

Sentencia C-739/06

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Concepto/OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos para su declaratoria/ DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos para admisión

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Inexistencia de cargos

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Inexistencia

PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA EN SANCION TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA-No es absoluto

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA-No hace parte del contenido esencial del debido proceso ni del derecho de defensa

PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA-Aplicable a sentencias judiciales

## VIA GUBERNATIVA-Concepto

SANCION TRIBUTARIA-Recursos/SANCION TRIBUTARIA POR FIRMA DE DECLARACION, CERTIFICADO O PRUEBA CON DATOS CONTABLES INEXACTOS-Procedencia del recurso de apelación/DECLARACION DE INSOLVENCIA-Procedencia del recurso de apelación/JUICIO DE IGUALDAD-Imposibilidad frente a normas con naturaleza y finalidad distintas

Para el actor, las normas demandadas vulneran el derecho a la igualdad por cuanto no permiten el trámite de una segunda instancia, mientras en el mismo Estatuto Tributario existen normas que facultan al interesado para interponer el recurso de apelación. Entre estas disposiciones el accionante cita los artículos 660 y 671-3 del Decreto 624 de 1989. Para el caso del artículo 660 del Estatuto Tributario el recurso de apelación fue concebido frente a una sanción impuesta al contador, auditor o revisor fiscal que firme declaraciones, certificados o pruebas con datos contables inexactos. Como se observa, esta norma regula una hipótesis distinta de las previstas en las disposiciones demandadas, pues aquellas están referidas a reclamaciones y recursos contra actos propios de la administración tributaria, derivados de la relación existente entre el Estado y el contribuyente, mientras el artículo 660 del Decreto 624 de 1989 regula la potestad sancionatoria de la Administración de Impuestos frente al profesional que defraude la confianza y valiéndose del engaño determine un valor menor a pagar por impuestos o un saldo mayor a favor del contribuyente. De su parte, el artículo 671-3 del Estatuto Tributario se aplica al caso en el cual la administración encuentre que el contribuyente, durante el proceso de determinación y discusión del tributo, tenía bienes que, dentro del procedimiento administrativo de cobro, no aparecen para la cancelación de las obligaciones tributarias, generándose una disminución patrimonial. En este evento la administración podrá declarar la insolvencia. Como se ha dicho, las normas demandadas se aplican a actuaciones en las cuales el nivel central de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales normalmente instruye a sus regionales y oficinas seccionales a través de conceptos y circulares, mientras los procesos relacionados con fraudes o defraudaciones al fisco atienden a una naturaleza y finalidad distintas, de las

cuales se derivan trámites como los previstos en los artículos 660 y 671-3 del Estatuto Tributario. La ofensa a la sociedad y el reproche a esta clase de comportamientos impide comparar los procedimientos previstos en las normas demandadas y los regulados con los dos preceptos citados; por ende, no existe posibilidad para comparar los dos trámites y, por lo mismo, no se puede avanzar en el estudio sobre la presunta vulneración del derecho a la igualdad.

SANCION TRIBUTARIA-No establecimiento del recurso de apelación por el legislador no viola derecho a la igualdad/CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-Opera como legislación residual respecto de casos en que legislador ha regulado vía gubernativa

Para la Sala, las normas atacadas tampoco vulneran el derecho a la igualdad al no establecer las mismas reglas consagradas en el código contencioso administrativo en materia de vía gubernativa. Como un argumento más para solicitar que se declare la inexecutable de los preceptos impugnados, el actor menciona que el artículo 51 del código contencioso administrativo (Decreto ley 01 de 1984), sí permite el trámite de la segunda instancia en la vía gubernativa, mientras las disposiciones demandadas no lo autorizan. Para la Sala, mediante este argumento se confrontan normas de la misma jerarquía; es decir, en ambos casos el legislador extraordinario, en ejercicio de la libertad de configuración de los procedimientos administrativos, previó que en las hipótesis previstas en las normas demandadas no hay lugar a una segunda instancia, mientras en el establecido para la vía gubernativa regulada en el código contencioso administrativo proceden los recursos de reposición, apelación y el de queja, cuando se rechace el de apelación. Es decir, el libro primero del código contencioso administrativo opera como legislación residual respecto de los casos en los cuales el legislador, mediante normas especiales, haya regulado el trámite de la vía gubernativa. Tal es el caso del proceso administrativo previsto en las normas demandadas, pues, atendiendo a la especialidad propia del derecho administrativo tributario, el legislador dispuso un trámite particular, al cual no le son aplicables los textos que consagran los recursos de alzada dispuestos en los artículos 50 y 51 del Decreto 01 de 1984.

Referencia: expediente D-6198

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 662, 678, 682, 701, 720, 721, 726, 728, 735, 739, 795-1 y 834, todos parcialmente, del Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989-.

Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrada Ponente:

DR. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D. C., treinta (30) de agosto de dos mil seis (2006).

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 de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño, solicita a la Corte Constitucional que declare la inexecutable de los artículos 662, 678, 682, 701, 720, 721, 726, 728, 735, 739, 795-1 y 834, todos parcialmente, del Estatuto Tributario

-Decreto 624 de 1989-, por considerar que desconocen lo establecido en los artículos 1º., 2º., 4º., 13, 29, 31, 95, inciso 2º y 150-1 de la Carta Política.

Mediante auto del 21 de febrero del presente año, se admitió la demanda y se ordenó fijar en lista la norma acusada, como también correr traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el respectivo concepto. Además, se comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio del Interior y de Justicia, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

En el mismo proveído se dispuso invitar a las facultades de derecho de las universidades Nacional de Colombia, Externado de Colombia, Libre, Pontificia Universidad Javeriana, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario y de los Andes, como también al Instituto Colombiano de Derecho Tributario para que emitieran su opinión sobre la demanda de la referencia.

## II. TEXTO DE LAS NORMAS ACUSADAS

Se transcribe a continuación el texto de las normas parcialmente impugnadas:

“DECRETO 624 DE 1989

(30 de marzo de 1989)

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales

ARTICULO 662. SANCION POR UTILIZACION DE INTERPUESTAS PERSONAS POR PARTE DE LOS INVERSIONISTAS INSTITUCIONALES. Cuando la Administración Tributaria determine que en la suscripción de acciones o bonos convertibles en acciones, por parte de los inversionistas institucionales, que dan derecho al descuento tributario de que trata el artículo 258, éstos actuaron como simples intermediarios de accionistas o terceros, se aplicarán las siguientes sanciones:

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

a) Si la sociedad anónima conoció del hecho, no podrá solicitar el descuento señalado y en caso de solicitarlo, será objeto de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) de dicho descuento.

b) Si la sociedad anónima no conoció del hecho, la sanción establecida en el numeral anterior, será impuesta al inversionista institucional, solidariamente con el tercero o accionista al cual sirvió de testaferro o intermediario.

La sanción de que trata el presente artículo, se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo, previa investigación por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria y traslado de cargos, por el término de un (1) mes, para que responda tanto la

sociedad, los accionistas o terceros, como el inversionista institucional correspondiente. Contra esta resolución, solamente procede el recurso de reposición, el cual debe interponerse dentro del mes siguiente a su notificación.

PARAGRAFO. Para efectos del ordinal a) del presente artículo, se entiende que la sociedad conoció del hecho, cuando sus representantes o directivos conocieron previamente dichas maniobras.

Se considera que un inversionista institucional actuó como testaferro, cuando concertó previamente la operación con los terceros o accionistas, o cuando éstos, directa o indirectamente, suministraron el dinero para la suscripción de dichos valores y adquirieran los mismos, dentro de los doce (12) meses siguientes a la suscripción.

ARTICULO 678. COMPETENCIA PARA SANCIONAR A LAS ENTIDADES RECAUDADORAS. Las sanciones de que tratan los artículos 674, 675 y 676, se impondrán por el Subdirector de Recaudación de la Dirección General de Impuestos Nacionales, previo traslado de cargos, por el término de quince (15) días para responder. En casos especiales, el Subdirector de Recaudación podrá ampliar este término.

Contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición que deberá ser interpuesto dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la misma, ante el mismo funcionario que profirió la resolución.

ARTICULO 682. INCUMPLIMIENTO DE LOS TERMINOS PARA DEVOLVER. Los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales que incumplan los términos previstos para efectuar las devoluciones, responderán ante el Tesoro Público por los intereses imputables a

su propia mora.

Esta sanción se impondrá mediante resolución motivada del respectivo Administrador de Impuestos, previo traslado de cargos al funcionario por el término de diez (10) días. Contra la misma, procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario que dictó la providencia, el cual dispondrá de un término de diez (10) días para resolverlo.

Copia de la resolución definitiva se enviará al pagador respectivo, con el fin de que éste descuenta del salario inmediatamente siguiente y de los subsiguientes, los intereses, hasta concurrencia de la suma debida, incorporando en cada descuento el máximo que permitan las leyes laborales.

El funcionario que no imponga la sanción estando obligado a ello, el que no la comunique y el pagador que no la hiciera efectiva, incurrirán en causal de mala conducta sancionable hasta con destitución.

El superior inmediato del funcionario, que no comunique estos hechos al Administrador de Impuestos o al Subdirector General de Impuestos, incurrirá en la misma sanción.

ARTICULO 701. CORRECCION DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido

ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. (Artículo modificado por el artículo 67 de la Ley 6 de 1992). Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

PARAGRAFO (Parágrafo adicionado por el artículo 283 de la Ley 223 de 1995). Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

ARTICULO 721. COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSION. Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario.

Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización, comisión o reparto del jefe de recursos tributarios, sustanciar los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectar los fallos, realizar los estudios, dar concepto sobre los expedientes y en general, las acciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

ARTICULO 726. INADMISION DEL RECURSO. (Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 6 de 1992). En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.

ARTICULO 728. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable.

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.

ARTICULO 735. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES QUE IMPONEN SANCION DE CLAUSURA Y SANCION POR INCUMPLIR LA CLAUSURA. Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento de que trata el artículo 657, procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, quien deberá fallar dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición.

Contra la resolución que imponga la sanción por incumplir la clausura de que trata el artículo 658, procede el recurso de reposición que deberá interponerse en el término de diez (10) días a partir de su notificación.

ARTICULO 739. RECURSO CONTRA PROVIDENCIAS QUE SANCIONAN A CONTADORES

PUBLICOS O REVISORES FISCALES. Contra la providencia que impone la sanción de que tratan los artículos 660 y 661, procede únicamente el recurso de reposición por la vía gubernativa, el cual deberá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de la providencia respectiva. Este recurso deberá ser resuelto por un comité integrado por el jefe de la División de Programación y Control de la Subdirección Jurídica, y por el Jefe de la División de Programación y Control de la Subdirección de Fiscalización, o quienes hagan sus veces.

ARTICULO 795-1. PROCEDIMIENTO PARA DECLARACION DE DEUDOR SOLIDARIO. (Artículo adicionado por el artículo 62 de la Ley 6 de 1992). En los casos del artículo 795, simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración Tributaria notificará pliego de cargos a las personas o entidades, que hayan resultado comprometidas en las conductas descritas en los artículos citados, concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido éste término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación.

Contra dicha resolución procede el recurso de reconsideración y en el mismo sólo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

ARTICULO 834. RECURSO CONTRA LA RESOLUCION QUE DECIDE LAS EXCEPCIONES. (Artículo modificado por el artículo 80 de la Ley 6 de 1992). En la resolución que rechace las excepciones propuestas, se ordenará adelantar la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrados. Contra dicha resolución procede únicamente el recurso de reposición ante el Jefe de la División de Cobranzas, dentro del mes siguiente a su notificación, quien tendrá para resolver un mes, contado a partir de su interposición en debida forma”.

### III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Considera el demandante que las normas acusadas desconocen lo previsto en los artículos 1º, 2º, 4º, 6º, 13, 29, 31, 95 inciso 2º y 150-1 de la Constitución Política.

Bajo el título de “cargo general por omisión legislativa relativa” el actor explica que las normas impugnadas son inconstitucionales por cuanto no establecen el recurso de apelación, el cual, en su concepto, es obligatorio para agotar la vía gubernativa, hecho que viola el debido proceso al limitar la garantía de la doble instancia, pues sin este trámite no se garantiza el derecho de defensa.

Para el demandante, el legislador debió prever el recurso de apelación, siguiendo las pautas establecidas en el código contencioso administrativo; con este comportamiento omisivo “el legislador no cumplió su deber constitucional de hacer las leyes”. Agrega que el artículo 29 de la Constitución Política establece el derecho a impugnar la sentencia condenatoria, garantizando el principio de la doble instancia y añade que el artículo 31 superior establece que toda sentencia judicial puede ser apelada o consultada, señalando que la ley debe establecer las excepciones a este principio. El demandante considera que al desconocer lo establecido en los artículos 29 y 31 de la Carta Política, también se atenta contra los artículos 1º, 4º, 6º y 95 del mismo estatuto.

Para hacer explícito su argumento, el actor manifiesta: “El artículo 29 de la Constitución Política de Colombia establece el derecho que tiene toda persona de impugnar la sentencia

condenatoria, que constituye la constitucionalización del principio de la doble instancia; que por disposición constitucional, se convierte en parte del núcleo esencial del derecho fundamental del debido proceso.

El artículo 31 de la Constitución Política de Colombia establece que toda sentencia judicial puede ser apelada o consultada, como derecho fundamental de las personas, y que sólo la ley debe consagrar las excepciones a esta potestad de apelación o consulta. Pero estas excepciones deben ser expresamente establecidas en la ley y constitucionalmente justificables, porque el derecho de apelar o consultar es un derecho fundamental de la persona, y conforma el derecho de impugnar la sentencia condenatoria, como ejercicio del debido proceso y del derecho de defensa. El debido proceso y el ejercicio del derecho de impugnar la sentencia condenatoria, así como el ejercicio del derecho de apelar o consultar la sentencia judicial, se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, como bien lo establece el artículo 29 inciso 1º de la Constitución Política de Colombia”.

Para una mejor explicación de los cargos, el accionante presenta la estructura orgánica de la unidad administrativa especial dirección de impuestos y aduanas nacionales, señalando que esta entidad desarrolla sus funciones en cuatro niveles y que cada uno de ellos cuenta con estructura y competencia propia. En relación con esta materia el demandante expone lo siguiente:

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

“La competencia funcional le corresponde a las dependencias de las Administraciones regionales, especiales, locales y delegadas, como consta en el Capítulo IV del Decreto Extraordinario 1071 de 1999. Es decir, que a nivel regional, especial, local o delegado, se tiene la competencia para adelantar investigaciones tributarias o aduaneras, proferir emplazamientos, requerimientos especiales, pliegos de cargos, determinación del tributo, imposición de sanciones, decomiso o abandono, discusión de los actos administrativos, admitiendo y resolviendo los recursos interpuestos.

Es decir, que la actividad eminentemente técnica y especializada de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales recae en las Administraciones regionales, especializadas, locales o delegadas; y el nivel central no conoce de estas actividades técnicas y especializadas, ya que se dedica a la administración, planeación y estudio general, por cuanto la competencia funcional se estableció en los niveles segundo, tercero y cuarto de la estructura orgánica; esto como consecuencia de la estructura establecida en el Estatuto Tributario, que incluye las normas demandadas, y que estableció las facultades y competencias de la investigación, la fiscalización, la determinación y la discusión de tributos en el nivel de las Administraciones de Impuestos y de Aduanas a nivel regional y local, que en la estructura orgánica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforman el nivel inferior, sin posibilidad de acudir al nivel superior o primer nivel de Dirección o nivel central”.

De lo anterior concluye el demandante que la discusión de los tributos se decide en el nivel regional o local que es el nivel inferior en la estructura orgánica de la DIAN y termina con el fallo que se emite a este nivel, correspondiendo al contribuyente acudir después a la jurisdicción contencioso administrativa, sin que el nivel central conozca de las actuaciones o de los procesos de investigación, fiscalización, determinación y discusión de los tributos.

En concepto del actor, el legislador también ha vulnerado el derecho a la igualdad, por cuanto otros artículos del estatuto tributario sí establecen el recurso de apelación para determinados profesionales y contribuyentes, como ocurre con lo dispuesto en los artículos 660, inciso primero y 671-3 de la misma codificación.

#### IV. INTERVENCIONES

## 1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La DIAN, dentro del término legal, hizo llegar a la Secretaría de la Corte un escrito destinado a defender la exequibilidad de las normas demandadas. En relación con la presunta omisión legislativa al no contemplar las normas atacadas el recurso de apelación o el grado de consulta, considera la apoderada de la DIAN que el legislador es competente para establecer cuando procede el recurso de alzada, como ocurre en los artículos 660 y 671-3 del Estatuto Tributario; por esta razón, agrega la interviniente, tampoco se viola el derecho al debido proceso.

En defensa de la constitucionalidad de las normas atacadas, la apoderada de la DIAN explica que en el presente caso no hay omisión absoluta del legislador, autoridad que implementó todo un sistema procedimental para la defensa del contribuyente, quien en algunos casos puede ejercer el recurso de reconsideración, en otros el de reposición o en algunos el de apelación.

Sobre la presunta desigualdad de trato derivada de la diferencia entre la vía gubernativa regulada en el código contencioso administrativo y la prevista en el Estatuto Tributario, considera la apoderada de la Dirección que es el legislador quien puede determinar los casos en los cuales basta con una instancia o aquellos en los cuales se necesitan dos. En el presente caso, continúa la interviniente, se legisló de acuerdo a las condiciones de los contribuyentes concediendo un solo recurso o dos, sin privar a ningún contribuyente del recurso de reconsideración, como tampoco a ningún deudor insolvente o contador público del recurso de reposición y apelación subsidiaria.

Concluye la representante de la DIAN. "(...) no hubo omisión legislativa relativa, puesto que

no está demostrado que la inexistencia del recurso de apelación en todos los casos, constituya una violación al derecho a la defensa, ampliamente garantizada por requerimientos especiales, pliego de cargos y recursos de reconsideración y/o reposición. Lo anterior prueba que el legislador, en las normas demandadas, si garantizó el debido proceso introduciendo mecanismos de defensa previos y posteriores al acto administrativo que define una actuación administrativa iniciada de oficio”.

En relación con el principio de igualdad explica la apoderada de la DIAN que la jurisprudencia ha decantado el principio consagrado en el artículo 13 superior, partiendo de la necesidad de otorgar un trato no discriminatorio respecto de los sujetos que estén en igualdad de condiciones, sin que el establecimiento de recursos como los de reposición o apelación impliquen violación al mencionado principio. Explica que la supuesta obligatoriedad del recurso de apelación en materia tributaria se refiere exclusivamente a actuaciones judiciales y no administrativas, campo éste en el cual se respeta la reserva que la ley otorga a al legislador para regular los procedimientos.

## 2. Universidad Externado de Colombia

Mediante oficio recibido en la Secretaría de la Corte Constitucional el 14 de marzo del presente año, el Director del Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia dio a conocer su opinión sobre la demanda de la referencia, solicitando a la Corporación que declare exequibles los preceptos atacados.

Después de transcribir las normas demandadas y de recordar los argumentos del actor, el interviniente expresa que la Corte, mediante la sentencia C-506 de 2002, declaró exequibles los artículos 662, 678, 682, 701, 726 y 735 del Estatuto Tributario, por considerar que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales cuenta con la facultad para imponer sanciones mediante acto administrativo por incumplimiento o cumplimiento indebido de

deberes tributarios; además, por estimar que las normas demandadas no violan el principio de presunción de inocencia al establecer la autoliquidación de sanciones en cabeza de los contribuyentes.

También recuerda el representante de la Universidad la Sentencia C-893 de 2002, que declaró exequible el artículo 778 del Estatuto Tributario en relación con los principios de legalidad y debido proceso.

En relación con los cargos de la demanda, el interviniente considera que la Corte Constitucional ha decantado una clara jurisprudencia sobre el principio de la doble instancia, el cual no reviste carácter absoluto ya que no hace parte del núcleo esencial del derecho al debido proceso, por cuanto la apelación puede ser determinada por el legislador de acuerdo con la naturaleza del proceso. Para el representante de la Universidad, la doble instancia no es un principio sino una regla técnica.

El Director del Centro de Estudios Fiscales explica que la razón por la cual el legislador no previó una segunda instancia para los casos regulados con las normas demandadas, tiene que ver con la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, entidad que cuenta con tres niveles de competencias administrativas, entre las cuales el nivel central establece las políticas generales de fiscalización, los niveles regionales articulan el nivel central con los seccionales en cuanto a los aspectos administrativos. Sobre la parte operativa explica el interviniente que el nivel central, a través de la oficina jurídica, resuelve los derechos de petición por medio de conceptos que son actos administrativos que vinculan a toda la administración tributaria y su desconocimiento puede generar investigaciones disciplinarias a los funcionarios que no los acojan.

Además, la administración central emite conceptos unificados o circulares que son directrices del nivel central hacia el nivel seccional e implican obligación de acatamiento. Concluye el

representante de la Universidad que por esta razón no es dable un sistema de doble instancia, toda vez que los criterios de interpretación de la ley tributaria son definidos por el nivel central, siendo obligatorio para el nivel seccional acatarlos.

Respecto de la presunta violación del derecho a la igualdad por cuanto otros artículos del Estatuto Tributario sí permiten la segunda instancia, el interviniente menciona el caso del artículo 660 y explica que allí procede el recurso de apelación porque se trata de una sanción al contador, auditor o revisor fiscal que firme una declaración, certificado o prueba y se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor; siendo una sanción gravosa para la vida del profesional; para el interviniente, es razonable en este caso que el legislador permita una segunda instancia.

En cuanto al artículo 671-3 de Estatuto Tributario, que trata del procedimiento para decretar la insolvencia, el interviniente considera que esta norma prevé una sanción que afecta derechos fundamentales de los administrados, razón por la cual el legislador previó el recurso de apelación.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

En relación con el trámite de la vía gubernativa regulado en el código contencioso administrativo, en el cual procede el recurso de apelación, considera el interviniente que no se puede comparar este asunto con el procedimiento tributario por ser éste especial, al punto que está regulado en un Estatuto particular que muestra la autonomía del derecho fiscal en relación con el derecho administrativo. Explica el representante de la Universidad que la autonomía del derecho fiscal frente al administrativo se predica gracias a tres características, así: 1. un ámbito de la realidad social bien acotado; 2. un conjunto de normas y relaciones homogéneas; y 3. la existencia de unos principios generales propios.

Con base en estos argumentos el representante de la Universidad Externado de Colombia solicita a la Corte Constitucional que declare exequibles las normas demandadas.

### 3. Instituto colombiano de derecho tributario

En documento oportunamente aportado el Instituto expresó su opinión en relación con la demanda de la referencia. Empieza por recordar la existencia de la sentencia C-506 de 2002 que declaró exequibles los artículos 662, 678, 682, 701, 721, 726 y 735 del Estatuto Tributario, por considerar que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene facultad para imponer sanciones por incumplimiento o cumplimiento defectuoso de deberes tributarios; además, el artículo 778 del mismo estatuto fue declarado exequible mediante la sentencia C-893 de 2002, por considerar la Corte que no desconoce los principios de legalidad y debido proceso, pues la norma establece con claridad las infracciones en que pueden incurrir las entidades autorizadas para recaudar impuestos, así como las sanciones a imponer en cada caso.

Frente al cargo de omisión legislativa al no consagrar las normas demandadas el recurso de apelación, el Instituto recuerda la jurisprudencia de la Corte sobre la libertad de configuración normativa que ejerce el legislador respecto del diseño de los procedimientos judiciales y del alcance de los distintos recursos. A partir de esta explicación el interviniente estima que las disposiciones demandadas se encuentran dentro de la órbita de configuración normativa del legislador, la cual permite consagrar un recurso en relación con ciertas decisiones y excluye del mismo otros, según la evaluación que el legislador haga de la necesidad y conveniencia.

En relación con el principio de la doble instancia, el Instituto recuerda que el legislador está habilitado para señalar los casos en los cuales los procesos judiciales se tramitarán en dos instancias o en una. Para el interviniente, el legislador debe garantizar que la persona sea oída, con garantías y dentro de un plazo razonable por un juez competente, independiente, imparcial y establecido con anterioridad por la ley.

Concluye la representante del Instituto solicitando a la Corte que declare exequibles las normas atacadas, por cuanto no vulneran las normas citadas por el actor como transgredidas.

#### 4. Universidad Libre

El representante de la Universidad solicita a la Corte que declare inexecutable las normas demandadas, pues en su criterio el Estado debe garantizar la efectividad de los principios consagrados en la Constitución Política, por cuanto el poder emana de la ley y se regula por ella, existiendo el deber fundamental de apelar o consultar las decisiones de las autoridades, pues esta facultad hace parte del derecho fundamental al debido proceso.

#### V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público, en concepto recibido en la Secretaría General de la Corte el día 5 de abril del presente año, solicita a esta Corporación declararse inhibida para pronunciarse de fondo o declarar exequibles las normas demandadas, por no desconocer el artículo 29 de la carta Política.

El concepto del Ministerio Público comienza por analizar el contenido de la demanda, para concluir que los preceptos impugnados no adolecen de una omisión legislativa relativa, razón por la cual no procede un examen de fondo sobre la exequibilidad de los mismos. Para explicar este argumento, la Vista Fiscal manifiesta que el principio de apelabilidad o

consultabilidad de las decisiones administrativas y judiciales no es absoluto sino relativo, según las previsiones del artículo 31 superior y si el legislador no previó tales recursos se está frente a una omisión absoluta, no relativa como lo considera el actor.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

El Ministerio Público recuerda la jurisprudencia de la Corte Constitucional merced a la cual se ha explicado que el Congreso de la República goza de la libertad de configuración legislativa para establecer los procedimientos judiciales y dentro de éstos aparece como principio la doble instancia, sin que ésta tenga carácter absoluto.

Explica la Vista Fiscal que el recurso de apelación es un componente de la garantía universal de impugnación que se concede a las partes que disienten de una decisión adoptada durante un proceso; mediante este recurso se permite al superior jerárquico revisar y corregir los defectos o errores jurídicos de la decisión impugnada. Para el Procurador General de la Nación, las normas demandadas no desconocen la garantía de la doble instancia, pues el legislador dispone de la libertad de configuración para desarrollar el mencionado principio, salvo cuando la Carta Política lo establezca.

En concepto del Ministerio Público es válido que el legislador no haya dispuesto el recurso de apelación, ya que no existe obligación constitucional para consagrarlo en todos los procesos y tratándose del procedimiento ante la administración tributaria, el legislador no lo consideró oportuno, sin que por este hecho se predique la insuficiencia de la ley o de la omisión en el desarrollo de un precepto constitucional.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

## 1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política.

## 2. Cuestiones preliminares.

### 2. 1. Precisión de los cargos de inconstitucionalidad-

2.1.1. El demandante cita como normas superiores presuntamente trasgredidas los artículos 1º, 2º, 4º, 6º, 13, 29, 31, 95 y 150-1 de la Constitución Política. Sin embargo, la lectura de la demanda conduce a la Sala a determinar que los argumentos presentados por el actor únicamente son claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes<sup>1</sup> respecto de la presunta violación de los artículos 13, 29 y 31 de la Carta, pues en relación con los demás artículos de la Ley Fundamental el actor no estructuró cargos de inconstitucionalidad que permitan a la Corte emitir un pronunciamiento de mérito.

### 2.1.2. Inexistencia de cargos por omisión legislativa relativa.

Para el actor, las normas atacadas son inexecutable por omitir los recursos de apelación o consulta ante el superior jerárquico. En su criterio: “Esta omisión legislativa es relativa y no absoluta, porque las excepciones al derecho de apelar las debe establecer la ley expresamente y no son tácitas, y porque el legislador tributario cuando ha querido expresarlo lo ha hecho, como ocurre en los artículos 660 y 671-3 del Estatuto Tributario, e impide que al

recurso de apelación se le dé la connotación que debe tener en la vía gubernativa; esto es, su obligatoriedad para agotarla, como lo establece el código Contencioso Administrativo”<sup>2</sup>.

Acerca de la omisión legislativa como argumento para solicitar la inexecutableidad, la Corte ha expresado:

“(…) la omisión del legislador también puede ser relativa, caso en el cual se la denomina, llanamente, omisión legislativa. Una omisión es relativa cuando se vincula con un aspecto puntual dentro de una normatividad específica; pero aquella se vuelve constitucionalmente reprochable si se predica de un elemento que, por razones lógicas o jurídicas -específicamente por razones constitucionales-, debería estar incluido en el sistema normativo de que se trata, de modo que su ausencia constituye una imperfección del régimen que lo hace inequitativo, inoperante o ineficiente. De lo anterior se deduce, entonces, que las omisiones legislativas relativas son susceptibles de control constitucional.

Para la Corte, el legislador incurre en una omisión legislativa u omisión relativa cuando éste ha regulado ‘de manera insuficiente o incompleta un mandato constitucional; o cuando de dicha insuficiencia de regulación (omisión de una condición o un ingrediente que de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella) o incompleta reglamentación, conduce a la violación del derecho a la igualdad<sup>3</sup>’.

Esta Corporación también ha dicho que para que la juez constitucional pueda declarar la inexecutableidad por omisión se requiere que la ‘norma excluya de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico; c) que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente; d) que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que

están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma y; e) que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador'4.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Complementando el esquema anterior, la Corte Constitucional ha entendido que también se incurre en omisión legislativa relativa cuando el legislador 'al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa'5.

Para que una demanda de inconstitucionalidad contra una omisión legislativa relativa sea admisible, resulta necesario que el actor acuse el contenido normativo específicamente vinculado con la omisión. De esta suerte, no resultan atendibles los cargos generales que se dirigen a atacar un conjunto indeterminado de normas<sup>6</sup> con el argumento de que omiten la regulación de un aspecto particular, o los que se dirigen a atacar normas de las cuales no emerge el precepto que el demandante echa de menos.<sup>7</sup> (Subraya la Sala).

2.1.3 Para la Sala, la demanda presentada por el ciudadano Longas Londoño, basada en la presunta omisión legislativa, no es admisible debido a que el actor presenta cargos generales pretendiendo fundarlos en la presunta omisión de la regulación de un aspecto particular del proceso administrativo, aspecto este -regulación del trámite de la segunda instancia- que es de competencia del legislador, quien, en ejercicio de la potestad consagrada en el artículo 150-1 de la Constitución Política, podrá determinar cuando los asuntos son de única o doble instancia.

En suma, el demandante no argumentó debidamente la pretensión basada en la presunta omisión legislativa, razón por la cual este cargo no será examinado por la Sala.

## 2.2. Inexistencia de cosa juzgada.

2.2.1. Varias de las normas impugnadas en el presente caso han sido examinadas por la Corte Constitucional, pero atendiendo a argumentos diferentes a los esgrimidos en este proceso. Mediante la Sentencia C-506 de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, la Corte declaró exequibles los artículos 565, 596, 599, 602, 606, 640, 643, 646, 651, 655, 656, 657, 658, 662, 664, 667, 671, 678, 682, 688, 691, 701, 704, 708, 709, 713, 715, 716, 718, 721 y 722 del Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario-, por los cargos analizados en la parte considerativa, oportunidad en la cual, esta corporación estudió los cargos atinentes a la potestad de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales para imponer sanciones por incumplimiento o cumplimiento indebido de los deberes tributarios; además, el cargo relacionado con la no violación del principio de presunción de inocencia cuando las normas facultan al contribuyente para autoliquidar sus propias sanciones. También se estudió el cargo relacionado con el ejercicio de las facultades extraordinarias para la expedición de las normas acusadas.

2.2.2. De otra parte, mediante la sentencia C-893 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra, la Corte declaró exequibles los artículos 674 a 678 del Decreto 624 de 1989, -Estatuto Tributario-, por el cargo propuesto en la demanda, en relación con los principios de legalidad y debido proceso, pues, según el demandante, el ejecutivo había excedido el uso de las facultades extraordinarias.

Es decir, los argumentos relacionados con la presunta violación del derecho al debido proceso por inobservancia del principio de la doble instancia no habían sido presentados para controvertir la constitucionalidad de las normas que ahora examina la Sala, por lo cual se ha

presentado el fenómeno de la cosa juzgada relativa, circunstancia que no impide a la Corporación adelantar un nuevo estudio basado en cargos también novedosos.

### 3. Problemas jurídicos.

Corresponde a la Sala establecer si la ausencia del recurso de apelación y del grado de consulta en el procedimiento administrativo regulado mediante las normas demandadas, atenta contra el derecho a la igualdad en relación con asuntos en los cuales sí procede una segunda instancia, como también si el legislador ha desconocido el derecho al debido proceso (C.Po art. 29) y, en particular, el principio de la doble instancia consagrado en el artículo 31 de la Constitución Política.

### 4. Debido proceso y principio de la doble instancia

4.1. El derecho al debido proceso se encuentra consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política<sup>8</sup>, que el actor vincula al formular los cargos con lo dispuesto en el artículo 31 superior, que incorpora el derecho a impugnar las sentencias judiciales salvo las excepciones que consagre la ley.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

4.2. Para el demandante, el legislador impide al contribuyente llevar su caso ante una

instancia superior que revise y corrija los actos proferidos por las autoridades tributarias de inferior jerarquía. Según el actor, además de la trasgresión al artículo 29 superior, el legislador ha vulnerado lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la Carta política, según el cual:

“Toda sentencia judicial podrá ser apelada o consultada salvo las excepciones que consagre la ley”

La Sala considera oportuno reiterar, que salvo ciertas excepciones como los relativas a la sentencia penal condenatoria, la acción de tutela y el hábeas corpus<sup>9</sup>, por regla general el principio de la doble instancia no reviste un carácter absoluto, y no hace parte del núcleo esencial del derecho al debido proceso<sup>10</sup>, toda vez que el legislador, en ejercicio de la potestad de configuración de los procedimientos judiciales y administrativos<sup>11</sup>, puede determinar excepciones a la apelación de sentencias judiciales teniendo en cuenta, por ejemplo, la naturaleza del proceso o la calidad del agravio irrogado a la parte afectada, así como establecer que otra clase de providencias pueden ser susceptibles de apelación, atendiendo similares circunstancias. Lo anterior, siempre y cuando no se desconozcan mandatos constitucionales.

Al respecto del principio consagrado en el artículo 31 de la Carta Política, la Corte ha expresado:

“El principio constitucional de la doble instancia (art. 31, C.P.) y sus excepciones

La Constitución Nacional consagra expresamente el principio de la doble instancia en los artículos 29<sup>12</sup>, 31<sup>13</sup> y 86<sup>14</sup>. Estas normas indican, en su conjunto, que el principio de la

doble instancia no tiene un carácter absoluto, en el sentido de que necesariamente toda sentencia o cualquier otra providencia judicial deba tener la posibilidad de ser apelada; más aún cuando el artículo 31 Superior expresamente faculta al Legislador para introducir las excepciones que considere procedentes a dicho principio, siempre y cuando no desconozca mandatos constitucionales expresos -como los de los artículos 29 y 86 Superiores, recién citados, que consagran dos hipótesis en las cuales se prevé expresamente la impugnación-. La Corte Constitucional ya ha reconocido el carácter relativo del principio de la doble instancia en múltiples oportunidades<sup>15</sup>.<sup>16</sup>

En efecto, la Corte ha determinado que la posibilidad de apelar una sentencia, y por ende asegurar una segunda instancia, no hace parte del contenido esencial del debido proceso ni del derecho de defensa, “ (...) pues la propia Constitución, en su artículo 31, establece que el legislador podrá consagrar excepciones al principio general, según el cual toda sentencia es apelable o consultable...”<sup>17</sup>. Sin embargo, dicha exclusión no le otorga al legislador una facultad absoluta para establecer indiscriminadamente excepciones a la doble instancia en cualquier tipo de procesos. Ello, en atención a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, a la vigencia del derecho a la igualdad y a la exigencia constitucional del debido proceso sustancial<sup>18</sup>.

4.3. La posibilidad de acudir ante una segunda instancia merced al recurso de apelación no es, entonces, un principio absoluto como erradamente lo considera el demandante. Además, la Sala debe precisar que el principio consagrado en el artículo 31 superior fue concebido para sentencias judiciales, mientras el reclamo del demandante en el asunto que se examina tiene que ver con normas que regulan el procedimiento administrativo de índole tributaria; es decir, los preceptos impugnados no están referidos a procesos judiciales al cabo de los cuales se puedan proferir sentencias, sino a determinados trámites que se pueden adelantar ante las autoridades tributarias, cuyas decisiones podrán ser posteriormente sometidas a juzgamiento ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

4.4. El análisis de las normas atacadas permite considerar que el legislador de manera razonable, al omitir el trámite de una segunda instancia, buscó dar aplicación a los principios de celeridad, economía y eficacia, característicos de la función administrativa, como también probablemente tuvo en cuenta la estructura administrativa de la DIAN, entidad que instruye a sus funcionarios desde el nivel central hacia las seccionales y demás dependencias, mediante conceptos de la oficina jurídica y circulares que obligan a guardar una misma postura jurídica, motivando que el legislador estime conveniente finiquitar los asuntos en una sola instancia, sin que esta medida pueda significar desconocimiento del principio previsto en el artículo 31 de la Carta Política.

## 5. Presunta violación del derecho a la igualdad

5.1. Para el actor, las normas demandadas vulneran el derecho a la igualdad por cuanto no permiten el trámite de una segunda instancia, mientras en el mismo Estatuto Tributario existen normas que facultan al interesado para interponer el recurso de apelación. Entre estas disposiciones el accionante cita los artículos 660 y 671-3 del Decreto 624 de 1989, que establecen:

“ARTICULO 660.SUSPENSION DE LA FACULTAD DE FIRMAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y CERTIFICAR PRUEBAS CON DESTINO A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. Artículo modificado por el artículo 54 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:

(Valores absolutos que regirán para el año 2006 reajustados por el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005). Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a \$11.866.000 originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración

tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción.

(...)

ARTICULO 671-3. PROCEDIMIENTO PARA DECRETAR LA INSOLVENCIA. El Subdirector de Cobranzas o el Administrador de Impuestos Nacionales según el caso, mediante resolución declarará la insolvencia de que trata el artículo 671-1 del Estatuto Tributario. Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario y en subsidio el de apelación, dentro del mes siguiente a su notificación. Los anteriores recursos deberán fallarse dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma.

Una vez ejecutoriada la providencia, deberá comunicarse a la entidad respectiva quien efectuará los registros correspondientes.

5.2. Para el caso del artículo 660 del Estatuto Tributario el recurso de apelación fue concebido frente a una sanción impuesta al contador, auditor o revisor fiscal que firme declaraciones, certificados o pruebas con datos contables inexactos. Como se observa, esta norma regula una hipótesis distinta de las previstas en las disposiciones demandadas, pues aquellas están referidas a reclamaciones y recursos contra actos propios de la administración tributaria, derivados de la relación existente entre el Estado y el contribuyente, mientras el artículo 660 del Decreto 624 de 1989 regula la potestad sancionatoria de la Administración de Impuestos frente al profesional que defraude la confianza y valiéndose del engaño determine un valor menor a pagar por impuestos o un saldo mayor a favor del contribuyente.

5.3. De su parte, el artículo 671-3 del Estatuto Tributario se aplica al caso en el cual la administración encuentre que el contribuyente, durante el proceso de determinación y discusión del tributo, tenía bienes que, dentro del procedimiento administrativo de cobro, no aparecen para la cancelación de las obligaciones tributarias, generándose una disminución patrimonial. En este evento la administración podrá declarar la insolvencia, cuyas consecuencias son:

a. Para las personas naturales su inhabilitación para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena.

b. Respecto de las personas jurídicas o sociedades de hecho, su disolución, la suspensión de sus administradores o representantes legales en el ejercicio de sus cargos o funciones y la inhabilitación de los mismos para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena. Cuando se trate de sociedades anónimas la inhabilitación anterior se impondrá solamente a sus administradores o representantes legales.

Los efectos señalados en este artículo tendrán una vigencia hasta de cinco años, y serán levantados en el momento del pago.<sup>19</sup>

5.4. Es evidente que las dos normas (arts. 660 y 671-3 del Decreto 624 de 1989) establecen consecuencias drásticas para el caso en que se defraude la confianza que el Estado deposita en algunos particulares, se induzca en error a la administración y se pretenda obtener utilidad o beneficio con tal comportamiento. Para la Sala, el legislador, en ejercicio de la libertad de configuración de los procedimientos administrativos, atendiendo a la gravedad de

la conducta y a las consecuencias derivadas de este hecho, previó una segunda instancia durante el trámite de la vía gubernativa, con el propósito de permitir que un superior jerárquico revise el respectivo proceso, el cual se caracteriza por la valoración de las pruebas, la contradicción de las mismas y, en general, por los efectos de una decisión adversa a la persona investigada.

5.5. Como se ha dicho, las normas demandadas se aplican a actuaciones en las cuales el nivel central de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales normalmente instruye a sus regionales y oficinas seccionales a través de conceptos y circulares, mientras los procesos relacionados con fraudes o defraudaciones al fisco atienden a una naturaleza y finalidad distintas, de las cuales se derivan trámites como los previstos en los artículos 660 y 671-3 del Estatuto Tributario. La ofensa a la sociedad y el reproche a esta clase de comportamientos impide comparar los procedimientos previstos en las normas demandadas y los regulados con los dos preceptos citados; por ende, no existe posibilidad para comparar los dos trámites y, por lo mismo, no se puede avanzar en el estudio sobre la presunta vulneración del derecho a la igualdad.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Al decidir sobre un asunto similar relacionado con normas aplicables al procedimiento civil, la Corte expresó:

“El principio general de igualdad prohíbe el trato diferente frente a supuestos iguales, pero permite y autoriza tratamientos distintos cuando se encuentren supuestos desiguales que estén justificados de manera objetiva y razonable.<sup>20</sup> Para efectuar este análisis, la Corte ha precisado una metodología que estructura el juicio de igualdad, el cual es tan sólo uno de los métodos de análisis empleados por la Corte Constitucional para examinar la constitucionalidad de tratamientos distintos establecidos por el legislador en ejercicio de su

potestad de configuración.

El juicio de igualdad comprende cuatro elementos.<sup>21</sup> El primero versa sobre la relevancia del principio de igualdad en un determinado caso. Cuando el legislador ha tratado de manera diferente situaciones que son claramente distintas, la Corte ha considerado que no procede efectuar un juicio de igualdad. Para determinar cuando dos situaciones sí son comparables y, por lo tanto, es pertinente realizar un juicio de igualdad, la Corte ha señalado criterios que integran el primer elemento del juicio de igualdad, a los cuales se hará referencia posteriormente, cuando se aluda a las finalidades de la norma acusada.

El segundo elemento de la estructura analítica del juicio de igualdad versa sobre la razonabilidad de la norma acusada a la luz del principio de igualdad. Para determinar si el trato diferencial establecido en una norma es razonable la Corte ha mirado, primero, cuáles son los fines buscados por tal diferencia; segundo, cuál fue el medio empleado por el legislador para alcanzarlos y, tercero, cuál es la relación entre este medio y dichos fines. Es claramente violatoria de la igualdad una norma que tiene un fin discriminatorio o persecutorio. Pero también lo es la norma que a pesar de estar encaminada a alcanzar fines compatibles con la Constitución, consagra medios que en sí mismos están prohibidos por el principio de igualdad, como una clasificación basada en la raza o el sexo. Inclusive, cuando tanto el medio elegido por el legislador como el fin que pretende alcanzar son ambos compatibles con la Constitución, la norma acusada puede resultar irrazonable cuando el trato diferente no guarda una relación suficiente con el fin que supuestamente justifica la diferenciación. En ese sentido, el juicio de igualdad exige del legislador cierta racionalidad cuando trate de manera diferente situaciones o personas comparables.

El tercer elemento de esta estructura analítica versa sobre los criterios para determinar si la relación entre el trato diferente escogido por el legislador para alcanzar el fin buscado es jurídicamente suficiente o no lo es, así como sobre los parámetros para juzgar si el fin o los fines buscados justifican el trato diferente acusado de violar el principio de igualdad. Estos

critérios o parámetros no son siempre los mismos. Generalmente la Corte analiza si el trato diferente es idóneo o adecuado para alcanzar un fin legítimo. No obstante, la Corte también ha indicado que en algunos casos esto no es suficiente para concluir que la norma acusada pasó el juicio de igualdad. Se requiere, además, que el trato diferente sea “efectivamente conducente” o, inclusive, “necesario” para alcanzar los fines buscados por la norma acusada. Además, la Corte también ha exigido que, en algunos casos por ella señalados, el fin mediante el cual se pretende justificar el trato diferente establecido en la norma, sea, además de legítimo, “importante” en un estado social y democrático de derecho o, inclusive, “imperioso”. Cuando la Corte ha estimado que el trato diferente incide en principios constitucionales especialmente protegidos en un Estado social y democrático de derecho, ha señalado que el juicio de igualdad también comprende un análisis de proporcionalidad, stricto sensu, para evitar excesos resultantes del trato diferente. De tal manera que así el trato diferente adoptado por el legislador sea necesario para alcanzar un fin imperioso, la norma acusada es inconstitucional si afecta de manera desproporcionada otros principios constitucionales”.<sup>22</sup>

En el asunto sometido a examen de la Sala no se dan las condiciones mínimas para poder entrar a comparar los dos procedimientos frente al principio de igualdad, pues cada uno de ellos atiende a su propia naturaleza y finalidad.

5.6. Para la Sala, las normas atacadas tampoco vulneran el derecho a la igualdad al no establecer las mismas reglas consagradas en el código contencioso administrativo en materia de vía gubernativa. Como un argumento más para solicitar que se declare la inexecutable de los preceptos impugnados, el actor menciona que el artículo 51 del código contencioso administrativo (Decreto ley 01 de 1984), sí permite el trámite de la segunda instancia en la vía gubernativa, mientras las disposiciones demandadas no lo autorizan. La norma citada por el accionante es la siguiente:

“ARTICULO 51. OPORTUNIDAD Y PRESENTACION. De los recursos de reposición y apelación

habrá de hacerse uso, por escrito, en la diligencia de notificación personal, o dentro de los cinco (5) días siguientes a ella, o a la desfijación del edicto, o a la publicación, según el caso. Los recursos contra los actos presuntos podrán interponerse en cualquier tiempo.

Los recursos se presentarán ante el funcionario que dictó la decisión, salvo lo dispuesto para el de queja, y si quien fuere competente no quisiere recibirlos podrán presentarse ante el Procurador regional o ante el Personero Municipal, para que ordene su recibo y tramitación e imponga las sanciones correspondientes.

El recurso de apelación podrá interponerse directamente, o como subsidiario del de reposición.

Transcurridos los términos sin que se hubieren interpuesto los recursos procedentes, la decisión quedará en firme.

Los recursos de reposición y de queja no son obligatorios”.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

En relación con la vía gubernativa<sup>24</sup> es pertinente recordar que ella constituye el medio procesal para que la administración o, en general, las autoridades, permitan a los administrados o a quienes demuestren estar legitimados, controvertir las decisiones de aquellas, dando oportunidad a la administración de corregir sus yerros, modificar sus decisiones o revocarlas, sin acudir a la vía jurisdiccional; es decir, el legislador ha dedicado la parte primera, libro primero del código contencioso administrativo (arts. 1º al 81), a

establecer el procedimiento administrativo general destinado a controvertir actos de las autoridades en sede administrativa.

5.8. El mismo código en su artículo 1º, inciso segundo, establece:

“Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles”.

Es decir, el libro primero del código contencioso administrativo opera como legislación residual respecto de los casos en los cuales el legislador, mediante normas especiales, haya regulado el trámite de la vía gubernativa. Tal es el caso del proceso administrativo previsto en las normas demandadas, pues, atendiendo a la especialidad propia del derecho administrativo tributario, el legislador dispuso un trámite particular, al cual no le son aplicables los textos que consagran los recursos de alzada dispuestos en los artículos 50 y 51 del Decreto 01 de 1984.

5.9. Reitera la Sala que es el legislador quien, en ejercicio de la libertad de configuración de los procedimientos administrativos, atendiendo a la naturaleza y finalidad de cada proceso, puede establecer el trámite correspondiente y, por ende, determinar cuando el asunto ha de tramitarse en única o doble instancia. Para la Corte, no existen elementos mínimos que permitan cotejar las normas demandadas con el artículo 51 del código contencioso administrativo, para examinar una eventual violación al artículo 13 de la Carta Política, pues se trata de procedimientos aplicables a materias distintas, en relación con las cuales el legislador ha actuado dentro del marco de sus competencias constitucionales.

## VII. DECISIÓN

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:

Declarar EXEQUIBLES los artículos 662, 678, 682, 701, 720, 721, 726, 728, 735, 739, 795-1 y 834 del Decreto 624 de 1989, únicamente respecto de los cargos analizados en esta providencia.

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

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Presidente

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Secretaria General

1 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

2 Cfr. Fl. 10 de la demanda.

3 Sentencia C-1549 de 2000.

4 Sentencia C-427 de 2000.

5 Sentencia C-543 de 1996

6 Ídem.

7 Corte Constitucional, sentencia C-041 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

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

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

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

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

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

9 Ver entre otras las sentencias C-430 de 1996, C-248 de 2004, T-744 de 2005 y C-187 de 2006

10 Cfr. Sentencia C-900 de 2003.

11 Acerca de la libertad de configuración legislativa en materia de doble instancia pueden

ser consultadas las sentencias C-384 de 2000, C-596 de 2000, C-248 de 2004, C-740 de 2003, C-103 de 2005.

12 Artículo 29. “Quien sea sindicado tiene derecho a (...) impugnar la sentencia condenatoria”.

13 Artículo 31. “Toda sentencia podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley”.

14 Artículo 86. “El fallo (de tutela), que será de inmediato cumplimiento, podrá impugnarse ante el juez competente (...)”.

15 Ver, por ejemplo, la sentencia C-153 de 1995 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), en la que la Corte declaró la constitucionalidad de una disposición del Código Contencioso Administrativo que regulaba el grado de consulta respecto de autos de liquidación de condenas en abstracto a favor de la Administración. En éste caso consideró que no existía un trato desigual que mereciera reproche desde el punto de vista constitucional, puesto que se atendía a una finalidad legítima y el acceso a la administración de justicia de los particulares no se veía obstruido por dicha disposición. Ver también las sentencias C-040 de 2002, C-345 de 1993, C-245 de 2001, C-377 de 2002.

16 Corte Constitucional Sentencia C-103 de 2005. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

17 Sentencia C-040 de 2002. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

18 Al respecto, se ha sostenido que: “(...)la perspectiva constitucional del debido proceso no se agota en la proyección y amparo del principio de legalidad (debido proceso en su acepción formal). En efecto, la concepción democrática y social del Estado colombiano y, en especial, la invocación de la dignidad humana y de la libertad como fundamentos de dicha organización (Preámbulo y C.P. artículo 1°), califican el término “debido” como algo más que el mero sometimiento a unas reglas previamente definidas y publicadas en la ley, así dicha calificación supone, la necesidad de adecuar los procedimientos judiciales hacía el logro de los fines esenciales del Estado, tales como, la protección de las garantías materiales fundamentales de las personas (artículo 2° C.P – debido proceso en su acepción sustancial -). Por consiguiente, el contenido del debido proceso como derecho fundamental, exige de las

autoridades públicas y, específicamente, del legislador y del juez constitucional - a través del ejercicio del control de constitucionalidad -, el deber de asegurar que la ley otorgue a las partes: “ [Los] recursos de acción, defensa e impugnación en medida suficiente para que se les permitan hacer efectivas aquellas garantías consagradas en el ordenamiento jurídico”. De manera que: “si tales recursos procedimentales establecidos legalmente son insuficientes para materializar las garantías respectivas, se está rompiendo la correlación que debe existir entre el proceso formal, contenido en la ley, y el debido proceso sustancial, como derecho consagrado constitucionalmente, y se le está dando prioridad a una concepción arbitraria del poder público, (...) trastocando la jerarquía de valores inmanentes a la Constitución” (Ver. S.V. Sentencias C-175 de 2001 y C-788 de 2002).

19 Cfr. art. 671-2 del Decreto 624 de 1989.

20 En la sentencia C-841 de 2003 MP: Manuel José Cepeda Espinosa se los seis elementos fundamentales del artículo 13 de la Constitución en los siguientes términos: “Tal como lo ha reconocido esta Corporación, el artículo 13 constitucional tiene 6 elementos fundamentales: (i) un principio general, que se refiere tanto a la igualdad ante la ley (igualdad formal), como a la protección igual por parte de las autoridades, la igualdad de oportunidades y a la igualdad de trato (igualdad material); (ii) la prohibición de discriminar por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica; (iii) la obligación de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva; (iv) la posibilidad de adoptar medidas a favor de grupos discriminados o marginados; (v) la obligación del Estado de brindar especial protección a personas que por su condición económica, física o mental se encuentran en circunstancias de debilidad manifiesta; y (vi) el deber del Estado de sancionar los abusos o malos tratos contra quienes se encuentren en condiciones de indefensión o marginación. La igualdad de trato a que hace referencia el artículo 13 Superior, se desconoce cuando el legislador establece, en relación con cualquiera de los 6 elementos anteriormente mencionados, un tratamiento discriminatorio sin justificación razonable, aun cuando no emplee alguno de los criterios sospechosos expresamente señalados en su inciso primero. Además, la Corte ha dicho que la enumeración de criterios de clasificación sospechosos contenida en el artículo 13 no es taxativo. Por eso, ha precisado que hay otros criterios prima facie prohibidos, como la orientación sexual y la edad.”

22 Corte Constitucional, sentencia C-078 de 2006. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

23 Cfr. art. 50 del C.C.A.

24 En la sentencia C-319 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra, respecto de la vía gubernativa expresó la Corte Constitucional:

“(…) el agotamiento de la vía gubernativa como requisito de procedimiento establecido por el legislador, permite que el afectado con una decisión que considera vulneratoria de sus derechos, acuda ante la misma entidad que la ha proferido para que ésta tenga la oportunidad de revisar sus propios actos, de suerte que pueda, en el evento en que sea procedente, revisar, modificar, aclarar e inclusive revocar el pronunciamiento inicial, dándole así la oportunidad de enmendar sus errores y proceder al restablecimiento de los derechos del afectado, y, en ese orden de ideas, se da la posibilidad a las autoridades administrativas de coordinar sus actuaciones para contribuir con el cumplimiento de los fines del Estado (art. 209 C.P.), dentro de los cuales se encuentran entre otros los de servir a la comunidad y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo (C.P. art. 2).

Por su parte, el administrado en caso de no considerar acorde con sus pretensiones el pronunciamiento de la Administración una vez agotados los recursos de vía gubernativa, podrá poner en movimiento el aparato jurisdiccional mediante la presentación de la demanda ante la jurisdicción administrativa para que sea el juez el que decida finalmente sobre el derecho que se controvierte. Así, el cumplimiento de ese requisito fijado por la ley, constituye una garantía de más para que el administrado vea plenamente realizado su derecho fundamental al debido proceso”.