

Sentencia C-075/04

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO-Iniciación/DECLARACION DEL IMPUESTO-Presunción de veracidad/DECLARACION DEL IMPUESTO-Emplazamiento

DECLARACION TRIBUTARIA-Modificación/DECLARACION TRIBUTARIA-Liquidación de revisión

DECLARACION TRIBUTARIA-Liquidación de saldos a favor del contribuyente

DECLARACION TRIBUTARIA-Devolución de saldos/DECLARACION TRIBUTARIA-Sistemas de devolución de saldos que opera de oficio

SISTEMA TRIBUTARIO-Contribución dentro de los conceptos de justicia y equidad

DECLARACION TRIBUTARIA-Presentación de solicitud de devolución de saldos

DECLARACION TRIBUTARIA-Actuación previa y ágil en devolución de saldos/DECLARACION TRIBUTARIA-Carácter provisional de decisión administrativa de devolución de saldos/PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Decisión definitiva/PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Reintegro de sumas devueltas, pago de intereses moratorios y sanciones ante no existencia de saldos a favor

DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-No reconocimiento definitivo de devoluciones o compensaciones presentadas por los contribuyentes/DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-No reconocimiento definitivo de devoluciones o compensaciones presentadas por los contribuyentes

Esta regla de derecho es legítima pues, la actuación que promueve la administración para la realización de una devolución, es previa e independiente del proceso de determinación del tributo. Se trata de una actuación preliminar, en la que se parte de la buena fe del contribuyente o responsable, se adelanta una mínima actividad probatoria y se ordena una devolución que tiene carácter provisional y que sólo constituye un reconocimiento definitivo cuando se acredite que hay lugar a ella tras el proceso de determinación del tributo.

PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Reintegro de sumas devueltas más intereses moratorios aumentados ante rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución o

compensación/PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Reintegro de lo devuelto con intereses moratorios

Esta regla de derecho también es compatible con los fundamentos constitucionales del sistema tributario: Si la administración de impuestos, en el proceso de determinación del tributo, establece que no se genera un saldo a favor del contribuyente y que no hay lugar a devolución alguna, tiene el derecho de ordenar el reintegro de lo devuelto con los intereses moratorios correspondientes pues la inexistencia de un saldo a favor implica un mayor impuesto a cargo y como esta suma no se pagó oportunamente, se generan aquellos. Además, hay lugar a una sanción en tanto el contribuyente fue inexacto en su declaración de impuestos y generó un saldo y una devolución a los que no había lugar.

PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Reintegro incrementado en intereses moratorios por modificación o rechazo de saldos a favor imputados por el contribuyente

DECLARACION TRIBUTARIA-Obtención de devolución a través de documentos falsos o mediante fraude

DECLARACION TRIBUTARIA-Solicitud de devolución presentada con garantía

DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Carácter provisional de devoluciones o compensaciones presentadas por los contribuyentes/DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Carácter provisional de devoluciones o compensaciones presentadas por los contribuyentes

Ya que la decisión de la administración de hacer devolución de los saldos a favor que reporten los contribuyentes tienen como soportes las declaraciones privadas presentadas por ellos y la verificación preliminar por ella cumplida, aquella sólo puede tener carácter provisional y no constituye, entonces, ni un derecho adquirido, ni una situación jurídica consolidada, ni da lugar a la aplicación del principio de confianza legítima. Sólo cuando la administración emite un acto contentivo de una liquidación oficial del impuesto y tal acto adquiere firmeza, puede hablarse de una situación jurídica consolidada. Pero como esto no ocurre con la realización de una devolución a la que la misma ley le ha dado el carácter de provisional, no puede plantearse la vulneración del principio de buena fe pues ella es inexistente.

PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Reintegro de sumas devueltas más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento

El reintegro de las sumas devueltas es completamente legítimo pues, de lo contrario, el contribuyente o responsable obtendría un beneficio indebido a expensas del erario. El pago de intereses moratorios aumentados en un 50% también lo es ya que el contribuyente o responsable no ha obrado con la debida diligencia y en razón de ello ha inferido saldos a favor inexistentes y solicitado y obtenido devoluciones de parte de la administración. Es decir, son las inexactitudes en que incurre en la presentación de su declaración tributaria las que dan un piso de legitimidad a esas consecuencias. El cobro de intereses moratorios aumentados en un 50% no tiene como fundamento una imputación a título de responsabilidad objetiva, como lo plantea el actor. Por el contrario, el cobro de tales intereses aumentados en la mitad tiene un fundamento legítimo en la falta de diligencia y cuidado en que incurrió el contribuyente. Esto es así por cuanto, ya que las declaraciones privadas de impuestos se presumen veraces, el contribuyente o responsable se halla en la obligación ineludible de ser sumamente cuidadoso en su diligenciamiento, mucho más si encuentra que se generan saldos a favor que den lugar a devoluciones, compensaciones o imputaciones en las declaraciones correspondientes a los años gravables siguientes.

PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Término de dos años a partir de notificación de liquidación oficial de revisión para imposición de sanción

DEBIDO PROCESO EN DETERMINACION DEL TRIBUTO-Firmeza de declaración tributaria para reintegro de sumas devueltas y pago de intereses moratorios aumentados

Sólo hay lugar al reintegro de las sumas devueltas y al pago de intereses moratorios aumentados cuando la declaración tributaria adquiere firmeza. Y esto sucede luego de que el proceso administrativo de determinación del tributo ha suministrado oportunidades suficientes para el ejercicio del debido proceso y el derecho de defensa pues en ese proceso el contribuyente o responsable puede contestar los requerimientos, solicitar pruebas, interponer los recursos de la vía gubernativa y, en últimas, acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo con miras a que la actuación de la administración se ajuste al principio de legalidad.

Referencia: expediente D-4739

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 670 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995.

Actor: Juan Sebastián Hoyos Gómez

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá, D. C., tres (3) de febrero de dos mil cuatro (2004).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad que, en uso de su derecho político, presentó el ciudadano Juan Sebastián Hoyos Gómez contra el artículo 670 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995.

I. TEXTO DE LAS NORMAS ACUSADAS

A continuación se transcribe el texto de la disposición objeto de proceso:

DECRETO NUMERO 624 DE 1989

(Marzo 30)

Por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos

administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia,

En ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los

artículos 90, numeral 5°, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1986, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(...)

ART. 670.—Modificado. L. 223/95, art. 131. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

PAR. 2º—Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la

improcedencia de dicha devolución, la administración de impuestos y aduanas nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.

## II. LA DEMANDA

1. El actor solicita que se declare la inconstitucionalidad de los incisos 1º, 2º, 3º y 4º y de los párrafos 1º y 2º del artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995. Para ello expone los siguientes argumentos:

a. El inciso 1º es inconstitucional porque las solicitudes de devoluciones y compensaciones de saldos a favor autorizadas por la administración de impuestos deben constituir un reconocimiento definitivo a favor del solicitante, pues, una vez hecha la solicitud, la administración debe verificar si es procedente o no y una vez aceptada, crea expectativas que deben ser garantizadas en virtud del principio de confianza legítima.

b. Los incisos 2º, 3º y 4º, vulneran el principio de buena fe en la medida en que establecen una sanción consistente en el pago de intereses moratorios, aumentados en un 50%, en cabeza de quien solicita la devolución o compensación de saldos a favor en el evento de que éstos sean modificados o rechazados por la administración. Así, además de que la DIAN se equivoca en el procedimiento de devolución o compensación, también se castiga al contribuyente con una elevada sanción.

c. Debe declararse la inconstitucionalidad de los párrafos 1º y 2º en tanto son desarrollo de los incisos 1º, 2º, 3º y 4º, cuya inconstitucionalidad se pretende.

2. El actor solicita que se declare la inexecutablez de las expresiones “moratorios” y “aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)”, contenidas en el inciso segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario y la totalidad del inciso 3º. Los fundamentos de esta solicitud son los siguientes:

a. Esos apartes vulneran el artículo 29 de la Carta porque consagran la responsabilidad objetiva del solicitante de devoluciones o compensaciones de saldos a favor. Ello es así porque no exigen dolo o culpa en el contribuyente pues para la imposición de la sanción sólo se requiere que la administración rechace o modifique el saldo a favor, sin importar los

motivos por los cuales dicho saldo fue objeto de devolución, compensación o de imputación a declaraciones subsiguientes. Así, es irrelevante que el contribuyente no haya actuado con dolo o culpa o que la inexactitud se derive de la diferencias de criterio existentes entre la DIAN y el declarante.

b. Lo lógico es que el contribuyente beneficiario de la devolución, compensación o imputación, regrese los dineros al Estado y reconozca la pérdida del valor adquisitivo del monto a título de perjuicios ya que cualquier suma adicional deja de tener el carácter de compensación de daños y perjuicios.

c. En tanto que la administración tiene 5 años para revisar la procedencia de los saldos a favor, el contribuyente tiene un plazo de 2 años para solicitar la devolución o compensación de dichos saldos. Así las cosas, no es justo ni proporcionado que si el Estado interviene en la configuración del daño cuando acepta la devolución o compensación, reclame una indemnización completa, no obstante que el contribuyente no actúa con culpa.

d. Las expresiones acusadas, vulneran los artículos 2º, 13 y 23 de la Constitución porque la imposición de sanciones está sujeta al principio de proporcionalidad, según el cual, las autoridades encargadas de imponerlas deben dosificarlas de manera que reflejen el grado de culpabilidad del sujeto que las cometió. Además, toda persona tiene derecho a ser investigada, juzgada y sancionada de tal forma que la sanción se imponga sea proporcional a su culpabilidad.

### III. INTERVENCIONES

#### A. Del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público le solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo demandado. En respaldo de su solicitud expone los siguientes planteamientos:

1. La norma demandada no vulnera los principios de confianza legítima y buena fe puesto que el contribuyente no goza de una expectativa razonable ya que las compensaciones o devoluciones no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente. Además, la administración, dentro del proceso de determinación del impuesto, al rechazar o modificar el saldo a favor objeto de devolución o compensación, está ejerciendo el deber de velar por

la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos.

2. Al contribuyente no se le impone una sanción por el simple hecho de solicitar una devolución o compensación sino únicamente cuando tal devolución o compensación es improcedente. En esas condiciones, es legítimo que se ordene el reintegro de las sumas indebidamente devueltas o compensadas, más los intereses moratorios.

3. No se vulnera el derecho de defensa del contribuyente porque para declarar la improcedencia de las devoluciones o compensaciones se sigue el procedimiento indicado en el Estatuto Tributario y en éste se reconoce el derecho que tiene el contribuyente de recurrir el acto administrativo que impone la sanción.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo demandado. La solicitud se apoya en los siguientes planteamientos:

1. El artículo 746 del Estatuto Tributario consagra la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias. En razón de ello, la administración reconoce a favor del contribuyente, a través de devoluciones o compensaciones, las sumas declaradas por él como saldos a su favor, con intereses corrientes y moratorios y para tal efecto, debe hacer las apropiaciones presupuestales necesarias.

2. El reconocimiento de devoluciones o compensaciones con base en las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes, amparadas por presunción de veracidad, no genera derechos adquiridos, ni plantea la aplicación del principio de confianza legítima pues ello sólo ocurre cuando esas declaraciones adquieren firmeza.

3. La imposición de la sanción de que trata la norma demandada, procede únicamente contra los contribuyentes que, incumpliendo su deber de presentar correctamente las declaraciones, obtuvieron un beneficio indebido en detrimento del Estado, abusando del principio de buena fe de que gozan las declaraciones rentísticas en el ámbito del derecho tributario. La presentación incorrecta de una declaración constituye, como lo ha aceptado la jurisprudencia constitucional, indicio de culpabilidad y éste es un soporte suficiente para la imposición de la sanción.

4. No es cierto que se vulnere el debido proceso pues toda imposición de sanción exige un procedimiento que comprende investigación y práctica de pruebas, formulación de pliego de cargos, presentación de descargos y pruebas, resolución de sanción si hay lugar a ella, interposición del recurso de reconsideración y decisión de ese recurso. Además, agotada la vía gubernativa, puede acudir a la jurisdicción contenciosa.

5. En cuanto al supuesto enriquecimiento del Estado como producto del reintegro de los valores indebidamente devueltos o compensados a favor del contribuyente y de los intereses moratorios aumentados en un 50%, es de anotar que, así como el Estado, en virtud del principio de buena fe, devuelve de manera diligente y oportuna dichas sumas, creyendo en la veracidad de las sumas declaradas como saldos a favor por el contribuyente, así mismo debe exigir el reintegro de dichas sumas en caso de improcedencia de las mismas, más los intereses y con un incremento de éstos como sanción por abusar de la confianza depositada por el Fisco.

6. El término de firmeza de las declaraciones tributarias que hayan sido objeto de devolución o compensación es de dos años contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación. Y el término que tiene el contribuyente para solicitar la devolución o compensaciones de dos años contados a partir del vencimiento del término para declarar. Luego, no puede decirse que la administración cuenta con un término excesivo en relación con el reconocido al contribuyente.

7. En el derecho administrativo sancionador, a diferencia del derecho penal, existe la misma sanción para los mismos hechos sancionables, independientemente del grado de culpabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor. De pretender la dosificación de dichas sanciones, se generarían inequidades insubsanables.

#### IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación le solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo acusado. Tal solicitud se apoya en los siguientes planteamientos:

1. En materia tributaria, el principio de buena fe se presume respecto de las actuaciones de los particulares, entre otros casos, cuando se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a los

requerimientos de la administración. No obstante, cuando el contribuyente incumple sus obligaciones tributarias, es legítimo que la ley presuma la mala fe del contribuyente. Además, el principio de buena fe implica que deben ser objeto de protección las situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de los contribuyentes.

2. Las devoluciones y compensaciones de saldos a favor son fruto de liquidaciones privadas de impuestos, en las que se presume la buena fe, pues la administración verifica aspectos formales de manera muy general, en aras de que los saldos a favor liquidados sean devueltos o compensados en forma ágil y oportuna. Pero si luego constata que no eran procedentes, no tiene porqué abstenerse de recuperar esas sumas pues:

a) No es razonable afirmar que como el Estado devolvió o compensó unos saldos a favor improcedentes, entonces debe perder la posibilidad de recuperarlos ya que ello sería como sostener que el contribuyente o responsable que pagó lo no debido no tiene derecho a que se le restituyan las sumas pagadas en exceso.

b) El inciso 1º del artículo demandado, al afirmar que las devoluciones, compensaciones o imputaciones no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del demandante, prevé que esos actos administrativos no constituyen situaciones jurídicas consolidadas y que el contribuyente debe tener en cuenta que esa decisión puede ser luego modificada por medio de una liquidación oficial que origine un saldo a favor menor al devuelto o compensado.

c) El Estado tiene la facultad de verificar dentro de un proceso de determinación tributaria, la procedencia de dichos saldos y de recuperarlos en todo o en parte, si fuere procedente.

d) La devolución o compensación de saldos a favor entraña una reciprocidad que implica que, así como en primera instancia se asume la veracidad de la liquidación privada y la administración actúa de acuerdo con ella, el acto administrativo de devolución o compensación también goza de esa presunción.

3. La sanción administrativa prevista en la disposición demandada no plantea una responsabilidad objetiva por cuanto:

a) Si la administración establece la improcedencia de los saldos devueltos o compensados, desaparece la presunción de veracidad de la liquidación privada y la carga de la prueba se

traslada al contribuyente, quien debe demostrar que la recuperación se enmarcó en la buena fe.

b) La devolución o compensación significa esfuerzos administrativos y presupuestales de gran envergadura para el Estado y por ende el contribuyente debe actuar con un máximo de prudencia y cuidado a la hora de realizar la liquidación respectiva. De allí que si luego se determinan saldos inferiores a los devueltos o compensados, existe un indicio de culpabilidad en el solicitante.

c) En las distintas etapas del proceso administrativo de determinación del impuesto se respeta el debido proceso del solicitante. Además, bien puede acudir a la jurisdicción contencioso administrativa para efectos de que se determine la buena fe de su obrar.

4. Las diferencias que puedan existir entre los términos para solicitar las devoluciones o compensaciones y aquellos con que cuenta la administración para revisar la procedencia de los saldos a favor se justifican en los distintos intereses que están en juego: Mientras aquellos términos obedecen al interés particular del contribuyente, estos últimos obedecen al interés general del Estado. Por lo tanto, no puede plantearse la vulneración del principio de proporcionalidad.

## V. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5o. de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la disposición acusada forma parte de un Decreto Extraordinario dictado por el Gobierno, en este caso del Decreto 624 de 1989.

### B. Problemas jurídicos

Dos problemas convocan, en esta oportunidad, la atención de la Corte: Por una parte, si el carácter no definitivo del reconocimiento de las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, vulnera los principios de buena fe y confianza legítima. Por otra, si los apartes demandados del inciso segundo y el inciso tercero del artículo 670 del Estatuto Tributario vulneran el debido proceso y el principio de

proporcionalidad e incrementan indebidamente el patrimonio del Estado.

### C. Solución de los problemas jurídicos planteados

1. Para solucionar los problemas jurídicos planteados, la Corte hará una breve referencia del procedimiento tributario, reseñará la actuación que cumple la administración para efectos de las devoluciones o compensaciones solicitadas en las declaraciones tributarias y resaltará el carácter autónomo pero complementario de tales actuaciones. En ese contexto determinará el alcance de las varias reglas de derecho contenidas en el artículo 670 demandado e inferirá si le asiste o no razón al actor en los cargos formulados.

2. El procedimiento tributario se inicia con la presentación de la declaración del impuesto. Esta es una declaración privada que goza de presunción de veracidad. Con base en tal declaración, la administración inicia una actuación orientada a la determinación del tributo y a la eventual imposición de sanciones. Si la administración tiene indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, puede enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que el emplazado, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección disminuida en la mitad.

No obstante, si la administración va a modificar las declaraciones tributarias por medio de liquidación de revisión, debe enviarle al contribuyente un requerimiento especial en el que dé cuenta de los puntos a modificar, los motivos y cuantificaciones correspondientes. Si el requerido responde el requerimiento, la administración podrá ampliarlo por una sola vez y ordenar la práctica de pruebas. Si el requerido corrige la declaración en los términos indicados en el requerimiento o en su ampliación, la sanción se rebaja en la cuarta parte.

Practicadas las pruebas y contestada la ampliación del requerimiento, la administración profiere la liquidación de revisión o liquidación oficial del impuesto. El contribuyente, responsable o retenedor del impuesto, puede corregir su declaración privada en los términos indicados en la liquidación de revisión o interponer el recurso de reconsideración. Con la decisión de este recurso, de manera favorable o desfavorable, queda agotada la vía gubernativa y el contribuyente puede, si lo tiene a bien, acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3. Ahora bien. Puede ocurrir que en las declaraciones tributarias se liquiden saldos a favor

del contribuyente o responsable. Éstos, ante tal situación, pueden solicitar la devolución de esos saldos, imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto del siguiente periodo gravable o solicitar su compensación con deudas tributarias. Si solicitan la devolución, como las declaraciones están amparadas por presunción de veracidad, se adelanta un proceso de verificación preliminar y se hace la devolución.

Como la administración parte de la buena fe del contribuyente o responsable, esta devolución se hace con base en la información suministrada en la declaración y en la información preliminar recaudada en la etapa de verificación. Además, por un acto de justicia tributaria, se promueve una actuación sumamente ágil. Esto es así al punto que la ley le ordena al gobierno establecer un trámite especial para mayor agilidad, le permite a la DIAN establecer sistemas de devolución de saldos que operen de oficio luego de la presentación de las declaraciones, le ordena dar prioridad a las devoluciones de entidades sin ánimo de lucro y faculta al gobierno para establecer un sistema de devolución antes de la presentación de la declaración cuando se trate de entidades exentas o no contribuyentes.

Estas órdenes y permisiones son comprensibles por los fundamentos mismos del sistema tributario pues si bien todos están obligados a contribuir al financiamiento de las cargas públicas, deben hacerlo dentro de los conceptos de justicia y equidad. Por ello, el contribuyente o responsable que liquide un saldo a favor, tiene derecho a solicitar su devolución y a que ésta se realice en el menor término posible.

De acuerdo con la ley, la solicitud de devolución debe presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar y la administración debe hacer la devolución en los treinta días siguientes. No obstante, este plazo se amplía en un mes si la solicitud se hace en los dos meses siguientes a la presentación o corrección de la declaración y se suspende por 90 días si se verifica que alguna de las retenciones o pagos en exceso son inexistentes, si se verifica que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple con los requisitos legales para su aceptación o son inexistentes o cuando a juicio del administrador existe un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor. En este caso, si no se produce requerimiento especial, se hace la devolución. Si se produce, solo procede la devolución del saldo que en él se plantee.

Debe precisarse que la verificación que realiza la DIAN es de carácter selectivo y preliminar y

de allí que para realizar la devolución baste con demostrar la existencia del agente retenedor y la realización de la retención, en el caso del impuesto de renta, o con demostrar el recibo del pago o pago en exceso o con demostrar la existencia del proveedor y la liquidación del impuesto denunciado por el solicitante, en el caso del impuesto sobre las ventas.

4. Como puede advertirse, la actuación que se adelanta para efectos de la devolución de los saldos solicitados por el contribuyente o responsable del impuesto es anterior al proceso de determinación del tributo e independiente de éste. Se trata de una actuación previa, ágil, en la que se parte de la presunción de veracidad de las informaciones contenidas en la declaración tributaria y en la que se promueve la rápida devolución de los saldos a favor con la finalidad de no perjudicar al contribuyente o responsable con la prolongación de la retención de unas sumas que exceden el impuesto a su cargo. No obstante, la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.

a. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Esta regla de derecho es legítima pues, como se indicó, la actuación que promueve la administración para la realización de una devolución, es previa e independiente del proceso de determinación del tributo. Se trata de una actuación preliminar, en la que se parte de la buena fe del contribuyente o responsable, se adelanta una mínima actividad probatoria y se ordena una devolución que tiene carácter provisional y que sólo constituye un reconocimiento definitivo cuando se acredite que hay lugar a ella tras el proceso de determinación del tributo.

b. Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%); sanción ésta que debe imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Esta regla de derecho también es compatible con los fundamentos constitucionales del sistema tributario: Si la administración de impuestos, en el proceso de determinación del tributo, establece que no se genera un saldo a favor del contribuyente y que no hay lugar a devolución alguna, tiene el derecho de ordenar el reintegro de lo devuelto con los intereses moratorios correspondientes pues la inexistencia de un saldo a favor implica un mayor impuesto a cargo y como esta suma no se pagó oportunamente, se generan aquellos. Además, hay lugar a una sanción en tanto el contribuyente fue inexacto en su declaración de impuestos y generó un saldo y una devolución a los que no había lugar.

c. Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Como se indicó, ante un saldo a favor el contribuyente puede solicitar su devolución, su compensación con otras deudas tributarias o imputarlo a su declaración del período gravable siguiente. Cuando ocurre esta última situación y la administración, en el proceso de determinación del tributo, establece que no se genera un saldo a favor del contribuyente, hay lugar a su reintegro y al pago de intereses moratorios. Es decir, el contribuyente debe pagar lo que omitió pagar y reconocer sobre esa suma intereses moratorios pues también aquí una parte del impuesto a cargo no se pagó oportunamente. A diferencia del caso anterior, en este evento los intereses moratorios no se incrementan a título de sanción, en un 50%, situación comprensible en tanto se trata de un supuesto en el que la administración no tuvo que adelantar actuación preliminar alguna ni entrega sumas de dinero al contribuyente. Simplemente éste dejó de pagar una suma que debía pagar y por ello sólo paga intereses moratorios.

d. Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente. En este caso debe darse traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

En este evento no solo se demuestra que no existe un saldo a favor del contribuyente sino que, además, se acredita que ello no obedeció a una inexactitud en la declaración sino a la utilización de documentos falsos o fraude. Es decir, no se trata de un supuesto en el que un contribuyente, sin intención fraudulenta alguna, incurre en una inexactitud en su declaración en virtud de la cual reporta un saldo a favor, sino que se trata de un evento en el que el contribuyente, de manera deliberada, utiliza documentos falsos o acude a conductas fraudulentas con el fin de engañar a la administración y generar para sí un saldo a favor y una devolución a los que no había lugar. En este tipo de supuestos, la ley consagra una fuerte sanción económica que equivale al 500% del monto devuelto.

e. Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de su interposición. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.

La ley tributaria regula un caso especial de devolución. Es aquél en que el contribuyente o responsable constituye garantía para asegurar el reintegro, los intereses y la sanción a que puede haber lugar en caso que la administración, en la liquidación oficial del tributo, no infiera saldo alguno a favor de aquellos. En este evento la devolución debe hacerse en el plazo de diez días. Esta decisión del legislador es comprensible pues si la administración tiene garantizado el reintegro de la devolución, de los intereses y de las sanciones, en caso de haber lugar a ellos, concurren argumentos para que haya lugar a ella en un término menor al normalmente establecido. Esta hipótesis es la regulada por el primer párrafo del artículo 670 al fijar un plazo para la decisión del recurso que se interponga contra la resolución de imposición de la sanción y al disponer que en caso de no resolverse operará el silencio administrativo positivo.

f. Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la

jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la administración de impuestos y aduanas nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.

Este segundo párrafo del artículo 670 le impide a la administración iniciar proceso de cobro de la devolución, los intereses y la sanción hasta tanto se resuelva la vía gubernativa o la acción contencioso administrativa ejercida por el contribuyente o responsable.

6. Precisado ese marco normativo y determinados sus alcances, se puede contextualizar la demanda que ocupa la atención de la Corte.

El actor plantea que la totalidad del artículo demandado es inexecutable porque el carácter provisional de la devolución de saldos a favor del contribuyente o responsable es contrario a los principios de confianza legítima y buena fe.

En cuanto a este cargo hay que indicar que, efectivamente, el inciso primero del artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas no constituyen un reconocimiento definitivo a favor de los contribuyentes o responsables. No obstante, como pasa a indicarse, esta determinación es compatible con el sistema tributario y con los principios que lo regulan.

Como se sabe, las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o responsables tienen carácter privado. A partir de ellas, la administración despliega un proceso de determinación del tributo, al final del cual emite una liquidación oficial del impuesto. Esta liquidación sí tiene carácter definitivo, lo que no obsta para que pueda ser impugnada ante la misma administración o ante la jurisdicción contenciosa. Luego, una postura definitiva de la administración sobre la existencia de saldos a favor del contribuyente sólo es posible cuando culmina el proceso de determinación del impuesto. Por lo tanto, sólo en este momento es posible vincular la voluntad de la administración, de manera definitiva, al reconocimiento de una devolución o compensación a favor del contribuyente o responsable.

7. No obstante, esa situación no se opone a que la administración, dando plena aplicación al

principio de buena fe y a la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y obrando con el propósito de no perjudicar a los contribuyentes o responsables que reportan saldos a favor, ordene la devolución de tales saldos y a que lo haga tras una actuación ágil y preliminar al proceso de determinación del tributo y, en todo caso, sólo de manera provisional y no definitiva.

Como puede advertirse, en estricto sentido, sólo debería haber lugar a la devolución de un saldo a favor tras la culminación del proceso de determinación del tributo y una vez emitida y en firme la liquidación oficial. Sin embargo, la administración, partiendo de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, da por ciertos los saldos a favor reportados por los contribuyentes o responsables en sus declaraciones privadas, y tras una verificación selectiva y preliminar, los devuelve. Entonces, lejos de desconocer el principio de buena fe en materia tributaria, la administración lo que hace es darle cabal aplicación.

8. Sin embargo, las fundadas razones que les asisten a los contribuyentes para que, con carácter provisional, se les devuelvan los saldos a favor, son sustancialmente insuficientes para que la administración prescinda de la liquidación oficial del tributo y para que en ella sienta una posición definitiva sobre el reconocimiento de saldos a favor y devoluciones. Mientras para la toma de esa decisión provisional se atienden los legítimos intereses de los contribuyentes o responsables, con el proceso de determinación del tributo y la toma de una decisión definitiva sobre saldos a favor y devoluciones, la administración vela por la estricta recaudación de las rentas y caudales públicos.

Por lo tanto, ya que la decisión de la administración de hacer devolución de los saldos a favor que reporten los contribuyentes tienen como soportes las declaraciones privadas presentadas por ellos y la verificación preliminar por ella cumplida, aquella sólo puede tener carácter provisional y no constituye, entonces, ni un derecho adquirido, ni una situación jurídica consolidada, ni da lugar a la aplicación del principio de confianza legítima. Sólo cuando la administración emite un acto contentivo de una liquidación oficial del impuesto y tal acto adquiere firmeza, puede hablarse de una situación jurídica consolidada. Pero como esto no ocurre con la realización de una devolución a la que la misma ley le ha dado el carácter de provisional, no puede plantearse la vulneración del principio de buena fe pues ella es inexistente.

Por lo tanto, será desechada la pretensión del actor en el sentido que se declare inexecutable la totalidad del artículo 670 del Estatuto Tributario pues no resulta contrario al principio constitucional de buena fe, ni al principio de confianza legítima.

9. Por otra parte, el actor plantea que las expresiones “moratorios” y “aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)”, que hacen parte del inciso segundo, y el inciso tercero del artículo 670 son inexecutables porque vulneran el debido proceso, incrementan indebidamente el patrimonio del Estado y desconocen el principio de proporcionalidad.

En cuanto al reintegro de las sumas devueltas más los intereses moratorios aumentados en un 50%, la Corte encuentra que se trata de una decisión razonable del legislador. En efecto.

El contribuyente o responsable incurrió en una inexactitud en su declaración tributaria, infirió un saldo a favor al que no había lugar y generó una devolución injustificada. En estricto sentido, estos dineros nunca debieron salir de la administración. No obstante, en razón de tales deficiencias en la declaración, el Estado se puso en movimiento para hacer unas erogaciones a las que no estaba obligado, generando con ello gestiones administrativas y costos que no tenía por qué asumir. Esta situaciones condujeron al legislador a ordenar el reintegro de las sumas devueltas, con los intereses moratorios aumentados a título de sanción.

El reintegro de las sumas devueltas es completamente legítimo pues, de lo contrario, el contribuyente o responsable obtendría un beneficio indebido a expensas del erario. El pago de intereses moratorios aumentados en un 50% también lo es ya que el contribuyente o responsable no ha obrado con la debida diligencia y en razón de ello ha inferido saldos a favor inexistentes y solicitado y obtenido devoluciones de parte de la administración. Es decir, son las inexactitudes en que incurre en la presentación de su declaración tributaria las que dan un piso de legitimidad a esas consecuencias.

En este punto es importante resaltar que el cobro de intereses moratorios aumentados en un 50% no tiene como fundamento una imputación a título de responsabilidad objetiva, como lo plantea el actor. Por el contrario, como se ha visto, el cobro de tales intereses aumentados en la mitad tiene un fundamento legítimo en la falta de diligencia y cuidado en que incurrió el contribuyente. Esto es así por cuanto, ya que las declaraciones privadas de impuestos se presumen veraces, el contribuyente o responsable se halla en la obligación ineludible de ser

sumamente cuidadoso en su diligenciamiento, mucho más si encuentra que se generan saldos a favor que den lugar a devoluciones, compensaciones o imputaciones en las declaraciones correspondientes a los años gravables siguientes. Por lo tanto, si el fundamento del cobro de intereses moratorios aumentados en la mitad obedece a esa falta de diligencia y cuidado, no puede afirmarse que ese cobro constituye una imputación a título de responsabilidad objetiva. La situación es muy distinta ya que es el comportamiento del contribuyente o responsable el que genera ese proceder de la administración.

Por otra parte, la fijación de un término de dos años, a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión, para la imposición de la sanción constituye un ejercicio razonable de la capacidad de configuración normativa que le asiste al Congreso de la República como titular de la potestad impositiva y no se advierte motivo alguno por el que tal ejercicio de poder se ha de reputar inconstitucional.

Por lo tanto, no se observa que se esté ante decisiones legislativas irrazonables o manifiestamente desproporcionadas pues existe adecuación entre la orden de reintegro de la suma devuelta e intereses moratorios aumentados y el propósito del legislador de proteger las arcas públicas sancionando a quien genera indebidamente devoluciones de saldos tributarios.

Finalmente, tampoco se incurre en vulneración del debido proceso pues sólo hay lugar al reintegro de las sumas devueltas y al pago de intereses moratorios aumentados cuando la declaración tributaria adquiere firmeza. Y esto sucede luego de que el proceso administrativo de determinación del tributo ha suministrado oportunidades suficientes para el ejercicio del debido proceso y el derecho de defensa pues en ese proceso el contribuyente o responsable puede contestar los requerimientos, solicitar pruebas, interponer los recursos de la vía gubernativa y, en últimas, acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo con miras a que la actuación de la administración se ajuste al principio de legalidad.

De este modo, la Corte tampoco encuentra motivos para declarar la inexecutable de los apartes normativos contra los que el actor dirige el segundo cargo.

## VI. DECISIÓN

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional,

administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE, por los cargos formulados, el artículo 670 del Decreto No.624 de 1989, modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO

Secretario General (E)