

**EFFECTOS DE LOS FALLOS CONDENATORIOS EN LAS DECISIONES DE LA DIAN  
PARA EL CIERRE DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO**

**ANDRÉS ANTONIO ROJAS PINZÓN**

**UNIVERSIDAD LA GRAN COLOMBIA  
FACULTAD DE POSTGRADO Y FORMACIÓN CONTINUADA  
ESPECIALIZACIÓN DERECHO ADMINISTRATIVO  
BOGOTÁ D.C.  
OCTUBRE 2014**

**EFFECTOS DE LOS FALLOS CONDENATORIOS EN LAS DECISIONES DE LA DIAN  
PARA EL CIERRE DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO**

**ANDRÉS ANTONIO ROJAS PINZÓN**

**Asesor Metodológico:  
MISAEEL TIRADO ACERO  
SOCIOLOGO JURIDICO, PH.D**

**Asesor Temático  
Dr. Roque Conrado**

**UNIVERSIDAD LA GRAN COLOMBIA  
FACULTAD DE POSTGRADO Y FORMACIÓN CONTINUADA  
ESPECIALIZACIÓN DERECHO ADMINISTRATIVO  
BOGOTÁ D.C.  
OCTUBRE 2014**

**NOTA DE ACEPTACIÓN**

---

---

---

---

**Presidente del Jurado.**

---

**Jurado.**

---

**Jurado.**

**Fecha:**

## TABLA DE CONTENIDO

	<b>PÁG.</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>1. CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA DIAN .....</b>	<b>7</b>
1.1. La DIAN .....	7
1.2. La DIAN entidad descentralizada.....	8
1.3. Establecimiento de comercio .....	10
1.3.1. Actos, operaciones y empresas mercantiles.....	11
1.3.2. Oficina, consultorio y en general sitio donde se ejerza la actividad .....	14
<b>2. CAPÍTULO II: CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 657 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO .....</b>	<b>16</b>
2.1. Sentencia C-063, Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero .....	20
2.2. Sentencia C-1717/00, Magistrado Sustanciador: Carlos Gaviria Díaz .....	26
Conclusiones de la Sentencia C-1717/00 .....	43
2.3. Sentencia 616/02, Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinosa .....	44
<b>3. CAPÍTULO III: FALLOS DEL CONSEJO DE ESTADO CONTRA LA DIAN .....</b>	<b>50</b>
3.1. Caso I: Súper 7 S.A. VS Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Santafé de Bogotá D.C.....	50
3.2. Caso II: Álvaro Hernando Gama Beltrán VS Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de la Personas Naturales de Santafé de Bogotá.57	57
3.3. Caso III: Supercali LTDA. VS Administración de Impuestos Nacionales de Cali 60	60
3.4. Caso IV: Librería Continental LTDA VS Dirección de Impuestos de Medellín ...	63
<b>4. CONCLUSIONES .....</b>	<b>66</b>
<b>5. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>66</b>

## INTRODUCCIÓN

La sanción del cierre de establecimiento en materia tributaria es el castigo más severo consagrado en el Libro Quinto: “*Procedimiento tributario, sanciones y estructura de la DIAN*”, del Título III: “*Sanciones*” del Estatuto Tributario. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], en reiteradas ocasiones ha sido demandada por los contribuyentes ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y condenada a pagar los daños causados.

Es importante resaltar que esta investigación solamente se va a limitar a las sanciones de cierre de establecimiento de comercio por no expedir facturas, expedición de facturas sin el lleno de los requisitos establecidos en las normas tributarias, la no adopción de los sistemas técnicos de control o su violación.

¿La DIAN debe probar el fraude o la evasión tributaria de los contribuyentes para la aplicación de la sanción del cierre del establecimiento de comercio apartándose de los fallos del Consejo de Estado? este es el gran problema que resuelve el presente trabajo.

En el capítulo primero analizaremos todo lo concerniente con la estructura de la DIAN y su naturaleza jurídica cuyo conocimiento es de vital importancia al momento de realizar la demanda para solicitar la condena por los daños antijurídicos ocasionados a los contribuyentes.

En el capítulo segundo realizaremos un estudio sobre las diferentes demandas de inconstitucionalidad del artículo 657 del Estatuto Tributario entre los cuales se encuentran los temas de la violación del buen nombre, el derecho al trabajo, el honor, la honra entre otros derechos consagrados en la Constitución Política de Colombia.

En el capítulo tercero hacemos un análisis de los fallos condenatorios del Consejo de Estado contra la DIAN por los cierres de establecimiento en el cual se condena a la DIAN por no demostrar la evasión o el fraude fiscal y la violación al debido proceso.

Por eso es de vital importancia dar a conocer en qué momento el Consejo de Estado ha sancionado a la DIAN por la no aplicación correctas de los cierre de establecimientos de comercio e indagar y proponer el método idóneo que ha venido haciendo carrera vía línea jurisprudencial de la Sección Cuarta del Tribunal Máximo de lo Contencioso Administrativo.

Además identificaremos con base a las jurisprudencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta los principales errores cometido por la DIAN y una posible propuesta para evitar futuras condenas económicas a la susodicha entidad y ocasionarles un perjuicio injustificados a los contribuyentes.

El presente proyecto de investigación se adscribe a la línea de investigación Derecho constitucional, reforma de la administración de justicia y bloques de constitucionalidad de la carta política y a las sub-líneas de la Universidad La Gran Colombia.

# **1. CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA DIAN**

## **1.1. La DIAN**

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estará organizada como una unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, tendrá un sistema especial de administración de personal, de nomenclatura y clasificación de planta, un sistema específico de carrera administrativa, y un régimen disciplinario especial aplicable a sus servidores públicos, de conformidad con los decretos que se expidan sobre dichas materias.

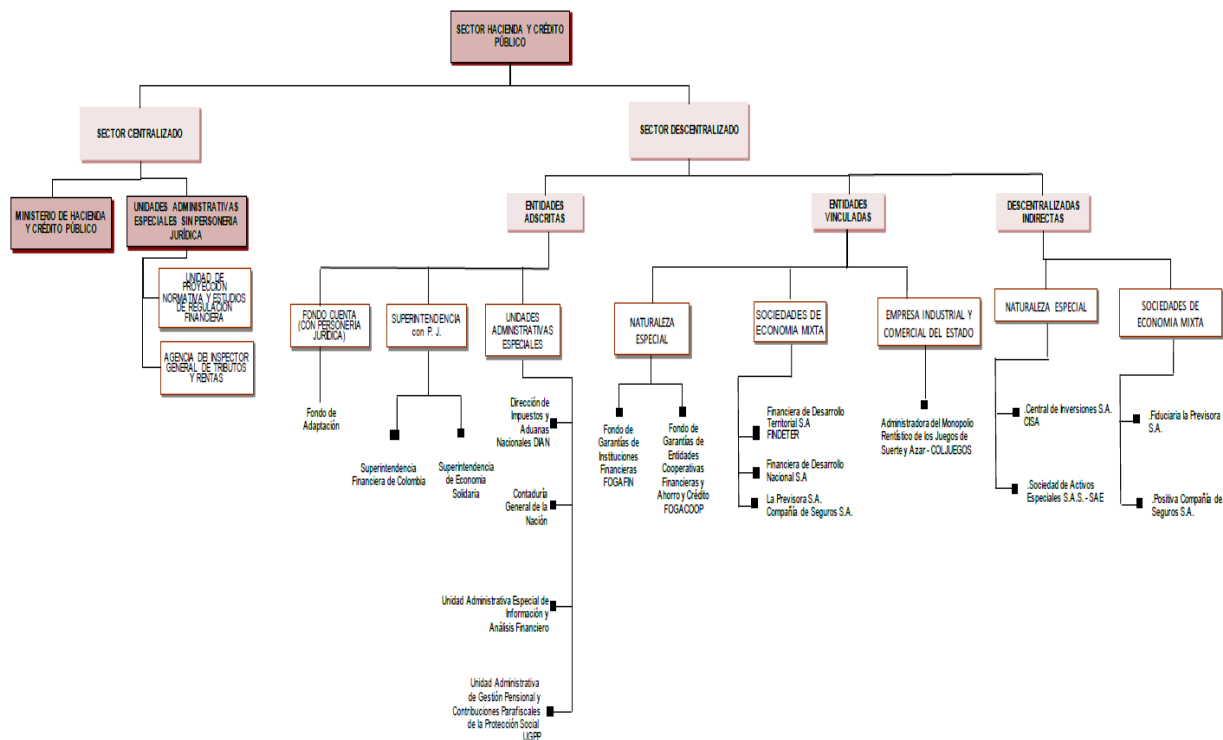
El régimen presupuestal y de contratación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– es el previsto para los establecimientos públicos del orden nacional.

El carácter de adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conlleva que el objeto de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- deba cumplirse conforme a los lineamientos de política fiscal que indique el Ministro de Hacienda y Crédito Público y enmarcarse dentro del programa macroeconómico que se adopte por las autoridades competentes.

Lo anterior es muy importante, al momento de interponer una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho para saber quién es el juez natural competente para conocer y fallar las demandas contra la DIAN.

# GRAFICO # 1

## COMPOSICION DEL SECTOR DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



Fuente: [http://portal.dafp.gov.co/form/formularios.retrieve\\_publicaciones?no=1464](http://portal.dafp.gov.co/form/formularios.retrieve_publicaciones?no=1464)

### 1.2. La DIAN entidad descentralizada

Son entidades descentralizadas del orden nacional, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y **las unidades administrativas especiales con personería jurídica**, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al



cual están adscritas.

Las entidades descentralizadas se sujetan a las reglas señaladas en la Constitución Política, en la presente ley, en las leyes que las creen y determinen su estructura orgánica y a sus estatutos internos.

Los organismos y entidades descentralizadas, sujetas a regímenes especiales por mandato de la Constitución Política, se someterán a las disposiciones que para ellos establezca la respectiva ley. (Art. 68, Ley 489/1998).

El tratadista Libardo Rodríguez (2014) en su obra “Derecho Administrativo General y colombiano” define la descentralización así:

*La descentralización. Desde un punto de vista jurídico muy general, la descentralización es la facultad que se otorga a las entidades públicas diferentes del Estado para gobernarse por sí misma, mediante la radicación de funciones en sus manos para que las ejerzan autónomamente.*

La DIAN es la entidad descentralizada especializada y que tiene como objeto coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

Personería jurídica de la DIAN: esta entidad puede ser demandada y a su vez también demandar a otras personas tanto naturales como jurídicas. Esta facultad fue otorgada mediante el artículo 1 del Decreto 1071 de 1999. Esto es importante saberlo al momento de interponer un medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho con la finalidad de solicitar que se le repare el daño por el cierre de establecimiento de comercio injusto.

La jurisdicción de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales comprende el territorio nacional, su domicilio principal es la ciudad de

Bogotá, D. C. (art. 3 del Decreto 1071 de 1999).

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, tendrá los siguientes recursos económicos:

- El aporte del Presupuesto Nacional necesario para el funcionamiento e inversión de la entidad.
- Las sumas valores o bienes que reciba por la enajenación o arrendamiento de bienes de su propiedad y de servicios de cualquier naturaleza. Los bienes recursos y bienes que reciba a título de donación o asistencia técnica, nacional o internacional. Los recursos provenientes de la prestación de servicios extraordinarios.
- Se consideran servicios extraordinarios, entre otros, aquellos que se presten de oficio o a solicitud del declarante, para el recibo del medio de transporte, el reconocimiento de mercancías o la entrega de éstas, en días o en horas no laborales o de vigilancia aduanera especial, o cuando estas diligencias deban cumplirse fuera de los locales o bodegas oficiales. El costo que tales servicios ocasionen, deberá sufragarse por el declarante o interesado, conforme a las normas o tarifas que regulen la materia. (Art. 7, Decreto 1071 de 1999).

### **1.3. Establecimiento de comercio**

Es muy importante la definición de establecimiento de comercio establecida en el Código de Comercio (1971), que reza:

*ARTÍCULO 515. DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO.*

*Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio, y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.*

De la norma anterior, se deduce que la agrupación de bienes coordinados por las personas naturales o jurídicas con la finalidad de realizar actividades comerciales, tales como: la comercialización de bienes, arrendamientos de casas, carros, préstamos de dineros y todas aquellas que se encuentran consagradas en el artículo 20 del Código de Comercio, se constituye en establecimiento de comercio.

### **1.3.1. Actos, operaciones y empresas mercantiles**

El Código de Comercio (1971) en su artículo 20 enuncia cuales son las actividades que en Colombia se consideran mercantiles, así:

- “1) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;
- 2) La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;
- 3) El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;
- 4) La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;
- 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;
- 6) El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;
- 7) Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;

- 8) El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;
- 9) La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;
- 10) Las empresas de seguros y la actividad aseguradora;
- 11) Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;
- 12) Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;
- 13) Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;
- 14) Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;
- 15) Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;
- 16) Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;
- 17) Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes;
- 18) Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y
- 19) Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.”

Del anterior artículo, se infiere que todas aquellas personas naturales o jurídicas que realicen las actividades descritas en el artículo 20 del Código de Comercio pueden estar sujetas a la sanción del cierre de establecimiento de comercio por incumplimiento

de los requisitos consagrados en el Art. 657 del Estatuto Tributario y la Resolución 3878 de 1996.

También hay que tener en cuenta no solo las actividades que enuncia el Código de Comercio, sino además aquellas actividades que ejercen las profesiones liberales en sus respectivos establecimientos. Veamos la definición de la profesión liberal:

“La profesión liberal es definida como “aquella que constituye el ejercicio de una de las carreras seguidas en centros universitarios o en altas escuelas especiales, por lo general de actividad y trabajo sólo intelectual, aun cuando no excluya operaciones manuales; como las del cirujano, y la de los arquitectos e ingenieros al trazar sus planos.

La no inclusión de la prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales como actos de comercio, entre otras razones, radica en que estas profesiones se caracterizan por su carácter intelectual superior, por lo tanto aquí lo importante no es la destreza manual, sino el intelecto el cual es precedido de una preparación profesional que habilita al individuo para su ejercicio. De igual forma radica, en que la profesión liberal le imprime un sello personalísimo a su ejercicio, siendo éste un fenómeno ajeno al comercio, y es ejercida por lo general de manera independiente.

Así las cosas, la prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales para que no constituyan actos de comercio, se deben prestar sin subordinación alguna, es decir, independiente, y con pago de honorarios por los servicios prestados.

De otra parte, para establecer si un servicio constituye acto de comercio debe tenerse en cuenta que el Código de Comercio no hace una enumeración taxativa sino enunciativa de los actos de comercio; por tal razón se hace necesario analizar en cada caso la naturaleza y habitualidad en la prestación del servicio”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> [http://www.sic.gov.co/recursos\\_user/historico/d2011sic7420.htm](http://www.sic.gov.co/recursos_user/historico/d2011sic7420.htm)

### 1.3.2. Oficina, consultorio y en general sitio donde se ejerza la actividad

Hay que tener en cuenta que el Estatuto Tributario (Nacional, 1989) no define que es una oficina o consultorio, por eso debemos hacer un ejercicio de interpretación corriente de las palabras, de conformidad con el artículo 28 del Código Civil (República, 1887) , que a la letra dice:

*Art. 28 Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.*

De la norma anterior, se deduce que cuando el legislador en una materia específica no ha definido un concepto o palabra el intérprete de la norma debe acudir al uso común de las mismas palabras, por lo tanto, vamos a ver las siguientes definiciones:

El Diccionario de la Real Academia Española, define el vocablo oficina<sup>2</sup>, así:

- 1. f. Local donde se hace, se ordena o trabaja algo.*
- 2. f. Departamento donde trabajan los empleados públicos o particulares.*
- 3. f. Laboratorio de farmacia.*
- 4. f. Parte o lugar donde se fragua y dispone algo no material.*

A su vez, define la palabra consultorio<sup>3</sup>:

- 1. m. Establecimiento privado donde se despachan informes o consultas sobre materias técnicas.*
- 2. m. Local en que el médico recibe y atiende a sus pacientes.*

Debemos tener en cuenta que la norma tributaria del cierre de establecimiento de comercio tiene como destinatarios no solamente a los comerciantes sino también a los

---

<sup>2</sup> Consulta realizada el día 3 de agosto de 2014: <http://lema.rae.es/drae/?val=oficina>

<sup>3</sup>Consulta realizada el día 3 de agosto de 2014: <http://lema.rae.es/drae/?val=consultorio>

que ejercen profesiones liberales tales como: médicos, contadores, abogados, odontólogos, y las demás actividades contenidas en el artículo 23 del Código de Comercio.

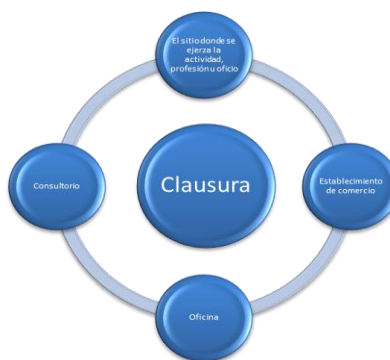
Esta sanción no se puede salvar ninguna persona natural o jurídica domiciliada en el territorio nacional que ejerza alguna actividad que se encuentre bajo el control de la DIAN para efectos estrictamente formales y sustanciales tributarios del orden nacional. Es importante destacar que la sanción de clausura de establecimiento siempre va destinada al sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, tal como lo consagra el artículo 657 del Estatuto Tributario.

Por eso la importancia de cumplir con los sistemas técnicos de control por parte de los contribuyentes y a su vez la fiscalización por parte de la DIAN respetando siempre el debido proceso constitucional.

Además esta sanción va destinada también a

En el siguiente cuadro explicativo se resume los sitios que son destinatarios de la sanción de clausura de establecimiento de comercio:

### **SITIOS SUJETOS A LA SANCIÓN DEL CIERRE DONDE SE EJERCE LA ACTIVIDAD**



Fuente: Andrés Antonio Rojas Pinzón

La clausura del establecimiento, oficina consultorio, o en general del sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio; se aplica a todos aquellos lugares en el cual se

realizan operaciones económicas indistintamente la nominación comercial que tenga dicho sitio.

## 2. CAPÍTULO II: CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 657 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

El artículo en cita ha sido cuestionado ante la Corte Constitucional en lo ocurrido de este estudio en seis [6] ocasiones, veamos el siguiente cuadro que sintetiza las demandas:

**Cuadro # 1**

<b>MAGISTRADO PONENTE</b>	<b>SENTENCIA</b>	<b>FECHA</b>
Alejandro Martínez Caballero	C-063	17 de febrero de 1994
Carlos Gaviria Díaz	C-1717	12 de diciembre de 2000
Marco Gerardo Monroy Cabra	C-506	3 de julio de 2002
Manuel José Cepeda Espinoza	C-616	6 de agosto de 2002
María Victoria Calle Correa	C-571	14 de julio de 2010
Mauricio González Cuervo	C-635	15 de agosto de 2012

Más adelante analizaremos cada una de las sentencias de constitucionalidad del Art. 657 del ET.

Por otra parte, el artículo 657 del Estatuto Tributario castiga el incumplimiento de las obligaciones tanto formales como sustanciales, así:

**Deberes formales:** dentro de las obligaciones formales de los contribuyentes consagradas en el Estatuto Tributario para efectos estrictamente de la sanción del establecimiento, se encuentran: la expedición de las facturas con los requisitos del artículo 617 del ET y la resolución 3878 de 1996; llevar contabilidad de conformidad con el artículo 773 del ET; acatar las normas del régimen aduanero vigente; no presentar la declaración de retención en la fuente e IVA, exhibir el RUT para los pertenecientes del Régimen Simplificado del IVA.

**Deberes sustanciales:** La obligación sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.



La obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo. Para efectos de la clausura de establecimiento de comercio los deberes sustanciales son el pago de las declaraciones de retención en la fuente e IVA dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento para declarar establecido por el Gobierno Nacional.

El artículo 657 del ET, preceptúa:

*Art. 657. Sanción de clausura del establecimiento.*

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

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

*b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.*

*\*1\* -Adicionado- c) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda CERRADO POR*

*EVASIÓN Y CONTRABANDO. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar \*con la factura con el lleno de los requisitos legales.\**

*d) \*2\* -Derogado-*

*\*3\* -Adicionado- e) Cuando el responsable perteneciente al Régimen Simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.*

*f) \*3\* -Adicionado- Cuando el agente retenedor o el responsable del Régimen Común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno Nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.*

*INC 2. La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'cerrado por evasión'.*

*INC 3. Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.*

*INC 4. Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.*

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

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

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

Del anterior artículo, se puede inferir lo siguiente: establece de manera enunciativa a que sitios se le puede clausurar con la sanción del cierre de establecimiento, es decir, va dirigida tanto a comerciantes como a las personas que ejercen profesiones liberales. También describe de manera taxativa los casos en el cual ocasiona el castigo del cierre temporal del sitio donde se ejerza la actividad.

Además en el literal a) le otorga unas facultades de discrecionalidad a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que se abstenga de imponer la sanción de cierre de establecimiento y aplicarle una pecuniaria. De estos profundizaremos más adelante.

También consagra dos causales de exoneración: la primera es cuando el agente retenedor o responsable del IVA extinga en su totalidad la obligación tributaria; la segunda es para los contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de un saldo a favor pendientes de compensar.

El artículo establece el procedimiento que deben cumplir los funcionarios y el contribuyente para respetar el debido proceso para el cierre del establecimiento, que es una sanción muy particular a las otras que tienen una característica en común.

También es causal de sanción de cierre el incumplimiento de la Resolución 3878 de 1996, es decir, no acatar los sistemas técnicos de control.

### GRAFICA # 3

## SÍNTESIS DE LAS CAUSALES DEL CIERRE DE ESTABLECIMIENTO



Fuente: Andrés Antonio Rojas Pinzón

Ahora realizaremos un análisis a cada uno de los fallos de constitucionalidad del artículo 657 del ET:

### 2.1. Sentencia C-063, Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero

Ya analizado en el capítulo anterior los supuestos jurídicos para la sanción del cierre del establecimiento de comercio, vamos hacer un análisis de la primera sentencia de constitucionalidad contra el artículo 657 del Estatuto Tributario.

El 17 de febrero de 1994 (hace más de 20 años), se expidió el primer fallo de constitucionalidad del artículo 657 del ET, en el cual se demandó el inciso segundo la leyenda: “cerrado por evasión” de dicho artículo, que dice:

*La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por un (1) día el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda “**cerrado por evasión**”. [Negrita fuera de texto].*

Es pertinente en este momento hacer una aclaración sobre el tiempo de cierre en que permanecerá el establecimiento; a partir del 24 de diciembre de 1998 el tiempo de clausura fue ampliado en dos días adicionales, es decir, el cierre del sitio donde se ejerce la actividad quedó en la actualidad en una sanción de tres días.

En esta demanda el ciudadano Ángel Rojas Oviedo demandó la expresión: “cerrado por evasión”, a su juicio se infringía los artículos 15 y 21 de la Constitución Política de Colombia, que a la letra dice:

**ARTÍCULO 15.** *Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas.*

*En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución.*

*La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Sólo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley.*

*Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.*

**ARTÍCULO 21.** *Se garantiza el derecho a la honra. La ley señalará la forma de su protección.*

A juicio del demandante consideraba que:

*“Violación del derecho al buen nombre: [...]. La leyenda “cerrado por evasión” que contiene la norma atacada viola los aludidos derechos de todas las personas, restando credibilidad y prestigio frente a los proveedores, consumidores y competidores de quienes como en mi caso y en el de muchos otros ejercemos la profesión de comerciantes.”*

*Violación del derecho a la honra: el actor señaló que “la citada leyenda persigue un castigo de tipo moral que difama y desprestigia el buen nombre y honra de los comerciantes que como quedó dicho se obtiene en años y años de trabajo y sacrificio y que en tan sólo un instante quedan destruidos por la leyenda “cerrado por evasión”.*

En opinión del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en defensa de la constitucionalidad de la expresión cerrado por evasión:

*[...] se origina en irregularidades contables muy graves ... en hechos constitutivos de fraude o engaño tanto al fisco como a los particulares relacionados comercialmente con el responsable, que implica una evasión de impuestos al permitirse el comerciante la manipulación, a su voluntad, de su realidad económica y el manejo de su situación contable acomodada a sus intereses tergiversados y engañosos que pueden dar lugar, inclusive, a una competencia desleal en materia mercantil al utilizar estas prácticas en detrimento de terceros dedicados a tal actividad”.*

Se comparte la posición del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en relación con los contribuyentes que obran sin lealtad con los demás que pertenecen al mismo sector económico y peor aun afectando el recaudo nacional del fisco. Además este es un procedimiento estrictamente muy singular y excepcional si lo comparamos con las demás sanciones consagradas en el Estatuto Tributario. Por lo tanto, se concluye que aquellos contribuyentes que lleven la contabilidad irregularmente, realicen hechos constitutivos de fraudes o engaño tanto al fisco como a los particulares, es decir, disminuyendo su impuestos a pagar de la manera más picara o realizando ventas por debajo de la competencia beneficiándose de la evasión tributaria.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió su concepto en relación a la violación del buen nombre y la hora dijo:

*no se viola el derecho al buen nombre de una persona, si es ésta misma la que, con sus acciones, lo está pisoteando y por ende, perdiendo la honra o prestigio que hubiera conservado de no realizar estas prácticas dolosas o inexcusablemente culposas. No es la leyenda de un aviso la que resta respetabilidad a una persona frente a las demás, es ella quien con sus acciones mal encaminadas en contra de terceros se pone ante sus conciudadanos. No es de recibo afirmar que el buen nombre se vulnera cuando la Entidad recaudadora califique aquélla, con las conductas citadas en el texto de la norma en cuestión, en razón de la doble facturación, doble contabilidad o documento equivalente que expida el comerciante y no se encuentre registrado en la contabilidad, etc., por lo que no existe una 'falsa imputación' cuando se informa 'cerrado por evasión' en situaciones como las indicadas y cuya sanción corresponde a la imposición de sellos oficiales al sitio o sede respectiva, del contribuyente responsable o agente retenedor.*

La posición del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se enfoca en dos aspectos: el primero es cuando el propio contribuyente con su modo de actuar ilegítimo, tales como: irregularidades en la contabilidad, simulaciones o artificios con la finalidad de disminuir el pago de los impuestos se hace acreedor de las sanciones al cierre de establecimiento, por lo tanto es el mismo contribuyente que está maltratando su buen nombre y honra. El segundo aspecto es cuando la DIAN aplica la sanción en ejercicio de las facultades otorgadas por el legislador tributario una vez la Administración demuestre los casos taxativamente consagrados en el artículo 657 del ET.

El Procurador General de la Nación también emitió su concepto, así:

*Seguidamente, el Procurador abordó el examen material del asunto afirmando que el actor "le atribuye a la acción de la autoridad fiscal desarrollada en ejercicio de un mandato constitucional y legal, lo que es, realmente, el resultado de la conducta del infractor de la ley. No es el funcionario que coloca el aviso que da cuenta de la clausura del establecimiento y que explica la causa de ella, quien daña el buen*

*nombre o la fama del sancionado. Es la conducta del evasor la que produce esos efectos y da origen a la leyenda. Del planteamiento del mismo demandante, se deduce que si no hay una conducta orientada por la honradez, no habría lugar a hablar de 'buen nombre'. En ese mismo sentido, el Procurador entendió que no hay lugar a la violación del artículo 21 de la Carta.*

*[...]. Luego, la vulneración al buen nombre, como a la deshonra, se deben a las conductas comprobadas por el funcionario investigador mediante el desarrollo de un debido proceso y no a la consecuencia de la aplicación de una sanción. [...]*

*En relación con la función preventiva y protectora de la sanción, la vista fiscal entendió que "la norma acusada sí cumple la función preventiva y protectora. En efecto, con la colocación del aviso contentivo de la leyenda, se alerta a diversos sectores económicos de la comunidad, principalmente al gremio de los comerciantes, para que conozcan las reales circunstancias económicas, financieras, contables y presupuestales de aquellas personas con las que tienen o pueden llegar a tener relaciones comerciales. En el mismo sentido, los efectos de la publicidad tienen también un carácter preventivo puesto que inhiben al potencial infractor de incurrir en la conducta que puede acarrearle el desprestigio temido. Es de recordar que la credibilidad es un elemento subjetivo indispensable para la buena marcha de los negocios que se adelantan dentro de un contexto de respeto a las normas éticas y legales. Además, las conductas sancionadas podrían dar lugar a la competencia desleal, de no ponerse en conocimiento de los comerciantes del lugar donde ella se practica".*

Es importante resaltar del Procurador la opinión sobre la función **preventiva y protectora** de la sanción “*cerrado por evasión*”; comparto la tesis toda vez que, lo más importante de este castigo es impresionar al contribuyente infractor y a los demás que se encuentre geográficamente en el mismo sitio y evitar futuros comportamientos ilícitos por parte de los contribuyentes.

La función preventiva es corregir con rigor a quien ha errado para que no vuelva a cometer los mismos errores o infracciones a las normas tributarias relacionada con la



clausura de establecimiento. Además advertir a los demás contribuyentes del mismo sector para que no incurran en los mismos faltas cometida por el contribuyente sancionado.

En las consideraciones de la Corte Constitucional en la Sentencia C-063, dispuso:

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

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

La Corte en esta sentencia declara la exequibilidad de la expresión: “cerrado por evasión” y dentro de sus argumentos manifestó que: *“La persona objeto de una tal medida no ha hecho sino sufrir las naturales consecuencias de una conducta que le es imputable”*

De las consideraciones expuestas por la Corte en esta sentencia se puede deducir lo siguiente:

## Cuadro # 2

DERECHOS	CARACTERISTICAS
Honor	<ul style="list-style-type: none"><li>• Se refiere a la autoestima de cada persona</li><li>• Sentimiento interno</li></ul>
Honra	<ul style="list-style-type: none"><li>• Prestigio u opinión que se tiene de una persona</li><li>• Es la reputación externa que se tiene de alguien</li></ul>

Conclusión de la Sentencia C-063/94:

1. La expresión “cerrado por evasión” no viola el derecho al buen nombre.
2. La expresión “cerrado por evasión” no viola el derecho a la honra.
3. Esta sanción se aplica a hechos constitutivos de fraude o engaño tanto al fisco como a los particulares relacionados comercialmente con el responsable.
4. Tiene una función preventiva y protectora la leyenda “cerrado por evasión” y es alertar a diversos sectores económicos de la comunidad, principalmente al gremio de los comerciantes.
5. No se viola el derecho a la libertad de empresas toda vez que este también exige obligaciones.
6. Toda persona debe cumplir sus obligaciones o afrontar las consecuencias de su conducta omisiva.

### 2.2. Sentencia C-1717/00, Magistrado Sustanciador: Carlos Gaviria Díaz

El día 12 de diciembre del año 2000, se expidió la jurisprudencia de la Corte Constitucional, donde declaró la exequibilidad de los apartes demandado por la ciudadana Ilma. Consuelo Ramos González:

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

[...]

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

[...]

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

A juicio de la demandante las anteriores normas subrayadas violan el artículo 2 de la Constitución Política de Colombia, que dice:

***ARTICULO 2.*** Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

*Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes,*

*creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.*

El ciudadano argumentó su tesis así:

*[...]. Esta sanción moral es desproporcionada con los fines esenciales de contribuir a las cargas del Estado (...) una simple infracción administrativa no puede conducir a que se le aplique ese calificativo (evasor), porque entonces el mismo Estado estaría faltando al cumplimiento de esos deberes esenciales de garantizarles a las personas la efectividad de sus derechos: derecho a que se le investigue y que la pena que se le aplique tenga relación directa y sea consecuencia de su conducta, pero no a que se le aplique un calificativo que no merece".*

También señaló que se vulneraba el artículo 29 del Estatuto Superior, que dice:

**ARTÍCULO 29.** *El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

*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.*

*En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.*

*Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.*

*Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.*

Para defender su argumento en relación a la violación del artículo 29 de la Carta Magna el contribuyente manifiesta:

*[...], no debería ser procedente que además del cierre del establecimiento se imponga el sello de 'cerrado por evasión'. Este debe utilizarse cuando la DIAN, después de una investigación con todas las herramientas con que cuenta para ello, le compruebe al afectado que en efecto con su conducta estaba evadiendo los impuestos. Allí sí la pena y el escarnio público se justifican, pero ante asuntos formales de los cuales no puede siquiera derivarse que se trate de una conducta orientadas a evadir el pago de los impuestos"*

También expresa la violación de los artículos 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que dice:

**Artículo 8. Garantías Judiciales**

*1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*

**Artículo 14**

*1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán*

*ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las acusaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.*

*2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.*

*3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:*

*a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;*

*b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;*

*c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas;*

*d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo, y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;*

*e) A interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;*

*f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;*

*g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.*

*4. En el procedimiento aplicable a los menores de edad a efectos penales se tendrá en cuenta esta circunstancia y la importancia de estimular su readaptación social.*

*5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.*

*6. Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona que haya sufrido una pena como resultado de tal sentencia deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido.*

*7. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.*

El demandante defiende la transgresión del anterior artículo con los siguientes argumentos:

*En estos casos, se les debe dar la posibilidad de discutir ante las autoridades si una conducta omisiva, como las tipificadas en el literal a) del artículo 657 del E.T., materia de acusación parcial, conducen o no a la evasión en el pago de los impuestos. Si se demuestra en un proceso, con el respeto pleno de las garantías constitucionales y legales establecidas en los ordenamientos respectivos (derecho de defensa, derecho a presentar y controvertir pruebas, etc), que se evadieron impuestos "resulta loable que, además de las sanciones pecuniarias, se aplique también una condena moral cual es el escarnio público de un letrero que denuncia al responsable como evasor (...) No ocurre lo mismo con una serie de conductas como las acusadas, que no permiten inferir que se está evadiendo el pago de los impuestos".*

Finalmente el demandante señala que la norma infringe los artículos 15 y 83 de la Constitución Política:

**ARTÍCULO 15.** *Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas.*

*En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución.*

*La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Sólo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley.*

*Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.*



**ARTÍCULO 83.** *Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.*

Argumenta la transgresión de los anteriores artículos de la siguiente manera:

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

Defensa de constitucionalidad por la DIAN:

*[...] señala que tal documento es vital para la labor de control que corresponde ejercer a la DIAN puesto que facilita el cruce de información y la verificación de las bases gravables declaradas en los tributos de renta, IVA y retención en la fuente. Por tanto, el incumplimiento de tales requisitos no puede considerarse como una mera formalidad, como apresuradamente lo califica la demandante, "pues existe en realidad un trasfondo tributario, que basa su control a la evasión en la emisión de facturas con la totalidad de los requisitos que señala la ley, y que enmarca el cumplimiento de la función contenida en el artículo 189-20 de la Constitución". No es entonces, una sanción moral desproporcionada sino una sanción administrativa "que aconducta al contribuyente a cumplirle al Estado", conforme lo ordena el artículo 95-9 de la Carta.*

*c. Si se analizan los requisitos que debe contener toda factura se evidencia una conducta desleal y evasiva con el Estado cuando el contribuyente omite la descripción del vendedor, la numeración consecutiva o el valor de la operación, pues de allí se deduce que está desfigurando la realidad económica, incurriendo en uno de los eventos*

que la ley consagra como evasor, situación que justifica no sólo el cierre del establecimiento sino también, el letrero de "cerrado por evasión". En este punto transcribe apartes de la sentencia de esta corporación anteriormente citada.

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

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

La posición de la DIAN es muy importante toda vez que manifiesta que la expresión evasión equivale al incumplimiento de los siguientes requisitos de las facturas, indistintamente si el contribuyente se ha apropiado de los recursos estatales tales como el impuesto del IVA y la Renta.

Además es importante destacar que esta es una definición especial y debe prevalecer este concepto por aquel usado en el común de la población. Ilustraremos en el siguiente cuadro:

**Cuadro # 3**

<b>EXPRESIÓN</b>	<b>INFRACCIONES COMETIDAS POR LOS CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN CON LAS FACTURAS.</b>
<b>Cerrado por evasión</b>	1. Apellidos y nombre y número de identificación tributaria, NIT, del vendedor o de quien presta el servicio.  2. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la

	<p>discriminación del IVA pagado.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.</li> <li>4. Fecha de su expedición.</li> <li>5. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.</li> <li>6. Valor total de la operación.</li> </ol>
--	--

En conclusión fue el mismo legislador que le dio la calificación de **evasores** a aquellos contribuyentes que incurrieran en el incumplimiento de los requisitos de las facturas, porque de allí se deduce que está desfigurando la realidad económica.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario:

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

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

*procedía, nada pueda hacerse para que se recupere la buena fama perdida (...)"*.

La posición del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en relación al incumplimiento de los requisitos formales de la factura, es totalmente opuesta a la tesis planteada por la DIAN, es decir, que a su juicio los contribuyente al momento de omitir una o varias formalidad consagrada en el artículo 617 del ET, no demuestran la animosidad de los contribuyentes de evadir, es decir, de apropiarse de los recursos estatales de los tributos del orden nacional.

Concepto del Procurador General de la Nación:

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

2. *"La medida adoptada en la disposición acusada es proporcionada y razonable, habida consideración de que la omisión de ciertos requisitos en la expedición de la factura de cuenta o la reincidencia en la comisión de esta falta, puede dar lugar al cierre del establecimiento, siempre y cuando que para el caso se respeten los derechos fundamentales de las personas en quienes recae la obligación de expedir factura (art. 615 E.T.) , en particular, el debido proceso y el*

*derecho de defensa, de tal suerte que la sanción impuesta corresponda verdaderamente a un caso de evasión tributaria".*

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

La posición del Procurador General de la Nación va en armonía con la opinión expuesta por la DIAN y se fundamentó principalmente en el principio fundamental consagrado en el artículo 6 de la Constitución Política de Colombia, que dice:

**ARTÍCULO 6o.** *Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.*

Por lo tanto, el contribuyente que se abstiene de cumplir en su integridad los requisitos de las facturas incurre en la sanción prevista por el propio legislador, es decir, la imposición de sellos oficiales con la leyenda cerrado por evasión. Pero el concepto del Procurador fue condicionado a lo siguiente: "*siempre y cuando que para el efecto se respeten las garantías constitucionales del derecho de defensa y del debido proceso, [...]*".

Se puede concluir en opinión del Procurado que la norma es constitucional con la precisa condición de que se respete el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Las consideraciones de la Corte Constitucional:

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

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

*servicios prestados<sup>4</sup>, resulta ser una labor indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley, a saber, el reconocimiento de los descuentos tributarios<sup>5</sup>.*

*No resulta desproporcionado, entonces, establecer que cuando se incumpla con estas exigencias, connaturales a la naturaleza propia de los comerciantes como sujetos dedicados profesionalmente al intercambio de bienes y servicios, el legislador exija con rigor el acatamiento de ciertos deberes y castigue su inobservancia, bien si se infringe la norma por primera vez o si se reitera en su inaplicación, estableciendo ciertas sanciones (v.gr. la clausura del establecimiento de comercio, oficina, consultorio o sitio donde se ejerza la actividad<sup>6</sup>). Lo que está en juego aquí, menester es reiterarlo, no es la simple verificación de un procedimiento administrativo que se propone junto a muchos otros “trámites” que se predicán de los comerciantes, sino de la comprobación del cumplimiento cierto y veraz de obligaciones tributarias respecto de las cuales, la expedición de un documento como la factura, es la fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo, de forma tal, que su no entrega, o la no incorporación de toda la información exigida por la ley, se conviertan en hechos graves, análogos a la propia evasión.*

*[...]*

*En este orden de ideas, no resulta contrario al ordenamiento Superior que en el inciso 4º de la norma demandada se señale que la sanción impuesta por la administración se hará efectiva dentro de los diez días*

---

<sup>4</sup> Cfr. las letras *b*, *c*, *d*, *e* y *f* del artículo 617 del Estatuto Tributario.

<sup>5</sup> Cfr. *Ibidem*.

<sup>6</sup> Cfr. Artículo 652 del Estatuto Tributario.

*siguientes al agotamiento de la vía gubernativa, pues sólo hasta ese momento el acto administrativo que establece la consecuencia jurídica del incumplimiento queda en firme, siendo competencia privativa de la jurisdicción contencioso administrativa, decretar la suspensión del mismo cuando se cumplan los requisitos señalados en la ley<sup>7</sup>.*

*Tampoco resulta acertado señalar –como lo hace la actora- que los apartes demandados del artículo 657 del Decreto 624 de 1989, configuran una violación del principio de buena fe reconocido por la Carta Política (artículo 83 C.P.), pues los supuestos de los que parte la norma analizada no son la desconfianza respecto de las actuaciones de los particulares, el abuso del poder que ejerce la autoridad o el exceso en la imposición de requisitos formales en el cumplimiento de ciertas actuaciones, que, tradicionalmente, son “supuestos para determinar situaciones contrarias a la buena fe”<sup>8</sup>. De lo que se trata aquí, es de la simple determinación de una sanción como resultado de la inobservancia de una serie de requisitos, señalados por la ley, cuyo cumplimiento recae en cabeza de los comerciantes, por ser una de las obligaciones propias de su profesión en desarrollo de las funciones tributarias específicamente encomendada por el Estado. Es incorrecto pensar que cada vez que el legislador regula ciertas conductas, en este caso en materia tributaria, señalando las sanciones que ha de imponer la administración como consecuencia de la comisión de hechos prescritos por las normas jurídicas, se considere que existe una violación del principio de la buena fe por parte de la autoridad; por el contrario, no puede olvidarse que una de las facetas o ámbitos a través de los cuales este valor jurídico adquiere plena vigencia dentro del ordenamiento jurídico consiste precisamente en la claridad con que se señalen y apliquen las sanciones contenidas en los preceptos normativos, de tal forma que los particulares tengan plena certeza acerca de las obligaciones que deben cumplir, cuenten con los mecanismos jurídicos adecuados para defenderse, y confíen, a su vez, en el recto proceder por parte de las autoridades (aplicación integral del derecho al debido*

---

<sup>7</sup> Cfr. Artículo 66 del Código Contencioso Administrativo.

<sup>8</sup> Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-511 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.



*proceso). Este es un asunto sobre el que la Corte también se ha pronunciado:*

En esta sentencia el Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz, realiza un análisis sobre el tema de cosa juzgada constitucional en relación a la sentencia proferida el 17 de febrero de 1994, C-063/94. Ahora es importante distinguir que es la cosa juzgada constitucional.

La cosa juzgada constitucional tiene su fundamento en el artículo 243 de la constitución política de Colombia, que a la letra dice:

**ARTICULO 243.** *Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional.*

*Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución.*

La cosa juzgada constitucional es una institución procesal que regula el tema en que no se estudie nuevamente un asunto que ya ha sido resuelto de fondo por la Corte Constitucional otorgándole a estos pronunciamientos un carácter definitivo, no reformable y vinculante. Si bien es cierto la Corte debe entrar a estudiar todos los posibles casos de inconstitucionalidad de las normas también lo es que se presenten demandas en que se da la cosa juzgada absoluta.

Lo que pretende la cosa Juzgada es garantizar la seguridad jurídica de las decisiones plasmadas en sentencias, y algunas providencias; puede ocurrir que en ciertos fallos la corte se refiere o se pronuncie sobre ciertos temas, en esta circunstancia se presentaría la cosa juzgada relativa, pues la demanda de inconstitucionalidad puede versar sobre otras materias de las cuales no se pronunció (Villareal Aguilar).

Ahora bien, en el fallo C-1717/00, la Corte declaró la cosa juzgada constitucional por la presunta violaciones del derecho a la intimidad y a la honra, el cual manifiesta de la siguiente manera: “[...] *las consideraciones hechas por este Tribunal guardan íntima relación material con las acusaciones generales que se presentan en esta oportunidad [...]*”

Por otra parte, la sentencia del Magistrado Carlos Gaviria Díaz (12-dic-2000), hizo un análisis de los requisitos del artículo 657 del ET en relación con las formalidades de la expedición de las facturas. La Corte argumentó que la **prueba documental** de ciertos actos jurídicos cumple un papel indispensable para comprobar la existencia y cumplimiento de algunas obligaciones.

También plasmó **la específica razón de ser** de los requisitos de la expedición de una factura, a saber: “[...], *pues dicho acto configura la base para la comprobación del cumplimiento de buena parte de los deberes, que como agente de la administración en materia impositiva, son predicables de todos los comerciantes.*”

La Corte califica a los comerciantes como un **agente económico y verdadero actor** de la Administración Tributaria estrictamente para efectos del cobro y recaudación de impuestos fundamentales para la hacienda pública. Además dice que los requisitos no son simples formalidades y que por el contrario integra la esencia del cumplimiento de las funciones del comerciante.

La jurisprudencia del alto tribunal constitucional declaró la constitucionalidad de la sanción del cierre de establecimiento por el no acatamiento de los deberes formales para la expedición de las facturas, es decir, que su incumplimiento traiga como consecuencia la imposición de la sanción de la leyenda cerrado por evasión.

En lo relacionado a la **violación del debido proceso**, la Corte señaló que en virtud de la autonomía y libertad de configuración que en materia tributaria le reconoce la Constitución al legislador pueda aplicar ciertas sanciones como resultado de la

comisión de conductas prohibidas o el incumplimiento de exigencias contempladas en la ley.

Por lo tanto, la Administración Tributaria debe aplicar en sentido estricto el procedimiento consagrado por el legislador tributario (Arts. 653, 657 y 735 del ET) y que en todo momento debe acatar el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, es decir, el debido proceso.

La Corte concluye que este procedimiento no resulta contrario al artículo 29 del Ordenamiento Superior, porque solamente dentro de los diez (10) días siguientes a la conclusión del procedimiento administrativo sancionatorio tributario se hará efectiva la sanción impuesta y que exclusivamente la jurisdicción de lo contencioso administrativo puede decretar la suspensión de dicho acto administrativo.

Con respecto al principio de la buena fe, la Corte señaló que no existe violación toda vez que, no tiene las características para que se configure la transgresión de la buena fe, a saber: la desconfianza, el abuso de poder y el exceso en la imposición de requisitos formales en el cumplimiento de ciertas actuaciones.

### **Conclusiones de la Sentencia C-1717/00**

1. Los requisitos de las facturas no son simples formalidades, por lo contrario constituye la esencia del cumplimiento de las funciones del comerciante como agente económico y verdadero actor de la Administración Tributaria.
2. La factura es la fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo.
3. La no entrega de la factura, o la no incorporación de toda la información exigida por la ley, se conviertan en hechos graves, **análogos a la propia evasión.**

4. En virtud del artículo 91 de la Ley 1437 de 2011, es competencia de la jurisdicción de lo contencioso administrativo suspender provisionalmente los efectos del acto administrativo que resuelve el recurso de reposición del cierre del establecimiento.

### **2.3. Sentencia 616/02, Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinosa**

El 6 de agosto del 2002, la Corte Constitucional en el expediente D-3860, declaró exequible el literal c) del artículo 657 del ET, con excepción de la frase señalada entre paréntesis, la cual se declara inexecutable, así:

*\*1\* -Adicionado- c) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda CERRADO POR EVASIÓN Y CONTRABANDO. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar (~~con la factura con el lleno de los requisitos legales.~~)*

Dentro de los argumentos expuesto por el demandante: Álvaro Edgar Hernández Conde, en relación a la vulneración del artículo 13 y 29 de la Constitución Política:

Tesis del demandante por violación del artículo 29 de la Constitución Política:

*El artículo 29 de la Carta resulta violado por la norma acusada debido a que la sanción allí contemplada es aplicable por responsabilidad objetiva. En efecto, "el hecho que se ordene el decomiso de una mercancía aprehendida en un establecimiento de comercio genera ipso jure la*

*aplicación de sanción de clausura del establecimiento de comercio sin indicar la conducta que debe desplegar el infractor".*

*Además, "En cuanto al procedimiento que indica el literal adicionado con el artículo 41 de la Ley 633, no es un procedimiento propiamente establecido para la aplicación de la sanción, como lo indiqué anteriormente el proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía aprehendida no culmina con sanción, culmina con el decomiso o entrega de la mercancía, por lo cual el literal c) del actual artículo 657 del Estatuto tributario no tiene un procedimiento propio para la aplicación de la sanción allí establecida".*

El demandante también argumentó que la norma violaba el artículo 13 de la Carta Magna dice:

**ARTÍCULO 13.** *Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

*El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.*

*El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.*

Argumentos expuesto por el contribuyente alegando la inconstitucionalidad de la norma por violación al artículo 13 de la Carta Magna:

*El derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta también se vería vulnerado por la norma acusada pues "no deja la posibilidad que [sic] el fallador se pueda mover entre un tope mínimo y uno máximo, como se puede apreciar, igual sanción se debe aplicar al que le decomisen una insignificancia, en cuanto al costo de la mercancía, que aquel al que le decomisen una millonada en mercancía. Debido a la redacción de la norma no le es permitido al fallador una dosificación coherente con el daño causado. En el derecho aduanero actual se tipifica como delito al contrabando solo cuando el valor de la mercancía aprehendida supera el tope de 100 salarios mínimos legales vigentes, quiere decir, que el decomiso de mercancía valorada hasta en 99 salarios mínimos da lugar a contravención administrativa de contrabando".*

Con respecto a este argumento, nosotros consideramos que de ninguna manera se transgrede el artículo 13 de la Constitución Política de Colombia, al contrario se le está dando el mismo trato por la Autoridad Tributaria, pues la voluntad del legislador fue sancionar la violación del régimen aduanero vigente, indistintamente la cuantía del valor del decomiso, ya sea: materias primas, activos, bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito.

#### Consideraciones de la Corte Constitucional:

*3.4.2.1. Visto que la sanción de clausura de establecimiento no siempre es procedente, es decir, que ésta es autónoma respecto de la de decomiso y que no se funda en la responsabilidad objetiva, corresponde a la Corte analizar los requisitos que debe observar la administración –en cabeza de la DIAN– para imponer el cierre. En efecto, el actor sostiene que el artículo acusado sería contrario al artículo 29 de la Constitución por no contener un procedimiento propio para su imposición.*

*3.4.2.2. El literal c. del artículo 657 del E.T., adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000, contiene una causal de cierre de establecimiento que podrá ser eventualmente impuesta, según el análisis anterior,*

*cuando se aplique el decomiso de materias primas, bienes o activos que sean aprehendidos por violación al régimen aduanero. En este orden de ideas, es claro que el procedimiento que se debe seguir para la imposición de la sanción descrita por literal c. del artículo 657 del E.T. (es decir, por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 acusado), es el correspondiente al decomiso por violación del régimen aduanero.*

*Por lo tanto, tienen razón el Procurador y varios de los intervinientes cuando afirman que los artículos 502 y subsiguientes del Decreto 2685 de 1999 regulan el procedimiento a seguir en tal caso. Dicho procedimiento contiene las causales de decomiso (art. 502), la obligación de que el acta de aprehensión de los bienes o mercancías sea debidamente notificada y proporcione información suficiente sobre la causal de aprehensión (art. 504), la posibilidad de que el procedimiento concluya si se demuestra "la legal introducción y permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional" (art. 506), la formulación del requerimiento especial aduanero (que contiene los cargos) y la notificación de esta decisión (art. 507), la posibilidad de dar respuesta al requerimiento y el término para el efecto (art. 510), el período probatorio y las condiciones para la práctica de pruebas (art. 511), las características del acto administrativo que decide de fondo (art. 512), la posibilidad de interponer recurso de consideración (art. 515), los requisitos para la interposición del recurso (art. 518), el cumplimiento de los términos por parte de la administración para resolver si impone la sanción y el silencio positivo a favor del administrado (art. 519), entre otras<sup>9</sup>.*

Estamos de acuerdo con la decisión de la Corte Constitucional sobre la inexistencia de la violación del artículo 29 de la Carta Magna, porque la imposición de la sanción de clausura del cierre de establecimiento de comercio es independiente con respecto al decomiso de las mercancías introducida ilegalmente al territorio aduanero nacional.

---

<sup>9</sup> El problema relativo a las garantías del procedimiento administrativo de decomiso de bienes y mercancías por violación al régimen aduanero fue abordado en la Sentencia C-194 de 1998. La Corte señaló: "La regulación del decomiso como medida inmediata de carácter administrativo, y su independencia con respecto al proceso penal, esta contemplada en los artículos 57, 67, 79, 80 y 81 del Decreto 1909 de 1992. Cabe observar que en el mismo decreto se establecen los diversos mecanismos que le permiten garantizar al comerciante o persona afectada con la aprehensión o el decomiso de la mercancía la observancia del debido proceso y el respeto a sus derechos fundamentales". El Decreto 2685 de 1999, que modificó la legislación aduanera y derogó el Decreto 1909 de 1992, conservó los mismos mecanismos.

Además el decomiso de mercancías tiene su propio procedimiento reglado en el Decreto 2685 de 1999, en el cual se garantizan el debido proceso constitucional. Sin embargo, hay que destacar que para que proceda la sanción del cierre del establecimiento de comercio es indispensable haber agotado el procedimiento del decomiso de bienes.

También estamos de acuerdo con la Corte Constitucional cuando señala que para la aplicación de la sanción la Constitución Política de Colombia no consagra que debe existir causal de agravación y atenuación punitiva. Por lo tanto, la norma es constitucional.

Igualmente el literal c) del Art. 657 del Estatuto Tributario, que: “[...] la sanción de clausura **será** de treinta (30) días calendarios y se impondrán sellos oficiales que contenga la leyenda “cerrado por evasión y contrabando”. Aquí es muy importante hacer el siguiente comentario:

La norma utiliza la expresión **será**, es decir, el legislador no dejó un margen de discrecionalidad para los funcionarios públicos para que pudieran dosificar la sanción en un intervalo de treinta (30) días calendarios, sino todo lo contrario, que de manera imperativa dispuso que la sanción debe ser de treinta (30) días.

Por lo anterior, no compartimos la tesis planteada por la Corte Constitucional, cuando expresa:

*3.4.3.5. No obstante, ello no implica que la norma sea necesariamente inconstitucional. Por eso, la Corte condicionará la constitucionalidad de la expresión "En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario" contenida en el literal c. del artículo 657 del E.T., adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000, en el sentido de que éste será el término máximo de la sanción. Así se garantiza que la administración de impuestos pueda cumplir de manera eficaz con su función y, al mismo tiempo, que los derechos de los particulares no se vean afectados de forma desproporcionada.*

*3.4.3.7. En consecuencia, dado que la sanción de clausura se impondrá respetando el principio de proporcionalidad, para la graduación del término durante el cual será clausurado el establecimiento, la DIAN podrá tener en cuenta diferentes criterios de los cuales, esta Corporación resalta, por ejemplo, los siguientes: i) imposición de la sanción por primera vez o reincidencia; ii) causal de decomiso, es decir, gravedad de la conducta que da lugar al decomiso; iii) valor económico de los bienes*



*decomisados; y iv) dimensión del perjuicio que causa a la economía del país la comercialización de dichos bienes cuando su permanencia en el territorio aduanero nacional es contraria a las normas que rigen la materia.*

En esta parte de la sentencia la Corte estableció unos criterios orientadores que el legislador no consagró en el Art. 41 de la Ley 633 del 2000, fundamentándose en los principios de proporcionalidad y gradualidad, estos principios fueron desarrollados posteriormente en el Art. 197 de la Ley 1607 de 2012 (10 años después), que dice:

**ARTÍCULO 197.** *Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:*

*4. PROPORCIONALIDAD. La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida.*

*5. GRADUALIDAD. La sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado.*

Entonces podemos concluir, que antes de imponer la sanción del cierre de establecimiento de comercio por violación al régimen de aduanas los funcionarios deben de tener en cuenta:

1. Que el castigo máximo es hasta por treinta (30) días.
2. Imposición de la sanción por primera vez o reincidencia.
3. Causal de decomiso, es decir, gravedad de la conducta que da lugar al decomiso.
4. Valor económico de los bienes decomisados.
5. Dimensión del perjuicio que causa a la economía del país la comercialización de dichos bienes cuando su permanencia en el territorio aduanero nacional es contraía a las normas que rigen la material

### 3. CAPÍTULO III: FALLOS DEL CONSEJO DE ESTADO CONTRA LA DIAN

En una revisión exhaustiva en la oficina de la Relatoría del Consejo de Estado encontré solamente cuatro (4) sentencias condenatorias contra la DIAN por el tema de clausura de establecimiento de comercio por infracción a las normas de facturación. De las cuatros sentencias dos (2) fueron expedidas por la Magistrada Ligia López Díaz y las otras dos por los Magistrados: Julio Enrique Correa Restrepo y Juan Ángel Palacio Hincapié. Como se puede apreciar en el siguiente cuadro explicativo:

<b>Magistrado</b>	<b>Año</b>	<b>Actor</b>	<b>No.</b>
Julio Enrique Correa Restrepo	2000	Súper 7 S.A.	10031
Ligia López Díaz	2004	Alvaro Hernando Gama Beltrán	13751
Ligia López Díaz	2005	Supercali LTDA	14451
Juan Ángel Palacio Hincapié	2007	Librería Continental LTDA	15166

Ahora vamos a realizar un análisis de cada una de las sentencias proferida por el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

#### 3.1. Caso I: Súper 7 S.A. VS Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas<sup>10</sup> de Santafé de Bogotá D.C.

Este fallo es de vital importancia en el tema de la sanción del cierre de establecimiento, toda vez que, es el primer antecedente jurisprudencial donde se condena en abstracto a la DIAN por la improcedencia en utilizar el procedimiento equivocado en la clausura del local comercial.

Esta sentencia fue expedida el 16 de junio de 2000, por la Sección Cuarta, del Consejo de Estado, donde se decide el recurso de apelación contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

---

<sup>10</sup> A partir del año 2008, con el Decreto 4048 se reestructuró la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; la Administración Especial de Impuestos Personas Jurídicas de Santafé de Bogotá D.C. cambió a Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

La sanción impuesta en el año 1998, correspondía a un (1) día de cierre del establecimiento de comercio de propiedad Súper 7 S.A.; hay que realizar una aclaración que con el artículo 75 de la Ley 488 de 1998, se incrementó el tiempo en dos (2) días adicionales para un total de tres (3) días de cierre del sitio o sede respectiva.

El debate en esta jurisprudencia era si el contribuyente: Súper 7 S.A. expedía documento sustitutivo de la factura sin requisitos, por cuanto no discriminaba el IVA.

Los bienes y servicios para efectos del impuesto sobre las ventas se clasifican en tres grandes grupos, a saber: gravados, exentos y excluidos.

Ver el siguiente cuadro con algunos ejemplos taxativos de los bienes:

<b>GRAVADOS</b>	<b>EXENTOS (Arts. 477,478,479)</b>	<b>EXCLUIDOS (Art. 424 del ET)</b>
La regla general es que todos los bienes son gravados.	Huevos frescos de gallina	Animales y peces vivos
	Bienes que se exporten	Hortalizas, tomates, papas
	Libros y revistas de carácter científico y cultural	Gas natural únicamente para uso domiciliarios

Ver el siguiente cuadro con algunos ejemplos taxativos de servicios:

<b>GRAVADOS</b>	<b>EXENTOS (Arts. 481 ET)</b>	<b>EXCLUIDOS (Art. 476 del ET)</b>
La regla general es que todos los servicios son gravados.	Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento.	Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.
	Los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean	El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de

	utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo.	personas en el territorio nacional.
	Los servicios de conexión y acceso a Internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2.	El transporte público o privado nacional e internacional de carga marítima, fluvial, terrestre y aérea.

Del anterior cuadro, se concluye que en Colombia se aplica el régimen de gravamen general en materia del impuesto sobre las ventas, en virtud del cual todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de servicios en el territorio nacional e importaciones de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, salvo las excepciones taxativamente contempladas en las normas legales. (Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2003).

También es importante destacar que para efectos del IVA el Estatuto Tributario los clasifica en dos grandes grupos: el régimen simplificado y el común. Veamos algunas características de cada uno de los regímenes:

<b>CARACTERÍSTICAS DE LOS RÉGIMEN DEL IVA</b>	
<b>COMÚN</b>	<b>SIMPLIFICADO</b>
Recaudar y pagar el impuesto del IVA, además debe llevar libros de contabilidad.	Llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias.
Expedir factura o documento equivalente.	Otorgar el documento soporte en las operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir factura o

	documento equivalente.
Expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores.	Entregar copia del documento en que conste su inscripción en el régimen simplificado, en la primera venta o prestación de servicios que realice o adquirientes no pertenecientes al régimen simplificado, que así lo exijan.
Llevar registro auxiliar y cuenta corriente de IVA.	Exhibir en un lugar visible al público el documento en que conste su inscripción en el RUT como perteneciente al régimen simplificado.

Una vez realizado un estudio somero sobre los regímenes y la clasificación de los bienes para efectos del IVA, entraré a realizar un análisis del fallo del presente caso.

El objeto social del contribuyente Súper 7 S.A. era los juegos de suerte y azar, entonces hay que analizar si para los años 1997 y 1998 esta actividad estaba gravada con el IVA, por lo tanto veamos las normas vigentes para la época:

El artículo 7° del Decreto 1165 de 1996, dispuso:

**ARTÍCULO 7o. DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS DE LA FACTURA.**

*Así mismo, en el servicio de utilización o préstamo a cualquier título de juegos de suerte y azar o electrónicos, el responsable del régimen común del IVA elaborará un documento que cumpla los requisitos señalados en el numeral tercero (3o) del artículo anterior, por cada establecimiento o sitio en que preste el servicio, en donde registre en forma global las operaciones del día y el IVA generado en las mismas.*

De la anterior lectura de la norma, se infiere que los establecimientos donde se explotan juegos de suerte y azar, tales como los casinos, deben obligatoriamente

registrar en forma global las operaciones del día y el IVA generado en las mismas, por lo tanto, es una actividad que se encuentra gravada con el IVA.

Por otra parte, este es un decreto que fue expedido el 28 de junio de 1996, es decir, ya tenía una vigencia de un (1) año y aproximadamente tres (3) meses, con relación a la visita realizada por la División para el Control y Penalización Tributaria (hoy División de Fiscalización) de conformidad con los antecedentes de la sentencia que se está analizando.

También es importante destacar que para el día 27 de septiembre de 1997, este servicio no se encontraba taxativamente excluido del IVA, y como consecuencia se encontraba gravado a la tarifa general. Lo anterior fue expuesto por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, así:

*El Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió denegar las súplicas de la demanda, para lo cual consideró, luego de no dar prosperidad a las excepciones propuestas, que de conformidad con el artículo 7º del Decreto 1165 de 1996, las actividades de suerte y azar así como los juegos electrónicos eran servicios, que al no estar comprendidos en el artículo 476 del Estatuto Tributario, causaban el impuesto a las ventas.*

*Consideró que si no existía norma que distinguiera cuáles de esas actividades no generaba el impuesto a las ventas, no podía hacerlo el Tribunal, porque escapaba de su resorte.*

Yo comparto la tesis planteada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca por la razón fundamental que los juegos de suerte y azar son servicios gravados con el IVA, porque como se dijo anteriormente sino se encuentran específicamente descritos como excluidos (art. 476 del ET) o exentos (art. 481 del ET) entonces se va a la norma general, es decir, están gravados con el IVA.

Ahora bien, en relación con las consideraciones del Magistrado Julio Enrique Correa Restrepo, tal como lo dejó en plasmado en uno de sus apartes, que dice:

*En el anterior orden de ideas, considera la Sala, que previo a imponer la sanción, la Administración debió adelantar un proceso de determinación oficial del impuesto para establecer la generación o no del IVA en las actividades materia del litigio.*

[...]

*En este orden de ideas, al encontrar fundado el presente cargo de apelación, para la Sala no puede traer consecuencia diferente que la declaratoria de nulidad de los actos que la impusieron y del consecuente restablecimiento del derecho, es decir el levantamiento de la sanción, toda vez que de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos son nulos no sólo cuando infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa.*

Discrepo de la anterior posición del Consejo de Estado, por los siguientes argumentos:

1. En Colombia todos los servicios que no se encuentren taxativamente excluidos o exentos, se deben entender que están gravados con el IVA.
2. El proceso de determinación oficial del impuesto no es un requisito consagrado en el artículo 657 del ET, por el contrario, la mera comprobación del incumplimiento de expedir facturas sin los requisitos de ley se configura la conducta sancionable de la sanción del cierre del establecimiento.
3. Tampoco estoy de acuerdo cuando el magistrado dice que se le vulneró el derecho de audiencia y defensa; todo lo contrario en la misma sentencia en la parte de los antecedentes del fallo se puede observar que el contribuyente ejerció su derecho a la defensa porque la DIAN le dio la oportunidad para que diera respuesta al pliego de cargo y posteriormente interpusiera el recurso de reposición, por lo tanto, no se puede decir que se violó el debido proceso.

La condena contra la DIAN en esta ocasión fue que se le ordenará el pago de los perjuicios causados con el cierre llevado a cabo el 22 de septiembre de 1998. Para la

época estaba vigente el artículo 172 del Código Contencioso Administrativo (hoy es la Ley 1437/2011) y se condenó en abstracto a la DIAN, teniendo en cuenta el lucro cesante.

### ¿Qué es una condena en abstracto?

El antiguo Código Contencioso Administrativo, tenía la regulación en el artículo 172 y que fue derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 del 2011. Pero fue reproducido en su integridad en el artículo 193 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dice:

**ARTÍCULO 193. CONDENAS EN ABSTRACTO.** *Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.*

*Quando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.*

En tratándose, como en el asunto sub examine de una sentencia de condena en abstracto, como la denomina el artículo 172 (o “in genere”, como la nombra el consultante), tiene ésta la característica de que la cuantía de la condena no está determinada, por no haber sido establecida en el proceso, aunque las bases para liquidarla hubieren sido señaladas en ella de manera genérica, implicándose que, con arreglo a dichas bases, se hará la liquidación incidental a término de los artículos 178 del C.C.A. y mediante el procedimiento establecido en el artículo 137 del Código de



Procedimiento Civil, por remisión expresa de la norma citada inicialmente en este párrafo (inc. 2° art. 172 C.C.A.). [[http://www.acj.org.co/o/conceptos/concep\\_ord\\_010-2008.htm](http://www.acj.org.co/o/conceptos/concep_ord_010-2008.htm)]

### **3.2. Caso II: Álvaro Hernando Gama Beltrán VS Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de la Personas Naturales de Santafé de Bogotá.**

En este caso es importante destacar antes de realizar un análisis es que actualmente no existe la Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de las personas Naturales de Santafé de Bogotá, hoy se cambió su denominación por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante el Decreto 4048 del 2008.

El día 18 de marzo de 2004, se expidió la Sentencia (13751), con ponencia de la magistrada Ligia López Díaz, en el cual se condenó a la DIAN a título de indemnización a dos (2) salarios mínimos legales vigentes por el cierre del establecimiento de comercio del señor: Álvaro Hernando Gama Beltrán.

Realizamos un análisis de la sentencia y se puede observar que el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca en su fallo de primera instancia se ajusta más a la legalidad que el fallo proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, por las siguientes razones:

La persona natural al momento de la visita realizada por la DIAN el día 20 de octubre de 1999, pertenecía al régimen simplificado, y en virtud del artículo 616-2 del Estatuto Tributario establece que: “[...]. *Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, [...]*”. Además se demuestra en el expediente que la reclasificación, es decir, cambiar del régimen simplificado al común se realizó el día 28 de febrero de 2000. Por lo tanto, se concluye que el pliego de cargos que fue expedido el día 8 de noviembre de 1999 le imputaron unos cargos en el cual no estaba obligado a cumplir como es la expedición de las facturas con la totalidad de los requisitos de ley.

La expedición de las facturas con la totalidad de los requisitos solamente es exigible a los responsables del régimen común y por contraposición no se le puede exigir a los responsables del régimen simplificado, a estos últimos en virtud del artículo 616 del Estatuto Tributario la norma les ordenan que deberán llevar un libro fiscal de registro de operaciones diarias.

El Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca así lo dejó plasmado en el fallo de primera instancia, así:

*Señaló que a folio 31 del expediente obra la resolución de fecha 28 de febrero de 2000 de reclasificación del impuesto sobre las ventas del simplificado al común y el pliego de cargos es de noviembre 8 de 1999, además a folio 93 del expediente, aparece certificado expedido el 9 de noviembre de 2000 por el Jefe de la División de Recaudación, de donde se deduce que el día 8 de noviembre de 1999, el contribuyente estaba en los archivos de la Administración, inscrito en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, por lo cual su obligación era la de llevar el libro fiscal de registro de operaciones como lo establece el artículo 616 del Estatuto Tributario.*

A pesar que compartimos el fallo del Tribunal no estamos de acuerdo con las consideraciones del Consejo de Estado, Sección Cuarta, cuando expresa:

*Tal situación denota la **intención** del actor de acogerse a las disposiciones tributarias y de cumplir con las obligaciones legalmente establecidas, sin que pueda argumentarse que en este caso se le causó algún perjuicio a la Administración, situación que la misma administración admite tácitamente al señalar: “ Desafortunadamente para el contribuyente en el momento de la verificación la facturación que expidió no se encontraba amparada por alguna resolución por cuanto ya se había vencido la autorización y sólo la solicitó hasta el mes de noviembre de 1.999”. (folio 169 exp.) [Negrita fuera de texto]*

No compartimos la posición del Consejo de Estado, en esta sentencia porque a juicio de la Sección el actor tenía la **intención** de acogerse a las disposiciones tributarias y de cumplir con las obligaciones legalmente establecidas.

El Diccionario de la Real Academia Española define el vocablo intención:

*1. f. Determinación de la voluntad en orden a un fin.*

De la anterior definición se concluye que si los contribuyentes tienen la voluntad de cumplir las normas tributarias, pero no las acatan o las obedecen parcialmente, entonces se le puede exonerar de la responsabilidad por la transgresión de las leyes.

La magistrada Ligia López Díaz, realiza una distinción entre la no adopción de los controles legalmente establecidos y la vigencia al momento de la visita practicada. Diferencia que no compartimos porque la adopción de los controles lleva inherente la vigencia de dichas resoluciones expedida por la DIAN.

### **Indemnización contra la DIAN a favor de Álvaro Hernando Gama Beltrán**

Con respecto al fallo de primera instancia en lo relacionado con el daño moral solicitado por el actor, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones por considerar que no existe prueba del daño moral aducido por el contribuyente.

La Sección Cuarta, del Consejo de Estado, requirió al actor para que determinara la cuantía del proceso y posteriormente el demandante corrigió la demanda y estimó los perjuicios causados con la ejecución de los actos en 100 SMLMV.

Compartimos la forma en cómo se determinó la indemnización por el Consejo de Estado, teniendo en cuenta que los actos demandados fueron ejecutados y que las cosas no pueden volver a su estado anterior, no procede el restablecimiento automático del derecho reclamado, por tal razón, procede la reparación del daño causado, debiéndose determinar los perjuicios reclamados.

En este caso la Sala ordenó la indemnización integral y en equidad la suma de dos salarios mínimos legales mensuales vigentes, con lo cual se indemnizó por todo concepto.

### 3.3. Caso III: Supercali LTDA. VS Administración de Impuestos Nacionales de Cali

El 7 de diciembre de 2005, se expidió la Sentencia (14451), expedida por la Sección Cuarta, del Consejo de Estado, en el cual se impone se condena a la DIAN por un valor de \$1.716.405 a título de indemnización. Vamos a realizar el respectivo análisis sobre dicha condena:

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en su fallo de primera instancia manifestó:

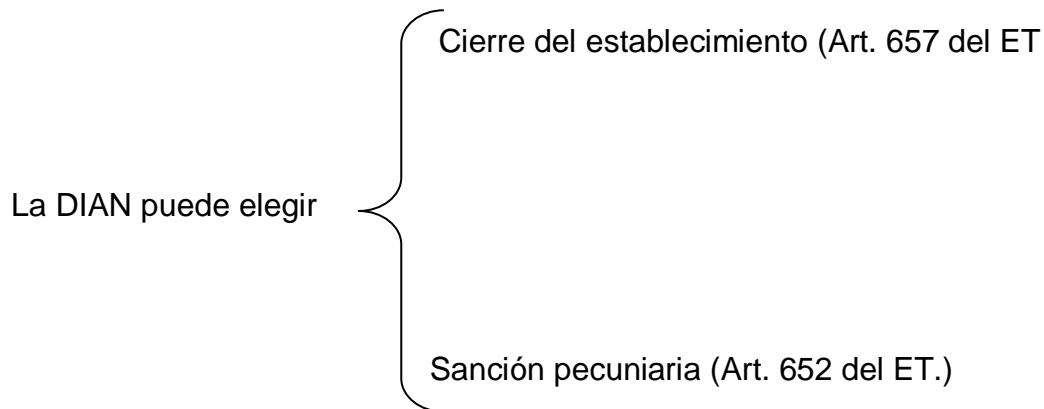
*El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones:*

*En el acta de verificación se dejó constancia de que la actora expidió facturas con un prefijo que no se encontraba autorizado (art. 653 E.T.), **hecho que fue aceptado por la demandante al dar respuesta al pliego de cargos.***

*De conformidad con el artículo 617 del Estatuto Tributario se considera que el prefijo que se utilice forma parte de la factura y en consecuencia, debe aparecer preimpreso por medios litográficos o técnicas similares.*

***Cuando no se cumple con la normatividad que regula los sistemas técnicos de control,** como es la Resolución 3878 de 1996, **debe aplicarse la sanción de clausura del establecimiento,** conforme el artículo 684-2 ib., que remite al artículo 657 del mismo ordenamiento, según el cual, **la Administración está facultada para elegir,** a su criterio, si aplica la sanción de clausura o la pecuniaria. Como en el presente caso se estableció que con tal irregularidad se causó daño al Estado, se aplicó la sanción de clausura. [Negrita fuera de texto]*

Tal como en el Caso II, también compartimos la posición del Tribunal Administrativo, en el fallo se evidencia que el mismo contribuyente hizo una confesión, es decir, aceptó el hecho al dar respuesta al pliego de cargos. Además manifestó que la DIAN tiene la facultad para elegir entre una sanción de cierre de establecimiento o un castigo pecuniario. Veamos la siguiente gráfica:



Fuente: Andrés Antonio Rojas Pinzón

La opción de elegir entre una y otra no es una decisión cien por ciento (100%) discrecional, al contrario se encuentra limitada a que exista o no un perjuicio grave. Por lo tanto, si los servidores públicos en su razonamiento lógico deciden que la infracción a la norma generó un perjuicio grave debe la DIAN imponer la sanción del cierre del establecimiento de comercio.

Además aquí surge una gran pregunta ¿Qué es un perjuicio grave?, el Art. 657 del ET, en su literal a) estableció:

*a) <Literal subrogado por el artículo 74 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **no exista un perjuicio grave**, la entidad podrá abstenerse de decretar la*

*clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario. [Negrita fuera de texto].*

La norma no definió que es un perjuicio grave sino que le delegó ese razonamiento a la DIAN, por lo tanto, son aquellos servidores públicos que en cada caso en particular deben de tomar esa decisión el cual es un gran vacío legislativo otorgarle ese gran margen de discrecionalidad sin ni siquiera establecer unos parámetros en el cual le sirva a los funcionarios de orientación para decidir.

Con respecto a la decisión del Consejo de Estado, Sección Cuarta, pues nos genera un gran dilema que en su parte pertinente expresó:

*Tampoco se evidencia ningún perjuicio para la Administración, derivado del hecho de imprimir en algunas facturas un prefijo y sufijo no autorizado, habida consideración que no se afectó la función de control de la entidad fiscal.*

Será que es posible que los contribuyentes puedan imprimir facturas con prefijos y sufijos no autorizados por la DIAN o en estricta legalidad los contribuyentes incurrirán en la violación de las normas tributarias sobre los sistemas técnicos de control. Además surge otra duda cuando se incumplan requisitos formales de la facturación pero no se afecte la función de control de la entidad fiscal los contribuyentes estarán exentos de responsabilidad.

### **Indemnización contra la DIAN a favor de Supercali LTDA**

Es importante destacar que el Consejo de Estado se fundamentó en la certificación del Revisor Fiscal para efectos de tasar la indemnización de perjuicios materiales en un valor de \$1.716.405, que corresponde al cálculo de las ventas que dejó de realizar la actora en los tres días de clausura.

La anterior indemnización a nuestro juicio también la compartimos por el medio de prueba en que se tomó la decisión y el razonamiento de la Sección.

### **3.4. Caso IV: Librería Continental LTDA VS Dirección de Impuestos de Medellín**

El día 23 de agosto de 2007, se expidió la Sentencia (15166), por el magistrado ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié, en el cual se condenó a la DIAN por un valor de \$2.679.402.

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en este caso le concedió la razón a la DIAN, con las siguientes consideraciones:

*Así con fundamento en tales facultades la DIAN expidió la Resolución No. 3878 y 5709 de 1996, en las cuales se permite a los contribuyentes utilizar prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos para diferenciar sus ventas, posibilidad que **debe ser expresamente autorizada por las Oficinas de Impuestos.***

*Indicó que al ser autorizada por la DIAN, **debe en consecuencia, ser cumplida por el responsable,** tal como lo confirma el artículo 2 de la Resolución 3878, cuando indica que debe cumplirse la Resolución que autorizó la numeración.*

*Conforme lo anterior, el **incumplimiento u omisión de los precitados requisitos encaja dentro de los hechos sancionables por la Administración,** dado que tiene el sustento en las normas señaladas, que sancionan a aquellos que estando obligados a expedir factura, lo hagan sin el cumplimiento de los requisitos conforme al artículo 657 del Estatuto Tributario, no siendo aplicable el artículo 73 de la ley 488 de 1998, que contempla otras conductas sancionables.*

Esta posición del Tribunal Administrativo de Antioquia nosotros la compartimos porque sencillamente se limita a confrontar la hipótesis jurídica con los fundamentos fácticos

de cada caso en particular, es decir, si cumplió o no lo establecido por el legislador. Una vez demostrado que el contribuyente transgredió la norma tributaria debe asumir las consecuencias de su negligencia o falta de cuidado.

Con respecto a las consideraciones del Consejo de Estado, Sección Cuarta, realiza un análisis interesante con respecto al incumplimiento de los sistemas técnicos de control, en su parte pertinente:

*Precisa la Sala que la LIBRERÍA CONTINENTAL LTDA para diferenciar las ventas por establecimiento debía utilizar numeración con prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos, sin exceder de cuatro letras o números, pero no diferenciar por tamaño o color, pero como la Administración no demostró la actuación fraudulenta en que incurrió la sociedad con el uso de las facturas de diferente tamaño, esta irregularidad debió ser objeto de **Sanción por expedir facturas sin los requisitos**, conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario. [Negrita Original].*

*[...]*

*En este orden de ideas, para la Sala es claro que la Administración no comprobó los supuestos de hecho en que fundamentó la sanción, y que la omisión del prefijo autorizado y el uso de facturas de diferente tamaño con la misma enumeración, si bien son irregularidades sancionables, debieron ser objeto de sanción por FACTURAR SIN LOS REQUISITOS LEGALES conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario y no con CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO, la cual como lo reconoce la jurisprudencia, está reservada para los casos que se adviertan actuaciones fraudulentas, debidamente comprobadas.*

*Como quiera que está demostrada la ilegalidad de la sanción impuesta, pues no se evidenciaron las actuaciones fraudulentas que sustentaron la imposición de la sanción de clausura del establecimiento, es del caso revocar la sentencia apelada para en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, prosperando en este punto el recurso de apelación instaurado por la demandante.*



El argumento establecido por el Consejo de Estado se enfoca en que la DIAN no debe limitarse a verificar el incumplimiento de los requisitos formales, sino que también debe de demostrar la actuación fraudulenta en que incurrió el contribuyente.

El Consejo de Estado le impone a la Administración Tributaria un esfuerzo adicional en el cual debe demostrar la evasión o el fraude fiscal y si no lo puede comprobar entonces debe de aplicar la sanción establecida en el Art. 652 del Estatuto Tributario, una sanción estrictamente pecuniaria que será establecida con base al 1% del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales.

#### **4. CONCLUSIONES**

De la presente investigación se desprenden una serie de conclusiones relevantes no ya tan sólo para entender el papel de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en el entramado de las confrontaciones de la DIAN y los fallos condenatorios expedido por el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Se concluye las siguientes ideas fundamentales para evitar futuras condenas contra la DIAN:

1. La sanción del cierre del establecimiento de comercio se ajusta a la Constitución Política de Colombia.
2. El castigo del cierre del sitio donde se ejerce la actividad económica no viola el buen nombre de la persona.
3. La DIAN no debe limitarse a la verificación de los requisitos formales para la imposición de la sanción del cierre de establecimiento de comercio.
4. La DIAN debe demostrar al contribuyente que incurrió en fraude o evasión fiscal.
5. La DIAN sino puede demostrar el fraude o la evasión fiscal debe imponer una sanción pecuniaria de acuerdo con lo establecido en el Art. 652 del Estatuto Tributario.
6. No existe una definición de perjuicio grave que oriente a los servidores públicos al momento de tomar la decisión de si cierra o no el establecimiento.
7. No se puede exonerar de la sanción con la mera intención de hacer las cosas bien.

#### **5. BIBLIOGRAFÍA**

Coombia, P. d. (1971). *Código de Comercio* .

Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.  
(2003). Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas 2003. 37.

Villareal Aguilar, P. S. (s.f.). Cosa Juzgada Constitucional (Ley 975 de 2005, Justicia y Paz). *Colombia Justa*.

Coombia, P. d. (1971). *Código de Comercio* .

Nacional, G. (1989). *Estatuto Tributario*. Bogotá DC: LEGIS.

República, C. d. (1887). *Código Civil*. Bogotá DC: LEGIS.

Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.  
(2003). Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas 2003. 37.

Villareal Aguilar, P. S. (s.f.). Cosa Juzgada Constitucional (Ley 975 de 2005, Justicia y Paz). *Colombia Justa*.

Corte Constitucional, Sentencia C-063, Magistrado Ponente: Alejandro Martínez C.

Corte Constitucional, Sentencia C-1717, Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz

Corte Constitucional, Sentencia C-506, Magistrado Ponente: Marco Monroy Cabra

Corte Constitucional, Sentencia C-616, Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda

Corte Constitucional, Sentencia C-571, Magistrado Ponente: María Victoria Calle

Corte Constitucional, Sentencia C-635, Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia (10031), Julio Enrique Correa Restrepo

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia (13751), Ligia López Díaz

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia (14451), Ligia López Díaz

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia (14451), Juan Ángel Palacio Hincapié