

Sentencia T-880/00

JURISDICCION **CONTENCIOSO**
ADMINISTRATIVA-Procedencia y cuantía del impuesto de
industria y comercio a notario

Referencia: expediente T-315926

Peticionario: Mario Fernández Herrera

Magistrado Ponente:
Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA.

Santafé de Bogotá, D.C., trece (13) de julio de dos mil (2000).

La Sala Segunda de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por los magistrados, Alfredo Beltrán Sierra, Eduardo Cifuentes Muñoz y Carlos Gaviria Díaz, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, ha proferido la siguiente :

SENTENCIA

El expediente llegó a la Corte Constitucional, por remisión que se hizo en virtud de lo ordenado por el artículo 31 del Decreto 2591 de 1991. La Sala de Selección número cinco ordenó la selección del mencionado expediente por auto del 25 de mayo del año 2000.

I. ANTECEDENTES

El doctor Mario Fernández Herrera impetró acción de tutela en contra de la Dirección de Impuestos del Distrito de Santafé de Bogotá, para que con fundamento en los hechos que a continuación se narran, se le garantice el derecho constitucional fundamental al debido proceso en actuación administrativa tributaria.

1. Hechos

1.1. El demandante manifiesta que para poder acceder al desempeño de la función pública notarial, presentó concurso público para la Notaría Treinta del Círculo Notarial de Santafé de Bogotá en el año de 1986, habiendo

superado el concurso y, en consecuencia, designado Notario en propiedad, mediante Decreto 2009 de junio 25 de 1986.

Posteriormente, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 960 de 1970, el accionante presentó concurso a la Carrera Notarial y, por haberlo superado, quedó inscrito en ella, con todos los derechos que se derivan de ella.

1.2. Considera el demandante que no puede ser sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, entre otras razones, porque es un funcionario público especial, de carrera administrativa también especial, que presta un servicio público, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación, concretamente, la sentencia C-741 de 1998.

Así mismo, señala que la actividad de servicio que desarrolla como Notario Público no es de aquellas que pueda ser materia del Impuesto de Industria y Comercio y sus complementarios de avisos y tableros. Adicionalmente, no ejecuta actividades de comerciante, ni de industria, ni presta “*servicios inmateriales*” materia de acuerdo o pacto con los clientes, como lo establece el artículo 154 del Decreto-ley 1421 de 1993.

1.3. Precisa el actor, que el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, se regía y rige sólo por la Ley 14 de 1983, en la cual no se ha considerado que la función pública notarial fuera una de servicio susceptible de ser gravada por el mencionado impuesto. En la citada ley, se fijan en forma expresa, directa y taxativa todas y cada una de las actividades de servicio gravables y, no incurrió, según el demandante, en el “*exabrupto jurídico*” de establecer como sí lo hizo el Decreto-ley 1421 de 1993, que son materia del gravamen comentado “*Todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho...*”, en forma genérica, tal como lo consagra el artículo 154 ejusdem.

Expresa el demandante, que el Decreto 1421 de 1993, fue dictado por el Ejecutivo Nacional con fundamento en el artículo transitorio 41 del Ordenamiento Superior, por medio del cual se le facultó para dictar un “*régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá*” y no para establecer impuestos.

1.4. Así las cosas, la Dirección de Impuestos de Santafé de Bogotá, se encuentra realizando conductas tendientes a imponer al actor un tributo que no existe para el como Notario. En efecto, señala que esa Dirección expidió el 10 de diciembre de 1999 un auto de verificación o cruce 03.6051, y el 28 del mismo mes y año, se ordenó una visita a la Notaría ordenando la “*certificación de los ingresos totales obtenidos durante cada uno de los seis bimestres de los años gravables 1.995, 1.996, 1.997, 1.998, discriminados por concepto, firmada por contador y/o revisor fiscal*”.

En respuesta a dicha visita, el doctor Mario Fernández Herrera, remitió el día 28 de enero de 2000, los certificados solicitados, advirtiendo que todos los ingresos del Notario, por concepto de la actividad notarial, no constituyen materia del gravamen del Impuesto de Industria y Comercio, en primer lugar, por tratarse de una actividad consagrada en la Constitución y en las leyes como una función pública y, en segundo lugar, por no estar mencionado ni el Notario Público, ni la actividad notarial como sujeto pasivo y como hecho gravable, en la ley que le sirve de base al Distrito de Bogotá para cobrar el tributo a que se ha hecho mención.

1.5. El 1 de febrero del presente año, el demandante, en su calidad de Notario 30 de Santafé de Bogotá, dirigió a la Administración de Impuestos del Distrito un memorial en ejercicio del derecho de petición, en el cual solicita que las normas sobre el tributo que se le pretende cobrar, sean interpretadas a la luz de la Constitución Política, se analice el criterio de esa entidad sobre lo que se ha considerado como “*actividad de servicio*” en relación con el notariado, se declare que dicha actividad no es actividad de servicio susceptible del gravamen que se pretende cobrar “Y SE EXPRESE POR APLICACIÓN DE LA DENOMINADA ‘EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD’ QUE EL PETICIONARIO NO ESTA OBLIGADO TRIBUTARIAMENTE PARA CON EL DISTRITO CAPITAL DE SANTAFE DE BOGOTÁ A PAGAR LOS IMPUESTOS EN COMENTARIO”.

En respuesta al derecho de petición presentado por el demandante, la Administración Distrital contestó sosteniendo el criterio según el cual, los notarios de Bogotá sí son sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio y, que la actividad notarial es hecho gravable según lo dispone el artículo 154-4 del Estatuto Orgánico de Santafé de Bogotá.

1.6. Expresa el doctor Fernández Herrera, que la presente acción de tutela tiene por objeto que se le tutele el derecho fundamental al debido proceso, porque la Administración Distrital de Impuestos de Bogotá, está realizando una cadena de actos administrativos tendientes a hacer pagar un impuesto con fundamento en un supuesto interpretativo de una norma legal, según la cual los notarios de Bogotá sí son sujetos pasivos del mencionado tributo y, que la función fedante esta comprendida en aquellas actividades que el artículo 154-4 del Decreto-ley 1421 de 1993 denomina “*de servicio*”.

Esta circunstancia, en concepto del demandante, vulnera sus derechos, como quiera que la Administración no puede, por vía interpretativa o “*DE DOCTRINA*”, imponer un impuesto y realizar una serie de actos, cuya finalidad es hacer pagar el tributo respectivo y las multas aledañas.

1.7. El 10 de febrero del presente año, la Dirección de Impuestos del Distrito, realizó una segunda visita al doctor Mario Fernández Herrera y, levantó un acta

mediante la cual lo pone en conocimiento de que las declaraciones que había enviado sobre los años 1995 a 1998, eran inexactas.

1.8. Así las cosas, el demandante, luego de analizar los conceptos proferidos por la entidad demandada en relación con el asunto sub examine, así como de varias sentencias de esta Corporación relacionadas con la actividad de los notarios (C-741 de 1998) y, con el principio de legalidad de los tributos (C-583 de 1996), concluye, que la investigación administrativa de que es objeto, en su calidad de Notario 30 de Bogotá, tiene como finalidad la determinación de la cuantía, el cobro del impuesto de industria y comercio y otras penas tributarias, por decisión de la Administración Distrital de Impuestos, mediante un acto administrativo, cuando es claro que no existe ley, ni ordenanza, ni acuerdo, que haya establecido tales tributos y sanciones.

Siendo ello así, considera que es ostensible la violación del derecho al debido proceso que consagra el artículo 29 Superior, por cuanto, no existe ley preexistente al acto que se imputa.

1.9. Finalmente, manifiesta el demandante, que interpone la acción constitucional como un medio transitorio para evitar un perjuicio irremediable, toda vez, que contra los actos administrativos de trámite de la Administración Distrital no procede ningún mecanismo de defensa. Por ello, tendría que esperar a que se le impusiera una sanción o se cerrara la Notaría, para poder defenderse judicialmente de la “*arbitrariedad*” del organismo demandado.

Teniendo en cuenta que los actos administrativos de la Dirección Distrital de Impuestos, que establecen el impuesto de Industria y Comercio para los Notarios de Bogotá son demandables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, el demandante, manifiesta que procederá a iniciar las acciones pertinentes, dentro del término que el juez constitucional le señale.

II. Réplica

El Director Distrital de Impuestos de Santafé de Bogotá, presentó un escrito aduciendo que ese organismo dio respuesta a una consulta elevada por el doctor Mario Fernández Herrera, mediante oficio SH-2000-423-052 del 4 de febrero del presente año, en el cual se le manifestó, en conclusión, que la actividad notarial encaja perfectamente en una actividad de servicio gravada con el Impuesto de Industria y Comercio en jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 154-4 del Decreto-ley 1421 de 1993, en concordancia con el artículo 28 del Decreto 400 de 1999 y, demás normas concordantes. Siendo ello así, se le expresa que deberá cumplir con todas y cada una de las obligaciones de los contribuyentes del mencionado tributo.

Se menciona también en el escrito de réplica, que la respuesta que se le dio al demandante, se encuentra conforme con un concepto anterior proferido por ese

organismo (444 del 8 de marzo de 1996) y, se ajusta en su totalidad a una sentencia proferida por el Consejo de Estado el 13 de agosto de 1999, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leyva, mediante la cual, se realizó un pronunciamiento que tiene relación con el tema sub judice.

Adicionalmente, considera la entidad demandada, que en la actualidad se adelanta en contra del doctor Mario Fernández Herrera, un proceso de fiscalización, el cual, de conformidad con el Estatuto Tributario Distrital, tiene procedimientos, pautas y términos para la utilización de los medios de defensa, circunstancia que hace improcedente la acción de tutela impetrada, a la luz de lo establecido en el artículo 86 del Estatuto Fundamental.

Como se puede apreciar, según la entidad demandada, el accionante cuenta con otros medios para discutir los hechos, esto es, tanto en el emplazamiento como en el requerimiento que se realizan dentro del proceso de fiscalización a que se ha hecho referencia, además de los recursos para agotar la vía gubernativa *“y siendo aún más extremos la etapa ante el contencioso administrativo en acción de nulidad con restablecimiento del derecho”*.

Concluye expresando que la tutela solicitada no puede prosperar, puesto que existen mecanismos legales para controvertir los actos administrativos con los cuales no se encuentra conforme el demandante.

III. Fallo de instancia

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, negó la acción de tutela impetrada, por considerar que resulta absolutamente claro que el demandante cuenta con mecanismos de defensa judicial idóneos para resolver el conflicto que se plantea.

En efecto, señala el fallador de instancia, que dentro del trámite administrativo se observa que la Administración Distrital ha iniciado un proceso de fiscalización en contra del accionante, en donde se han tomado decisiones contenidas en actos administrativos, decisiones que de resultar contrarias a sus intereses pueden ser objeto de los recursos existentes en la vía gubernativa y, posteriormente de las acciones judiciales pertinentes ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Tampoco puede aducirse, a juicio del a quo, que el actor este sufriendo un perjuicio o una amenaza que de no solucionarse conlleve a una situación irremediable *“esto por cuanto la violación del derecho al debido proceso, respecto de una decisión sin una ley preexistente, solo se materializa con la decisión que tomen las autoridades distritales respecto de las cuales es posible alegar una eventual ilegalidad”*.

Finalmente, considera el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que, como puede observarse en el expediente, al actor le fueron resueltas todas las peticiones formales que presentó ante la entidad demandada, de donde resulta que la actuación administrativa ha cumplido con el trámite legal, toda vez que ha tenido la posibilidad de controvertir las decisiones, exponer sus argumentos, todos ellos constitutivos del derecho de defensa.

IV. Consideraciones de la Corte Constitucional

1. La competencia

Es competente esta Sala de la Corte Constitucional para revisar la decisión proferida dentro de la acción de tutela de la referencia, con fundamento en los artículos 86 y 241-9 de la Constitución Política, en concordancia con los artículos 33, 34 y 35 del Decreto 2591 de 1991.

2. Análisis del caso concreto y su solución

2.1. La acción de tutela interpuesta por el doctor Mario Fernández Herrera, en su calidad de Notario 30 de Santafé de Bogotá, se encuentra encaminada a la protección de su derecho fundamental al debido proceso en actuación administrativa tributaria, por cuanto, la Dirección de Impuestos de Santafé de Bogotá, ha realizado una serie de actuaciones tendientes a cobrar al demandante el Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros, circunstancia ésta que en su concepto, vulnera abiertamente su derecho fundamental al debido proceso, como quiera que los ingresos que perciben los notarios por concepto de la actividad notarial no constituyen materia del gravamen mencionado, ya que se trata de una actividad consagrada como función pública, tanto en la Constitución Política, como en las leyes, por una parte, y, por otra, ni el notario, ni la actividad notarial se encuentran consagrados como sujeto pasivo y como hecho gravable en la ley que le sirve de base al Distrito de Bogotá para cobrar el tributo a que se ha hecho referencia.

2.2. Por su parte, la Dirección de Impuestos del Distrito de Santafé de Bogotá, señala que de conformidad con el Decreto Distrital 678 del 3 de agosto de 1998, le compete a ese organismo *“interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección de Impuestos Distritales”*, y, en ese orden de ideas, considera que los notarios son personas naturales que prestan un servicio público consistente en dar fe notarial y, teniendo en cuenta, que el Decreto-ley 1421 de 1993 al definir lo que se debe entender por *“actividad de servicio”* no distinguió entre servicio público y privado, de donde se tiene, que en materia tributaria las

exclusiones deben ser expresas, concluye, por lo tanto, que los notarios son sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, en Santafé de Bogotá y, en consecuencia deben cumplir con las obligaciones derivadas de dicha calidad.

2.3. Observa la Corte, que en el caso sub examine, se plantea una controversia de orden jurídico en la cual, a juicio del demandante, se le está imponiendo un tributo por el desarrollo de una actividad (la notarial) que no se encuentra directa, expresa y taxativamente contemplada como sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, conculcando en consecuencia, el artículo 338 Superior a la luz del cual, en materia tributaria las disposiciones tienen que ser concretas y específicas, de manera tal, que se determinen en forma expresa y directa los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el hecho generador del impuesto, el sujeto pasivo y la actividad de servicio gravable (principio de la legalidad del tributo).

Así las cosas, se impone resolver si la actividad notarial, como función pública que es, se encuentra enmarcada dentro de la definición de actividad de servicio, que contiene el numeral 4º del artículo 154 del Decreto-ley 1421 de 1993, que a su vez modificó el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, a la luz de las disposiciones de orden superior, para lo cual se deberá realizar el correspondiente juicio de constitucionalidad una vez presentada la demanda que así lo solicite, el cual en este caso específico le corresponde realizarlo al Consejo de Estado, entidad competente para conocer de dicha acción en contra del Decreto-ley 1421 de 1993 citado, en virtud de la providencia proferida por el Consejo Superior de la Judicatura, Sala Jurisdiccional Disciplinaria (octubre 13 de 1994), al resolver el conflicto positivo de competencias surgido entre esta Corporación y el Consejo de Estado.

2.4. Ahora bien, de la decisión que se profiera por la autoridad competente al desatar la controversia planteada en el numeral anterior, pueden surgir dos situaciones, veamos: a) que se declare que efectivamente la actividad notarial, a la luz de la definición de *“actividad de servicio”* consagrada en el numeral 4º del artículo 154 del Decreto-ley 1421 de 1993, que dispone: *“Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”*, es una actividad gravable con el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Complementarios, porque se cumplen los elementos esenciales del tributo establecidos en la Constitución y en la ley; o, b) que por el contrario, se declare que la actividad notarial como función pública que desarrolla el notario no puede ser gravable, porque no existe ley que determine los elementos esenciales del tributo, de conformidad con lo prescrito en el artículo 338 del Ordenamiento Superior.

2.5. Como lo señala el actor y lo acepta la entidad demandada y, puede apreciarse del material probatorio que obra en el expediente, el ciudadano demandante está siendo investigado en su calidad de Notario 30 de Santafé de Bogotá, con el fin de determinar la cuantía, el cobro y las sanciones por mora en el pago del tributo que se pretende cobrar por parte de la Dirección de Impuestos Distritales de Santafé de Bogotá.

En efecto, la administración distrital ha iniciado un proceso de fiscalización, en contra del accionante, en donde, como lo señala el fallador de instancia, se han tomado decisiones contenidas en actos administrativos, como el acta de visita (fl. 33) en la cual se le manifiesta al accionante, que las declaraciones por él enviadas, son inexactas.

2.6. El fallador de instancia, manifiesta que las decisiones adoptadas por la Administración de Impuestos Distritales, han sido ampliamente conocidas por el demandante, de tal suerte, que de resultar contrarias a sus intereses, puede agotar la vía gubernativa y posteriormente, de las acciones legales pertinentes ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Igualmente, expresa que en el presente caso no se está frente a un perjuicio irremediable, como quiera que la violación al debido proceso por ausencia de ley preexistente, únicamente se materializa con la decisión que se tome por parte de las autoridades distritales, respecto de las cuales es posible alegar una eventual ilegalidad.

2.7. Ahora bien, en el presente caso si la decisión que finalmente adopte la administración distrital sobre la procedencia y la cuantía del Impuesto de Industria y Comercio que se pretende liquidar y cobrar al accionante le es desfavorable a éste, ese acto administrativo particular y concreto es susceptible de demandar ante la jurisdicción contenciosa-administrativa, razón por la cual no es procedente conceder el amparo solicitado, ni aún en forma transitoria, pues es claro que si triunfa el actor en sus pretensiones podría inclusive obtener que se condene a la administración, no solo a reintegrarle lo que hubiere pagado, sino, también a los perjuicios que, eventualmente se le pudieren haber irrogado.

Por lo anteriormente expuesto, y dada la naturaleza del problema jurídico que se plantea en el caso sub iudice y, adicionalmente teniendo en cuenta la existencia de otro mecanismo de defensa, que en este caso sería la iniciación del proceso respectivo ante la jurisdicción contencioso administrativa, no es posible a la Corte conceder la tutela que se solicita.

V. Decisión

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 4 de abril de 2000.

Líbrense por Secretaría, las comunicaciones de que trata el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Notifíquese, cópiese, publíquese, comuníquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

ALFREDO BELTRAN SIERRA
Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ
Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO
Secretaria General