

Sentencia C-657/03

CORTE CONSTITUCIONAL-Efectos de sus decisiones

COSA JUZGADA ABSOLUTA-Configuración

Referencia: expediente D-4480

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

Demandantes: Gustavo Pardo Ardila, José Andrés Romero Tarazona y Ricardo Andrés Ruiz Cabrera.

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D.C., cinco (5) de agosto de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, los ciudadanos Gustavo Pardo Ardila, José Andrés Romero Tarazona y Ricardo Andrés Ruiz Cabrera, presentaron demanda contra los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002 (incorporados al Estatuto Tributario bajo los artículos 719-1 y 719-2), “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

La Magistrada Sustanciadora, mediante auto del 3 de marzo de 2003, admitió la demanda de la referencia por cumplir con los requisitos que contempla el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, y ordenó la fijación en lista de las normas acusadas y el traslado al señor Procurador

General de la Nación para que rindiera su concepto.

Al mismo tiempo, comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso Nacional, al Ministerio de Justicia y del Derecho y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De igual forma, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, envió comunicación a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y al Instituto Colombiano de Derecho Procesal.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir en relación con la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

Se transcribe a continuación el texto de los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002, incorporados al Estatuto Tributario bajo los artículos 719-1 y 719-2, conforme a su publicación en el Diario Oficial No 45.046.

(diciembre 27)

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 6º. Inscripción en proceso de determinación oficial. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo 719-1, así:

“Artículo 719-1. Inscripción en proceso de determinación oficial. Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos

que señale el reglamento.

Con la inscripción de los actos administrativos a que se refiere este artículo, los bienes quedan afectos al pago de las obligaciones del contribuyente.

La inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando se extinga la respectiva obligación.
2. Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.
3. Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.
4. Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.
5. Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.

En cualquiera de los anteriores casos, la Administración deberá solicitar la cancelación de la inscripción a la autoridad competente, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la comunicación del hecho que amerita el levantamiento de la anotación”.

Artículo 7°. Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 719-2. Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial. Los efectos de la inscripción de que trata el artículo 719-1 son:

1. Los bienes sobre los cuales se haya realizado la inscripción constituyen garantía real del pago de la obligación tributaria objeto de cobro.
2. La administración tributaria podrá perseguir coactivamente dichos bienes sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros.

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Para los demandantes el artículo 6° de la Ley 788 de 2002 infringe el preámbulo de la Constitución y los artículos 2, 6, 13, 29, 58, 83 90, 95-9, 333 y 363, por cuanto impone una nueva carga para los contribuyentes que consiste en una medida cautelar en el proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones.

Explican que esta medida se puede hacer efectiva por la administración con la mera notificación de la liquidación oficial de revisión o aforo, o la sola notificación de la resolución que impone sanción, sin que la autoridad tributaria se encuentre obligada a justificar su actuación en hechos o indicios de los que se pueda concluir que el patrimonio público podría verse afectado y sin que deba constituir algún tipo de garantía que proteja la contribuyente del perjuicio económico que pudiese sufrir al hacerse efectiva la medida.

Señalan, que de esta manera se viola el derecho al debido proceso, pues sin que se encuentren debidamente ejecutoriados los actos administrativos a que se refieren las normas demandadas los mismos producirán efectos sobre el patrimonio de las personas, al afectar su comercialidad. De igual manera, agregan que se vulnera el principio de presunción de inocencia porque la medida impugnada presume que el contribuyente busca insolventarse.

Argumentan que el debido proceso es un principio y un derecho que tiene como propósito proteger a los administrados de las eventuales actuaciones excesivas de la administración, sobre todo en aquellos casos en los cuales se busca imponer cargas a los destinatarios de las normas. Consideran que de acuerdo con el derecho al debido proceso se debe garantizar y proteger a los administrados del poder discrecional de la administración, y muy especialmente en aquellos momentos en que la autoridad actúa como juez y parte.

Sostienen que con la inclusión de ésta norma dentro del ordenamiento jurídico, se otorgan claras facultades discrecionales al Estado para constreñir a los contribuyentes con los que discute una obligación tributaria en la etapa declarativa del proceso.

Afirman que en un Estado Social de Derecho, las facultades administrativas para imponer cargas a los administrados no pueden ser absolutas, deben estar reguladas por la ley y las decisiones que se deriven de los mismos deben buscar el bien común o el interés general.

Manifiestan que se está vulnerando el debido proceso porque las normas acusadas no establecen ninguna medida para proteger económicamente al contribuyente afectado con la medida. Precisan que en materia civil se prevé que quien solicita la medida cautelar de inscripción de la demanda, muy similar a la medida en cuestión, tiene la obligación de suscribir una caución que cubra los posibles perjuicios que se causen con la medida cautelar, de acuerdo con el derecho al debido proceso, en este caso la protección económica debió haberse contemplado, inclusive con mayor énfasis, por cuanto quien impone la medida cautelar es la administración que actúa como juez y parte.

En relación con el artículo 7° de Ley 788 de 2002, señalan que la medida cautelar impone en forma desproporcionada y bajo una premisa de culpabilidad una serie de cargas sobre el contribuyente que se encuentra discutiendo el tributo en vía gubernativa, sin esperar a que exista un acto administrativo ejecutoriado que constituya título ejecutivo, facultando a la administración usarla discrecionalmente ya que es juez y parte dentro de la discusión.

Indican que la norma demandada faculta a la administración a hacer uso de la medida cautelar sin considerar que el contribuyente tiene la posibilidad de obtener una decisión favorable en la vía gubernativa o jurisdiccional, y que el mismo podría tener antecedentes que excluirían la posibilidad de que llegue a insolventarse o a incumplir sus obligaciones tributarias.

Expresan que se viola el derecho de defensa pues la norma permite que se aplique la medida cautelar con la mera notificación de liquidación oficial de revisión o aforo o la resolución que impone la sanción, sin considerar que el contribuyente cuenta con el recurso de reconsideración contra el acto y posteriormente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo para definir si el Estado tiene o no un crédito a su favor.

Consideran que también se viola el derecho de defensa, porque aún antes de que el contribuyente pueda interponer la recursos y acciones previstos en la ley, sufre sobre su patrimonio los efectos de la medida contenida en los artículos 6 y 7 de la Ley 788 de 2002.

Alegan que la imposición de la medida cautelar de inscripción de la liquidación de revisión o de aforo, o resolución sanción, supone una carga excesiva para el contribuyente que afecta su patrimonio y, por ende, el derecho a la propiedad privada.

A su juicio, los numerales 4 y 5 del artículo 6° de la Ley 788 de 2002, regulan una mayor carga pecuniaria que afecta al contribuyente por el sólo hecho de no aceptar las pretensiones de la administración, la cual únicamente debe notificar el acto administrativo para poder proceder a imponer la medida.

Afirman que así el contribuyente gane el proceso y la administración tributaria resulte vencida, siempre éste deberá asumir un costo o carga pecuniaria que afecta su patrimonio equivalente al gravamen sobre bienes de su propiedad por el valor del impuesto y/o la sanción, que se derivan de la liquidación de revisión o de aforo.

Al respecto sostienen que si el contribuyente decide vender sin el gravamen antes de la definición del proceso, deberá constituir una póliza o denunciar nuevos bienes para su embargo. Si el proceso es favorable, la administración no lo indemnizará como si ocurre en todas las medidas cautelares previas establecidas en el ordenamiento colombiano, así como en la inscripción de la demanda y el secuestro en el proceso ordinario civil.

En su parecer se presenta infracción al derecho a la libertad económica y la libre competencia, por cuanto el precio de un bien en el comercio depende de las condiciones del mercado, de tal forma que un bien sujeto a gravámenes y restricciones no puede ser ofrecido a valores de mercado predicables de bienes de sus mismas características que no están sujetos a una medida cautelar. Consideran que la norma demanda crea una carga innecesaria y poca razonable para los contribuyentes que tienen diferencias de criterio o interpretación con la administración. Esto es así porque los bienes ofrecidos al público o los activos que en un momento dado deba vender, no serían demandados por el mercado a precios normales y competitivos debido a la medida cautelar que soportan.

Manifiestan que los preceptos impugnados están violando el derecho a la libre competencia, por cuanto al contribuyente no le quedara más remedio que disminuir el precio del bien que ofrece si desea competir en el mercado, quedando en desventaja competitiva frente aquellos comerciantes que no sostengan un litigio con la DIAN, sencillamente porque tuvieron la suerte de no haber sido objeto de un programa de fiscalización por parte de la autoridad tributaria.

En su opinión las normas demandadas violan el principio de eficiencia en el que se debe fundar el sistema tributario, porque los perjuicios económicos que causaría la demanda no

estarían cubiertos mediante una “contracautela”, en aquellos procesos en que la medida haya sido infundada o que el fallo final sea a favor del contribuyente, generando así un sinnúmero de demandas en acción de reparación directa contra el Estado colombiano, con un gran costo económico en indemnizaciones, y de atención para el Gobierno y los Tribunales Administrativos.

Destacan que la medida establecida en los artículos 6 y 7 de la ley 788 de 2002, busca la eficacia tributaria, esto es, tiene como propósito asegurar el recaudo de los ingresos fiscales provenientes de impuestos y sanciones determinados mediante liquidaciones de revisión o de aforo, o resoluciones sanción. Sin embargo, consideran que el beneficio que se espera obtener con la norma no es proporcionado al perjuicio y costo económico que se produce en cabeza del contribuyente, por lo que se viola el principio constitucional de eficiencia del sistema tributario.

Señalan que se viola el principio de igualdad, toda vez que las medidas cautelares que se soliciten antes de que una obligación sea clara, expresa y exigible deben contar con un contrapeso o garantía a favor del deudor, que equilibre la situación con la del acreedor.

Consideran que en el caso en particular, el legislador estableció la medida cautelar de la inscripción de la liquidación de revisión o de aforo, o resolución sanción, apartándose de la filosofía de las medidas cautelares en los procesos declarativos, ya que no estableció una “contracautela” para cubrir el eventual perjuicio del contribuyente y prevenir el abuso de la medida. Por lo tanto, en su sentir es claro que existe una diferenciación normativa frente a las medidas cautelares en materia civil. Así mismo, expresan que no es razonable la distinción que realiza el legislador, mediante la cual crea una medida cautelar altamente gravosa para el contribuyente, sin que fijen los límites para su aplicación y sin que se establezca una protección o contracautela que proteja los eventuales perjuicios causados por la norma, lo cual la convierte en inconstitucional.

Por lo expuesto solicitan que se declare la inexequibilidad de los artículos 6 y 7 de la Ley 788 de 2002, que introdujeron los artículos 719-1 y 719-2 al Estatuto Tributario.

IV. INTERVENCIONES

Durante el término de traslado y comunicaciones enviadas por la Corte intervinieron las

siguientes personas y entidades:

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En sesión del 11 de marzo de 2003, el Consejo Directivo del ICDT aprobó el concepto en el cual solicitan se declare la inconstitucionalidad de los artículos 6 y 7 de la Ley 788 de 2002.

Advierte el ICDT que sobre las normas acusadas ya se pronunció para que se declarara su inexecuibilidad en el proceso radicado D-4437, Magistrado Ponente Marco Gerardo Monroy Cabra.

Para el instituto la inconstitucionalidad de las normas acusadas deriva no tanto por la limitación “per se” del derecho de propiedad, sino de la ejecución de un acto apenas notificado que condena al ciudadano sin darle oportunidad de ser oído.

La entidad encontró violatorio del equilibrio procesal el hecho de que no hay contragarantía, ni obligación de la administración a resarcir los perjuicios que pueda ocasionar con la inscripción anticipada de la liquidación o la resolución sancionadora.

Expresa que si el mecanismo implantado por los artículos demandados corresponde al interés de proteger los recaudos de los dineros públicos, fundados en el principio de eficiencia de la administración, este no puede ir en menoscabo del debido proceso que es derecho fundamental y de aplicación inmediata.

El ICDT señala que el bien que queda afectado a título de garantía real, por razón de una obligación fiscal, limita el derecho de propiedad sin que haya mediado un acto idóneo para producir una medida cautelar, con la cual se invierte la presunción de buena fe debida al contribuyente según el artículo 83 que, además, se extiende a los terceros adquirentes del bien.

Expresa que las normas acusadas son violatorias del debido proceso y del derecho de defensa, porque la inscripción del proceso administrativo opera sólo con base sólo en un acto que no ha adquirido firmeza y sin haber tenido oportunidad de controvertirlo, razones por las cuales las normas acusadas merecen ser declaradas inexecuibles.

Explica que como todos los derechos, el de propiedad comporta obligaciones, pero la

protección de los unos y el cumplimiento de las otras debe hacerse dentro del marco jurídico que fortalezca la justicia, la igualdad y demás valores que persigue el Estado Social de Derecho, conforme al preámbulo y a lo dispuesto por el artículo 1° de la Constitución.

Afirma que los conceptos de justicia y equidad tributaria se ven vulnerados por las características de la medida autorizada en los artículos 6 y 7 acusados, en primer lugar, por violar el debido proceso y el derecho de defensa y en segundo término, porque autorizan afectar el derecho de propiedad con una carga sin título jurídico que la determine en forma clara, cierta y exigible.

Argumenta que el mecanismo implantado además contraría la filosofía que ha caracterizado las medidas cautelares en el derecho civil, con lo cual se está creando una desigualdad injustificada. Además, da pie para que en ejercicio de su poder unilateral la administración incurra en excesos de poder que pueden generarle responsabilidades al Estado, en desmedro del principio de eficiencia de la administración.

Finalmente, el instituto recuerda que frente al conflicto entre los principios de eficiencia y debido proceso, debe protegerse a éste último, dada su estrecha vinculación a derechos fundamentales de la persona, como la legítima defensa, la presunción de inocencia y la buena fe.

2. Instituto Colombiano de Derecho Procesal

En su condición de miembro de esta institución, el abogado Jorge Forero Silva considera que en el caso planteado el contribuyente a quien se le inicia proceso de determinación del tributo puede obtener el levantamiento de la inscripción de los actos administrativos acudiendo al numeral 4° del penúltimo inciso del artículo 6 de la ley 788 de 2002, según el cual la inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará en los siguientes cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que inscriba.

Considera que de esta forma la misma norma acusada posibilita el levantamiento de la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución sanción, cuando el contribuyente acude a la denominada contracautela o contracautación, es decir, al levantamiento de la medida, posibilidad que no esta consagrada para los procesos civiles

ordinarios cuando se inscribe la demanda, puesto que en materia de medidas cautelares, cauciones y contracautiones, solo será posible si la ley lo autoriza.

Señala que como el contribuyente puede levantar la inscripción de actos administrativos, su patrimonio no se verá afectado mientras se decide el proceso de determinación del tributo, con lo cual y mediante la contracautela que le permite la ley, restablece sus derechos hasta que culmina la liquidación de impuestos, que en efecto, por ahora corresponde a derechos inciertos y discutibles, pero que no por ello el legislador no puede consagrar un régimen de medidas cautelares como ocurre con las normas que acusan.

Considera que independientemente de que la inscripción sea o no levantada, se trata de un acto potestativo del contribuyente por lo que si el referido proceso concluye en forma adversa a la DIAN, esta quedará sujeta a responder por los perjuicios que ocasionó su proceder, pues seguramente el ciudadano afectado promoverá la correspondiente acción de reparación directa.

Explica que en los asuntos civiles donde se dispone inscribir la demanda no siempre se exige la caución previa a dicha medida, como son los casos de expropiación, deslinde y amojonamiento, servidumbre, pertenencia y divisorio. No obstante allí se registra la demanda, por tratarse para estos procesos de una medida de carácter oficioso.

Por las razones expuestas, el interviniente considera que las normas acusadas no vulneran los preceptos constitucionales invocados por los accionantes.

3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Por medio de apoderado, interviene para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

Señala que la norma objeto de estudio permite que se levante la mencionada inscripción en comento, a través de la constitución de una garantía bancaria o de seguros o con el ofrecimiento de bienes inmuebles del afectado o de un tercero, para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, con lo cual los bienes afectados con la medida se pueden liberar fácilmente y se guarda perfecta concordancia con el respeto al debido proceso por parte del Estado.

Indica que la norma acusada no prohíbe al contribuyente ejercer su derecho de contradicción frente a los actos administrativos con los que no este de acuerdo. Agrega, que el derecho al debido proceso tampoco se vulnera por el solo hecho de la inscripción del proceso, pues en todo caso procederán los recursos contra las actuaciones del Estado, con lo cual se observa que el derecho de defensa del contribuyente de ninguna manera se ve afectado con la inscripción del proceso, de determinación oficial, como quiera que las normas legales no coartan ni los términos, ni los recursos o acciones contenciosas procedentes contra los actos oficiales de determinación de impuestos.

Considera que la medida adoptada en los artículos demandados, en ningún caso resulta desproporcionada pues debe tenerse en cuenta que el Estado, como parte de la relación jurídica que comprende la obligación tributaria, encuentra en la contraparte (el contribuyente) un riesgo latente sobre el cual debe tomar las medidas necesarias en aras de hacer una eficiente labor de recaudo del tributo, para así, poder obtener los recursos que son necesarios en la consecución de los fines y objetivos propios de la administración pública.

Frente a la alegada limitación del derecho de propiedad, argumenta que la inscripción del proceso de determinación oficial en los registros públicos no atenta contra ninguno de los atributos de la propiedad como la disposición, el uso y el usufructo, ya que el bien en cuestión se constituye en una garantía real. En consecuencia dicha medida no impide el ejercicio del derecho de propiedad, ni impone cargas a los contribuyentes, pues el objeto de dicha medida es garantizar la obligación que tienen todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

Afirma que las normas acusadas tampoco vulneran el derecho a la libre competencia y la libertad económica, pues en ningún caso sustraen el bien del comercio, pues tan solo genera el mismo efecto que se da con la inscripción de la demanda en un proceso civil, por lo que dicha inscripción se constituye en una garantía real que perseguirá el bien para que este respalde el cumplimiento de la obligación tributaria en caso de que la determinación y la sanción queden en firme, de modo que la garantía que se constituye sobre el bien se ve justificada en el beneficio de garantizar el recaudo oportuno de los recursos públicos.

Sostiene que tampoco se han vulnerado los principios de equidad tributaria e igualdad, por cuanto no se observan situaciones o circunstancias similares ya que la inscripción de la

liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción procede únicamente dentro de los procesos que determinan el tributo e imposición de sanciones.

Así mismo, estima que la medida consagrada en los artículos 6 y 7 de la ley 788 de 2002, no puede ser considerada como una carga tributaria pues la naturaleza de la inscripción en el proceso de determinación oficial se establece como un mecanismo procesal tendiente a garantizar, por medio de la afectación de los bienes del contribuyente, la efectiva cancelación de las obligaciones tributarias a su cargo.

Opina que en la norma acusada no existe desigualdad injustificada, como lo quiere hacer notar el demandante, entre el acto de inscripción en el registro de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción y de las medidas cautelares en procesos civiles, puesto que dichas figuras tienen naturaleza distinta.

Sostiene que el principio de eficiencia tributaria tampoco se ha vulnerado ya que el costo de la administración no resulta desproporcionado al producto final que obtendrá la administración e igualmente es oportuno indicar que la medida objeto de la demanda no constituye una carga para el contribuyente.

Por lo expuesto la representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita que se declaren exequibles los artículos demandados.

4. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La DIAN interviene mediante apoderado, expresando que para el caso objeto de estudio existen pruebas irrefutables de que al momento de iniciar el proceso de determinación de impuestos, los contribuyentes cuentan con bienes y activos patrimoniales, pero al concluir el proceso, es decir, cuando queda en firme el acto oficial y sus sanciones, los mismos de buena o mala fe se insolventan para no responder.

Señala que debido a esta situación, la norma dispone inscribir el acto de determinación oficial o sanción en los registros que se lleven de los bienes, como el registro en las oficinas de instrumentos públicos para los bienes inmuebles o ante las autoridades competentes para los demás bienes, de tal manera que al finalizar el proceso, y en el evento de éste resultar adverso para el contribuyente, por lo menos exista una garantía para hacer efectivo el cobro.

Considera que no es cierto que la simple inscripción sustraiga el bien del comercio, como lo afirman los accionantes, toda vez que según el ordenamiento colombiano incluso está permitida la venta de cosa ajena. Lo que pretende la norma es que exista transparencia en el manejo de las obligaciones con el fisco, lo que sin duda alguna redundará en beneficio de la comunidad en general, que en muchos casos ve perseguidos sus bienes, sin que tengan la menor idea del historial y obligaciones que recaen sobre ellos.

Expresa que un bien inmueble sobre el cual recae una inscripción tributaria puede venderse o hipotecarse, pero la inscripción se constituye en una garantía real que persigue dicho bien, para que el mismo responda por la obligación tributaria. Anota que el registro es una garantía real para la administración tributaria y no es compatible con las medidas preventivas dentro del proceso coactivo.

Agrega que todo puede simplificarse con la constitución de una garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que inscriba, de lo cual el contribuyente solo pagará la prima, significando lo anterior, que en efecto como lo señala el artículo son varias y prácticas las opciones frente a la administración.

Manifiesta, que el artículo 7° de la Ley 788 de 2002, se refiere a los alcances del registro de obligaciones tributarias, cuando dispone que el bien sobre el cual se ha inscrito una obligación tributaria en el registro público del mismo, será garantía real del pago de la obligación del contribuyente, y tal responsabilidad se predica tanto por el impuesto, las sanciones y los intereses o actualizaciones derivados de los actos de determinación oficial o de sanción.

Sostiene que las “las medidas precautelativas”, como fueron denominadas en el proyecto de iniciativa gubernamental presentado ante el Congreso, para la expedición de la ley 788 de 2002, no violan los artículos de la Constitución como lo señalan los accionantes, toda vez que con ello lo que se pretende es imprimirle seriedad y certeza al proceso, como lo exigen los artículos 29 y 83 de la Constitución.

Considera improcedente el cargo por vulneración del derecho a la igualdad, por cuanto aquí lo que se da es la fijación de una regla de carácter general y tal ingrediente es uno de los

atributos esenciales de las normas. En tal sentido afirma que no es la norma la que debe adaptarse al comportamiento singular, porque entonces se requeriría de una ley para cada asociado.

En relación con el principio de equidad contenido en el artículo 363 de la Constitución, el interviniente tampoco observa infracción alguna, puesto que con la ley especial se atiende a una difícil situación que venía soportando la administración.

Por último, precisa que los demás cargos de violación a los preceptos constitucionales carecen de coherencia frente al tema que se impugna, ya que la misma Carta en el artículo 95 numeral 9 señala como un deber y obligación de los ciudadanos, contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro del concepto de justicia y equidad, sin que tal principio pueda materializarse cuando se permite acudir a prácticas de elusión y evasión.

De esta manera, y por lo expuesto anteriormente el representante de la DIAN, solicita negar las pretensiones de la presente demanda.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, en concepto Nro. 3195 de fecha de 7 de abril de 2003, solicita que se declare la constitucionalidad condicionada del precepto acusado.

Considera que para que la administración pueda hacer cumplir las decisiones relativas al cobro directo de obligaciones emanadas de situaciones específicas que involucren créditos a favor de aquella, es necesario que dichas decisiones hayan adquirido firmeza. Sin embargo, no puede confundirse la prerrogativa dada a la administración para que por medio de un procedimiento ejecutivo especial utilice el poder de coacción propio del Estado para hacer efectivo el pago de créditos expresamente determinados por la ley, con la posibilidad de que se establezcan mecanismos que garanticen de alguna forma los resultados de una decisión administrativa o judicial futura, mientras se adelanta y concluye la actuación respectiva.

Expresa que si bien es cierto solo en el evento de que estén ejecutoriadas, las liquidaciones oficiales de impuestos están cobijadas por la presunción de legalidad y adquieren las características de ejecutividad, obligatoriedad y ejecutoriedad, también lo es que por regla

general las medidas cautelares de naturaleza real están destinadas a proteger derechos en disputa, esto es, a ejercerse antes de que sea declarada cierta la obligación.

Sostiene que es necesario resaltar que para efectos de la regulación de instrumentos cautelares, el legislador goza de amplia libertad de configuración, de suerte que con fundamento en razones de interés general, le puede otorgar facultades excepcionales a la administración que le permiten ser juez y parte, con las limitaciones relativas a la proporcionalidad y razonabilidad que debe observar la norma que los contempla.

Afirma que la medida en comento es razonable, teniendo en cuenta que la misma concreta el principio de primacía del interés general, en cuanto que lo comprometido es el derecho de propiedad del Estado en el aspecto financiero, materia prima para el cumplimiento de sus fines esenciales.

Visto de esta manera, la razón de ser de la medida precautoria se desvirtuaría si esta tuviera que ser impuesta sólo si existe total claridad respecto del derecho del acreedor. Así mismo, no puede olvidarse que las medidas cautelares no tienen el carácter de sanción, pues si bien es cierto que tienen la potencialidad de afectar los intereses de los sujetos contra quienes se promueven, su razón de ser es la de garantizar un derecho actual o futuro, y no la de imponer un castigo, razón por la cual las medidas cautelares no dependen de la decisión que ponga fin a la controversia.

De esta manera, con base en lo anteriormente expuesto, es posible afirmar que los derechos a la propiedad privada y a la libertad de empresa no pueden primar sobre el derecho que tiene el Estado a garantizar la efectividad de sus decisiones aun cuando sean “futuras”, pues como se anotó, la institución procesal objeto de demanda, tiende a garantizar la realización de la justicia material como expresión de la primacía del interés general.

El Procurador no comparte los argumentos esgrimidos por los actores y por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en el sentido de que los artículos demandados vulneran el derecho de defensa del contribuyente, pues la interposición de la medida cautelar no le quita la posibilidad al deudor de interponer los recursos de la vía gubernativa.

Indica que el decreto del instrumento precautelar debe ser proporcional a la obligación tributaria, pues de no serlo podría la administración incurrir en excesos carentes de

justificación, que desde luego vulnerarían el derecho a la propiedad privada y el principio de equidad; por lo cual, visto de esta manera la constitucionalidad de los artículos demandados, deberá condicionarse en el entendido de que la medida precautelar, solo puede ordenarse en forma proporcional respecto de los bienes que según su valor sean necesarios para garantizar el pago de la obligación tributaria.

Por lo expuesto anteriormente el Jefe del Ministerio Público solicita sea declarada la Constitucionalidad condicionada del artículo 6 en el entendido de que la inscripción de la liquidación oficial de revisión y de aforo y la resolución de sanción, solo puede ordenarse en forma proporcional, respecto de los bienes que según su valor sean necesarios para garantizar el pago de la obligación tributaria y declarar la exequibilidad del artículo 7° de la referida ley.

VI. CONSIDERACIONES

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, de conformidad con el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, por estar dirigida contra una Ley de la República.

2. Cosa juzgada constitucional absoluta

De conformidad con lo prescrito en el artículo 243 de la Constitución Política, los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, por lo que ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo mientras subsistan en el Ordenamiento Superior las disposiciones que sirvieron de fundamento para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Ley Fundamental.¹

Según lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, que contiene el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que se surten ante la Corte Constitucional, esta Corporación al ejercer el control constitucional debe confrontar el texto acusado con la totalidad de los preceptos de la Carta Política, pudiendo fundar su decisión en la violación de cualquiera norma constitucional, así ésta no hubiere sido invocada en el curso del proceso.

En este sentido también se orienta el mandato del artículo 46 de la Ley 270 de 1996 – Estatutaria de la Administración de Justicia- según el cual “En desarrollo del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional deberá confrontar las disposiciones sometidas a su control con la totalidad de los preceptos de la Constitución”.

La jurisprudencia también ha señalado que es la propia Corte la que determina los efectos de sus decisiones, atribución ésta que “nace para la Corte Constitucional de la misión que le confía el inciso primero del artículo 241, de guardar la “integridad y supremacía de la Constitución”, porque para cumplirla, el paso previo e indispensable es la interpretación que se hace en la sentencia que debe señalar sus propios efectos. En síntesis, entre la Constitución y la Corte Constitucional, cuando ésta interpreta aquélla, no puede interponerse ni una hoja de papel”. 3

Como es la Corte la que señala los efectos de sus pronunciamientos puede suceder que al adoptar su decisión no haya restringido el alcance del fallo por haber parangonado la norma bajo revisión con la totalidad de los preceptos del Ordenamiento Superior, evento en el cual la sentencia produce efectos de cosa juzgada absoluta e impide toda posibilidad de formular y considerar nuevas demandas de inconstitucionalidad contra el precepto acusado, mientras subsistan las disposiciones constitucionales en las que se apoyó el fallo.⁴

Sobre la cosa juzgada absoluta esta Corporación en forma reiterada ha expresado que se configura este fenómeno “cuando el pronunciamiento de constitucionalidad de una disposición, a través del control abstracto, no se encuentra limitado por la propia sentencia, es decir, se entiende que la norma es exequible o inexequible en su totalidad y frente a todo el texto Constitucional.” 5

Puede ocurrir que pese a haber analizado en el texto de la providencia los cargos propuestos en una demanda la Corte no ha señalado expresamente el alcance limitado de sus efectos a esos determinados aspectos, evento en el cual debe entenderse que la adopción de la decisión ha estado precedida por un análisis de la norma impugnada frente a la totalidad de las normas superiores, dando lugar a que la providencia también esté amparada por la cosa juzgada absoluta⁶, configurándose en tal hipótesis una suerte de “presunción de control integral”. 7

Esta es la situación que se presenta en el asunto sometido a revisión, ya que en Sentencia

C-485 de junio 11 de 2003, expediente D-4437, Magistrado Ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, ésta Corporación declaró la constitucionalidad del artículo 6° de la Ley 788 de 2002 condicionado a que se entienda que la Administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Para estos efectos, el valor de los bienes sobre los cuales recae el registro no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes, éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse la medida cautelar hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado, y del artículo 7° de la misma Ley, que nuevamente son demandados ante este alto Tribunal, sin limitar su decisión a los cargos analizados en aquella oportunidad.

Tal determinación se encuentra fundamentada en las siguientes consideraciones:

“C.4 Examen concreto de los cargos de inconstitucionalidad esgrimidos en contra de los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002.

“12. Uno de los cargos que aduce el demandante indica que la medida cautelar regulada en el artículo 6° de la Ley acusada, por imponerse cuando las obligaciones tributarias que se pretende garantizar no constan aun en actos administrativos ejecutoriados, desconoce el derecho de defensa. 8 Sobre este punto, reiterando nuevamente su jurisprudencia, la Corte estima que este hecho no acarrea per se la vulneración del derecho al debido proceso, el cual en este caso consiste tan sólo en la posibilidad de hacer efectivas las garantías del derecho de defensa y de contradicción, cosa que en principio está asegurada en este caso.

“En efecto, la medida cautelar regulada en el artículo 6° de la Ley 788 de 2002, que consiste en el registro de la liquidación oficial de revisión, de aforo o de la resolución sanción en los registros públicos que corresponda según la naturaleza de los bienes del contribuyente, es una actuación que se surte después de que la Administración ha agotado un proceso administrativo dentro del cual aquél ha tenido la ocasión de conocer el contenido del proyecto de declaración oficial o de resolución sanción llamado a registrarse y las razones por la cuales se piensa adoptar esa decisión administrativa y también ha podido oponerse a ella aduciendo pruebas, solicitando inspecciones, etc, como se hizo ver anteriormente cuando se comentaron las normas del Estatuto Tributario que regulan los procesos oficiales

de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, contenidas en el Capítulo II del Título IV de ese ordenamiento. Este proceso administrativo, que se adelanta con la intervención del contribuyente a quien para ello se le hace un requerimiento o emplazamiento, puede concluir con la adopción, notificación y posterior registro de la decisión administrativa, pero también puede acabar con la firmeza de la declaración privada si la Administración, como consecuencia del ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente que ha sido requerido, decide no expedir una declaración oficial o una resolución de sanción. Así pues, dentro del proceso administrativo de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, antes de la adopción de la decisión administrativa llamada a ser registrada, el afectado ha tenido la oportunidad de oponerse a ella ejerciendo el derecho de defensa. Como la medida cautelar a que se refieren las normas acusadas es accesoria a las decisiones administrativas contenidas en liquidaciones oficiales o en resoluciones de sanción, la posibilidad de oponerse a éstas es garantía del derecho de defensa frente a la medida cautelar en sí misma considerada.

“Pero, además, el contribuyente tiene dos ocasiones adicionales de ejercer dicho derecho de contradicción, posteriormente a la expedición del acto administrativo llamado a registrarse: una ante la misma Administración, a través de la interposición de los recursos que quepan por la vía gubernativa, y otra por la vía judicial ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Resulta entonces desvirtuada la afirmación contenida en la demanda según la cual el registro de la liquidación oficial de revisión o de aforo o de la resolución sanción impedirían el ejercicio del derecho de defensa y desconocería el derecho al debido proceso.

“13. Tampoco estima la Corte que la medida cautelar que ordenan y regulan las disposiciones sub examine tenga el alcance de desconocer el derecho a la propiedad, concretamente la facultad de disposición sobre el bien objeto de dominio que dicho derecho comporta, como lo estima el demandante. En efecto, el registro de la decisión administrativa no saca del comercio los bienes sobre los cuales recae, de manera que sobre estos puede seguir disponiendo su titular, quien válidamente puede gravarlos o enajenarlos a favor de terceros. A pesar de que la afectación al pago de obligaciones tributarias pueda significar de hecho una merma en la comerciabilidad de los bienes del contribuyente, dado que la medida cautelar pasa contra terceros adquirentes, esta limitación no se juzga excesiva si de otro lado se tiene en cuenta que los fines que persigue el registro son constitucionalmente valiosos, dado que consisten en asegurar la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos

públicos, deber de rango superior al que alude el artículo 95 de la Carta. Además, la posibilidad que otorga al contribuyente el numeral 4° del artículo 6° sub examine, que le permite sustituir el registro sobre sus bienes por una garantía bancaria o póliza de seguros, aminora la limitación fáctica a la comerciabilidad de los bienes, que se produce por la medida cautelar consagrada en las normas demandadas.

“14. No obstante, la Corte detecta cierta precariedad en la regulación legal que hace que no esté plenamente asegurada la proporcionalidad de la medida cautelar, de cara a la garantía constitucional de los derechos de propiedad y de defensa. En efecto, las normas acusadas – artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002- no incluyen ninguna regla que obligue a la Administración a limitar el valor de la cautela, de manera que resulte proporcionada a la cuantía de la obligación tributaria cuyo cumplimiento se pretende asegurar. Desde este punto de vista, podrían resultar afectados con el registro bienes por valor notoriamente superior al de tal obligación, con lo cual la limitación de derechos que soportaría el contribuyente resultaría ser demasiado gravosa frente al beneficio público que se obtendría con la aplicación de la medida cautelar, evidenciándose la desproporción aludida.

“En este punto la Corte detecta que en el Estatuto Tributario – Decreto 624 de 1989- existen normas que imponen límites cuantitativos a ciertas medidas cautelares. Sin embargo, ellas son reglas especiales que regulan el proceso de ejecución coactiva⁹ y por lo tanto no resultan aplicables al registro de los actos administrativos de declaración de revisión, de aforo o resolución sanción, que se profieren por fuera de dicho proceso de cobro.

“Por ello, sobre este aspecto la Corte estima que las normas acusadas sólo resultan constitucionales si se entiende que la Administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Para estos efectos considera que el vacío legislativo detectado debe ser llenado acudiendo por analogía jurídica a la norma citada del Estatuto Tributario – Artículo 838¹⁰-, que regula el límite a las medidas cautelares dentro del proceso de ejecución coactiva. El respectivo condicionamiento será señalado en la parte resolutive de la presente decisión.

“También se echa de menos una disposición expresa que asegure el resarcimiento de los perjuicios que el registro pueda irrogar al contribuyente si a la postre se encuentra que las

obligaciones garantizadas en realidad no existían; sin embargo ello no hace inconstitucionales las normas acusadas por cuanto para lograr el reconocimiento de tales perjuicios existen los mecanismos generales consagrados en el Código Contencioso Administrativo, que desarrollan en este punto la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico, consagrada en el artículo 90 superior.

“15. En relación con la acusación también formulada en la demanda, según la cual los artículos 6° y 7° desconocen la presunción de buena fe a que se refiere el artículo 83 de la Constitución, pues la medida cautelar partiría de la presunción contraria, esto es la de suponer que el contribuyente obrará de mala fe y se alzarán de bienes, la Corte, reiterando la jurisprudencia arriba citada, despachará el cargo como improcedente. En efecto, no toda norma legal que prevea la posibilidad de conductas antijurídicas y establezca consecuencias o precauciones al efecto desconoce el principio de la buena fe. El ordenamiento jurídico debe asegurar la eficacia de los derechos y no proveer un amparo meramente formal a los mismos; en tal virtud, el diseño legal de medidas cautelares asegura que quien resulte jurídicamente obligado a la satisfacción de un derecho cumpla efectivamente con ello. Siempre y cuando tales medidas no resulten inidóneas, desproporcionadas o irrazonables, no pueden entenderse contrarias a la presunción de buena fe que, por ser de carácter general, no implica el suponer que siempre se producirá el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones.

“16. Finalmente, en un último cargo el actor aduce que los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002 desconocen la separación de las ramas del poder público consagrada en los artículos 113 y 116 de la Carta, pues otorgan facultades jurisdiccionales a funcionarios de la Administración para limitar derechos reconocidos en la Constitución; considera que tratándose de medidas tendientes a garantizar la efectividad de un derecho incierto, solo pueden adoptarse por jueces de la República.

“Al respecto estima la Corte que aun admitiendo que el decreto de medidas cautelares por parte de funcionarios administrativos correspondiera al ejercicio de una facultad jurisdiccional y no administrativa, ello no haría inconstitucionales los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002, toda vez que la propia Constitución en su artículo 116 autoriza que excepcionalmente la ley atribuya funciones jurisdiccionales en materias precisas a determinadas autoridades administrativas, con la única restricción referente al

adelantamiento de sumarios o juzgamiento de delitos. En tal virtud, no prospera el cargo”.

Por lo anterior, en relación con los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002 ha operado el fenómeno de la cosa juzgada absoluta, y por lo tanto, se dispondrá estarse a lo resuelto en la Sentencia C-485 de 2003.

VII. DECISION

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

RESUELVE

ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-485 de 2003, que declaró exequible el artículo 6° de la Ley 788 de 2002 condicionado a que se entienda que la Administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Para estos efectos, el valor de los bienes sobre los cuales recae el registro no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes, éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse la medida cautelar hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado, y exequible el artículo 7° de la Ley 788 de 2002.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 En este sentido se puede consultar Sentencia C-153 de 2002 .M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

2 Sentencia C-310 de 2002

3 Sentencia C-113 de 1993. M.P. Jorge Arango Mejía

4 Es de observar que cuando se presenta el tránsito constitucional las sentencias de exequibilidad proferidas antes de la vigencia de la nueva Carta no impiden el nuevo examen de la Corte (ver Auto de Sala Plena del 2 de junio de 1992 y Sentencia C-397 de 1995 entre

otras). Sin embargo las sentencias que dictó la Corte Suprema de Justicia en vigencia de la actual Carta Política, y mientras asumía el control constitucional la Corte Constitucional, hacen tránsito a cosa juzgada constitucional (ver sentencias C-557 de 1993 y C-159 de 1997 entre otras)

5 Sentencia Ibídem

6 Sentencia C-478 de 1998

7 Auto de sala Plena No. 174 de 2001 M.P. Eduardo Montealegre Lynnet

8 De conformidad con lo dispuesto por el artículo 828 del Estatuto Tributario, prestan mérito ejecutivo en materia tributaria, entre otros, los siguientes actos:

“1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en materia de impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.”

Según el artículo 829 del mismo Estatuto, “se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno

3. cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos.

4. cuando los recursos interpuestos por la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

9 De conformidad con lo dispuesto por el artículo 837 del Estatuto tributario, dentro del proceso de ejecución coactiva, previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, se puede decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor. Según lo reglado por el artículo 838 ibidem, “el valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.”

10 Estatuto Tributario. Artículo 838:

“El valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.

Parágrafo: el avalúo de los bienes embargados, lo hará la administración teniendo en cuenta el valor comercial de éstos y lo notificará personalmente o por correo.

Si el deudor no estuviere de acuerdo, podrá solicitar dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación, un nuevo avalúo con intervención de un perito particular designado por la administración, caso en el cual, el deudor le deberá cancelar los honorarios. Contra este avalúo no procede recurso alguno.