente dado a una persona en una determinada situación carece de respaldo constitucional, deberá poner fin a la discriminación que de tal circunstancia se deriva adoptando las medidas inmediatas que la Constitución y la ley le permiten, siempre y cuando esa protección no esté reservada a otra autoridad de carácter judicial, es decir, que el derecho vulnerado en este caso, el derecho a la igualdad, no tenga otro mecanismo de defensa judicial o éste no sea tan eficaz como la tutela para ampararlo, situación en la cual debe considerar la posibilidad de aplicarla como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable.<sup>9</sup>”

---

<sup>9</sup> T-861/99 M.P. Carlos Gaviria Díaz. En igual sentido consultar entre otras, las sentencias SU-086, T-012, 178, 307 y 394 de 1999.

Ahora bien, el actor fundamenta su cargo en que la norma no promueve la igualdad real y efectiva porque sanciona en igualdad de condiciones a los quienes no presentan la declaración sin tener en cuenta que algunos no realizaron transacciones sujetas al impuesto.

La Corte considera que, contrario a lo afirmado por el actor, todos los inscritos en el registro de vendedores se encuentran en igualdad de condiciones porque, con independencia de la generación del impuesto, deben suministrar, en el período establecido, mediante la declaración del Impuesto sobre las Ventas, el informe que requiere la Administración sobre el resultado de su gestión; por tanto la sanción impuesta a quien retarda el cumplimiento de esta obligación, no desconoce sino que, por el contrario, confirma el principio de igualdad real y efectiva.

La equivocación del actor radica en que conjuga la situación de dos sujetos, ambos inscritos en el registro de vendedores y por tanto obligados a presentar declaración de ventas, uno solo de los cuales es sujeto pasivo del impuesto. Pretende así justificar que, en aplicación del principio de igualdad, quien no realizó transacciones, sea eximido de la obligación de presentar declaración y por ende de la sanción por hacerlo extemporáneamente. Esta propuesta adolece del error de promover un juicio de igualdad entre dos sujetos, ambos vinculados a la Administración por la obligación de declarar; empero para exigir un trato preferente, insta a la Corporación a que considere la situación de los mismos sujetos pero respecto de una obligación sustancialmente diferente: La de pagar el tributo recaudado.

Así las cosas, como las situaciones planteadas no soportan un test de igualdad y contrario a lo planteado por el actor el aparte demandado del inciso primero del artículo 643 del Estatuto Tributario realizan los principios constitucionales de equidad y debido proceso, los cargos por desconocer los artículos 13y 29 de la Constitución Política no prosperan.

**6. Examen de los cargos, contra las disposiciones acusadas, en razón a las equivalencias para liquidar el monto de las sanciones.**

Corresponde considerar la constitucionalidad del inciso tercero del artículo 641 y del numeral 2° del artículo 643 del Estatuto Tributario, disposiciones que establecen la base y tarifa que debe utilizar la Administración para liquidar la sanción a cargo del obligado a declarar que no presentó declaración como de quien estando sujeto a igual prestación, la cumplió tardíamente; porque, a juicio del actor, para establecer las equivalencias que permitir liquidar el monto de la sanción utilizan supuestos de hecho que nada tienen que ver con el impuesto a las ventas o que gravan doblemente al afectado, quebrantando los artículos 2°, 13, 29 y 363 de la Constitución Política.

Para esta Corporación resulta indiscutible que corresponde al legislador, en ejercicio del poder coercitivo del Estado, asegurar el cumplimiento de sus mandatos con la utilización de medios acordes con su política fiscal, uno de cuyos objetivos es la lucha eficaz contra la elusión y evasión tributaria. Por tanto es de su competencia no solo imponer la sanción sino determinar los elementos para cuantificar la pena impuesta; sin embargo, se hace necesario confrontar las equivalencias elegidas y el procedimiento para imponer la sanción con la Constitución Política puesto que el actor afirma que desconocen los fines esenciales del Estado, la igualdad real y efectiva, la equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario y el principio del debido proceso.

6.1. Contrario a lo afirmado por el actor, las disposiciones en estudio promueven la prosperidad general en cuanto otorgan a la Administración instrumentos para el control de la evasión y elusión tributaria, facilitando así su gestión en la consecución de los recursos que el Estado requiere para cumplir sus fines esenciales. Además, al sancionar a los infractores de la obligación de presentar declaración de ventas, se resalta, la trascendencia que para el desarrollo de una gestión fiscal eficiente, reviste la información que de éstas se obtiene y la necesidad de que la participación de todos en la vida económica de la Nación, sea una realidad. Por lo tanto, los cargos formulados contra las normas en estudio por desconocer el artículo 2° de la Carta Política no pueden prosperar.

6.2. Con relación al quebrantamiento del principio de igualdad, observa la Corte que, las situaciones reguladas por el inciso tercero del artículo 641 y el numeral 2° del artículo 643, en estudio, soportan positivamente el test de igualdad, a que ya se hizo referencia; porque, todos los infractores de la

obligación de presentar declaración de Impuesto sobre las Ventas, son igualmente sancionados por su omisión y para quienes presentan tardíamente su declaración se dispone una penalidad comparativamente menor a la que se debe imponer a quienes persisten en la infracción; diferencia que además de justificar el trato diferente confirma el cumplimiento del principio constitucional.

Resultaría inconstitucional, por violación del principio de igualdad utilizar para determinar el monto de la sanción, como parece pretenderlo el demandante, parámetros extraídos de una declaración inexistente o sin impuesto a cargo; porque equivaldría a no sancionar a los incumplidos, desconociendo el derecho a la igualdad de trato que debe darse entre quienes cumplen con la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre las Ventas dentro de los períodos fiscales establecidos y aquellos que no lo hacen o lo hacen tardíamente.

Por lo anterior el cargo contra el inciso tercero del artículo 641 y el numeral 2° del artículo 643 del Estatuto Tributario, por desconocer el artículo 13 de la Constitución Política, tampoco prospera.

6.3. Igualmente, no le asiste razón al actor al formular cargos contra el inciso tercero del artículo 641 y el numeral 2° del artículo 643 del E.T., por desconocer los principios de eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, puesto que la Corte encuentra que el primero no se desconoce y el segundo no procede, como va a explicarse:

6.3.1. Para establecer la incorporación o desconocimiento del principio de eficiencia, en los supuestos de hecho elegidos por el legislador como elementos determinantes de las equivalencias que permiten liquidar el monto de la sanción, cuando no se declara o en la declaración no figura impuesto a cargo, deberá determinarse la finalidad perseguida por el legislador al sancionar a quienes no cumplen con la obligación de presentar declaración del Impuesto sobre las Ventas, en los términos establecidos para, una vez determinada, evaluar si éstos resultan eficaces para conseguir los objetivos propuestos.

Para la Corte está claro que se sanciona, a quien no presenta la declaración del Impuesto sobre las Ventas o la presenta por fuera del período



establecido, para corregir su conducta omisiva. A esta conclusión se llega porque como los perjuicios sufridos por la Administración no se pueden valorar para exigir una retribución compensatoria, la pena busca que el infractor tome conciencia de la importancia que para una adecuada gestión fiscal representa la presentación oportuna de la declaración y no vuelva a incumplir, así mismo la norma busca que ésta conducta se generalice.

Por lo expuesto, las normas en estudio en cuanto contribuyen a que la labor de la Administración sea eficiente, contrario a lo afirmado por el actor, son constitucionales.

6.3.2. Sin lugar a dudas la progresividad del sistema tributario se relaciona con su capacidad para financiar los costos crecientes del Estado; empero, para el diseño e implantación de los instrumentos dirigidos a obtener los recursos, se requiere combinar, en un proceso valorativo: El principio de progresividad del sistema -artículo 363 C.P- con la justicia, bien y fin en si mismo y razón de ser del Estado -artículo 2° C.P.-, y con la obligación de los asociados de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado -numeral 9, artículo 95 C. P.-.

En ese orden de ideas la Corporación ha sostenido, que las cargas impuestas deben atender la capacidad económica del contribuyente. Se ha pronunciado así:

“(..) no se puede exigir el pago de tributos a las personas que carezcan de capacidad contributiva y que, de existir ésta, su aporte deba ser proporcional a aquélla y de modo que, por lo menos tendencialmente, a igual capacidad de pago se establezca una carga igual (equidad horizontal) y a mayor capacidad de pago - a fin de propender por un cierto grado de redistribución de la riqueza - se ordene una contribución más que proporcional (equidad vertical).”<sup>10</sup>

Por consiguiente, no le asiste razón al actor al afirmar que la sanción que se impone a quien incumple con la obligación de presentar declaración de ventas quebranta el principio de progresividad del sistema tributario,

---

<sup>10</sup> C-333/93 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

porque ésta no se dirige a obtener recursos para financiar los gastos e inversiones del Estado, sino a la necesidad de mantener un orden justo -artículo 2 C.P.-. Dicho de otro modo: Tanto el que no presenta declaración de ventas como el que lo hace fuera de tiempo quebrantan el ordenamiento jurídico que es en definitiva el que sienta las bases para una coexistencia social; porque defraudan las expectativas generales de lograr una gestión fiscal eficiente. Conducta que, de quedar impune, desestabilizaría el sistema del Impuesto sobre las Ventas diseñado bajo las expectativas de que la Administración acceda periódicamente y en tiempo a la información que deben suministrar todos los inscritos en el registro de vendedores. Así las cosas, el ordenamiento deberá contar con los mecanismos apropiados para controlar las distorsiones producidas por quienes infringen la obligación de informar, capaz de demostrar a quienes sí lo hacen que su conducta es correcta.

En consecuencia, el fundamento y el fin de la sanción como estabilizadora del orden justifica, plenamente, que el infractor sea conminado, en la medida de su participación, a restablecer el estado ideal de que "todos los inscritos en el registro de vendedores, presenten su declaración de ventas y lo hagan en tiempo". Para el efecto, el legislador puede utilizar los mecanismos que considere adecuados, para el caso *sub exámine* ha considerado que, los ingresos brutos percibidos en el período objeto de la declaración o el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, las consignaciones bancarias o ingresos brutos que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada o los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada; son instrumentos capaces de reconducir al infractor al sistema tributario que integra a todos los asociados en el propósito de lograr que la Administración desarrolle una gestión tributaria eficiente. Consideración que por ser acorde con el fin propuesto resulta constitucional.

6.4. Para concluir corresponde analizar, si le asiste razón al actor, al solicitar la inconstitucionalidad del inciso tercero del artículo 641 y del numeral 2° del artículo 643 del Estatuto Tributario porque desconocen el artículo 29 de la Constitución Política.

Con este propósito, se deberá analizar únicamente el numeral 2° del artículo 643 del Estatuto Tributario en cuanto que establece el trámite que

se debe seguir para imponer la sanción a quien no presenta declaración de ventas; por cuanto, el inciso tercero del artículo 641 no regula actuación alguna.

Se observa que en la disposición controvertida, se utiliza la expresión “*que determine la administración*” para indicar el procedimiento que debe seguirse para establecer las equivalencias, base de la sanción, cuando no se presenta declaración de Impuesto sobre las Ventas. De ahí que se haga necesario precisar el sentido de la expresión, puesto que la Corte considera que solo un entendimiento acorde con los principios constitucionales del debido proceso permite mantenerla en el ordenamiento jurídico.

En consecuencia, se desconocería el derecho de defensa al conferir a la Administración, como parece indicarlo la norma, la facultad de establecer las equivalencias sin el concurso del afectado, por cuanto, el vocablo “*determinar*”, utilizado para describir la actividad administrativa, da a entender que la Administración puede establecer sin el concurso del afectado las bases que le permiten liquidar la sanción. Ahora bien, es claro que el derecho de defensa puede verse sometido a restricciones y limitaciones en conexión con otros derechos fundamentales o por la primacía del interés general; empero tal derecho no puede llegar a ser desconocido. Por ello, si el inculpado, habiendo sido notificado, no concurre, la Administración puede actuar unilateralmente y, con apoyo en los supuestos de hecho que logre establecer, liquidar el valor de la suma a cargo; pero, si el omiso acude, habrá de ser oído, así no hubiere atendido el requerimiento y se presente vencido el término del emplazamiento. Por lo tanto, la Corte deberá aclarar que la expresión, solo con este entendimiento, resulta constitucional.

En conclusión, los incisos primeros de los artículos 600 y 601, la expresión inicial del inciso primero del artículo 641 que dice: “*Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción*” - con la condición de que se otorgue el espacio para que el omiso ejerza su derecho de defensa; el inciso tercero del artículo 641 y el numeral 2° del artículo 643, con el entendimiento de si el infractor se presenta debe ser oído, no desconocen los artículos 2°, 13, 29 y 363 de la Constitución Política por lo tanto los cargos no prosperan y la solicitud de dotar a esta sentencia de efectos retroactivos, no será considerada.

## VII. DECISION

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

### RESUELVE

**Primero.-** Declarar EXEQUIBLES los incisos primero del artículo 600 y primero del artículo 601 del Decreto Ley 0624 de 1989, del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 31 y 32 de la Ley 223 de 1995.

**Segundo.-** Declararse INHIBIDA, por ausencia de cargos, de considerar y pronunciarse respecto de la pretendida inconstitucionalidad de los incisos primero y segundo del Parágrafo del artículo 600 y segundo del artículo 601 del Decreto Ley 0624 de 1989, del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 31 y 32 de la Ley 223 de 1995.

**Tercero.-** Declarar EXEQUIBLE el aparte demandado del inciso primero del artículo 641 del Decreto Ley 0624 de 1989 que dice: *“Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar una sanción”* con la condición de que la Administración, en todo caso, permita al infractor ejercer su derecho de defensa.

**Cuarto.-** Declarar EXEQUIBLE el inciso tercero del artículo 641 del Estatuto Tributario, Decreto Ley 0624 de 1989, adicionado por la Ley 49 de 1990.

**Quinto.-** Declarar EXEQUIBLE el numeral 2°. del artículo 643 del Decreto Legislativo 0624 de 1989, con el entendimiento dado a la expresión *“que determine la administración”* el punto 6.4. de la parte motiva de esta providencia.

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

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO  
Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL  
Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA  
Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ  
Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ  
Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO  
Magistrado

FABIO MORON DIAZ  
Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA  
Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS  
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ  
Secretaria General