

#### FACULTAD IMPOSITIVA-Fundamento

La importancia de la facultad impositiva del Estado, es un tema sobre el que existe pleno consenso. Por medio de los impuestos, la organización estatal no sólo obtiene los ingresos que requiere para costear su funcionamiento sino que también son éstos los que le proporcionan los recursos necesarios para financiar la inversión pública y sus demás obligaciones. El poder impositivo del Estado encuentra su completo significado en el marco de los deberes ciudadanos, los cuales se encuentran referidos en el artículo 95 de la Constitución. En razón a las características propias del poder impositivo, se requiere que los organismos instituidos para su ejercicio, cuenten con mecanismos y herramientas administrativos suficientes e idóneos.

#### REGIMEN COMUN AL SIMPLIFICADO-Reclasificación

Esta facultad no es ilimitada ni arbitraria. Por el contrario, su ejercicio debe ser razonable y proporcionado, lo cual implica la sujeción a los derechos y garantías de los ciudadanos.

#### REGIMEN COMUN AL SIMPLIFICADO-Fundamento de la facultad de reclasificación

Los cambios experimentados por el Estatuto Tributario desde que la Corte Suprema de Justicia profirió la Sentencia 85 de 1991, no alteran la facultad de la que dispone el Administrador de Impuestos de reclasificación en el régimen común en virtud del artículo 508-1 de referido Estatuto, pues los cambios versan sobre materias diferentes - aunque relacionadas - tales como los requisitos que ha de cumplir quien desee estar inscrito en el régimen simplificado, mas no sobre la facultad misma de reclasificación. La razón de esta facultad radica en dotar a la Administración de un mecanismo eficiente para reclasificar en el régimen común a quienes, por sus circunstancias económicas, deben estar en éste y no en el simplificado. Esta facultad permite a la Administración, de un lado, controlar la evasión fiscal y mejorar el sistema de recaudo, y, del otro, garantizar la justa competencia económica en la medida en que dota a la Administración de un instrumento que le permite ubicar en el régimen común - que implica mayores obligaciones para quienes son sus responsables - a todos los que deben estar en el mismo. El acto que ordena la reclasificación en el régimen común, debe fundarse en las pruebas obtenidas para el efecto. Ello es resultado de la

necesidad, señalada en la ley y reconocida por la jurisprudencia, de que las actuaciones de la administración no sean arbitrarias ni caprichosas.

#### REGIMEN COMUN AL SIMPLIFICADO-Recursos

Contra el acto que ordena la reclasificación en el régimen común, procede el recurso extraordinario de revocatoria directa. Igualmente existe la posibilidad de acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para controvertir la decisión administrativa de reclasificación en el régimen común. La acción de nulidad y restablecimiento del derecho es un medio judicial efectivo para solicitar la nulidad de las resoluciones de reclasificación en el régimen simplificado. En segundo lugar, el efecto de un fallo en el que se acoge dicha pretensión es que quien ha sido reclasificado arbitrariamente en el régimen común es ubicado de nuevo en el simplificado.

#### REGIMEN COMUN AL SIMPLIFICADO-Acto de reclasificación sin motivación

Esta Corporación encuentra - sin perjuicio del reconocimiento que en reiteradas oportunidades se ha hecho de las facultades impositivas del Estado y de la importancia de los mecanismos para hacerle frente al flagelo de la evasión de impuestos - que la explicación ofrecida por la Administración de Pereira para reclasificar a la accionante en el régimen simplificado, es insuficiente.

#### ACCION DE TUTELA CONTRA ACTO DE RECLASIFICACION TRIBUTARIA-Improcedencia

Debido a que en el proceso de tutela que se revisa, la accionante disponía de un mecanismo de defensa judicial alternativo a la tutela, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que podía ejercer contra la Resolución por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales, esta Sala de Revisión reitera que la acción de tutela no procede como vía principal. Tampoco procede la tutela en este caso como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable. Para tal efecto, era necesario que la accionante hubiera demostrado, al menos sumariamente, que en su caso se cumplía con los requisitos que para el efecto han sido objeto de desarrollo por parte de esta Corporación y que se encuentran analizados en la sentencia del Consejo de Estado recién citada: que el perjuicio sea inminente; que las medidas que se requieren para conjurar el perjuicio irremediable sean urgentes; que se trate de un perjuicio grave, es decir, de un daño que en forma evidente menoscabe material o

moralmente el haber jurídico de la persona y; que la acción de tutela sea impostergable y adecuada para restablecer el derecho violado.

Referencia: expediente T-412185

Acción de tutela instaurada por María Cecilia Aristizábal Parra contra la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Magistrado ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D.C., julio dieciséis (16) de dos mil uno (2001)

La Sala Tercera de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por los magistrados, Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, ha proferido la siguiente

## SENTENCIA

en el proceso de revisión del fallo proferido por la Sala Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Risaralda dentro del proceso de tutela instaurado por María Cecilia Aristizábal Parra contra la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

### I. ANTECEDENTES

#### 1. Hechos

María Cecilia Aristizábal Parra presentó acción de tutela contra la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), pues consideró que la Resolución N° 1768 del 29 diciembre de 1999, expedida por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, por medio de la cual se le reclasificó en el régimen común del impuesto sobre las ventas, vulneró sus derechos a la igualdad, al debido proceso y a la defensa. Los hechos que sirven de fundamento del amparo solicitado se resumen en los siguientes términos:

1.1. La actora es persona natural no contribuyente del impuesto de renta desde 1991.

1.2. Afirma que “[...] es persona natural no contribuyente de Impuesto de Renta desde el año 1991, solo para el año gravable de 1996 presenté Declaración de Renta debido a una pequeña Ganancia Ocasional por concepto de sucesión y en el año 1997 por la controversia creada con el Concepto 19806 de Marzo 26 de 1998 emitido por la DIAN, que se refería a quienes pertenecían al Régimen Simplificado sobre Impuesto de Rentas deberían presentar Declaración de Renta, así por ingresos no tubieran [sic] la obligación de declarar”1.

1.3. La actora indica que su actividad consiste en brindar asesorías en contabilidad y temas tributarios.

1.4. Afirma que labora en su casa de habitación y que no posee establecimiento de comercio y que por lo tanto no está registrada en la Cámara de Comercio.

1.5. También sostiene que sus ingresos para el año de 1999 ascendieron a \$12'487.000, obtenidos bajo los siguientes conceptos: por servicios \$3'900.000; por arrendamientos \$4'500.000; y por pensión del I.S.S. \$4'087.000. Afirma también que a 31 de diciembre de 1999 su patrimonio no ascendió a \$90'000.000 y que en ningún año ha tenido ingresos ni patrimonio que superen los topes establecidos en el artículo 4992 del Estatuto Tributario para pertenecer al régimen simplificado.

1.6. La actora señala que en razón de que cumple con éstos y con todos los demás requisitos exigidos por el artículo 499 del Estatuto Tributario, se encuentra inscrita en el régimen simplificado del impuesto a las ventas.

1.7. El día 29 diciembre de 1999, el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, expidió la Resolución N° 1768, por medio de la cual se reclasificó a la actora en el régimen común, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario3.

1.8. El 11 de enero de 2000 la actora presentó derecho de petición a la accionada con el fin de solicitar la nulidad de la Resolución N° 1768, pues la actora considera que cumple con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado. En la resolución se advierte que contra la misma no procede ningún recurso de la vía gubernativa.

1.9. En oficio del 27 de enero de 2000, el Administrador de Impuestos y Aduanas de Pereira responde a la accionante informándole del trámite pertinente para quedar inscrita de nuevo

en el régimen simplificado.

1.10. La accionante interpuso acción de tutela el 28 de agosto de 2000 por considerar que la decisión de la DIAN de reclasificarla en el régimen común vulneró sus derechos a la igualdad, al debido proceso y a la defensa. La accionante afirma que le fueron vulnerados sus derechos a la igualdad, al debido proceso y a la defensa, y solicita, en consecuencia, que se revoque la Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999, expedida por el Administrador de Impuestos y Aduanas de Pereira.

1.11. La accionante interpuso la acción de tutela como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable como consecuencia del daño que se le causaría si se viera obligada a cumplir con los requerimientos del régimen simplificado.

1.12. En fallo del once (11) de septiembre de 2000, el Juzgado Segundo de Ejecución de Penas y Medidas de Seguridad de Pereira decidió no tutelar los derechos invocados por la accionante.

1.13. El quince (15) de septiembre de 2000, la actora presentó impugnación a la sentencia proferida por el Juzgado Segundo de Ejecución de Penas y Medidas de Seguridad de Pereira.

1.14. En fallo del veinticuatro (24) de octubre de 2000, la Sala Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Risaralda revocó la sentencia del a quo y en su lugar decidió tutelar los derechos invocados por la accionante.

1.15. Mediante auto de fecha nueve (9) de febrero de dos mil uno (2001), la Sala de Selección Número Dos (2) de la Corte Constitucional resolvió seleccionar para su revisión el expediente.

## 2. Sentencia de primera instancia

En sentencia de primera instancia, la Juez Segunda de Ejecución de Penas y Medidas de Seguridad de Pereira consideró pertinente negar el amparo solicitado. En su criterio, la acción de tutela interpuesta no procede por tres razones. En primer término, la Juez no encuentra cuál es el perjuicio que se le ocasiona con el cambio de régimen, el cual tan solo le genera la obligación de cumplir una serie de formalidades en materia tributaria.

En segundo lugar, la Juez señala que la reclasificación surtió efectos a partir del primer bimestre de 2000. De esta manera “[...] debemos destacar es el hecho de la extemporaneidad en la acción, pues si, se pretendía evitar un perjuicio inminente con acto administrativo dictado en el mes de diciembre del año anterior [es decir, de 1999], cómo es que no se interpuso la acción por aquella época, o por lo menos, al mes siguiente”4.

Por último, encuentra la Juez Segunda de Ejecución de Penas y Medidas de Seguridad de Pereira “[...] que el acto de la DIAN puede ser atacado por la vía judicial administrativa, toda vez que se puede acudir ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Risaralda para demandarlo, bien por la acción del restablecimiento del derecho o por la nulidad”5.

### 3. Sentencia de segunda instancia

Correspondió a la Sala Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Risaralda conocer de la impugnación interpuesta por la accionante. Dicha Corporación indicó que “[...] es evidente que los derechos a la igualdad, al debido proceso y a la defensa invocados por la accionante resultan objeto del amparo demandado, en la medida en que están establecidos como derechos constitucionales fundamentales”6.

El ad quem afirma que “la peticionaria fue reclasificada dentro del régimen común, a través de la Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999, sin explicarse los motivos para ello, y sin haberse adelantado una investigación previa en la que tuviera la oportunidad de ejercer su derecho a la Defensa”. De esta forma, en concepto de la Sala Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Risaralda “[...] el Administrador de Impuestos Nacionales procedió arbitrariamente, al expedir un acto, sin cumplir con los principios que se exigen en el precitado canon, como los de publicidad, práctica y contradicción de pruebas, que garanticen el derecho a la defensa”7.

### 4. Pruebas practicadas por la Sala

Mediante Auto de fecha quince (15) de mayo de 2001, esta Sala de Revisión solicitó al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira que diera a esta Corporación toda la información relativa a los motivos que lo llevaron a expedir la Resolución N° 1768 del 29 diciembre de 1999, por medio de la cual se reclasificó a la actora de la presente en el régimen común y el procedimiento que se siguió para el efecto.

En la misma providencia, se solicitó al Director de la DIAN que, en razón de su experticio en la materia sobre la que versa el presente proceso de revisión, informara a esta Corporación sobre el procedimiento que usualmente se observa cuando de oficio se reclasifica a una persona en el régimen común, así como las normas aplicables para el efecto.

El Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira y la Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN enviaron sendos oficios a esta Corporación en los que dan respuesta a las pruebas solicitadas, que serán analizadas en lo pertinente en los considerandos de esta sentencia.

## II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

La Corte Constitucional, a través de esta Sala, es competente para revisar las providencias proferidas por los jueces de instancia dentro del proceso de la referencia, en desarrollo de las facultades conferidas en los artículos 86 y 241 numeral 9 de la Constitución Política, y de conformidad con los artículos 33 a 36 del Decreto 2591 de 1991.

### 2. Problema jurídico

De acuerdo con los hechos reseñados, procede la Corte Constitucional a establecer si se vulneraron los derechos fundamentales a la igualdad, al debido proceso y a la defensa de la accionante con la expedición por parte del Administrador de Impuestos y Aduanas de Pereira, de la Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999, por medio de la cual se reclasifica a la accionante en el régimen común sobre el impuesto de ventas.

### 3. Consideraciones

Con el propósito de solucionar el problema jurídico que se plantea, esta Sala de Revisión habrá de iniciar las respectivas consideraciones con un análisis acerca de la facultad impositiva del Estado y de la relación que existe entre ésta y la obligación que, de acuerdo con el numeral 9 del artículo 95, tienen los ciudadanos de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado. Luego se hará referencia a la sentencia en la que la Corte Suprema de Justicia se pronunció sobre la exequibilidad de la norma con base en cuyo contenido se adoptó por parte del Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales la decisión que dio origen al caso que se revisa. En tercer lugar, se hará un análisis acerca de la

Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999, expedida por la autoridad tributaria accionada a la luz de las reglas generales sobre las actuaciones administrativas. Por último, se analizarán las razones por las cuales, a pesar de que dicha resolución adolece de motivación fáctica, como se verá, no es procedente la acción de tutela como vía principal y, en este caso, tampoco de manera transitoria.

### 3.1. Poder impositivo y Estado social de derecho

3.1.1. La importancia de la facultad impositiva del Estado, es un tema sobre el que existe pleno consenso. Por medio de los impuestos, la organización estatal no sólo obtiene los ingresos que requiere para costear su funcionamiento sino que también son éstos los que le proporcionan los recursos necesarios para financiar la inversión pública y sus demás obligaciones.

3.1.2. La Corte Constitucional se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la razón de ser de este poder y ha puesto de presente que éste debe ser ejercido de forma eficiente:

[...] para que el Estado pueda satisfacer todas las expectativas que están depositadas en él ha de contar con los recursos necesarios. Si bien la actividad estatal ha requerido siempre, para efectos de poder mantenerse en funcionamiento, de los ingresos tributarios, la dimensión de los recursos financieros que exige la adecuada prestación de los servicios a los asociados -que se deriva de la condición social de nuestro Estado-, hace ahora más necesario que nunca reflexionar a profundidad acerca de los métodos más eficaces para lograr el debido recaudo de los créditos fiscales.<sup>8</sup>

3.1.3. El poder impositivo del Estado encuentra su completo significado en el marco de los deberes ciudadanos, los cuales se encuentran referidos en el artículo 95 de la Constitución. Según lo ha señalado esta Corporación:

En la Constitución vigente, a diferencia de la del 86, se consagra el deber de tributar, con lo cual se manifiesta el presupuesto esencial de la soberanía tributaria en cabeza del Estado y se consagra, además, el principio de la generalidad del tributo, en cuanto la obligación se predica como una responsabilidad por todos de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado” (C.P. art. 95-9).<sup>9</sup>

En otra oportunidad, la Corte precisó el alcance del deber de los ciudadanos respecto de su papel como contribuyentes:

[...] el deber de solidaridad en materia tributaria fue concretado por la misma Constitución, la cual expresa, en el numeral 9 del artículo 95, que es obligación de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Esta norma comporta no sólo la obligación de pagar cumplidamente al Estado los tributos, sino también el deber de colaborar para que el sistema tributario funcione de la forma más eficiente posible (CP, art. 363), de manera que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para atender sus compromisos.<sup>10</sup>

3.1.4. Para el adecuado ejercicio de su poder impositivo, el Estado requiere de facultades que le permitan controlar la evasión. Así lo reconoció esta Corporación cuando declaró la exequibilidad de la norma que obliga a los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios a exigir factura de compra y a exhibirla cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto lo exijan:

Adicionalmente, el principio de la buena fe no se opone a que el Estado, en razón de su responsabilidad constitucional de alcanzar un orden justo, así como de garantizar el cumplimiento de sus finalidades, y las autoridades, obligadas a proteger a todas las personas residentes en Colombia en su vida, honra, bienes, creencias y demás derechos y libertades, cumplan con la tarea que les corresponde en la persecución, investigación y represión del delito, en especial de aquellos como el contrabando y la evasión que atentan contra el orden económico y social justo.<sup>11</sup>

3.1.5. En razón a las características propias del poder impositivo, se requiere que los organismos instituidos para su ejercicio, cuenten con mecanismos y herramientas administrativos suficientes e idóneos. Sobre el particular, esta Corporación señaló:

[. . .] la administración pública goza de un privilegio que consiste en el poder de actuación directa o en la facultad de emitir sus propias resoluciones, sin necesidad de recurrir a la vía judicial, para ejercer la tutela del dominio público, o para hacer efectivo el poder impositivo. Esto significa entonces, que al poder impositivo resulta implícita la autotutela administrativa, pues la colaboración en el control de la evasión fiscal se torna en un asunto de interés público y por ende inexcusable para los diferentes estamentos del Estado.<sup>12</sup>

3.1.6. Esta facultad no es ilimitada ni arbitraria. Por el contrario, su ejercicio debe ser razonable y proporcionado, lo cual implica la sujeción a los derechos y garantías de los ciudadanos:

La autotutela administrativa también se somete a límites que se dirigen a evitar la arbitrariedad de su ejercicio, puesto que las medidas que se adopten deben ser razonables y proporcionales respecto de los fines perseguidos con la decisión.<sup>13</sup>

Para la preservación de estas garantías, la Administración se encuentra sujeta a los principios y las reglas establecidas en la Constitución y en las leyes acerca de los parámetros que debe seguir para ejercer su facultad impositiva.

3.2. La jurisprudencia existente acerca de la reclasificación de un contribuyente del régimen simplificado al común

3.2.1. De acuerdo con los hechos descritos, la decisión administrativa de reclasificar a la actora, fue tomada con base en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario.

3.2.2. Esta norma fue objeto de acción pública de inconstitucionalidad presentada ante la Corte Constitucional, acción que fue rechazada por parte del Magistrado Sustanciador en auto proferido el 24 de febrero de 2000 y posteriormente en Auto A-22 del 15 de marzo del mismo año, proferido por la Sala Plena de esta Corporación, bajo el siguiente argumento:

[...] en ejercicio de las atribuciones constitucionales especiales, conferidas por el artículo 24 transitorio de la Constitución Política, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia No 85 del 18 de julio de 1991, Expediente 2280, M.P. Dr. Pedro Escobar Trujillo, declaró exequible “definitivamente”, el artículo 43 de la Ley 49 de 1990, por el cual se adicionó el Estatuto Tributario en el artículo 508-1.

3. Siendo ello así, no le asiste razón al recurrente en súplica ante la Sala Plena de la Corte Constitucional, para que se revoque el auto de 24 de febrero de 2000, en cuanto rechazó la demanda presentada contra la expresión “No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, para efectos de control tributario, el Administrador de impuestos podrá oficiosamente reclasificar a los responsables que se encuentren en el régimen simplificado, ubicándolos en el común,” contenida en el artículo 508-1, del Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989,

adicionado por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990. En efecto, como surge de la Sentencia No 85 de 1991, la Corte Suprema de Justicia concluyó que el artículo 43 de la Ley 49 de 1990 no quebranta ninguna norma de la Constitución; así mismo, es evidente que en la referida sentencia, la Corte Suprema de Justicia, no limitó los efectos de la declaración de exequibilidad como para que pueda predicarse la existencia de cosa juzgada relativa. Lo que indica, en armonía con el artículo 243 de la Constitución, y de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 21 del decreto 2067 de 1991, que la cosa juzgada acaecida en el presente caso es absoluta.<sup>14</sup>

De esta manera, la Corte Constitucional reconoció los efectos de cosa juzgada de la sentencia proferida por la Corte Suprema de Justicia acerca de la constitucionalidad de la norma cuya aplicación en este caso concreto, dio origen al proceso que se revisa.

3.2.3. Corresponde entonces hacer referencia a la Sentencia 85 de 1991, proferida por la Corte Suprema de Justicia, con el propósito de determinar los criterios establecidos en la aplicación de la facultad que confiere el artículo 508-1 del Estatuto Tributario al administrador de impuestos:

[...] la facultad de reclasificación en el régimen común que el precepto impugnado otorga al Administrador de Impuestos, no equivale a decisión arbitraria, desprovista de toda posible regulación por fuera de la omnímoda y caprichosa voluntad del funcionario. Y ello no solo porque el derecho colombiano desconoce poderes de tan perjudicial índole sino, ante todo, porque como se verá, el conjunto normativo del que forma parte y con el que debe interpretarse sistemáticamente, provee el marco de referencia jurídico que encauza y delimita su ejercicio.

De hecho, la norma en cuestión no puede ser interpretada aisladamente, pues su verdadera dimensión y significado solo son comprensibles en cuanto estén iluminados por el contexto integral del Estatuto Tributario dentro del cual se integra.

En efecto, como el propio Parecer Fiscal lo reconoce, la clasificación para efectos del impuesto a las ventas en el régimen simplificado está sujeta a condiciones y requisitos concurrentes de carácter reglado; por manera que es su cumplimiento en cada caso concreto, lo que determina la posibilidad de acogerse a dicho régimen y no el capricho o voluntad de la Administración o del contribuyente, como que si bien es facultativo de este

último someterse al común reuniendo las del simplificado, no le es dable la opción contraria, esto es, la de acogerse al simplificado cuando completa los requisitos del común (artículos 499 y 50315 del Estatuto Tributario).

(...)

Del cuadro normativo de que se ha dado cuenta, y al cual necesariamente debe articularse el análisis de la norma que se examina para su recto entendimiento, se colige sin hesitación que el ejercicio de la facultad de reclasificación que se confiere al funcionario Administrador de Impuestos, únicamente tiene lugar cuando éste verifique que un contribuyente se halla situado en el régimen simplificado pese a no satisfacer los requisitos a que los artículos 499 y 50016 del Estatuto Tributario subordinan la posibilidad de estar en él.

En este sentido, hace ver la Corte que el propósito que informa el precepto cuestionado no es otro que dotar a la Administración de un mecanismo que le permita oficiosamente proceder a reclasificar a un responsable que se ha ubicado o continúa en el régimen simplificado, en cualquier tiempo en que como resultado de sus poderes de investigación y fiscalización comprobare que no llena las condiciones y requisitos a que los artículos 499 y 500 del Estatuto Tributario supeditan la pertenencia o permanencia en el mismo, habida consideración de que precisamente la circunstancia de no reunirlos comporta como consecuencia obligada su paso al común.

Ciertamente antes de la expedición de la norma sub-examine la administración carecía de un instrumento en cuya virtud pudiera hacer efectivos en esta materia los amplios poderes de fiscalización e investigación, que el artículo 684 del antedicho Estatuto le confiere con miras a asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales. Es verdad que podía adelantar las indagaciones tendientes a establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declarados, así como efectuar las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos; pero si de ellas resultaba comprobado que un contribuyente se había encuadrado incorrectamente en el régimen simplificado, la Administración no podía tomar acción inmediata para enmendar la situación, toda vez que como de acuerdo al artículo 60117 ibídem en este régimen la declaración de ventas es anual y como los hechos que configuran la obligación tributaria según los artículos 499 y 500 a 50618 ibídem se refieren a datos del año inmediatamente anterior (i.e. ingresos netos de la

actividad comercial y patrimonio bruto), se veía forzada a esperar que transcurriera el año gravable respectivo para poder actuar en consecuencia.

La norma acusada viene a llenar tal vacío, sin que por este aspecto merezca reproche alguno, pues es desarrollo lógico y consecuente de las facultades de investigación y fiscalización de que se ha hecho mención.

Arríbese así a la conclusión de que el aserto del demandante, conforme al cual el gozar o no de las prerrogativas propias del régimen simplificado no depende de la concurrencia de los supuestos previstos en la ley, es infundado. Nótese a este respecto que tampoco es cierto que una decisión en ese sentido penda del criterio subjetivo, voluntarista y arbitrario de un funcionario, pues recuérdese además el perentorio mandato consignado en el artículo 74319 del mismo Estatuto Tributario, el cual obliga a la Administración a fundar sus decisiones sobre determinación de tributos, en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente y a comprobarlos por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.<sup>20</sup>

3.2.4. El tema de los recursos de los que dispone la persona a quien se le aplica la reclasificación, también fue materia de análisis en el fallo que se cita, en los siguientes términos:

7.- El problema de los recursos contra el acto administrativo. La subsistencia de las garantías procesales en la aplicación de la disposición demandada.

Por otra parte, frente a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo puesto en entredicho, es necesario hacer una precisión, porque ciertamente éste, al igual que el primer inciso que ya fue analizado, es oscuro en su redacción. La frase que señala que contra la decisión por la cual la administración reclasifica a un contribuyente en el régimen común “no procede recurso alguno” debe ser entendida en el sentido de que contra la misma no cabe intentar los recursos ordinarios de la vía gubernativa, que consagran las normas generales.

Mal puede quedar comprendido dentro de dicha expresión el recurso extraordinario de revocatoria directa pues éste, conforme al artículo 10 del Decreto 2304 de 1989, es procedente precisamente respecto de los actos administrativos que carecen de recurso gubernativo alguno. Así pues, la prementada decisión es pasible del recurso extraordinario

mencionado, el cual ha de intentarse dentro de los dos (2) años siguientes a la ejecutoria de aquella. (artículo 737 del Estatuto Tributario).

Nótese además que subsiste la posibilidad de acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para controvertir la decisión administrativa de reclasificación en el régimen común. Por lo tanto, en el caso que ocupa la atención de la Corte, está plenamente asegurado el “derecho a la jurisdicción”, que es el instrumento que desarrolla las garantías constitucionales del debido proceso y del derecho de defensa y que asegura su vigencia mediante los derechos de contradicción, publicidad y controversia probatoria y de decisión de la litis a través de un proceso conducido y decidido por un órgano jurisdiccional, elementos en los que se descomponen tales garantías y que hoy consagra el artículo 29 de la Carta. Por manera que desde este ángulo no cabe formular reparo de índole constitucional al inciso que se examina.<sup>21</sup>

3.2.5. De la sentencia de constitucionalidad proferida por la Corte Suprema de Justicia recién citada y del contraste de las normas que en ésta se mencionan y de las vigentes en el momento en que se profirió la Resolución N° 1768 por parte del Administrador de Impuestos de Pereira (29 de diciembre de 1999), se coligen las siguientes conclusiones:

3.2.5.2. Los cambios experimentados por el Estatuto Tributario desde que la Corte Suprema de Justicia profirió la Sentencia 85 de 1991, no alteran la facultad de la que dispone el Administrador de Impuestos de reclasificación en el régimen común en virtud del artículo 508-1 de referido Estatuto, pues los cambios versan sobre materias diferentes - aunque relacionadas - tales como los requisitos que ha de cumplir quien desee estar inscrito en el régimen simplificado, mas no sobre la facultad misma de reclasificación.

3.2.5.3. La razón de esta facultad radica en dotar a la Administración de un mecanismo eficiente para reclasificar en el régimen común a quienes, por sus circunstancias económicas, deben estar en éste y no en el simplificado.

3.2.5.4. Esta facultad permite a la Administración, de un lado, controlar la evasión fiscal y mejorar el sistema de recaudo, y, del otro, garantizar la justa competencia económica en la medida en que dota a la Administración de un instrumento que le permite ubicar en el régimen común - que implica mayores obligaciones para quienes son sus responsables - a todos los que deben estar en el mismo.

3.2.5.5. El acto que ordena la reclasificación en el régimen común, debe fundarse en las pruebas obtenidas para el efecto. Ello es resultado de la necesidad, señalada en la ley y reconocida por la jurisprudencia, de que las actuaciones de la administración no sean arbitrarias ni caprichosas<sup>22</sup>.

3.2.5.6. Contra el acto que ordena la reclasificación en el régimen común, procede el recurso extraordinario de revocatoria directa.

3.2.5.7. Igualmente existe la posibilidad de acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para controvertir la decisión administrativa de reclasificación en el régimen común.

3.2.6. Es a partir de estos criterios, fijados por la jurisprudencia constitucional de la Corte Suprema de Justicia y ratificados por la Sala Plena de esta Corporación en Auto 022 de 2000, que se debe establecer si procede la acción de tutela y, en caso afirmativo, si se vulneraron los derechos fundamentales a la igualdad, al debido proceso y a la defensa de la accionante con la expedición por parte del Administrador de Impuestos y Aduanas de Pereira, de la Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999, por medio de la cual se reclasifica a la accionada en el régimen común sobre el impuesto de ventas.

Para tal efecto, se hará un análisis breve de la Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999, del Administrador de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual se reclasificó a la accionante en el presente proceso de revisión en el régimen común luego de estar en el simplificado, a la luz de las reglas generales acerca de las actuaciones administrativas y, en particular, de la obligación que tiene la administración de motivar sus actos. Posteriormente, se estudiará el tema referente a la procedibilidad de la acción de tutela como vía principal para solicitar la reclasificación de una persona en el régimen simplificado luego de haber sido ubicada en el régimen común como resultado de una decisión de la autoridad competente, así como lo relativo a la posibilidad de que la tutela pueda ser ejercida en este caso como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable.

3.3. La actuación adelantada por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira

3.3.1. La Resolución 1768 del 29 de diciembre de 1999 justifica la decisión adoptada citando

tan solo las normas que facultan al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales para reclasificar oficiosamente a los responsables que se encuentren en el régimen común, ubicándolos en el simplificado.

3.3.2. De acuerdo con el oficio enviado por la Jefe de la Oficina Jurídica de la DIAN a esta Corporación en respuesta del auto del 15 de mayo de 2001 por medio del cual se ordenaron pruebas: “La reclasificación de contribuyentes del régimen simplificado al común, se fundamenta en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario y se concretó en un programa de la Dirección de Impuestos Nacionales, encaminado a normalizar y regularizar a los contribuyentes que encontrándose inscritos ante la Administración desarrollan actividades económicas gravadas con el impuesto sobre las ventas y que se encuentren activos, con el fin de generar en el sector comercio y en otras actividades económicas conciencia sobre el pago de tributos y por ende el deber de contribuir con el Estado”<sup>23</sup>.

Esta posición es reafirmada por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira en oficio enviado a esta Corporación en respuesta del auto del 15 de mayo de 2001 por medio del cual se ordenaron pruebas, quien afirma que “[...] la accionante, MARIA CECILIA ARISTIZABAL, es responsable del impuesto sobre las ventas por los servicios gravados que no están expresamente excluidos en el artículo 476 del E.T. que fue sustituido por el artículo 48 de la ley 488 de 1998 y por lo tanto con el cambio de régimen simplificado al común le corresponde cumplir con una serie de obligaciones formales que la misma ley lo estatuye”<sup>24</sup>.

3.3.3. Esta Corporación encuentra - sin perjuicio del reconocimiento que en reiteradas oportunidades se ha hecho de las facultades impositivas del Estado y de la importancia de los mecanismos para hacerle frente al flagelo de la evasión de impuestos - que la explicación ofrecida por la Administración de Pereira para reclasificar a la accionante en el régimen simplificado, es insuficiente.

La razón que el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira invoca para reclasificar a la accionante en el proceso que se revisa en el régimen simplificado, es que los servicios que presta no se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo señalado en el artículo 476 del Estatuto Tributario<sup>25</sup>.

Según el artículo 499 del Estatuto Tributario vigente el día 29 diciembre de 1999<sup>26</sup>, fecha en que fue expedida la Resolución N° 1768 por parte del Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira: “Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, así como quienes presten servicios gravados, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones: 1. Que sean personas naturales. 2. Que tengan máximo dos establecimientos de comercio. 3. Que no sean importadores de bienes corporales muebles. 4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio. 5. Que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de cuarenta y cuatro millones setecientos mil pesos (\$44'700.000 valor base año 1994). 6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sea inferior a ciento veinticuatro millones doscientos mil pesos (\$124'200.000)” (Subrayas fuera de texto).

La lectura de dicho artículo pone de presente que la primera condición para que una persona pueda inscribirse en el régimen simplificado, es que los bienes que vende o los servicios que presta, se encuentren gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas. De manera que para reclasificar a la accionante se requería no sólo que los servicios que ella prestaba estuvieran gravados – lo cual es evidente dado que el régimen simplificado es la excepción al régimen común, que es el que de manera general se aplica a quienes venden bienes o prestan servicios gravados – sino que también era necesario que ella no cumpliera con alguno o algunos de los requisitos exigidos en el artículo 499 para estar inscrita en mencionado régimen excepcional.

3.3.5. En otras oportunidades, la Administración de Impuestos ha procedido de idéntica manera, al hacer uso de una resolución tipo – a la que se hizo referencia en el numeral 3.3.1. de estas consideraciones – en la cual se invoca tan solo la facultad oficiosa contenida en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, sin mencionar elementos fácticos algunos que justifiquen la decisión.

El Consejo de Estado ha proferido una abundante jurisprudencia en la materia objeto de estudio que proporciona a la Corte Constitucional los criterios de aplicación de la norma con base en la cual se expidió la resolución que dio lugar al caso que se revisa. La doctrina del derecho viviente<sup>27</sup> hace pertinente que esta Corporación recurra a dicha jurisprudencia.

Así pues, el Consejo de Estado desarrolló en la sentencia que a continuación se cita y que ha sido reiterada en múltiples oportunidades los siguientes argumentos, cuyo tenor es claramente relevante para decidir sobre la procedibilidad de la acción de tutela en el presente caso:

[...] si el contribuyente manifiesta que no se encuentra incurso en alguno de los supuestos previstos en la ley para ser clasificado en el Régimen Común, compete a la Administración adelantar la correspondiente investigación tendiente a demostrar lo contrario, otorgando así soporte probatorio y jurídico a su actuación, so pena de violación de los derechos audiencia, defensa y contradicción del administrado.

En el sub lite es evidente la precariedad de los elementos probatorios aducidos por la Entidad demandada, como soporte de su proceder, pues en el expediente sólo aparecen simples afirmaciones, de que se hicieron verificaciones y consultas de los diversos sistemas electrónicos y de la información en medios magnéticos, cuyos resultados concretos, indicativos de la procedencia legal de la reclasificación, observa la Sala que tampoco fueron allegados.

Respecto a la acusada carencia de motivación del acto, que se contrae a los dos “considerandos” transcritos en apartes anteriores de este fallo, a juicio de la Sala su deficiencia es evidente y contrario a lo afirmado por la opositora, considera la Sección que lo esgrimido con fines de control no es razonada, en tanto se limita a señalar el ejercicio de una facultad oficiosa y el cumplimiento de una función, pero en sí misma no contiene una fundamentación o explicación fáctica y probatoria referida al asunto en concreto, indicativa de los motivos de la decisión plasmada en la parte resolutive.

Ello porque la motivación es una exigencia del acto administrativo, y por tanto reclamable en principio de todos los actos y debe basarse en hechos ciertos y demostrados al momento de la emisión del acto, so pena de viciarlo de nulidad, por ausencia de uno de sus elementos esenciales.

En conclusión, a pesar de que la ley autorice a la Administración para actuar oficiosamente, eso no significa que su decisión pueda ser arbitraria, ya que en su actuar, aún con fines de control, debe adelantar un procedimiento aunque sea sumario, pero que permita al administrado el ejercicio de sus derechos de audiencia y defensa, porque la facultad que le

otorga la ley a la Administración por amplia que sea, es esencialmente reglada y controvertible.

Más aún si se tiene en cuenta que existen en la ley ciertos requisitos que deben cumplirse para pertenecer a uno y otro régimen en el impuesto a las ventas, por lo que es claro que la reclasificación debe estar precedida de investigación de cuyos resultados se establezcan tales circunstancias, que deben ser las que den soporte fáctico, probatorio y motivación al acto administrativo que plasme la decisión.

Por todo ello, para la Sala el acto acusado viola las normas en que se fundamentó, y las indicadas por el actor, dado que conforme se precisó en párrafos anteriores, la actuación administrativa no se ajustó a la ley, consecuentemente habrá de decretarse su nulidad. Como restablecimiento del derecho se declarará que mientras respecto del demandante, permanezcan circunstancias como las que aparecen demostradas en el proceso, el actor habrá de ser clasificado como responsable del impuesto a las ventas pertenecientes al Régimen Simplificado.<sup>28</sup>

De la jurisprudencia transcrita del Consejo de Estado se siguen dos conclusiones respecto del problema jurídico que se analiza en este fallo de revisión de tutela. En primer término, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es un medio judicial efectivo para solicitar la nulidad de las resoluciones de reclasificación en el régimen simplificado. En segundo lugar, el efecto de un fallo en el que se acoge dicha pretensión es que quien ha sido reclasificado arbitrariamente en el régimen común es ubicado de nuevo en el simplificado.

#### 3.4. La reclasificación de la accionante y la no procedibilidad de la acción de tutela

3.4.1. El análisis realizado, permite indicar la razón por la cual, a pesar de que el Administrador de Impuestos Nacionales de Pereira procedió a reclasificar a la accionante en el proceso que se revisa, sin motivar adecuadamente correspondiente, la tutela interpuesta no es procedente.

3.4.2. En reiteradas oportunidades, el Consejo de Estado se ha pronunciado sobre procesos de tutela similares al que se revisa en esta oportunidad, en los siguientes términos:

En el sub-judice, la actora pretende que esta jurisdicción, en sede de tutela, ordene a la

Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, suspender y dejar sin efectos la Resolución 1022 del 27 de diciembre de 1999, en virtud de la cual fue reclasificada en el régimen común, hasta tanto se adelanten las investigaciones necesarias para determinar su verdadera situación económica.

Para la Sala no cabe duda de que la actora cuenta con otro mecanismo de defensa judicial para obtener la satisfacción de sus pretensiones. En efecto, mediante el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la actora podrá cuestionar la legalidad de la resolución que la reclasifica como responsable del impuesto sobre las ventas en el régimen común, y, si a ello hubiere lugar, reclamar la indemnización de perjuicios que la expedición del aludido hubiera podido irrogarle.

Adicionalmente, dentro del proceso correspondiente es posible solicitar la medida cautelar de la Suspensión Provisional prevista en el artículo 152 del C.C.A., según el cual:

ARTICULO 152.- Procedencia de la suspensión: El Consejo de Estado y los tribunales administrativos podrán suspender los actos administrativos mediante los siguientes requisitos:

1. Que la medida se solicite y sustente de modo expreso en la demanda o por escrito separado, presentado antes de que sea admitida.
2. (...)
3. Si la acción es distinta de la de nulidad, además se deberá demostrar, aunque sea sumariamente, el perjuicio que la ejecución del acto demandado causa o podría causar al actor.

Así las cosas, si la demandante logra probar sumariamente los perjuicios que le causa la resolución en comento, podrá obtener la suspensión provisional de la misma mientras que se decide sobre su nulidad; si esta se llegara a declarar, los efectos de la resolución se retrotraerán de tal forma que la DIAN podrá iniciar nuevamente el procedimiento en la manera debida (investigaciones previas), lo cual subsanaría y repararía el daño causado por la vulneración al debido proceso, pues en la nueva actuación no se cometerían los mismos

errores que en la anterior; y por otra parte, se causarían las indemnizaciones debidas por los perjuicios que se hayan producido con la expedición del acto.

Así que en este caso, la acción de tutela no tiene un alcance distinto al de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues tendría los mismos efectos, lo cual lleva a concluir que existiendo otro mecanismo de defensa judicial igualmente eficaz al de la tutela, ésta última por su carácter subsidiario, no procede.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia de la tutela como mecanismo transitorio, advierte la Sala que no se encuentra debidamente probado por la recurrente la presencia de un perjuicio irremediable, que la ponga en una situación de mal irreversible o en un estado notorio de necesidad. Por ello, la acción incoada tampoco está llamada a prosperar.

Sobre el punto, la Corte Constitucional ha dicho:

Para determinar la irremediabilidad del perjuicio hay que tener en cuenta la presencia de varios elementos que configuran su estructura, como la inminencia, que exige medidas inmediatas, la urgencia que tiene el sujeto de derecho por salir de ese perjuicio inminente, y la gravedad de los hechos, que hace evidente la impostergabilidad de la tutela como mecanismo necesario para la protección inmediata de los derechos constitucionales fundamentales. La concurrencia de los elementos mencionados pone de relieve la necesidad de considerar la situación fáctica que legitima la acción de tutela, como mecanismo transitorio y como medida precautelativa para garantizar la protección de los derechos fundamentales que se lesionan o que se encuentran amenazados. Con respecto al término “amenaza” es conveniente manifestar que no se trata de la simple posibilidad de lesión, sino de la probabilidad de sufrir un mal irreparable y grave de manera injustificada.<sup>29</sup>

Teniendo en cuenta los requisitos mencionados, la Sala no evidencia un perjuicio irremediable en el caso concreto, pues si bien la demandante afirma no poder cumplir con las obligaciones que acarrea la pertenencia al régimen común, de las pruebas aportadas al proceso no se colige la existencia de un perjuicio irremediable. Y aunque se hiciera el ejercicio de deducirlo, partiendo del supuesto del incumplimiento de las obligaciones tributarias (del régimen común) por fuerza de la realidad económica que dice vivir la contribuyente, y suponiendo la imposición eventual de cualquiera de las sanciones que el Estatuto Tributario contempla para tales faltas, en caso de que el perjuicio ocasionado sea

antijurídico, será siempre indemnizable, pues tales sanciones sólo producen efectos patrimoniales reparables en su totalidad.<sup>30</sup>

3.4.3. En la jurisprudencia citada, la cual ha sido constantemente reiterada, el Consejo de Estado fundamenta su decisión de negar la tutela interpuesta por una accionante que fue reclasificada en el régimen común por parte del Administrador de Impuestos de Medellín y que pretendía anular por medio de esta acción constitucional la resolución de reclasificación, con base en dos argumentos: primero, como fue ya analizado, la accionante dispone de un medio alternativo de defensa judicial y segundo, no se encuentra probado que la tutela sea necesaria para evitar un perjuicio irremediable.

3.4.4. Los argumentos expuestos por el Consejo de Estado coinciden con la orientación de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en el ámbito tributario. En un fallo en el que la Corte revisó un proceso de tutela en el que el accionante pretendía que se declarara la nulidad de los actos administrativos que negaron su petición en materia tributaria, se indicó:

Pretende el demandante Boris Nisimblat Alvarez la tutela de su derecho fundamental al debido proceso, que afirma le fue vulnerado con la actuación administrativa antes reseñada y, en consecuencia, pide que se declaren sin ningún valor ni efecto los actos administrativos expedidos por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de San Andrés Islas, esto es, la liquidación oficial de revisión No. 00005 de 1995, y la resolución 002 de mayo 8 de 1996, que niega su petición de acogerse al saneamiento de impugnaciones.

Solicita, además, como medida previa, la suspensión de los actos impugnados y que se prevenga a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de San Andrés, Isla, para que se abstenga de reproducirlos

[...]

2.1. Reiteradamente la Corte, con fundamento en los arts. 86, inciso 3 y 6-1 del decreto 2591/91, ha sostenido que la acción de tutela sólo es procedente ante la ausencia de un mecanismo alternativo de defensa judicial que sea idóneo y eficaz para la protección del derecho, salvo cuando, existiendo el medio de defensa ordinario, se la utilice como mecanismo transitorio para impedir un perjuicio irremediable.

[...]

2.4. Ni siquiera era procedente la tutela como mecanismo transitorio, para evitar un perjuicio irremediable, porque no se daban los presupuestos señalados en la sentencia T-640/9631 para que se configurara dicho perjuicio. En efecto, en esta sentencia la Corte precisó los criterios conforme a los cuales se considera que el perjuicio es irremediable, en los siguientes términos:

“1. El perjuicio ha de ser inminente: ‘que amenaza o está por suceder prontamente’. Con lo anterior se diferencia de la expectativa ante un posible daño o menoscabo, porque hay evidencias fácticas de su presencia real en un corto lapso, que justifica las medidas prudentes y oportunas para evitar algo probable y no una mera conjetura hipotética. Se puede afirmar que, bajo cierto aspecto, lo inminente puede catalogarse dentro de la estructura fáctica, aunque no necesariamente consumada. Lo inminente, pues, desarrolla la operación natural de las cosas, que tienden hacia un resultado cierto, a no ser que oportunamente se contenga el proceso iniciado. Hay inminencias que son incontenibles: cuando es imposible detener el proceso iniciado. Pero hay otras que, con el adecuado empleo de medios en el momento oportuno, pueden evitar el desenlace efectivo. En los casos en que, por ejemplo, se puede hacer cesar la causa inmediata del efecto continuado, es cuando vemos que desapareciendo una causa perturbadora se desvanece el efecto. Luego siempre hay que mirar la causa que está produciendo la inminencia”.

“2. Las medidas que se requieren para conjurar el perjuicio irremediable han de ser urgentes, es decir, como calidad de urgir, en el sentido de que hay que instar o precisar una cosa a su pronta ejecución o remedio tal como lo define el Diccionario de la Real Academia. Es apenas una adecuación entre la inminencia y la respectiva actuación: si la primera hace relación a la prontitud del evento que está por realizarse, la segunda alude a su respuesta proporcionada en la prontitud. Pero además la urgencia se refiere a la precisión con que se ejecuta la medida, de ahí la necesidad de ajustarse a las circunstancias particulares. Con lo expuesto se verifica cómo la precisión y la prontitud dan señales la oportunidad de la urgencia”.

“3. No basta cualquier perjuicio, se requiere que éste sea grave, lo que equivale a la gran intensidad del daño o menoscabo material o moral en el haber jurídico de la persona. La gravedad obliga a basarse en la importancia que el orden jurídico concede a determinados

bienes bajo su protección, de manera que la amenaza a uno de ellos es motivo de actuación oportuna y diligente por parte de las autoridades públicas. Luego no se trata de cualquier tipo de irreparabilidad, sino sólo de aquella que recae sobre un bien de gran significación para la persona, objetivamente. Y se anota la objetividad, por cuanto la gravedad debe ser determinada o determinable, so pena de caer en la indefinición jurídica, a todas luces inconveniente”.

“4. La urgencia y la gravedad determinan que la acción de tutela sea impostergable, ya que tiene que ser adecuada para restablecer el orden social justo en toda su integridad. Si hay postergabilidad de la acción, ésta corre el riesgo de ser ineficaz por inoportuna. Se requiere una acción en el momento de la inminencia, no cuando ya haya desenlace con efectos antijurídicos. Se trata del sentido de precisión y exactitud de la medida, fundamento próximo de la eficacia de la actuación de las autoridades públicas en la conservación y restablecimiento de los derechos y garantías básicos para el equilibrio social”.

Y no se configuraba el perjuicio irremediable en el caso concreto, porque a través de la acción que instauró el actor ante el Tribunal Contencioso Administrativo de San Andrés Providencia y Santa Catalina pueden repararse adecuadamente los derechos que se estiman lesionados.

[...]

3. En conclusión, no existe la violación del debido proceso administrativo, alegada por el demandante. Pero aún existiendo ésta, es improcedente la tutela por existir un mecanismo alternativo de defensa judicial; tampoco es procedente como mecanismo transitorio, por las razones ya expuestas. En tal virtud, se revocará el fallo proferido por el Juzgado Segundo Promiscuo de San Andrés, Isla, y en su lugar se denegará la tutela impetrada.<sup>32</sup>

3.4.5. Debido a que en el proceso de tutela que se revisa, la accionante disponía de un mecanismo de defensa judicial alternativo a la tutela, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que podía ejercer contra la Resolución N° 1768, expedida el día 29 diciembre de 1999 por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, esta Sala de Revisión reitera que la acción de tutela no procede como vía principal.

3.4.6. Tampoco procede la tutela en este caso como mecanismo transitorio para evitar un

perjuicio irremediable. Para tal efecto, era necesario que la accionante hubiera demostrado, al menos sumariamente, que en su caso se cumplía con los requisitos que para el efecto han sido objeto de desarrollo por parte de esta Corporación y que se encuentran analizados en la sentencia del Consejo de Estado recién citada: que el perjuicio sea inminente; que las medidas que se requieren para conjurar el perjuicio irremediable sean urgentes; que se trate de un perjuicio grave, es decir, de un daño que en forma evidente menoscabe material o moralmente el haber jurídico de la persona y; que la acción de tutela sea impostergable y adecuada para restablecer el derecho violado.

La concurrencia de estos requisitos es necesaria para que la acción de tutela pueda prosperar como mecanismo transitorio de protección de los derechos fundamentales. Por el contrario, en esta oportunidad resulta claro que, si bien la medida adoptada por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira implica una serie de responsabilidades adicionales para la accionante, éstos no conducen a que se le cause un perjuicio irremediable sino a que se le exijan por parte de la Administración de Impuestos unas obligaciones adicionales en lo que se refiere a su actividad profesional, obligaciones éstas cuya fuente hubiera podido ser cuestionada ante la jurisdicción contencioso administrativa por medio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, como se ha demostrado en este fallo.

3.4.7. Respecto de la vulneración del derecho a la igualdad, invocado por la accionante, debe indicarse que no hay prueba que demuestre que con la Resolución N° 1768, expedida el día 29 diciembre de 1999 por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, se estuviere dando un tratamiento diferencial e injustificado a la accionante o que se le estuviere discriminando de forma alguna.

### III. DECISION

En conclusión, se decide que la acción de tutela no procede como vía principal para, con base en el debido proceso, impedir la reclasificación de una persona en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

### IV. RESOLUCION

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de Revisión de la Corte Constitucional,

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

RESUELVE

Primero.- REVOCAR la Sentencia proferida por la Sala Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Risaralda el veinticuatro (24) de octubre de 2000.

Segundo.- NEGAR por improcedente la tutela interpuesta por la accionante.

Tercero.- Por Secretaría, líbrese la comunicación prevista en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Cfr. Folio 5.

2 Para la fecha en que fue proferida por parte del Administrador de Impuestos de Pereira la Resolución N° 1768 del 29 de diciembre de 1999, según se indica en el punto 1.8. de los hechos que conforman el presente proceso, el texto vigente del artículo 499 del Estatuto Tributario procedía del artículo 23 de la Ley 223 de 1995, según el cual: “Los comerciantes minoritarios o detallistas, cuyas ventas estén gravadas a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, así como quienes presenten servicios gravados, podrán inscribirse en el régimen

simplificado del impuesto sobre las ventas cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones: 1. Que sean personas naturales; 2. Que tengan máximo dos establecimientos de comercio; 3. Que no sean importadores de bienes corporales muebles; 4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio; 5. Que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de cuarenta y cuatro millones setecientos mil pesos (\$44'700.000 valor base año 1994); 6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sea inferior a ciento veinticuatro millones doscientos mil pesos (\$124'200.000 valor base año 1994)".

El artículo 499 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 34 de la Ley 633 de 2000. No obstante, la nueva redacción determina, incluso con mayor claridad, las características que debe tener quien quiera hacer parte del régimen simplificado: "Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas, así como quienes presten servicios gravados, que sean personas naturales, podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos inferiores a \$42.000.000.00 (valor año base 2000) y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad. Parágrafo. Se presume de derecho que el contribuyente o responsable ha obtenido ingresos anuales superiores a \$42.000.000 (valor año base 2000) y en consecuencia será responsable del Régimen Común, cuando respecto del año inmediatamente anterior se presente alguna de las siguientes circunstancias: 1. Que haya tenido a su servicio ocho (8) o más trabajadores, o 2. Que haya cancelado un valor anual por concepto de servicios públicos superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o 3. Que haya cancelado en el año por concepto de arrendamiento del local, sede, establecimiento, negocio u oficina un valor superior a treinta y cinco (35) salarios mínimos legales mensuales vigentes, o cuando el local, sede, establecimientos, negocio u oficina sea de propiedad del contribuyente o responsable, salvo en el caso que coincida con su vivienda de habitación. 4. Que haya efectuado en el año consignaciones bancarias en cuentas de ahorro o corrientes, superiores a \$70.000.000.00 (valor año base 2000)".

3 El artículo 508-1 del Estatuto Tributario indica: "No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, para efectos del control tributario, el Administrador de Impuestos podrá oficiosamente reclasificar a los responsables que se encuentren en el régimen simplificado, ubicándolos en el común. La decisión anterior será notificada al responsable, contra la misma

no procede recurso alguno y a partir del bimestre siguiente ingresará al nuevo régimen”

4 Cfr. Folio 98.

5 Cfr. Folio 98.

6 Cfr. Folio 116.

7 Cfr. Folio 116.

8 Sentencia C-540 de 1996; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (En dicha sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada y parcial de los artículos 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157 y 158 de la Ley 223 de 1995, que versan sobre el plan de choque que habría de adelantar la DIAN para controlar la evasión).

9 Sentencia C-419 de 1995; M.P. Antonio Barrera Carbonell (En dicha sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 24 de la Ley 142 de 1994 que versa sobre las reglas generales a las que están sujetas las entidades prestadores de servicios públicos para el cumplimiento del régimen tributario nacional).

10 Sentencia C-150 de 1997; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (En dicha sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del numeral 2 (parcial) del artículo 9 de la Ley 223 de 1995 “Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”, numeral que constituye el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario. La parte demandada versa sobre la facultad de la DIAN de designar por medio de resolución a quienes actúan como agentes retenedores del IVA).

11 Sentencia C-674 de 1999; M.P. Alejandro Martínez Caballero y Alvaro Tafur Galvis (En dicha sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 76 de la Ley 488 de 1998 que versa sobre la obligación de exigir factura o documento equivalente y la inexecutable del artículo 77 de la misma ley que versaba sobre la retención de mercancías a quienes compraran sin factura o documento equivalente).

12 Sentencia C-028 de 1997; M.P. Alejandro Martínez Caballero (En dicha sentencia, la Corte Constitucional resolvió las objeciones expresadas por el presidente de la República a los artículos primero (parcial) y segundo (parcial) al proyecto de Ley No. 129 de 1994 del Senado

de la República y 139 de 1995 de la Cámara de Representantes, “Por la cual se regula la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencia de las rentas originadas en la explotación de metales preciosos y se dictan otras disposiciones”, objeciones que fueron declaradas infundadas. En particular el inciso segundo del artículo primero del proyecto de Ley No. 129 de 1994 del Senado de la República y 139 de 1995 de la Cámara de Representantes objetado, indica: “El Gobierno Nacional reglamentará la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencia de las rentas derivadas de la explotación de oro, plata, platino y de los concentrados polimetálicos con destino a la exportación”).

13 *Ibíd.*

14 Auto A-022 de 2000; M.P. Alvaro Tafur Galvis.

15 El artículo 503 del Estatuto Tributario fue derogado expresamente por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

16 El artículo 500 del Estatuto Tributario fue derogado expresamente por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

17 A partir de la expedición de la Ley 223 de 1995, y de acuerdo con el nuevo artículo 601, la declaración del impuesto sobre las ventas será bimensual.

18 Los artículos 500, 501, 503 y 504 del Estatuto Tributario, fueron derogados expresamente por la Ley 223 de 1995; los artículos 502 y 505 del mismo, fueron modificados; y el artículo 506 adicionado por la Ley 633 de 2000.

19 El artículo 743 del Estatuto Tributario, indica: “La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”.

20 Sentencia No 85 del 18 de julio de 1991. Expediente 2280. Sala Plena, Corte Suprema de Justicia. M.P. Pedro Escobar Trujillo (En dicha sentencia, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia declaró la exequibilidad del artículo 508-1 del Estatuto Tributario. La sentencia fue proferida con posterioridad a la expedición de la Constitución Política de 1991).

21 *Ibíd.*

22 Es del caso, por ejemplo, tener en cuenta lo señalado por el artículo 36 del Código Contencioso Administrativo: “En la medida en que el contenido de una decisión, de carácter general o particular, sea discrecional, debe ser adecuada a los fines de la norma que la autoriza, y proporcional a los hechos que le sirven de causa”.

23 Cfr. Folio 146.

24 Cfr. Folio 160.

25 El artículo 476 del Estatuto Tributario señala: “Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: 1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana. 2. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se exceptúan el transporte de gas e hidrocarburos. 3. Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, y por la negociación de valores, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización. Las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión. 4. Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros. En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros doscientos cincuenta (250) impulsos mensuales facturados a los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos. 5. El servicio de arrendamiento de inmuebles, y el arrendamiento de espacios para exposiciones, ferias, y muestras artesanales nacionales. 6. Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos

establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994.

7. Los servicios de aseo, los de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo cuando sean prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o por la autoridad competente.

8. Los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud, expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por las Administradoras de Riesgos Profesionales y los servicios de seguros y reaseguros, para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

9. Los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores.

10. El almacenamiento de productos agrícolas por almacenes generales de depósito.

11. Las boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, y los espectáculos de toros, hípicas y caninos.

12. Los siguientes servicios, siempre que se destinen a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos:

- a) El riego de terrenos dedicados a la explotación agropecuaria;
- b) El diseño de sistemas de riego, su instalación, construcción, operación, administración y conservación;
- c) La construcción de reservorios para la actividad agropecuaria;
- d) La preparación y limpieza de terrenos de siembra;
- e) El control de plagas, enfermedades y malezas, incluida la fumigación aérea y terrestre de sembradíos;
- f) El corte y la recolección mecanizada de productos agropecuarios;
- g) El desmote de algodón, la trilla y el secamiento de productos agrícolas;
- h) La selección, clasificación y el empaque de productos agropecuarios sin procesamiento industrial;
- i) La asistencia técnica en el sector agropecuario;
- j) La captura, procesamiento y comercialización de productos pesqueros;
- k) El pesaje y el alquiler de corrales en ferias de ganado mayor y menor;
- l) La siembra;
- m) La construcción de drenajes para la agricultura;
- n) La construcción de estanques para la piscicultura;
- o) Los programas de sanidad animal;
- p) La perforación de pozos profundos para la extracción de agua;
- q) Los usuarios de los servicios excluidos por el presente numeral deberán expedir una certificación a quien preste el servicio, en donde conste la destinación, el valor y el nombre e identificación del mismo. Quien preste el servicio deberá conservar dicha certificación durante el plazo señalado en el

artículo 632 del Estatuto Tributario, la cual servirá como soporte para la exclusión de los servicios. 13. Los servicios y comisiones directamente relacionados con negociaciones voceadas de productos de origen agropecuario que se realicen a través de bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas. 14. Los servicios funerarios, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de tumbas y mausoleos. 15. El servicio de alojamiento prestado por establecimientos hoteleros o de hospedaje, debidamente inscritos en el Registro Nacional de Turismo, diferente del prestado por los moteles. 16. Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al Impuesto sobre las Ventas. 17. Las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas crédito y débito. 18 (adicionado por el artículo 124 de la Ley 633 de 2000). El servicio prestado por establecimientos exclusivamente relacionados con el ejercicio físico y que no comprendan actividades de carácter estético y/o de belleza. Parágrafo. En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.”

26 El artículo 499 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 34 de la Ley 633 de 2000. Según la nueva redacción, “Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas, así como quienes presten servicios gravados, que sean personas naturales, podrán inscribirse en el régimen simplificado, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos inferiores a \$ 42'000.000 (valor año base 2000) y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad”.

Como puede ser visto, la nueva redacción conserva el sentido de la redacción que estaba vigente el día 29 diciembre de 1999, fecha en fue expedida la Resolución N° 1768 por parte del Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira.

27 Al respecto, puede consultarse la Sentencia C-557 de 2001; M.P. Manuel José Cepeda

Espinosa, en la que se afirma: “Si esta interpretación jurisprudencial y doctrinaria representa una orientación dominante bien establecida, el juez constitucional debe, en principio, acogerla salvo que sea incompatible con la Constitución” (En dicha sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 59 de la Ley 610 de 2000, cuyo contenido es el siguiente: “Impugnación ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. En materia del proceso de responsabilidad fiscal, solamente será demandable ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo el Acto Administrativo con el cual termina el proceso, una vez se encuentre en firme”. Para la Corte Constitucional fue determinante la jurisprudencia del Consejo de Estado acerca del ámbito de control de los actos administrativos definitivos ante la jurisdicción contenciosa cuando la demanda cobija vicios en el trámite de la actuación o en la preparación del mismo).

29 Sent. T-225 del 15 de junio de 1993, M. P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

30 Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia del 11 de mayo de 2000; C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez (En dicha sentencia, el Consejo de Estado revocó el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Antioquia en el que concedió la acción de tutela interpuesta por un accionante que había sido reclasificado en el régimen común por el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín).

31 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

32 Sentencia T-142 de 1998; M.P. Vladimiro Naranjo Mesa (En dicha sentencia, la Corte Constitucional negó la tutela presentada por un accionante que por esta vía pretendía que la Corte ordenara la nulidad del acto administrativo al que se hace referencia en la cita).