

Sentencia C-877/11

Referencia: expediente D-8571

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

Demandantes: Ana María Hobaica Pedraza, Sandra Milena Díaz Robles, Julia Victoria Lozano Gaitán y Laura Inés Ballén Rueda.

Magistrado Ponente:

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Bogotá, D.C., veintidós (22) de noviembre de dos mil once (2011).

#### I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, las ciudadanas Ana María Hobaica Pedraza, Sandra Milena Díaz Robles, Julia Victoria Lozano Gaitán y Laura Inés Ballén Rueda interpusieron acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, por estimar que vulnera el preámbulo, así como los artículos 29, 83, 95-9 y 363 constitucionales.

La demanda ciudadana fue admitida mediante auto del 29 de mayo de 2011, mediante el cual se ordenó comunicar la iniciación del presente proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República y al Ministerio del Interior y de Justicia para que intervinieran directamente o por intermedio de apoderado escogido para el efecto, mediante escrito que debían presentar dentro de los diez (10) días siguientes al del recibo de la comunicación respectiva, indicando las razones que, en su criterio, justificaban la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma demandada.

De igual manera, se invitó a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección

Nacional de Impuestos DIAN, a las Facultades de Derecho de las Universidades Andes, de Antioquia, de Cartagena, del Valle, Externado, Javeriana, Libre, Nacional y Rosario, para que intervinieran mediante escrito que debían presentar dentro de los diez (10) días siguientes al del recibo de la comunicación respectiva, indicando las razones que, en su criterio, justificaban la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma demandada.

Por último, se ordenó correr el respectivo traslado al Procurador General de la Nación, para lo de su competencia.

## II. NORMA DEMANDADA.

LEY 1430 DE 2010

(diciembre 29)

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

“ARTÍCULO 18. DEVOLUCIÓN CON PRESENTACIÓN DE GARANTÍA. Modifícase el artículo 860 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 860. Devolución con presentación de garantía. Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la Administración de Impuestos, dentro de los veinte (20) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos (2) años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria notifica el requerimiento especial o el contribuyente corrige la declaración, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la

jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si este se produce con posterioridad a los dos años.

En el texto de toda garantía constituida a favor de la Nación -Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, deberá constar expresamente la mención de que la entidad bancaria o compañía de seguros renuncia al beneficio de excusión.

El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, previa evaluación de los factores de riesgo en las devoluciones, podrá prescribir mediante resolución motivada, los contribuyentes o sectores que se sujetarán al término general de que trata el artículo 855 de este Estatuto, aunque la solicitud de devolución y/o compensación sea presentada con garantía, caso en el cual podrá ser suspendido el término para devolver y/o compensar hasta por un máximo de noventa (90) días conforme con lo previsto en el artículo 857-1.

En todos los casos en que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria cuyo saldo a favor fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, la Administración Tributaria impondrá las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto, previa formulación del pliego de cargos y dará traslado por el término de un (1) mes para responder, para tal efecto, el pliego de cargos debe proferirse dentro de los dos (2) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección”.

### III. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA.

Las ciudadanas Ana María Hobaica Pedraza, Sandra Milena Díaz Robles, Julia Victoria Lozano Gaitán y Laura Inés Ballén Rueda presentan, bajo el título “aspectos generales”, la siguiente argumentación:

“La norma acusada contraria (sic) las disposiciones constitucionales en la medida en que la norma establece, que en materia de devolución con prestación de garantías que le debe hacer la administración al contribuyente, éste tiene la obligación de asegurar el monto de la devolución más los intereses respectivos y adicionalmente las sanciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por la ley 1430 de 2010. La situación resulta contraria a la Carta Política porque está obligando al contribuyente a que garantice una sanción que desvirtúa su presunción de inocencia porque de antemano, la administración está tomando como cierta un (sic) una actuación fraudulenta y de mala fe por parte del

ciudadano, sin realizarse un debido procedimiento ante una autoridad competente”.

En cuanto a la supuesta vulneración al preámbulo, las demandantes sostienen que la norma acusada no está permitiendo que el estado cumpla con la finalidad de garantizar un orden político, económico y social justo, “pues lo que se está promoviendo con la misma es un desequilibrio social y económico, pues genera un detrimento en el patrimonio de los contribuyentes, en el entendido a que ellos tiene derecho de sus declaraciones tributarias, y además asegurar la sanción de una falta que aún no ha sido probada, y no se puede dar por entendida que se cometió”.

A su vez, respecto a la presunta vulneración al artículo 29 Superior, las ciudadanas alegan que la disposición acusada “vulnera de manera flagrante la Constitución Política porque está asumiéndose que el contribuyente al momento de solicitar la devolución lo hizo mediante la presentación de documentos falsos o cometiendo fraude y por ende tiene la obligación de consignar como provisión de garantía no sólo el valor de la suma que la entidad recaudadora de impuestos (DIAN) le debe como devolución, más los intereses correspondientes, sino que además una sanción como lo prevé el artículo 860 del Estatuto Tributario en caso de presentarse ilícito. Se observa entonces, que el legislador está permitiendo que mediante actos administrativos se condene a priori al contribuyente por una conducta contraria a la ley por el simple hecho de solicitar una devolución de dinero que le corresponde por haber cancelado más dinero de lo que debía al momento de pagar el impuesto al patrimonio o en su declaración de renta. No se cumple de esta manera un debido proceso por el cual se le condene a alguien ante una autoridad competente, con los requisitos formales y sustanciales necesarios para que se le atribuya una responsabilidad jurídica y pecuniaria, con las pruebas suficientes y contundentes que demuestren tal responsabilidad de manera objetiva y certera.” Y más adelante señala “La ley impone una obligación de garantizar esa suma más la sanción pecuniaria, presuntamente por utilizar documentos falsos o realizar fraude, presumiéndose entonces la culpabilidad desde un principio del contribuyente, sin concederle un procedimiento en el cual se le compruebe el ilícito y se defienda. Se está vulnerando así el principio constitucional de presunción de inocencia y el principio del debido proceso, cuando la administración le endilga una responsabilidad a priori por la que se condena al contribuyente sin haberse demostrado en un juicio justo ni ante una autoridad competente, la misma”.

Por otra parte, respecto al artículo 83 constitucional, estiman las demandantes que también se vulnera, por cuanto se está presumiendo, de entrada, la mala fe del contribuyente al exigirle la provisión de una garantía por concepto de una sanción que no ha sido endilgada dentro de un juicio justo con motivo de la utilización de documentos o fraude. Así pues, “el legislador está desconociendo e irrespetando la Carta Constitucional en la medida en que este principio se ve desde una perspectiva de la actividad de los funcionarios públicos quienes deben presumir la buena fe de las actuaciones de los ciudadanos, en este caso de los contribuyentes, al momento de pagar sus impuestos y de hacer las respectivas reclamaciones y/o devoluciones ante las autoridades públicas correspondientes”.

Agregan que igualmente se desconoce el artículo 95.9 Superior, en la medida en que se obliga a los contribuyentes a “realizar el pago de una provisión de garantías, que parte de la base de una conducta ilícita que no se ha cometido por parte del contribuyente y que si lo hiciese, no se ha demostrado dentro de un juicio justo bajo los parámetros del debido proceso, y ante la autoridad competente, dándose como consecuencia una clara y notoria violación a los principios de justicia y equidad contemplados en el articulado de la Carta Constitucional”.

Finalmente, en lo que respecta al artículo 363 Superior, consideran que la norma acusada los desconoce por cuanto el legislador no tuvo en cuenta los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, ya que “el legislador estableció de hecho, que el contribuyente iba a cometer irregularidades en materia de tributos y por esto mismo de antemano impone la garantía que debe prestar el mismo a favor de (sic) estado, siendo entonces que terminar en últimas por establecer que el contribuyente financie su propia equivocación sin haberse realizado entonces el proceso adecuado, rompiendo entonces la equidad y justicia en materia tributaria”.

#### IV. INTERVENCIONES DE ENTIDADES OFICIALES.

##### 1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

María Helena Caviedes Camargo, actuando como apoderada de la DIAN, interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte se declare inhibida para proferir un fallo de

fondo, o en su defecto, se rechacen las pretensiones de la demanda.

Al respecto, explica que revisada la argumentación planteada en el concepto de la violación, los cargos se refieren exclusivamente a la inconveniencia que para las actoras representa el hecho de que se garanticen las sanciones a que se refiere el artículo 670 del E.T., luego “frente a la pretensión de inexecutable total del mecanismo expedito de devolución bajo la modalidad de otorgamiento de garantía, la argumentación resulta insuficiente”.

Así mismo, sostiene el interviniente que, en relación con la violación de los artículos 29, 83, 95.9 y 363 Superiores, la argumentación es mínima, “y no logra asociar suficientemente la argumentación con las disposiciones presuntamente vulneradas”.

Ahora bien, aun aceptando la existencia de cargos de inconstitucionalidad, la DIAN considera que aquellos no están llamados a prosperar, por las siguientes razones.

Es necesario partir de la premisa según la cual los saldos a favor deben ser objeto de verificación tributaria, “ello se refleja en nuestro Estatuto Fiscal en disposiciones tales como: la firmeza de las declaraciones tributarias con saldos a favor contada a partir de la solicitud de devolución, la posibilidad de declarar la suspensión del término para devolver ante la existencia de indicios de inexactitud e incluso la posibilidad de iniciar la verificación de los saldos con posterioridad a su devolución.

En pocas palabras, según la interviniente “a diferencia de lo que sostiene la parte demandante, la obligación de constituir garantías permite al Estado asegurar la recuperación de unos recursos sobre los cuales el contribuyente no tenía derecho, junto con las sanciones asociadas a su conducta. La jurisprudencia de las Altas Cortes ha sido unánime al reconocer el carácter temporal de las devoluciones, situación que avala plenamente la exigencia de una garantía, con miras a evitar un detrimento patrimonial futuro para las finanzas públicas”.

Así pues, la norma acusada no genera detrimento alguno en el patrimonio del contribuyente, ya que si bien puede tener derecho a la devolución, no es menos cierto que existe un riesgo latente en cuanto a su certeza, “y esto es precisamente lo que constituye el objeto de la póliza”.

Y más adelante señala “en cuanto a las sanciones, ellas son incluidas como parte del riesgo

por su conexidad estrecha, con el reconocimiento de que las sumas entregadas de manera anticipada por la administración que no eran de propiedad del contribuyente y su afianzamiento no constituye un prejuzgamiento como de manera errada lo sostiene la parte demandante. En conclusión, el afianzamiento del riesgo potencial que implica para el Estado devolver unos saldos al contribuyente sin previa verificación, constituye un mecanismo legítimo para proteger el patrimonio público, lo cual descarta la violación planteada”.

Descarta asimismo la interviniente el cargo de vulneración del derecho al debido proceso, por cuanto “no es cierto que amparar el riesgo latente implique en (sic) juicio de responsabilidad anticipado con respecto al resultado de la verificación de sumas devueltas, precisamente en virtud del debido proceso la constatación de la realidad de los saldos debe corresponder a un procedimiento reglado que culmina con la liquidación oficial de revisión o la resolución de rechazo total o parcial”.

Agrega que la parte demandante incurre en un error al equiparar la garantía con una sanción, consideración que lleva a plantear la ausencia de garantías propias de un proceso sancionatorio. Sin embargo, “la realidad procesal es otra, olvida la parte actora que sólo a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión o del acto que rechace total o parcialmente el saldo a favor se desencadena el procedimiento encaminado a determinar las sanciones a que se refiere el artículo 670 del Estatuto Tributario”.

Aunado a lo anterior, el procedimiento de devolución con garantía es optativo para el contribuyente, “y si éste no desea constituir la garantía puede solicitar su devolución por el procedimiento ordinario, en cuyo caso el saldo está sujeto al resultado de la verificación previa por parte de la administración”. Así pues, la constitución de una garantía no configura un castigo o sanción, y para su constitución la administración no está obligada a realizar la verificación de la certeza del riesgo, por cuanto esto desnaturalizaría por completo la definición de garantía y del contrato de seguro.

Niega igualmente la vulneración al principio de la buena fe, por cuanto la posibilidad de verificar la certeza de los valores declarados en las declaraciones privadas, que pueden eventualmente generar devoluciones, constituyen una garantía al principio constitucional de las cargas públicas, según el cual constituye un deber de las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado.

En suma, la constitución de una garantía no implica un juzgamiento de responsabilidad, “nada tiene que ver la buena fe con la obligación de constituir garantías”.

#### 1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Laura María Castañeda Núñez, actuando en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte se declare inhibida para proferir un fallo de fondo, o en su defecto, declare exequible la norma acusada.

En tal sentido, explica que las demandantes parten de un error, en el sentido que consideran que la disposición acusada no sólo consagra una sanción para el contribuyente, sino que además le atribuye una responsabilidad jurídica y pecuniaria por un hecho cuya ocurrencia no se ha determinado en el marco del debido proceso.

Así pues, estima que una lectura sistemática de la norma debe comprender todo el régimen legal de las devoluciones, y que claramente establecen que el contribuyente puede presentar solicitud de devolución con o sin garantía. No se establece una especie de garantía-sanción, que presuponga la mala fe del contribuyente y que se le impute una responsabilidad no comprobada.

Agrega que el ámbito de aplicación de la norma es facultativo y excepcional, por cuanto la regla es el procedimiento ordinario, regulado en el Título X del E.T.

De igual manera, explica que no se trata de sancionar una presunta o supuesta conducta reprochable del contribuyente, sino de asegurar que en el evento en que se llegue a verificar una presunta irregularidad, el ciudadano que indebidamente haya obtenido una devolución, no sólo restituya lo devuelto injustamente, sino que además pague las sanciones a que haya lugar. Así, la garantía de que aquí se trata, al abarcar no sólo el valor del monto de la devolución de las sanciones correspondientes, de acuerdo con el artículo 670 del E.T., evidencian la seriedad de la solicitud del contribuyente y precaver riesgos patrimoniales, así como de brindar un tratamiento igualitario.

En conclusión, no se presume la mala fe del contribuyente, ni tampoco se trata de imponerle

una sanción a priori por una conducta irregular no verificada; “el legislador simplemente adopta las medidas necesarias para que, al igual que todos los contribuyentes, aquellos que acceden en una situación de ventaja frente a los demás a una devolución previa definición de su procedibilidad, aseguren que en caso de verificarse la no procedencia, paguen las sanciones respectivas”.

## V. INTERVENCIONES CIUDADANAS.

### 1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Los integrantes del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, aprobaron la ponencia presentada por el doctor Benjamín Cubides Pinto, según la cual “el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 es parcialmente inconstitucional respecto de la exigencia de una garantía sobre unas sanciones aún no determinadas”.

La intervención del Instituto inicia por resumir los argumentos de la demanda, para pasar luego a realizar algunas consideraciones respecto al “antecedente jurisprudencial respecto de la garantía del artículo 140 del C.C.A.”.

En relación con la constitucionalidad de las garantías como requisito previo dentro de un procedimiento administrativo comenta que existen dos antecedentes jurisprudenciales en respecto al artículo 140 del C.C.A., los cuales fueron invocados y confirmados mediante sentencia C- 319 de 2002.

Así pues, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia del 25 de julio de 1991 se pronunció respecto a la constitucionalidad del artículo 140 del C.C.A., declarando la inexecutable parcial de la norma, en la parte que establecía como requisito para ejercer el derecho de acción contra un acto administrativo, que consagrara un crédito a favor del tesoro público, la obligación de consignar en calidad de depósito la suma correspondiente.

Al respecto, la Corte consideró que se trataba de un requisito desproporcionado, pues obligaba al interesado a cumplir con una sanción impuesta por la administración de manera absoluta, sin permitirle acudir a otras garantías o mecanismos de idéntica naturaleza para asegurar el pago de la multa o suma debido, en la hipótesis de una sentencia desfavorable a

sus pretensiones.

Posteriormente, mediante sentencia C- 318 de 1998, la Corte Constitucional declaró la inexecutable total del artículo 7 de la Ley 383 de 1997, el cual establecía como requisito para demandar un acto administrativo que consagra una obligación tributaria, la constitución de una garantía bancaria o de compañía de seguros por un porcentaje del monto discutido, siempre que fuera superior a los diez millones de pesos.

Con base en los anteriores pronunciamientos judiciales, el ICDT concluye lo siguiente:

“(i) exigir el monto total discutido como requisito para acceder a la justicia no es equitativo; lo que sí procede es la definición de una garantía posterior que tenga en cuenta las condiciones de cada contribuyente; (ii) fijar un porcentaje fijo del valor discutido como requisito previo para acceder a la justicia tampoco es equitativo y vulnera la Constitución; en el mismo sentido, lo que procede es fijar una garantía posterior atendiendo a las condiciones de cada contribuyente”.

Seguidamente, explica el interviniente que el artículo 860 del E.T. busca que el estado cuente con una garantía para que en caso de que posteriormente haya un cambio en el monto de la devolución, la autoridad tributaria pueda posteriormente recuperar el dinero solicitado de más, amén de las sanciones a que tendría derecho. De esta forma se está generando una fórmula para garantizar la recuperación de un dinero que al devolver aún no se ha sometido a fiscalización y que por tanto aún no puede considerarse devuelto de forma definitiva, como lo reconoce la misma normatividad tributaria (inciso primero del artículo 670 del E.T.) y que por tanto puede ser objeto de las sanciones que precisamente se pretende garantizar.

Revisando igualmente los antecedentes de la norma acusada, se concluye que “la nueva propuesta busca alcanzar la efectividad en el control a las devoluciones y/o compensaciones de saldos a favor y garantizar la recuperación de los valores devueltos en forma improcedente, cuando las solicitudes se presentan con garantía”.

En relación con tal intención del legislador, el interviniente anota lo siguiente:

“El artículo 670 del E.T. que contempla la sanción por devolución improcedente, la establece

con un recargo del 50% de los intereses moratorios que se liquiden sobre los valores devueltos en exceso. Al exigir una garantía sobre este monto de la sanción, así como sobre los intereses de mora, que presuponen la improcedencia de la devolución, se está presumiendo una infracción por parte del contribuyente, con lo cual se violan los principios del debido proceso y de la buena fe. Por ello, el artículo 860 del E.T. resulta inconstitucional en cuanto a la garantía sobre el valor de los intereses moratorios y la sanción, más no sobre el valor de la devolución misma.

Es decir, es constitucional fijar una garantía al contribuyente sobre un monto determinado que efectivamente va a ser devuelto, pero no lo es sobre unos intereses y una sanción que aún no existen y que requieren de un proceso previo de determinación”.

De igual manera, el interviniente considera que, desde la perspectiva del artículo 363 del E.T. “podría sostenerse que la garantía es excesiva, este reproche de constitucionalidad requería tener un parámetro de comparación, el cual no se presentó en la demanda ni se encuentra en la Constitución, pero además debería tener como efecto el afectar algún derecho fundamental como es el de acceso a la justicia. La caución no excede del valor de la devolución más las posibles sanciones y además tiene un límite cuantitativo en cuanto al valor garantizado por la sanción el artículo 670 del E.T. pero además la garantía no es requisito para obtener la devolución, sino es un mecanismo para que se pueda realizar previamente el proceso de verificación, es decir, la garantía no es requisito para acceder a la posibilidad de la devolución, sino que es un mecanismo para hacerla más expedita”.

## 1. Academia Colombiana de Jurisprudencia.

Explica que la norma demandada señala expresamente que es facultativo para el contribuyente otorgar la garantía a favor de la Nación con la presentación de la solicitud de devolución. Así, es viable que el contribuyente presente la mencionada petición sin la respectiva garantía, lo cual no le acarrearé consecuencia alguna. Sin embargo, “la justicia se vulnera cuando el contribuyente constituye una garantía respecto de las sanciones previstas en el artículo 670 E.T., que dependen del hecho futuro e incierto de que la administración rechace o modifique la devolución decretando la sanción por devolución improcedente, la cual corresponde a los intereses moratorios incrementados en un 50 % sobre el valor de la

devolución del saldo a favor atribuible al impuesto, excluyendo el valor proveniente de la sanción por inexactitud”.

Y más adelante señala “los intereses incrementados en 50% sólo proceden respecto al saldo a favor imputable al impuesto, sin incluir la sanción por inexactitud, debiendo el estado garantizar este mandato, a fin de no afectar de manera injusta y desproporcionada el patrimonio del contribuyente. El hecho de que las compañías de seguros carezcan de parámetros para poder medir o estimar la cuantía del riesgo económico a amparar, porque sólo con posterioridad a la emisión de la póliza y al pago de la prima es factible establecer si la devolución tiene o no componente de sanción, también hace que trasgreda el principio de eficiencia consagrado en el artículo 363 de la Carta. En efecto, esta incertidumbre en muchas ocasiones obliga a las compañías de seguro a sobreestimar el valor del posible siniestro y al contribuyente a pagar una prima cuyo costo probablemente es excesivo. Todo lo anterior, en la práctica, también queda demostrado con el hecho de que las compañías de seguros están exigiendo a los contribuyentes constituir un CDT a su favor como condición para la expedición de la póliza. Esto equivale, en la práctica, a que la garantía se convierta en un depósito, exigencia que en el pasado ya fue declarada inconstitucional (sentencia C- 319/02 M.P. Alfredo Beltrán Sierra)”.

En cuanto a la presunta vulneración al debido proceso, considera que no se presenta por cuanto es legítimo expedir medidas para proteger el efectivo recaudo de los ingresos que financian el gasto público en beneficio general de los ciudadanos. Tampoco vulnera el principio de la buena fe.

De igual manera, en relación con la violación al artículo 95.9, estima el interviniente que el demandante incurre en una imprecisión sobre el alcance de la garantía prevista en la norma impugnada, habida cuenta de que ésta no obliga al contribuyente a otorgar la garantía con la solicitud de devolución, pues puede prescindir de ella. Tampoco se viola el artículo 363 Superior.

1. Federación de Aseguradores Colombianos FASECOLDA.

Carolina Soto Losada, actuando en representación de la Federación de Aseguradores

Colombianos FASECOLDA, para solicitarle a la Corte declare exequible la norma acusada.

Asegura que, una lectura de la norma acusada con el artículo 855 del E.T. se concluye que existen dos formas en que el contribuyente puede solicitar una devolución de impuestos: sin garantía, caso en el cual la administración cuenta con un plazo de 50 días para hacer entrega del cheque, título o giro, o presentar la solicitud acompañada de la mencionada garantía, evento en el cual el plazo para el retorno de los dineros es de 20 días. Es importante aclarar que la decisión de optar por uno u otro trámite es potestativa del solicitante. De tal suerte que “resulta claro que el otorgamiento de la garantía no condiciona el ejercicio del derecho a la devolución, sino que es un mecanismo instituido por el legislador para que el contribuyente pueda acceder a un trámite más expedito que conlleve a una devolución más pronta de los dineros”.

A manera de conclusión sostiene lo siguiente:

“La razón de ser de la existencia de la garantía se fundamenta en la protección del patrimonio público, toda vez que cuando se presenta la solicitud bajo esta condición el Estado debe efectuar la devolución en un plazo menor, y dada esa situación no cuenta con el tiempo necesario para efectuar una investigación detallada sobre la procedencia o no de la devolución, por lo que, si una vez efectuada la entrega del dinero la administración dentro de los dos años siguientes evidencia que el trámite era improcedente parcial o totalmente, cuenta además del patrimonio del contribuyente, con el respaldo que le otorga la garantía para recobrar los dineros entregados en exceso”.

#### 1. Universidad Externado de Colombia.

Julio Roberto Piza, Director del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte declare exequible el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

Inicia por afirmar que los sujetos pasivos de los impuestos del orden nacional y territorial que (i) liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias o (ii) realicen pagos en exceso o de lo no debido, pueden solicitar su devolución, de acuerdo con lo establecido en los artículos

850 y siguientes del Estatuto Tributario. Tal devolución de saldos a favor, pagos en exceso o de lo no debido, se puede presentar con garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de seguros, o sin garantía.

Aclara el interviniente que entre las dos formas de presentación de la solicitud está dada por el término que tiene la administración tributaria para hacer entrega del cheque, título o giro. En el caso de la solicitud con garantía, el término es de 20 días, en caso contrario, el plazo será de 50 días.

Explica que dentro de tales términos la administración debe adelantar todos los trámites para la verificación de la procedencia de la devolución, es decir, sus competencias de control y fiscalización.

La diferencia de términos, a su vez, se explica en el sentido de que la administración, cuando existe garantía, se “relaja en su actividad administrativa, como quiera que en todos los casos habrá un garante del cumplimiento de la obligación y de las sanciones, y en ningún caso pondrán en riesgo los recursos públicos. Desde esta perspectiva debemos tener en cuenta que la solicitud de devolución presentada con garantía se convierte en un camino alternativo que genera privilegios para el administrado que cumple con los requisitos fijados”.

Así las cosas, el contribuyente cuenta con la opción de seguir el trámite general, es decir, sin presentación de garantía, o tomar un camino en el que tiene que cumplir con los requisitos fijados por el legislador, en orden a garantizar los recursos públicos en relación con la devolución efectuada.

De igual manera, según el interviniente, la norma acusada no desconoce el principio del debido proceso, por cuanto se trata simplemente de una alternativa con que cuenta el contribuyente, en orden a dar celeridad al trámite de la devolución.

#### 1. Universidad Nacional de Colombia.

Asegura que el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 no vulnera en nada el principio del debido proceso, por cuanto debe interpretarse armónicamente con los artículos 853, 854 y 857 del E.T., los cuales regulan el trámite de las devoluciones.

Así pues, la garantía que se exige para cuando la administración acelere la devolución, es decir, la haga antes de vencer el término ordinario que tiene para realizar la investigación de fiscalización, “todo dentro de un marco procesal debidamente determinado y con garantía del principio de defensa del sujeto pasivo”.

Agrega que el contribuyente puede cometer errores en sus declaraciones, las cuales deben corregirse para determinar el impuesto que justamente debe pagar y/o sumar a devolver o compensar, o en los procesos de auditoría pueden aparecer inconsistencias en los datos o cifras suministradas por el contribuyente o por terceros mediante cruces de información. Ante estas posibilidades, la ley establece un sistema lo suficientemente reglado de fiscalización que una vez agotado o vencido el término para hacerlo debe permitir la devolución de valores pagados en exceso o saldos a favor del contribuyente, si los hay. Sistema que en lugar de vulnerar los principios de buena fe, debido proceso, generalidad, eficiencia y equidad, los reafirma.

#### 1. Universidad del Rosario.

Gabriel Hernández Villareal, Decano (e) de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, interviene en el proceso de la referencia para solicitarle a la Corte declare inexecutable la norma acusada.

Inicia señalando que el tema debe ser abordado desde la óptica del contribuyente, sino igualmente tomando en consideración a la entidad garante, por cuanto se trata de un contrato de seguro.

Señala igualmente los cambios que en materia de devoluciones introdujo la disposición demandada, a saber (i) según lo disponía la norma anterior, la garantía se constituía por el valor de la devolución, lo cual no dejaba duda sobre el valor asegurable, mientras que ahora el hecho de que deba garantizarse el valor de las sanciones conlleva a que no se pueda determinar el aludido interés asegurable; (ii) antes la solidaridad del garante surgía en el momento en que se notificaba, dentro del término de dos años, la liquidación oficial de revisión (acto administrativo culminante del proceso de determinación del impuesto), en tanto que actualmente la solidaridad surge cuando se notifique, dentro del mismo término, el

requerimiento especial (simple acto preparatorio); y (iii) en la anterior versión, el garante era solidariamente responsable, además de la obligación garantizada, del monto de la sanción por improcedencia de la devolución, mientras que ahora es solidariamente responsable por la obligación garantizada y por el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución.

Las anteriores modificaciones, a juicio del interviniente, comportan diversas consecuencias negativas (i) no puede hablarse de solidaridad respecto de una obligación que no ha nacido a la vida jurídica, como es el caso de la eventual sanción que resulte del proceso de determinación del impuesto, la cual cobra vida cuando se determine el valor de la devolución improcedente, y no cuando se notifique un simple requerimiento especial; (ii) desde el punto de vista de las entidades garantes, se viola su derecho de defensa y al debido proceso, por cuanto el Estatuto Tributario no incluye ninguna norma que ordene vincular formalmente al deudor solidario al proceso de determinación del impuesto, lo cual implica que, pese a surgir la solidaridad, los garantes no puedan defenderse; y (iii) no tiene sentido que se exija, para efectos de la devolución, constituir una garantía por el valor equivalente al monto de este, más las sanciones que el trata el artículo 670 del E.T., siempre que éstas no superen los 10.000 salarios mínimos, sencillamente porque en el momento de tomar la garantía resulta imposible saber cuál va a ser el valor de la eventual sanción; sólo cuando dentro del marco de un proceso se determine el impuesto, mediante liquidación oficial se rechace o modifique el saldo a favor objeto de la devolución, puede conocerse el importe de la sanción.

Agrega que, desde la óptica de los contribuyentes, el hecho de que para obtener una rápida devolución se vean obligados a adquirir una garantía muy costosa, que comprenda el valor de una eventual sanción por incurrir en conductas ilícitas, “atenta abiertamente contra el concepto de justicia y los principios constitucionales de la buena fe y la presunción de inocencia, por razones evidentes sobre las cuales ni siquiera es necesario profundizar”.

De igual manera, sostiene que las aseguradoras no tienen por qué responder por conductas ilícitas que despliegue el tomador para defraudar al Estado, por cuanto el dolo no es asegurable y además la responsabilidad penal

El Procurador General de la Nación, mediante concepto núm. 5184, solicita a la Corte lo siguiente:

“Declarar ESTARSE A LO RESUELTO en el expediente D- 8495. Si y sólo si la Corte considera

que el vicio señalado es subsanable y éste se subsana, el Ministerio Público le solicitará declarar EXEQUIBLE el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, que modificó el artículo 860 del Estatuto Tributario, por los aspectos aquí analizados”.

Inicia la Vista Fiscal por señalar que, en concepto rendido núm. 5172, se señaló la existencia de un vicio en la formación de la Ley 1430 de 2010, solicitando a la Corte que la devolviera al Congreso de la República, en caso de considerar que se trataba de un vicio subsanable.

En cuanto al caso concreto, señala que el procedimiento tributario inicia con la presentación de la declaración privada del tributo, la cual se presume verdadera. A partir de dicha liquidación, se inicia una actuación administrativa encaminada a verificar su contenido y, en caso de existir inexactitudes o errores, se promueve un procedimiento para imponer sanciones.

El E.T., en su Título X, regula el procedimiento con arreglo al cual el contribuyente puede solicitar la devolución de saldos a favor en sus declaraciones tributarias, petición que debe realizarse, a más tardar, dentro de los dos años siguientes de la fecha en la cual se venció el término para presentar la declaración. Así mismo se regula lo referente a la devolución de saldos a favor.

A su vez, los artículos 856 a 859 del E.T. regula los procedimientos de verificación de las devoluciones, a efectos de rechazar e inadmitir aquellas que no cumplan con los requisitos legales.

De igual manera, comenta la Vista Fiscal, el artículo 860 del E.T. regula un procedimiento de devolución distinto al ordinario, en dos sentidos: la devolución ocurre en un tiempo menor, es decir, la mitad del ordinario; y se le exige al contribuyente adquirir una garantía a favor de la Nación, por el valor de la devolución, más las sanciones de que trata el artículo 670 del E.T., por el término de dos años.

Asegura que la reducción del tiempo para verificar la viabilidad de la devolución, incrementa el riesgo, pues cabe la posibilidad de la existencia de inexactitudes; a efectos de conjurar tal eventualidad, se debe configurar una garantía.

Así las cosas, según el Procurador, la mera constitución de la garantía no implica per se

cuestionar la solicitud elevada por el contribuyente, ni asumir la existencia de una irregularidad.

## VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE

### 1. Competencia

Esta corporación es competente para decidir sobre la constitucionalidad de la norma acusada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, Num. 4, de la Constitución, por estar contenida en una ley.

### 2. Argumentos de las demandantes.

Las ciudadanas Ana María Hobaica Pedraza, Sandra Milena Díaz Robles, Julia Victoria Lozano Gaitán y Laura Inés Ballén Rueda interpusieron acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, por estimar que vulnera el preámbulo, así como los artículos 29, 83, 95-9 y 363 constitucionales.

En cuanto a la supuesta vulneración al preámbulo, las demandantes sostienen que la norma acusada no está permitiendo que el Estado cumpla con la finalidad de garantizar un orden político, económico y social justo, “pues lo que se está promoviendo con la misma es un desequilibrio social y económico, pues genera un detrimento en el patrimonio de los contribuyentes, en el entendido a que ellos tiene derecho de sus declaraciones tributarias, y además asegurar la sanción de una falta que aún no ha sido probada, y no se puede dar por entendida que se cometió”.

A su vez, respecto a la presunta vulneración al artículo 29 Superior, las ciudadanas alegan que la disposición acusada vulnera de manera flagrante la Constitución Política porque está asumiéndose que el contribuyente, al momento de solicitar la devolución lo hizo mediante la presentación de documentos falsos o cometiendo fraude y por ende tiene la obligación de consignar como provisión de garantía no sólo el valor de la suma que la entidad recaudadora de impuestos (DIAN) le debe como devolución, más los intereses correspondientes, sino que además una sanción como lo prevé el artículo 860 del Estatuto Tributario en caso de presentarse ilícito. Se observa entonces, que el legislador está permitiendo que mediante

actos administrativos se condene a priori al contribuyente por una conducta contraria a la ley por el simple hecho de solicitar una devolución de dinero que le corresponde por haber cancelado más dinero de lo que debía al momento de pagar el impuesto al patrimonio o en su declaración de renta.

Por otra parte, respecto al artículo 83 constitucional, estiman las demandantes que también se vulnera, por cuanto se está presumiendo, de entrada, la mala fe del contribuyente al exigirle la provisión de una garantía por concepto de una sanción que no ha sido endilgada dentro de un juicio justo con motivo de la utilización de documentos o fraude.

Agregan que igualmente se desconoce el artículo 95.9 Superior, en la medida en que se obliga a los contribuyentes a realizar el pago de una provisión de garantías, que parte de la base de una conducta ilícita que no se ha cometido por parte del contribuyente y que si lo hiciese, no se ha demostrado dentro de un juicio justo bajo los parámetros del debido proceso, y ante la autoridad competente, dándose como consecuencia una clara y notoria violación a los principios de justicia y equidad contemplados en el articulado de la Carta Constitucional.

Finalmente, en lo que respecta al artículo 363 Superior, consideran que la norma acusada los desconoce por cuanto el legislador no tuvo en cuenta los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, ya que el legislador estableció de hecho, que el contribuyente iba a cometer irregularidades en materia de tributos y por esto mismo de antemano impone la garantía que debe prestar el mismo a favor del Estado, siendo entonces que terminar en últimas por establecer que el contribuyente financie su propia equivocación sin haberse realizado entonces el proceso adecuado, rompiendo entonces la equidad y justicia en materia tributaria.

Puestas así las cosas, la Corte debe previamente determinar si las demandantes configuraron, al menos, un cargo de inconstitucionalidad.

3. Requisitos mínimos para la configuración de un cargo de inconstitucionalidad. Reiteración de jurisprudencia.

El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece los requisitos que debe cumplir toda demanda de inconstitucionalidad, entre ellas, las razones por las cuales las disposiciones

constitucionales invocadas se estiman violadas. Al respecto, la Corte ha advertido que, si bien es cierto que se trata de una acción de carácter público, y por ende, no se encuentra sometida a mayores rigorismos y formalidades<sup>1</sup>, también lo es que es necesario cumplir con ciertos requisitos y contenidos mínimos que permitan a este Tribunal la realización satisfactoria de un estudio de constitucionalidad.

Se ha reiterado entonces, que no puede admitirse cualquier ataque indeterminado o carente de motivación razonable<sup>2</sup>. Por el contrario, se demanda cierta carga mínima de argumentación susceptible de generar una verdadera controversia constitucional. La acción pública de inconstitucionalidad se materializa no sólo con una acusación de un ciudadano contra una norma legal con base en unas disposiciones constitucionales que se consideran infringidas, sino también explicando las razones por las cuales dichos textos se estiman violados, pues lo contrario implicaría, no solo estar utilizando recursos estatales inadecuadamente, para una labor que no beneficia a ninguna persona, sino que conllevaría a que la sentencia deberá ser inhibitoria por inepta demanda. El ordenamiento exige pues del ciudadano, la especial responsabilidad de ser diligente, a fin de que esta Corporación pueda cumplir eficiente y eficazmente con el ejercicio del control de constitucionalidad.

Ahora bien, las razones a las que aluden el numeral tercero del artículo 2º del Decreto 2067, así como la jurisprudencia de manera reiterada, no son de cualquier clase, sino que se circunscriben al seguimiento de exigencias mínimas razonables, sobre las cuales esta Corporación ha insistido vigorosamente. Una sistematización sobre el tema fue desarrollada en la sentencia C-1052 de 2001, la cual expresó:

“tendrán que presentarse las razones por las cuales los textos normativos demandados violan la Constitución (artículo 2 numeral 3 del Decreto 2067 de 2000). Esta es una materia que ya ha sido objeto de análisis por parte de la Corte Constitucional y en la que se revela buena parte de la efectividad de la acción pública de inconstitucionalidad como forma de control del poder público. La efectividad del derecho político depende, como lo ha dicho esta Corporación, de que las razones presentadas por el actor sean claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes. De lo contrario, la Corte terminará inhibiéndose, circunstancia que frustra la expectativa legítima de los demandantes de recibir un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte Constitucional’.

La claridad de la demanda es un requisito indispensable para establecer la conducencia del concepto de la violación, pues aunque 'el carácter popular de la acción de inconstitucionalidad, [por regla general], releva al ciudadano que la ejerce de hacer una exposición erudita y técnica sobre las razones de oposición entre la norma que acusa y el Estatuto Fundamental', no lo excusa del deber de seguir un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa.

Adicionalmente, las razones que respaldan los cargos de inconstitucionalidad sean ciertas significa que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente "y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita" e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto; 'esa técnica de control difiere, entonces, de aquella [otra] encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se desprenden'.

De otra parte, las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través 'de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada'. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos 'vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales' que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad.

La pertinencia también es un elemento esencial de las razones que se exponen en la demanda de inconstitucionalidad. Esto quiere decir que el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En

este orden de ideas, son inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales y doctrinarias, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que el demandante en realidad no está acusando el contenido de la norma sino que está utilizando la acción pública para resolver un problema particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso específico; tampoco prosperarán las acusaciones que fundan el reparo contra la norma demandada en un análisis de conveniencia, calificándola 'de inocua, innecesaria, o reiterativa' a partir de una valoración parcial de sus efectos.

Finalmente, la suficiencia que se predica de las razones de la demanda de inconstitucionalidad guarda relación, en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; así, por ejemplo, cuando se estime que el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado ha sido quebrantado, se tendrá que referir de qué procedimiento se trata y en qué consistió su vulneración (artículo 2 numeral 4 del Decreto 2067 de 1991), circunstancia que supone una referencia mínima a los hechos que ilustre a la Corte sobre la fundamentación de tales asertos, así no se aporten todas las pruebas y éstas sean tan sólo pedidas por el demandante. Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prima facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional."

No obstante lo anterior, la Corte ha insistido también, como se expresó más arriba, en que la consagración de estos requisitos mínimos no puede entenderse como una limitación a los derechos políticos del ciudadano ya referidos, pues lo que se persigue al identificar el contenido de la demanda de inconstitucionalidad es fijar unos elementos que informen adecuadamente al juez para poder proferir un pronunciamiento de fondo, y evitar un fallo inhibitorio que torna inocuo el ejercicio de este derecho político. Esto supone una carga mínima de comunicación y argumentación que ilustre a la Corte sobre la norma que se acusan los preceptos constitucionales que resultan vulnerados, el concepto de dicha

violación y la razón por la cual la Corte es competente para pronunciarse sobre la materia. En este orden de ideas, “la presentación de una demanda de inconstitucionalidad ante la Corte da inicio a un diálogo entre el ciudadano, las autoridades estatales comprometidas en la expedición o aplicación de las normas demandadas y el juez competente para juzgarlas a la luz del Ordenamiento Superior. Esto supone como mínimo la exposición de razones conducentes para hacer posible el debate.”<sup>3</sup>

De otro lado, la jurisprudencia también se ha pronunciado sobre las demandas de inconstitucionalidad cuyo sentido es presentar una interpretación de la disposición acusada como contraria a la Constitución. Así, cuando la demanda surge de una determinada interpretación, se hace necesario distinguir entre enunciados normativos (disposiciones) y normas (contenidos normativos)<sup>4</sup>, pues de un mismo enunciado normativo se pueden desprender varios contenidos normativos autónomos que según cómo se les interprete en conjunto, pueden resultar inconstitucionales o no. Por esto, si la demanda tiene como punto de partida una determinada interpretación – la que hace el demandante – de los contenidos normativos que se derivan de las disposiciones normativas, debe resultar claro para el juez constitucional, y así fundamentarlo el demandante, que esta interpretación es la única posible, o por lo menos es razonable, mientras que las otras son poco plausibles o inconstitucionales. Lo anterior debe estar representado en el escrito de la demanda, como presupuesto necesario de la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad de las leyes que hace la Corte Constitucional.

En este orden de ideas, se puede concluir que, en principio, el objeto de un cargo de inconstitucionalidad es lograr que el juez constitucional expulse del orden jurídico un precepto legal; luego, no puede perseguir el propósito general consistente en que se establezca una interpretación conforme a la Constitución, pues este principio obliga a los operadores jurídicos en sede de aplicación, y su vigencia implica que la Corte sólo podrá dictar una sentencia interpretativa de manera excepcional, si el precepto tiene como interpretación más razonable, una que resulta constitucional.

#### 4. Precisión de los cargos de inconstitucionalidad.

En el caso concreto, las demandantes solicitan la declaratoria de inconstitucionalidad de la totalidad del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, por estimar que vulnera el preámbulo, así

como los artículos 29, 83, 95-9 y 363 constitucionales.

Pues bien, analizadas las argumentaciones presentadas por las demandantes, las Corte considera que no lograron estructurar verdaderos cargos de inconstitucionalidad en relación con las presuntas violaciones al preámbulo y a los artículos 95.9 y 363 Superiores.

En efecto, en relación con la vulneración del preámbulo, las ciudadanas se limitan a afirmar que el sistema de devolución con garantía de sumas de dinero a favor de los contribuyentes, resulta ser contrario al orden justo que inspira la Constitución de 1991, por cuanto se está sancionado anticipadamente al contribuyente. Tales argumentaciones no terminan de ser suficientes y claras, por cuanto una simple lectura de la norma evidencia que no se trata de la imposición de una sanción, como lo entienden las demandantes, sino de la constitución de una garantía, encaminada a evitar que el erario público sufra un detrimento a causa de devoluciones indebidas de dinero a los contribuyentes.

De igual manera, no se configura un cargo de inconstitucionalidad en relación con el artículo 95.9 Superior, referente al deber ciudadano de tributar en condiciones de justicia y equidad, por cuanto las ciudadanas no logran demostrar de qué manera la obligación de constituir una garantía, encaminada a prever los daños que sufriría el erario público a causa de devoluciones injustificadas, viola el deber de tributar. Otro tanto sucede con el artículo 363 Superior, según el cual el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, toda vez que las ciudadanas no logran probar la existencia de una oposición real entre la norma acusada y la citada disposición constitucional. Es más, en este último caso la argumentación presentada termina siendo confusa por cuanto en vez de explicar las razones por las cuales la norma acusada desconocería los principios de equidad, eficiencia y progresividad, terminan por desarrollar una explicación fundada en el derecho administrativo sancionatorio.

Así las cosas, estima la Corte que las ciudadanas estructuraron dos cargos de inconstitucionalidad, a saber:

a. El legislador tributario, al establecer que el contribuyente que pretenda obtener una devolución, deberá previamente suscribir una garantía equivalente al monto objeto de

aquella, mas unas sanciones (previstas en el artículo 670 del E.T.), siempre que éstas no superen los diez mil (10.000) s.m.l.v., estaría violando la presunción de inocencia (art. 29 Superior), en la medida en que se partiría de la responsabilidad, no probada, del contribuyente.

a. De igual manera, se desconocería el principio de la buena fe, por cuanto el legislador parte del supuesto de que el contribuyente elevó una solicitud de devolución amañada, motivo por el cual le impone al contribuyente la suscripción de una caución que no sólo cubre el monto del objeto de la devolución, sino que además comprende aquél de unas eventuales sanciones tributarias.

Como puede advertirse, los cargos de inconstitucionalidad se contraen a la expresión “más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”, del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

Precisados los cargos de inconstitucionalidad, pasa la Corte a examinar (i) el contenido y alcance de la norma acusada; (ii) la facultad, y los límites constitucionales, con que cuenta el legislador para estructurar el procedimiento tributario; y (iii) resolverá el caso concreto.

5. Contenido y alcance de la expresión acusada.

La comprensión del artículo 14 de la Ley 1430 de 2010 debe iniciar por su transcripción:

LEY 1430 DE 2010

(diciembre 29)

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

“ARTÍCULO 18. DEVOLUCIÓN CON PRESENTACIÓN DE GARANTÍA. Modifícase el artículo 860 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 860. Devolución con presentación de garantía. Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la Administración de Impuestos, dentro de los veinte (20) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

En el texto de toda garantía constituida a favor de la Nación -Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, deberá constar expresamente la mención de que la entidad bancaria o compañía de seguros renuncia al beneficio de excusión.

El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, previa evaluación de los factores de riesgo en las devoluciones, podrá prescribir mediante resolución motivada, los contribuyentes o sectores que se sujetarán al término general de que trata el artículo 855 de este Estatuto, aunque la solicitud de devolución y/o compensación sea presentada con garantía, caso en el cual podrá ser suspendido el término para devolver y/o compensar hasta por un máximo de noventa (90) días conforme con lo previsto en el artículo 857-1.

En todos los casos en que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria cuyo saldo a favor fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, la Administración Tributaria impondrá las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto, previa formulación del pliego de cargos y dará traslado por el término de un (1) mes para responder, para tal efecto, el pliego de cargos debe proferirse dentro de los dos (2) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección”.

Pues bien, la comprensión del artículo acusado pasa por precisar el sentido que tiene el término “devolución”, en materia tributaria. Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 16 de mayo de 2002, consideró lo siguiente:

“Precisa la Sala que las instituciones de la devolución y compensación son procedimientos perfectamente diferenciados en sus características y aunque por virtud del artículo 861 del Estatuto Tributario se encuentren relacionadas, su naturaleza es diferente.

En efecto, conforme al artículo 850 ibídem la devolución implica una carga legal para el

sujeto pasivo y una acreencia para el activo. El primero, en este caso la administración, tiene una obligación que surge en tres casos, a saber: a) cuando los contribuyentes o responsables se liquidan saldos a favor, b) cuando existen pagos en exceso y c) cuando se paga lo no debido. Para los contribuyentes o responsables, por esos mismos hechos surge la mencionada acreencia la cual pueden hacer efectiva por el procedimiento establecido para el efecto, valga decir cuando se ejercita el derecho a su obtención”5.

De igual manera, la Corte Constitucional ha examinado la naturaleza jurídica de las devoluciones en materia tributaria. Así, en sentencia C- 075 de 2004, con ocasión del examen de una demanda presentada contra el artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995, referente a las sanciones a imponer por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, consideró lo siguiente:

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

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

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

De igual manera, la norma acusada debe ser entendida tomando en consideración (i) el contexto en el cual se encuentra; (ii) la voluntad del legislador; y (iii) los cambios introducidos frente a la legislación anterior.

En efecto, según una interpretación sistemática, encuentra la Corte que el artículo 860 del Estatuto Tributario se halla incluido en el Título X sobre “Devoluciones”, a lo largo del cual se regulan los siguientes temas (i) devolución de saldos a favor<sup>6</sup> (ii) facultad para fijar trámites de devolución de impuestos<sup>7</sup>; (iii) facultad para devolver a entidades exentas o no contribuyentes<sup>8</sup>; (iv) competencia funcional de las devoluciones<sup>9</sup>; (v) término para solicitar la devolución de saldos a favor<sup>10</sup>; (vi) término para efectuar la devolución<sup>11</sup>; (vii) verificación de las devoluciones<sup>12</sup>; (viii) rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación<sup>13</sup>; (viii) auto inadmisorio<sup>14</sup>; (ix) devolución de retenciones no consignadas<sup>15</sup> y (x) devolución con presentación de garantía<sup>16</sup>.

Pues bien, el Título X regula el procedimiento ordinario que deben seguir las solicitudes de devolución de saldos a favor, pagos en exceso o no debidos. Al respecto, en los términos del artículo 854 del E.T., las solicitudes de devolución de impuestos deberán ser presentadas a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes posteriores a la fecha de vencimiento del término para declarar. A su vez, la administración de impuestos cuenta con un término de cincuenta (50) días para llevar a cabo la respectiva devolución, es decir, entregar un cheque, título o realizar un giro bancario (art. 855 del E.T.). En dicho caso, el contribuyente no se encuentra obligado a presentar garantía alguna.

Por el contrario, si el contribuyente desea que la devolución reclamada sea realizada en un menor tiempo, puede someterse a un procedimiento excepcional, caso en el cual, en los términos de la norma acusada, deberá presentar una garantía, vigente durante dos años, que asegure el pago del monto al cual asciende la devolución, más las sanciones que podrían eventualmente aplicarse en caso de haberse realizado una devolución indebida.

Ahora bien, en ambos casos, la administración debe realizar las respectivas labores de fiscalización, encaminadas a determinar la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor (art. 856 del E.T.). De tal suerte que cuenta con la facultad legal para rechazar o inadmitir solicitudes, de conformidad con las causales previstas en el artículo 857 del E.T. Aunado a lo anterior, la administración

puede suspender el término para devolver o compensar, hasta por el plazo de noventa (90) días, a efectos de que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando quiera que se presenten circunstancias tales como (i) verificación de que las retenciones o pagos en exceso alegados por el contribuyente resulten ser inexistentes; (ii) cuando se verifique que los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumplen con los requisitos legales; o (iii) cuando a juicio de la administración exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor del contribuyente o no se logre confirmar la identidad, residencia o domicilio de este último.<sup>17</sup>

Pues bien, una vez finalizada la mencionada investigación administrativa, si no se produce un requerimiento especial, la administración procederá a realizar la compensación o devolución del saldo a favor del contribuyente.

En suma, coexisten dos procedimientos tributarios encaminados a que el contribuyente solicite a la administración el pago de una devolución: el ordinario, el cual resulta ser relativamente lento y cuya iniciación no precisa la prestación de garantía alguna; y el facultativo, caracterizado por ser más ágil, pero al mismo tiempo, rodeado de unas garantías encaminadas a evitar que se realicen devoluciones apresuradas e indebidas. El contribuyente es libre de escoger cualquiera de los dos caminos, sometiéndose, eso sí, a las características de cada uno.

Por otra parte, en cuanto a la voluntad del legislador, se tiene que la disposición acusada es una norma de control, encaminada a optimizar el recaudo y garantizar el reintegro de las cuantías devueltas de forma improcedente.

En efecto, en el texto del “Proyecto de ley número 124 de 2010”, publicado en la Gaceta del Congreso núm. 779 del 15 de octubre de 2010, se explica en la exposición de motivos lo siguiente:

“e) Finalmente, mediante la modificación del artículo 860 del Estatuto Tributario, se busca poder hacer efectivas las garantías, con vigencia de dos años, presentadas por los contribuyentes o responsables, junto con solicitudes de devolución, condicionando su exigibilidad a la notificación del requerimiento especial, para el cual la Administración cuenta igualmente con un término de dos años, y no a la notificación de la liquidación oficial, tal y como lo establece la norma actual. Lo anterior, por cuanto el término para proferir la

liquidación oficial puede ser efectivamente superior a dos años, lo cual implica que, en el momento en que la DIAN puede cumplir con esa condición, ya no es exigible la póliza”.

En igual sentido, en el texto de la “PONENCIA PARA PRIMER DEBATE AL PROYECTO DE LEY 124 DE 2010 CÁMARA, 174 DE 2010 SENADO, por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”, se lee lo siguiente:

### “3.7 Devolución con Garantía

Se pretende modificar el artículo 11 del proyecto presentado, así la nueva propuesta busca alcanzar la efectividad en el control a las devoluciones y/o compensaciones de saldos a favor y garantizar la recuperación de los valores devueltos en forma improcedente, cuando las solicitudes se presentan con garantía. Para el efecto se establece expresamente que la garantía debe expedirse por valor equivalente al monto objeto de devolución y/o compensación, más las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Así mismo, se establece que la garantía tendrá una vigencia de dos (2) años y que el garante es solidario cuando dentro de ese lapso se profiere requerimiento especial o el contribuyente o responsable corrige la declaración que fue objeto de la devolución y/o compensación, según lo previsto por la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C- 1201 de 2003 que exige garantizar el derecho de defensa y el debido proceso vinculando al deudor solidario al proceso de determinación del impuesto en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Se modifica el artículo 860 del Estatuto Tributario actualmente vigente, ampliando de diez (10) a veinte (20) días el término para devolver con garantía y se faculta al Director General para prescribir mediante resolución motivada que determinados contribuyentes o sectores, se sujeten al término general de que trata el artículo 855 del Estatuto.

Aunado a lo anterior, comparando el texto del actual artículo 860 del E.T. con la norma vigente anteriormente, se encuentran las siguientes novedades:

a. Se modificó el monto de la garantía, ya que con la legislación anterior, la garantía debía ser otorgada por el monto del valor solicitado, en tanto que con el actual artículo se debe

incluir, además, el valor de las sanciones previstas en el artículo 670 del E.T.

a. Con la expedición de la garantía se debe incluir una renuncia expresa del garante al “beneficio de exclusión”, lo que implica que la administración no estará obligada a actuar en primer lugar contra el contribuyente, sino que, por el contrario, podrá hacer efectiva de manera directa la correspondiente garantía.

a. El plazo de entrega del cheque, título o giro por parte de la administración se amplió de 10 a 20 días siguientes a la solicitud de devolución con garantía.

a. Se modifica lo relacionado con la actuación que interrumpe la prescripción, toda vez que aunque se mantiene la vigencia de la garantía por dos años, su exigibilidad se condiciona a la notificación del requerimiento especial y no a la de la liquidación de revisión como lo establecía el artículo 860 anterior. De esta forma, coinciden los términos de la póliza y la actuación administrativa, disminuyendo el riesgo de caducidad de la competencia temporal de la administración en lo que atañe con el control.

En suma, el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 regula un procedimiento administrativo referente a la devolución de saldos a favor del contribuyente, caracterizado por (i) ser facultativo y (ii) por la particularidad de requerirse la constitución de una garantía a favor de la Nación, encaminada a evitar los perjuicios que se le causarían al erario público debido a la realización de una devolución indebida.

6. El margen de configuración de que dispone el legislador para regular los procedimientos administrativos tributarios.

El Congreso de la República, en virtud del artículo 150.12, goza de un amplio margen de configuración normativa al momento de regular los procedimientos administrativos tributarios, sean de naturaleza sancionatoria o no, como lo es precisamente aquel atinente a la devolución de saldos a favor del contribuyente.

Así por ejemplo, en sentencia C- 643 de 2002, con ocasión de una demanda presentada contra los artículos 6º, 244, 392, 594-1 y 594-2 del Estatuto Tributario y el artículo 2º del Decreto 2509 de 1985, aludió a las competencias con que goza el legislador para configurar, en su conjunto, todos los aspectos del sistema tributario:

“Como el deber del legislador es configurar un sistema tributario que en conjunto, respete y desarrolle los principios constitucionales, no se puede desconcepar el diferente mecanismo de determinación y recaudo del impuesto a la renta establecido para los contribuyentes no declarantes que son trabajadores independientes y hacerlo desconociendo las particularidades implícitas en la actividad económica generadora de la renta; ignorando las implicaciones que ellas tienen en el diseño del sistema de determinación y recaudo del impuesto a la renta y complementarios y, mucho menos, teniendo en cuenta únicamente situaciones aisladamente consideradas y no el sistema tributario en su conjunto. Esto es así porque la legitimidad o ilegitimidad constitucional de un sistema tributario se determina ponderando los diversos elementos que lo componen pero no aislándolos y desarticulándolos. Por ello, como las normas demandadas no discriminan ni a los no declarantes asalariados ni a los no declarantes independientes, sino que a unos y otros los somete a un sistema de determinación y recaudo del impuesto de renta que varía en atención a las diversas situaciones en que se hallan, tales normas se muestran razonables y proporcionadas pues realizan los principios de equidad, progresividad y eficacia.

Posteriormente, la Corte en sentencia C- 231 de 2003, al momento de analizar la constitucionalidad de una sanción tributaria consideró lo siguiente en relación con el régimen sancionatorio en materia tributaria y el margen de configuración con que cuenta el legislador en la materia:

“La acusación frente al cobro retroactivo de la sanción

A juicio del demandante, el inciso 3º del artículo 634 del ET autoriza una sanción retroactiva al establecer que la mora se causará desde el vencimiento del plazo en que debieron cancelarse los impuestos, anticipos o retenciones. Según su criterio, la mora sólo puede existir cuando el acto administrativo cobra firmeza, es decir, cuando no procede recurso alguno, debido a que la liquidación tiene efectos declarativos y constitutivos a la vez.

Al respecto la Corte reconoce que el sistema tributario puede ser diseñado con enfoques y

perspectivas distintas, debido a que no existe un modelo rígido sino pautas generales concebidas a la manera de principios, todo lo cual ha suscitado profundos debates a nivel doctrinario, legal y jurisprudencial. Pero en todo caso, el encargado de hacerlo tiene un amplio margen de configuración que le permite regular, entre otros aspectos, el momento a partir del cual considera que nace la obligación tributaria.

Así, es posible determinar que la obligación solamente nace con un acto material que es declarativo y constitutivo a la vez; cuando se acoge esta opción el deber jurídico de tributar no surge hasta tanto no sea exista un acto (documento) que reconozca la obligación. Pero también puede acogerse una regulación distinta, donde los presupuestos fácticos son los que determinan el nacimiento del deber de tributar, siendo el acto material el simple instrumento declarativo de una obligación previamente constituida.

Para el caso colombiano el Legislador acogió esta última opción y en sintonía con ese modelo reguló también el tema de las sanciones tributarias. Fue así como dispuso que la sanción por falta de pago nace, precisamente, cuando expira el plazo para cancelar las obligaciones fiscales (elemento constitutivo), a pesar de que su reconocimiento se haga con posterioridad, ya sea a través de la liquidación privada, con la liquidación oficial o mediante la resolución independiente (elemento declarativo).

Lo anterior no significa desconocer el principio de irretroactividad tributaria previsto en el artículo 363 de la Constitución y definido en su esencia como “la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente” , sino una concepción normativa distinta sobre el momento a partir del cual se consolida un deber jurídico, en este caso el de soportar una sanción como consecuencia del retardo en el pago de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, el hecho de que el Legislador se haya inclinado por un modelo, que no es el que más agrada al demandante, corresponde precisamente a su libertad de configuración pero en nada vicia la regulación frente al cargo por retroactividad de la sanción moratoria”.

Más recientemente, en sentencia C- 385 de 2008, la Corte consideró que “de conformidad con lo establecido en el ordenamiento superior, los principios que rigen el sistema tributario son, de una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, de otra parte, los de equidad, eficiencia y progresividad. Tal como ha tenido ocasión de señalarlo en forma

reiterada la Corte, tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”.

En suma, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia de estructuración del sistema tributario, incluidos aquellos procedimientos de naturaleza sancionatoria o no, facultad que, por supuesto, se encuentra limitada por la Constitución, en especial, por los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad, amén del respeto por el derecho al debido proceso administrativo.

## 7. Resolución de los cargos de inconstitucionalidad.

La Corte consideró que las ciudadanas estructuraron dos cargos de inconstitucionalidad, a saber:

a. De igual manera, se desconocería el principio de la buena fe, por cuanto el legislador parte del supuesto de que el contribuyente elevó una solicitud de devolución amañada.

Pasa el juez constitucional a examinar la procedencia de los mencionados cargos de inconstitucionalidad.

### 7.1. Examen del cargo por violación al debido proceso y al derecho de defensa.

El artículo 29 de la Carta Política dispone que el debido proceso debe observarse en toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, es decir, que obliga no solamente a los jueces sino también a los organismos y dependencias de la administración pública.

El debido proceso administrativo consiste en que los actos y actuaciones de las autoridades administrativas deben ajustarse no sólo a la ley sino a los preceptos constitucionales. Se pretende garantizar el correcto ejercicio de la administración pública a través de la expedición de actos administrativos que no resulten arbitrarios y, por contera, contrarios a los principios del Estado de derecho. Ello en virtud de que “toda autoridad tiene sus

competencias definidas dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones abusivas, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes” (sentencia T-1341 de 2001).

De la aplicación del principio del debido proceso se desprende, en los términos de la sentencia T- 1021 de 2002, que los administrados tienen derecho a conocer las actuaciones de la administración, a pedir y a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho de defensa, a impugnar los actos administrativos y en fin a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio.

Sobre el debido proceso administrativo la Corte se ha manifestado en reiteradas oportunidades y ha precisado que su cobertura se extiende a todo el ejercicio que debe desarrollar la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, lo que implica que cubre todas las manifestaciones en cuanto a la formación y ejecución de los actos, a las peticiones que presenten los particulares y a los procesos que adelante la administración con el fin de garantizar la defensa de los ciudadanos. Al respecto esta Corporación, desde temprana jurisprudencia consideró lo siguiente:

“La garantía del debido proceso, plasmada en la Constitución colombiana como derecho fundamental de aplicación inmediata (artículo 85) y consignada, entre otras, en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículos 10 y 11), en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre proclamada el mismo año (artículo XXVI) y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, 1969, Artículos 8 y 9), no consiste solamente en las posibilidades de defensa o en la oportunidad para interponer recursos, como parece entenderlo el juzgado de primera instancia, sino que exige, además, como lo expresa el artículo 29 de la Carta, el ajuste a las normas preexistentes al acto que se imputa; la competencia de la autoridad judicial o administrativa que orienta el proceso; la aplicación del principio de favorabilidad en materia penal; el derecho a una resolución que defina las cuestiones jurídicas planteadas sin dilaciones injustificadas; la ocasión de presentar pruebas y de controvertir las que se alleguen en contra y, desde luego, la plena observancia de las formas propias de cada proceso según sus características” . (sentencia T- 460 de 1992).

Así las cosas, en pocas palabras, el debido proceso comprende un conjunto de principios, tales como el de legalidad, el del juez natural, el de favorabilidad en materia penal, el de presunción de inocencia y el derecho de defensa, los cuales constituyen verdaderos derechos fundamentales .

El derecho de defensa en materia administrativa, tal y como se consideró igualmente en sentencia T- 1021 de 2002, se traduce en “la facultad que tiene el administrado para conocer la actuación o proceso administrativo que se le adelanta e impugnar o contradecir las pruebas y las providencias que le sean adversas a sus intereses. La administración debe garantizar al ciudadano interesado tal derecho y cualquier actuación que desconozca dicha garantía es contraria a la Constitución. En efecto, si el administrado no está de acuerdo con una decisión de la administración que le afecte sus intereses tiene derecho a ejercer los recursos correspondientes con el fin de obtener que se revoque o modifique”.

Pues bien, en el caso concreto, la Corte considera que el legislador tributario, al establecer que el contribuyente que pretenda obtener una devolución, deberá previamente suscribir una garantía equivalente al monto objeto de aquélla, mas unas sanciones (previstas en el artículo 670 del E.T.), siempre que éstas no superen los diez mil (10.000) s.m.l.v., no está violando la presunción de inocencia (art. 29 Superior) ni invirtiendo la carga de la prueba; simplemente, como se ha explicado, le ha impuesto una carga al ciudadano que libremente decida acogerse al procedimiento de devolución con garantía. En efecto, la norma acusada no impone sanción administrativa alguna, motivo por el cual no puede hablarse de una violación al debido proceso administrativo.

Así las cosas, el cargo por violación al artículo 29 Superior no está llamado a prosperar.

## 7.2. Examen del cargo por violación al principio de la buena fe.

De conformidad con el artículo 83 constitucional, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, “la cual se presumirá en todas las gestiones que aquéllos adelanten ante éstas”. Se trata de un principio general del derecho y por ende irradia innumerables aspectos del ordenamiento jurídico con una pluralidad de matices y de consecuencias prácticas.

En materia tributaria, específicamente, el juez constitucional ha estimado que el principio de

la buena fe no es absoluto. Así por ejemplo, en sentencia C-690 de 1996, se señaló que es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias. En palabras de esta Corporación:

“Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho - esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente”.

Posteriormente, en sentencia C- 005 de 1998, expresamente se citó y acogió el anterior precedente, señalando que “Entendida la buena fe en la forma explicada por la Corte en esta sentencia, en materia tributaria, y con la observación de que la sanción en sí misma considerada no es inconstitucional, pues ella busca que los contribuyentes presenten sus declaraciones tributarias en forma correcta, no se viola el principio de la buena fe del artículo 83 de la Constitución, ni el 6.” En igual sentido, en sentencia C- 160 de 1998, con ocasión del examen de una demanda de inconstitucionalidad presentada contra unas disposiciones legales mediante las cuales se imponían sanciones a quienes omitiesen el deber de aportarle

información a la DIAN, la reiteró el citado precedente, en los siguientes términos:

“La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia”.

Ahora bien, en relación con el tema específico de la constitución de cauciones, la Corte en sentencia C- 318 de 1998, consideró que aquella carga, prima facie, era conforme con la Carta Política. Sin embargo, a renglón seguido precisó que era necesario superar un test de razonabilidad:

“La obligación de constituir una garantía o caución como requisito de procedibilidad de la acción, disminuye sin duda, las posibles demandas temerarias. En efecto, un simple razonamiento práctico permite concluir que, en las condiciones anotadas, ninguna persona razonable ejercerá el derecho de acción contra un acto que no considere ilegal o inconstitucional”.

Examen que no logró superarse por las siguientes razones:

“La Corte considera que no es admisible, y que va en contravía del artículo 229 de la Carta Política, exigir una condición para llevar a la justicia, la controversia de un ciudadano con el Estado: no es posible a la luz de los principios contenidos en la nueva Constitución, desechar de plano la admisión de una demanda, por no cumplir con un requisito de esta naturaleza. Efectivamente, mientras el demandante esté en capacidad de constituir la garantía que exige la norma cuestionada, no se estarían vulnerando sus derechos; pero requerir la constitución de un respaldo de este tipo, sin tener en cuenta las condiciones de un gran número de posibles demandantes, es un atentado contra su derecho de acción; no todas las personas tienen acceso al mercado financiero, o cumplen con la cantidad de requisitos que exigen las compañías de seguros para constituir una póliza como la que exige esta disposición. Por tanto, la exigencia de una condición imposible o muy difícil de cumplir, afecta el núcleo esencial del derecho al acceso a los jueces y tribunales y, por contera, del derecho a una

tutela judicial efectiva, del derecho de defensa y, por supuesto, del derecho a la igualdad.

Así pues, de conformidad con este precedente, si bien el legislador puede imponerle la carga a un ciudadano de prestar una determinada caución, el contenido de esta última no es irrelevante en términos constitucionales. En efecto, será necesario examinar, en el caso concreto, si la finalidad legítima que se persigue con la imposición del deber resulta excedida tomando en cuenta el monto de la caución y los riesgos ordinarios que se pretenden amparar con la imposición de aquélla. De tal suerte que, así se esté en presencia de un asunto tributario, no puede imponérsele al contribuyente una carga desproporcionada, en materia de cauciones, a efectos de acceder a la devolución de unos dineros a los cuales considera tiene derecho.

Sobre el particular, conviene asimismo tener presente que la sentencia C- 318 de 1998 acoge un antiguo precedente sentado por la Corte Suprema de Justicia en la materia. En efecto, en la sentencia N° 86 de 25 de julio de 1991, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de la función de control de constitucionalidad, declaró inexecutable la parte del artículo 140 del C.C.A. que establecía, como requisito para ejercer el derecho de acción contra un acto de la administración que consagrara un crédito a favor del tesoro público, la obligación de consignar, en calidad de depósito, la suma correspondiente. Consideró la Corte que resultaba un requisito desproporcionado en la medida en que obligaba “al interesado a cumplir con la sanción que ha impuesto la administración de manera absoluta, sin permitir siquiera el uso de garantías u otro mecanismo de idéntica naturaleza para asegurar el pago de la multa o de la suma debida en la hipótesis de una sentencia desfavorable a sus pretensiones”. No obstante, declaró executable, la parte del artículo 140 citado que consagra, como requisito para la admisión de una demanda contenciosa de la naturaleza indicada, “que se otorgue caución a satisfacción del ponente para garantizar el pago con los recargos a que haya lugar en cuanto fuere desfavorable lo resuelto”.

A su vez, en sentencia C- 604 de 2000, con ocasión del examen de una supresión de una exención tributaria, la Corte adelantó algunas precisiones respecto a la debida comprensión y aplicación del principio de la buena fe en materia tributaria:

“El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo

las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas”.

Más recientemente, en sentencia C- 929 de 2005, la Corte examinó la constitucionalidad de unas normas tributarias relacionadas el tema de las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias, señalando que tampoco se vulneraba en este el caso el principio de la buena fe por cuanto:

“Así, no es de recibo el cargo planteado por el accionante, en el sentido de que con la norma acusada se presume la mala fe de los contribuyentes, pues, según su parecer, las infracciones y conductas atentatorias contra el sistema tributario no pueden convertirse en la regla general, partiendo con ello de la premisa de que siempre que se proceda a una corrección o adición a la declaración tributaria, se hace en detrimento del fisco, lo que no es así. Por otra parte, considera la Corte que el Estado al permitir las autoliquidaciones está realizando una aplicación del principio de la buena fe de los contribuyentes, sin que obviamente ello implique la renuncia de su facultad a verificar la veracidad y realidad de lo declarado”.

Así pues, de manera constante, la Corte ha sostenido que (i) el principio de la buena fe no presenta un carácter absoluto en materia tributaria y que tampoco resulta vulnerado por la existencia de procedimientos administrativos encaminados a constatar la veracidad de las afirmaciones realizadas por el contribuyente; y (ii) el legislador puede imponerle a los contribuyentes la carga de prestar cauciones, a condición de que las mismas sean proporcionadas y no atenten contra el principio de la buena fe.

Ahora bien, analizando globalmente las distintas líneas jurisprudenciales elaboradas por la Corte en materia del principio de la buena fe, se constata la existencia de dos grandes espectros de aplicación de aquél.

Así, en primer lugar, el principio de la buena fe comporta un deber en cabeza de los particulares de actuar con rectitud y honestidad, ceñidos a una obligación de lealtad y ajustados a la recta razón en la realización de todas y cada una de las actuaciones o

relaciones jurídicas que los comprometan, bien sea entre sí o en sus relaciones con el Estado, como lo es por ejemplo el ámbito tributario, caso este en el cual, por lo demás, la Constitución entra a presumirla.

Una segunda faceta del principio de la buena fe implica que las distintas autoridades públicas obren con lealtad y sinceridad, a conciencia, en la realización de todas y cada una de las actuaciones que las vinculen con los ciudadanos, como son, por ejemplo, (i) la celebración de contratos; y (ii) la realización de concursos de méritos para acceder a la función pública.

Así las cosas, si bien el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia de diseño de procedimientos tributarios, le está vedado desconocer el principio de la buena fe, es decir, fundarlos en prejuicios en contra de los contribuyentes. En otras palabras, configurar procedimientos tributarios que partan de la mala del ciudadano, de un supuesto ánimo de defraudar al erario público o de la creencia de que los ciudadanos van a reclamar la devolución de sumas de dinero a sabiendas de que no tiene derecho a las mismas.

Analizando el caso concreto, considera esta Corporación que el legislador tributario, al establecer que el contribuyente que pretenda obtener una devolución, deberá previamente suscribir una garantía equivalente al monto objeto de aquélla, mas unas sanciones (previstas en el artículo 670 del E.T.), siempre que éstas no superen los diez mil (10.000) s.m.l.v., está precisamente partiendo de la mala fe del ciudadano.

En efecto, la constitución de garantías en materia tributaria se ajusta, prima facie, a la Constitución, por cuanto persigue un fin legítimo, como es salvaguardar el erario público. Sin duda, la devolución expedita de dineros comporta un riesgo de defraudación al fisco, razón por la cual resulta razonable contar con un instrumento que permita asumir tales riesgos.

En tal sentido, la Corte no encuentra reparo alguno a que el legislador haya previsto como carga al contribuyente la prestación de una caución que ampare el monto objeto de devolución. Evidentemente, se está ante una carga razonable, encaminada a que el Estado no sufra mengua alguna de llegar a realizarse una devolución injustificada de impuestos.

No sucede lo mismo con la extensión de tal caución a las eventuales sanciones que impondría la administración al contribuyente por el reclamo y pago de devoluciones injustificadas. En efecto, en esta segunda hipótesis el legislador está presumiendo la mala fe

del contribuyente, por cuanto la medida se orienta a amparar unos riesgos futuros e inciertos.

Ahora bien, sin lugar a dudas la administración puede imponerle las sanciones correspondientes a aquel contribuyente que, obrando de mala fe, solicite temerariamente la devolución de impuestos a la cual no tiene derecho. Sin embargo, el legislador no puede crear una medida, como lo es la caución objeto de análisis, que parta de suponer que todos los contribuyentes obrarán dolosamente. Tal actuación, no sólo parte de la mala fe sino que conduce a un resultado perverso como lo es desestimular las solicitudes legítimas de devoluciones por la imposibilidad de cancelar tales cauciones.

En este orden de ideas, la Corte declarará inexequible la expresión “más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”, del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

#### VIII. 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 INEXEQUIBLE, la expresión “más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”, del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

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

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrado

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

Ausente con permiso

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Ausente en comisión

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Cfr. Corte Constitucional, Auto del 29 de julio de 1997, expediente D-1718.

2 Cfr. Sentencia C-131 de 1993

3 Sentencia C-1052 de 2001.

4 Sentencia C-1046 de 2001: "...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de "disposición" y de "contenido normativo". Así, en general las expresiones normas legales, enunciados normativos, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las misma". También, en aplicación de la diferenciación entre disposición normativa y contenido normativo la Corte en la sentencia C-573 de 2004, rechazó la solicitud de inhibición de uno de los intervinientes en el proceso, que alegaba que la disposición normativa objeto de la revisión (un inciso del artículo 8º de la Ley 812 de 2003 Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario) configuraba la descripción de un programa sin efectos normativos, es decir sin contenido normativo. Frente a lo que la Corte dijo: "la inclusión de un programa específico en el Plan de Desarrollo tiene al menos el siguiente efecto normativo concreto: permitir que en el presupuesto sean apropiadas las correspondientes partidas para desarrollar ese programa". De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que "[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores".

5 Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de mayo de 2002.

6 Art. 850 del E.T.

7 Art. 851 del E.T.

8 Art. 852 del E.T.

9 Art. 853 del E.T.

10 Art. 854 del E.T.

11 Art. 855 del E.T.

12 Art. 856 del E.T.

13 Art. 857 del E.T.

14 Art. 858 del E.T.

15 Art. 859 del E.T.

16 Art. 860 del E.T.

17 Art. 857 del E.T.