Sentencia C-1441/00

RECURSO-Presentación sujeta a capacidad económica/RECURSO DE RECONSIDERACION-Acceso sujeto a pago de liquidación privada

DERECHO DE ACCESO A LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA-Sujeción irrazonable de presentación de recurso

DERECHO DE ACCESO A RECURSO-Presentación sujeta a capacidad económica

TRIBUTO-Imputación del pago a sanciones, intereses y anticipos/TRIBUTO-Reimputación del pago a sanciones, intereses y anticipos

Referencia: expediente D-2963

Acción pública de inconstitucionalidad en contra el literal d) del artículo 722 y el inciso segundo del artículo 804 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

Actora: Ilma Consuelo Ramos González

Temas:

El derecho de defensa y de acceso a la administración de justicia y el pago de la liquidación privada para la interposición del recurso de reconsideración

La reimputación del pago a sanciones, intereses y anticipos

Magistrado Ponente:

Dr. FABIO MORóN DíAZ

Bogotá, D.C., octubre veinticinco (25) del año dos mil (2000)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

La ciudadana Ilma Consuelo Ramos González, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en la Constitución Política de 1991 pide a la Corte declarar parcialmente inexequibles los artículos 722 y 804 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

La Corte Constitucional, en sesión de Sala Plena realizada el día cuatro (4) de mayo del dos mil (2000) decidió acumular el expediente D-2964 a la demanda D-2963, en orden a que se tramiten conjuntamente y se decidan en la misma sentencia.

El Magistrado Sustanciador mediante auto del dieciséis (16) de mayo del presente año admitió la demanda, al haberse satisfecho los requisitos establecidos en el Decreto 2067 de 1991.

Dispuso, así mismo, el traslado al Señor Procurador General de la Nación, para efectos de obtener el concepto de su competencia, al tiempo que ordenó comunicar la iniciación del proceso al Señor Presidente de la República, al Señor Ministro de Hacienda y Crédito Publico, a la Directora de la Dirección de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al representante legal del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

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

II. EL TEXTO DE LAS NORMAS ACUSADAS

Se transcribe a continuación el texto de las disposiciones parcialmente demandadas, subrayando en su texto el aparte sobre el cual recae la acusación:

"ESTATUTO TRIBUTARIO

TITULO V

DISCUSION DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACION

"…

Art. 722.- Requisitos de los recursos de reconsideración). El recurso de reconsideración deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad;

b) Que se interponga dentro de la oportunidad legal;

c) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos, y

d) Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

Parágrafo.- Para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlo o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta.

Art. 804.- Sustituido. Art. 139 de la Ley 223 de 1995.- Prelación en la imputación del pago. Los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables o agentes de retención deberán imputarse al período e impuesto que indique el contribuyente, responsable o agente de retención en la siguiente forma: primero a las sanciones, segundo, a los intereses y por último a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo.

…"

III. LOS CARGOS

La demandante considera que el literal d) del artículo 722 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) viola el principio de igualdad (artículo 13 C.P.), el derecho de defensa (artículo 29 C.P.), el principio de la doble instancia (artículo 31 C.P.), el derecho de acceso a la administración de justicia (artículo 229 C.P.) y los artículos 8º. de la Convención Americana de Derechos Humanos de San José y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Asevera que el precepto demandado es inconstitucional ya que el acceso al recurso de reconsideración, se supedita a que el contribuyente pague primero la suma que no está en discusión y que se encuentra consignada como saldo a su cargo en la declaración privada; de ese modo, afirma, el derecho de defensa se hace nugatorio ya que "si no paga lo que debe según la declaración privada que presentó, no hay recurso y si no hay recurso, de antemano perdió el pleito y quedó sin medio de defensa."

Afirma que, por eso, si el contribuyente no dispone de recursos para pagar los impuestos que reconoció como deuda a su cargo en la liquidación privada, automáticamente queda por fuera de la protección legal de discutir el mayor monto pretendido por la autoridad tributaria en la liquidación oficial, pues el recurso de reconsideración será inadmitido si no acredita que ha pagado la respectiva liquidación privada.

La demandante considera que, por lo demás, la medida es desproporcionada en cuanto afecta un derecho vital como el de defensa, sin ser ello estrictamente necesario toda vez que el Estado cuenta con otros medios idóneos para obtener el recaudo de los créditos fiscales a su favor, como el cobro coactivo, previsto en los artículos 823 y siguientes del Estatuto Tributario, máxime cuando la misma declaración privada constituye un título ejecutivo.

La accionante considera que nada impide que se ejerzan las facultades legales de cobro que pueden llegar hasta el embargo, secuestro y remate de los bienes del deudor para la satisfacción del crédito fiscal, pero sin que se llegue al extremo de coaccionarlo y de privarlo de su derecho a la defensa por no pagar una suma de dinero.

En su sentir, es exorbitante e inconstitucional que se fuerce a quienes deben discutir una liquidación o una sanción a que paguen primero lo debido, como requisito para poder recurrir

las adiciones que pretenda la autoridad tributaria.

Por otro aspecto, la demandante estima que la norma demandada crea una desigualdad, por cuanto permite que solo los contribuyentes que se encuentren al día con el pago de la liquidación privada puedan ejercer su derecho de defensa, privando del mismo a quienes no cumplen con este requisito, situación que, además, considera discriminatoria ya que, según señala, en otros casos el Estatuto Tributario permite acreditar un acuerdo de pago para poder acceder al respectivo recurso.

De ahí que, en su concepto, la disposición acusada desconozca los tratados internacionales anteriormente citados, en la medida en que establece condicionamientos especiales para hacer efectivos los derechos de defensa y de acceso a la administración de justicia.

En cuanto hace a la segunda de las acusaciones, la demandante considera que el aparte acusado del artículo 804 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) desconoce los fines esenciales del Estado (artículo 2º.), el principio de responsabilidad de los particulares y de los funcionarios públicos (artículo 6), el derecho de defensa (artículo 29) y el postulado de la buena fé (artículo 83) de la Constitución Política, así como los artículos 8º. de la Convención Americana de Derechos Humanos de San José y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

La violación de las normas constitucionales en cuestión se produce, en concepto de la accionante, en cuanto la norma que acusa permite que los funcionarios de la Administración de Impuestos reimputen los pagos efectuados por un contribuyente, sin necesidad de un acto administrativo previo debidamente motivado, lo que en otros términos significa que se les permite actuar sin sujeción a norma alguna y sin ningún tipo de restricción y, lo que es más grave, asevera, sin que el afectado tenga conocimiento de los cambios que se han introducido a su cuenta y de los efectos que en su economía pueda traer esta decisión, lo cual, en últimas, implica que el administrado no pueda controvertir la decisión adoptada por la autoridad tributaria.

Asimismo, la demandante señala que la disposición acusada priva al contribuyente de los medios de defensa, al no indicar el plazo en el cual el funcionario de la Administración de Impuestos puede realizar la respectiva reimputación de esos pagos, ni disponer que dicha determinación sea puesta en conocimiento previo del declarante, lo que, en su concepto, se traduce en un poder absoluto y sin control, que hace incontrovertible la actuación del funcionario.

Finalmente la demandante estima que el aparte demandado desconoce el postulado de la buena fe al no consagrar el deber de informar al contribuyente de las razones y fundamentos que llevaron a la Administración de Impuestos, a efectuar la reimputación de sus pagos, ni permitirle accionar para obtener una revisión de dicha decisión, con lo que, en su opinión, se rompe el equilibrio que debe existir entre el Estado y los administrados.

I. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El ciudadano Enrique Guerrero Ramírez, obrando en representación de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, intervino para defender la constitucionalidad del literal d) del artículo 722 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

El interviniente comienza por exponer que el sistema tributario de nuestro país es compatible con todos los derechos y garantías consagrados en la Constitución, toda vez que se fundamenta en principios tales como la solidaridad, la legalidad, la justicia, la equidad y la racionalidad así como en el deber para los administrados, de contribuir con los gastos del Estado en condiciones de justicia, equidad, eficiencia y progresividad.

Ese análisis la conduce a concluir que los argumentos expuestos por la demandante en contra del literal d) del artículo 722 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) son infundados pues todo tributo tiene como razón justificativa, la existencia de capacidad económica en el sujeto pasivo.

A su juicio, la disposición acusada, no está autorizando un trato diferente, pues la misma naturaleza de los impuestos a cargo del contribuyente y a favor del Estado, hacen menester una previsión razonada que asegure su pago, sin que por ello cree desigualdades o tratos discriminatorios, ya que tiene en cuenta la capacidad real de pago del contribuyente.

Por otro lado, considera que el postulado del debido proceso previsto en el artículo 29 de la Carta Política se garantiza en la medida en que el presupuesto del pago de la liquidación privada, no es impedimento para acudir ante las autoridades administrativas y judiciales con la presentación de los recursos.

Ello, por cuanto, según explica, la obligación de contribuir se aplica para todos los ciudadanos que tienen la capacidad económica para hacerlo y, en caso distinto y excepcional, señala que se puede acudir a la figura del acuerdo de pago consagrada en el Estatuto Tributario, con lo cual se garantiza que el contribuyente pueda controvertir la actuación administrativa.

Para concluir, el interviniente considera que lo preceptuado en la disposición acusada no es incompatible con las garantías consagradas en los Pactos Internacionales, por cuanto la Constitución Política confiere al legislador la competencia para determinar las condiciones de acceso a la administración de justicia, con miras a armonizar la relación entre el Estado y los administrados.

2. Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

También intervino la ciudadana Lucero Téllez Hernández, en representación de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, para impugnar la acusación entablada contra el inciso segundo del artículo 804 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

La interviniente considera que la prelación en la imputación del pago y la consiguiente reimputación que origina la acusación en contra del artículo 804 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), surge de lo preceptuado por el artículo 1494 del Código Civil.

Señala que la reimputación planteada en el artículo acusado sólo se aplica a los contribuyentes que, por no cumplir con la obligación tributaria dentro de los plazos establecidos deben reportar, además de la carga impositiva normal, las sanciones e intereses de mora respectivos, por lo que, de acuerdo con las normas de carácter general consagradas en el derecho civil, en materia tributaria se establece un orden de prelación que se debe observar al efectuar la aludida reimputación, a fin de que el detrimento sufrido por el Estado al no recaudar lo impuestos a tiempo y en la forma debida, le sea compensado dentro de los presupuestos del Estado Social de Derecho.

La interviniente destaca que como es la ley la que señala la forma en la cual se debe realizar la reimputación de los pagos efectuados, se evita que dicha imputación quede al arbitrio caprichoso de los funcionarios de la Administración de Impuestos, lo cual explica que el acto previo que echa de menos la demandante sea irrelevante, pues, repite, es la misma ley la que determina la forma en la cual debe efectuarse la imputación del pago, por manera que, en su concepto, es infundado el cargo de supuesta violación del derecho de defensa.

A este respecto, agrega que si el contribuyente considera que la reimputación efectuada no se llevo en debida forma, puede exigir una aclaración, la cual puede ser susceptible de los recursos que establece la ley. Anota que el contribuyente inconforme incluso puede incluso entablar ante la jurisdicción Contencioso Administrativa, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho o la de reparación directa, lo cual desvirtúa el cargo impetrado por la demandante.

Considera, por otro aspecto, que el aparte demandado no pretende desconocer el postulado de la buena fé, por el contrario, lo que busca es que cuando el contribuyente no efectúe una declaración conforme al ordenamiento legal, se asegure que los recursos del Estado no sufran detrimento.

Finalmente, estima que la disposición acusada no es incompatible con los preceptos consagrados en los Pactos Internacionales que la demandante estima desconocidos, pues si la reimputación de los pagos se realiza en forma contraria a lo dispuesto por el ordenamiento legal, el contribuyente tiene la posibilidad de acudir a las acciones legales pertinentes para solicitar su aclaración y modificación.

El concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario defiende la constitucionalidad del literal d) del artículo 722 del Estatuto Tributario, y se fundamenta en la ponencia proyectada por el doctor Alberto Múnera Cabas, aprobada por el Consejo Directivo en sesión del seis (6) de junio del cursante año.

En concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario la norma demandada no viola el principio de igualdad comoquiera que apunta a hacer efectivo el numeral 9º del artículo 90 de la Constitución, conforme al cual es deber de todas las personas ‘contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia e igualdad,” lo que, en opinión del ICDT, pone de presente que el requisito de proporcionalidad

entre el trato y el fin que con la norma acusada se persigue, está debidamente satisfecho.

De igual modo, considera que la igualdad no ha sido desconocida pues la obligación de pagar el monto de la liquidación privada, es decir, de la suma que el mismo contribuyente reconoce adeudar, se predica de todos los sujetos pasivos que se encuentren en la situación de tener que impugnar los mayores valores determinados en su contra por la administración de impuestos en liquidaciones oficiales.

Señala que el hecho de que por determinadas situaciones, una persona no pueda cancelar los valores fijados en su liquidación privada, y por ello legalmente no pueda hacer uso del recurso por la vía gubernativa o éste se le rechace si lo interpone, no puede entenderse como desigual tratamiento de origen legal porque la imposibilidad no la establece la norma legal, sino circunstancias propias del contribuyente.

De otra parte, el Instituto aclara que al tenor de lo dispuesto por el artículo 728, inciso 2º. del E.T., el pago de la liquidación privada no es absoluto, puesto que, a diferencia de lo que se alega en la demanda, el contribuyente puede recurrir a un acuerdo de pago en las condiciones previstas en la citada norma, mecanismo este que suple el requisito del pago previo previsto en el literal d) del artículo 722 ibídem.

En concepto del Instituto, el derecho de defensa no se viola cuando por circunstancias ajenas a la norma, una persona no puede cumplir con su obligación de pago, sino cuando se menosprecia el debido proceso, lo que no sucede por la exigencia de un requisito formal de lo que resulta que la imposibilidad de cumplir el requisito de cancelar el valor de la liquidación privada, en su entender, no se origina en la ley, sino en circunstancias atribuibles a la situación económica del contribuyente.

Por lo demás, comenta que el literal d) del artículo 722 es aplicable a todos los casos de impugnación de actos administrativos que fijen gravámenes superiores a los que el propio contribuyente reconoce deber en su liquidación privada y que acepta que legítimamente debe sufragar en cumplimiento de la obligación constitucional de 'contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado'.

Por todo lo expuesto, considera que obligar a cancelar dichas sumas para que se acepte el recurso de reconsideración, no puede ser ni lógica ni jurídicamente considerado como una violación al derecho de defensa, ya que estos valores son propiedad del Estado.

Así las cosas, el Instituto estima que exigir, para la procedencia del recurso, el pago de los impuestos determinados en liquidaciones privadas, no viola el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Carta Política, ni los artículos de los Pactos Internacionales señalados por la demandante y, en fin, que la obligación de pago del valor de la liquidación privada no es un impedimento u obstáculo para acceder a la administración de justicia, por lo que la obligación impuesta por el literal d) del artículo 722 del E.T. tampoco viola el derecho consagrado en el artículo 31 de la Constitución.

Por su parte, los doctores Carlos Mario Lafaurie Escorce y Paul Canh – Speyer Wells, en su condición de miembros del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario se apartaron del concepto adoptado por la mayoría de los miembros del Consejo Directivo, ya

que, en su criterio, existen fundamentos suficientes para declarar la inexequibilidad del acusado literal d) del artículo 722 del Estatuto Tributario.

Aunque coinciden en señalar que la figura del acuerdo de pago consagrada en el Estatuto Tributario, permitiría cumplir con el requisito legal para la procedencia del recurso de reconsideración, anotan que, sin embargo, no todos los contribuyentes pueden acceder al mismo, pues para tal fin se debe ofrecer algún tipo de garantía a satisfacción del acreedor, por lo que la sola firma del deudor es insuficiente, de modo que quienes carezcan de un patrimonio o de liquidez para respaldar el acuerdo, quedan por fuera de esta posibilidad y, por ende, también, de la de controvertir el acto oficial mediante el cual se le pretende incrementar su impuesto.

En su opinión, la norma demandada, además, constituye un obstáculo absoluto para que el contribuyente pueda controvertir el acto administrativo mediante el cual el Fisco incrementa el respectivo impuesto, pues al no agotar debidamente la vía gubernativa, le queda negada la posibilidad de someter su controversia a la jurisdicción Contencioso Administrativa, lo cual menoscaba irremediablemente sus derechos de defensa y de acceso a la administración de justicia resultando, por lo demás, desproporcionada dicha medida ya que el Estado cuenta con otro mecanismo más idóneo y eficaz para asegurar el recaudo, como lo es el procedimiento administrativo de cobro coactivo, motivo por el que estiman que también infringe el artículo 29 del Estatuto Superior así como lo preceptuado en los Pactos Internacionales que la accionante considera desconocidos.

V. EL CONCEPTO FISCAL

El señor Procurador General de la Nación en concepto No. 2223 recibido el día cuatro (4) de julio del año 2000, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad de las normas acusadas.

El Ministerio Público considera que la previsión consagrada en el literal d) del artículo 722 del Estatuto Tributario, no vulnera la Carta Política, toda vez que, según su parecer, en virtud de la cláusula general de competencia, el legislador se encuentra habilitado para establecer el procedimiento y trámite que debe surtirse cuando se realizan actuaciones ante la Unidad Administrativa Especial –Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por lo demás, considera que la norma cuestionada armoniza con los principios de la función administrativa contemplados en el Estatuto Superior, en especial, con los principios de economía y eficacia, en virtud de los cuales el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo posible y mediante unos procedimientos tributarios ágiles.

El Ministerio Público añade que la norma referida tampoco lesiona el postulado de igualdad consagrado en el Ordenamiento Superior ya que todos los contribuyentes o agentes retenedores se encuentran en idénticas condiciones y, por ende, todos ellos están en la obligación de sujetarse a idénticos requisitos de ley para interponer el recurso de reconsideración.

Por otro lado, el señor Procurador manifiesta que, en su criterio, la norma demandada no desconoce el postulado consagrado en el artículo 29 de la Ley Fundamental, ya que estima

que es lo razonable que el contribuyente o agente retenedor previamente pague el valor que adeuda, para así evitar que dineros que pertenecen al Estado permanezcan en su poder hasta cuando se desate el recurso. Anota que en el caso de las liquidaciones de revisión tampoco se desconoce esta garantía, ya que el Estatuto Tributario contempla la posibilidad de discutirlas antes de interponer el recurso de reconsideración.

Por ello, considera que no es cierto que los contribuyentes o agentes retenedores que no acrediten el pago de las liquidaciones privadas no cuenten con un mecanismo de defensa para discutir las mencionadas liquidaciones.

Expresa que, por lo demás, el principio de acceso a la administración de justicia tampoco se restringe con el precepto demandado, debido a que el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario permite acudir ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sin agotar la vía gubernativa, cuando el requerimiento especial ha sido atendido en debida forma.

De otra parte, con respecto a los cargos formulados en contra del inciso segundo del artículo 804 del Estatuto Tributario, considera la vista fiscal que no son de recibo los argumentos expuestos por la accionante, pues los funcionarios de la Administración de Impuestos se encuentran obligados a realizar la reimputación de los pagos de acuerdo a lo preceptuado en el ordenamiento legal y no de manera arbitraria, como ella lo afirma.

De ahí que, en su criterio, no sea necesario que la reimputación se haga a través de acto administrativo ya que ella opera por ministerio de la ley; por consiguiente, anota, el funcionario administrativo que realiza la respectiva reimputación tiene un marco legal que respetar.

I. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. La Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-5 de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad que dio lugar al presente proceso.

2. Los derechos de defensa y de acceso a la administración de justicia y el pago de la liquidación privada para la interposición del recurso de reconsideración – El literal d) del artículo 722 del Estatuto Tributario.

Juzga la Corte que le asiste razón a la demandante en considerar que la norma demandada entroniza una discriminación con fundamento en la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria que, a todas luces, resulta inaceptable, pues riñe abiertamente con los principios y valores que inspiran la Constitución de 1991, principalmente, con las garantías de acceso a la administración de justicia y de defensa en condiciones de igualdad, así como con la prevalencia de la justicia material pues, con prescindencia de si el contribuyente – que se declaró deudor- se encuentra imposibilitado económicamente para cumplir, en realidad de verdad, reserva el acceso al recurso de reconsideración de la liquidación oficial únicamente a aquellos contribuyentes que se encuentren económicamente

en condiciones de pagar el valor que reconocieron deber en la liquidación privada, o de otorgar las garantías requeridas para que la administración tributaria convenga en la celebración de un acuerdo de pago.

Considera la Corte, igualmente, que la condición a la que la norma acusada supedita la procedebilidad del recurso de reconsideración es irrazonable pues, por más loable que sea la finalidad de propiciar el efectivo recaudo en que se inspira, no se remite a duda que, en un Estado Social de Derecho, el recaudo de los tributos con los que cada ciudadano debe contribuir al financiamiento de las cargas públicas, no puede, en modo alguno, obtenerse a costa del sacrificio de instituciones y valores supremos que son constitucionalmente prevalentes como ocurre con el derecho de defensa y el derecho de acceso a la administración de justicia para controvertir la acción ilegítima o ilegal del Estado o de sus autoridades.

Por lo demás, el sacrificio a la igualdad resulta siendo también innecesario a la vez que desproporcionado ya que, para alcanzar el cometido constitucional cuya validez no se pone en tela de juicio, se han diseñado y contemplado en el ordenamiento tributario, otros mecanismos como el procedimiento administrativo de cobro (Título VIII, Libro V) cuyo empleo ha de preferirse pues no conlleva la afectación de valores constitucionalmente protegidos.

De otra parte, no desconoce la Corte que, ciertamente, la celebración de un acuerdo de pago con la DIAN, para la cancelación de los valores determinados en la liquidación privada, supliría el pago y haría procedente la interposición del recurso de reconsideración conforme al artículo 728 del Estatuto Tributario.

Empero, pese a la existencia de este mecanismo supletivo, subsiste el vicio de inconstitucionalidad que surge de la circunstancia de privarse del acceso al recurso de reconsideración a quienes carezcan de capacidad de pago o de la solidez patrimonial necesaria para otorgar garantías, pues es claro que, esta alternativa únicamente favorece a los contribuyentes que estén en condiciones de prestar las garantías que exige la DIAN para la celebración del acuerdo de pago.

Ahora bien, como no todos los contribuyentes pueden por la razón anotada, acceder al mecanismo de la celebración de un acuerdo de pago con la DIAN, es claro que aún respecto esta opción alternativa subsiste el reparo de inconstitucionalidad ocasionado por excluir del derecho a interponer el recurso a los contribuyentes que carezcan de recursos económicos.

Esta Corte debe reitera que los principios y valores supremos así como los derechos fundamentales que hacen del ciudadano el eje central de las reglas de convivencia consagradas en la Carta Política de 1991, se erigen en límites constitucionales de las competencias de regulación normativa que incumben al Congreso como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias, de modo que, en aras de la efectividad del deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (artículo 95-9 C.P.) o de hacer eficaz la administración de impuestos (artículo 209 C.P.) no le es dable desconocer valores que, como el derecho de defensa y la proscripción de todo tipo de discriminación por razón de la capacidad económica, de acuerdo a la Carta Política, son principios fundantes de la organización social y política.

En esas condiciones, juzga la Corte necesario reiterar que la cláusula general de competencia en favor del Congreso y la libertad de configuración que en virtud de esta tiene, no pueden interpretarse en forma tal que conduzcan a la desprotección o al desconocimiento de valores superiores.

Discrepa por ello, del concepto del señor Procurador General de la Nación, quien considera constitucional el precepto quien estima que en virtud de los principios de economía y eficacia, el Legislador puede adoptar medidas como la cuestionada para recaudar los impuestos con el menor costo posible y mediante unos procedimientos tributarios ágiles que impidan que los dineros del Estado permanezcan en manos de los recaudadores.

Este precepto, es, pues, inexequible. Así habrá de decidirse.

1. La reimputación del pago, a los conceptos previstos en el inciso segundo del artículo 804 del Estatuto Tributario

El inciso primero del artículo 804 del Estatuto Tributario preceptúa que los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables o agentes de retención deberán imputarse al período e impuesto que indique el contribuyente, responsable o agente de retención en la siguiente forma: primero a las sanciones; segundo, a los intereses; y, por último a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación, cuando hubiere lugar a ello.

Por su parte, el inciso segundo que, es el que suscita la tacha, dispone que cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo.

Coincide la Corporación con los intervinientes y con el señor Procurador General de la Nación en considerar que la reimputación opera por ministerio de la ley, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 804 en comento, y que ello explica que el inciso segundo cuestionado prescinda de acto administrativo previo.

De otra parte, la Corte considera infundada la tacha de inconstitucionalidad que la accionante endilga a la previsión normativa conforme a la cual la reimputación no precisa de acto administrativo previo, pues, en su criterio, ello no impide al contribuyente controvertirla en caso de desacuerdo.

Repárese, en primer lugar, que al contribuyente son imputables los hechos u omisiones que causan un valor adicional al de la obligación tributaria por concepto de sanciones e intereses; por manera que mal podría sostenerse que desconoce las causas que dan lugar a que el valor pagado sea imputado en primer lugar a las sanciones, seguidamente a los intereses y finalmente al valor de la obligación.

Por la razón anotada tampoco encuentra esta Corte que exista fundamento para sostener que el precepto cuestionado contraríe los fines esenciales del Estado previstos en el artículo 2º. de la Carta, el principio de responsabilidad de los particulares o de los funcionarios

públicos, (artículo 6º), el derecho de defensa o el postulado de la buena fé.

De otra parte, tampoco encuentra la Corte razón en el cargo que aduce desconocimiento de la garantía del derecho de defensa, pues si el contribuyente estima que la reimputación no se ajusta a la Ley, puede exigir una aclaración, la que es susceptible de ser controvertida a través de los recursos de ley, e incluso ante la jurisdicción Contencioso Administrativa por la vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho o de la reparación directa.

El cargo, es, pues, infundado. Así lo declarará.

VII. D E C I S I Ó N

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

R E S U E L V E:

Primero.- Declárase INEXEQUIBLE el literal d) del artículo 722 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) que dice:

"…

d) Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

…"

Segundo.- Declárase EXEQUIBLE el inciso segundo del artículo 804 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario)

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

FABIO MORON DIAZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada (E)

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Magistrada (E)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (E)