



SENTENCIA No. C-877/11

EXPEDIENTE D-8571

23 DE NOVIEMBRE DE 2011

M.P. Humberto Antonio Sierra Porto

1. Norma acusada

LEY 1430 DE 2010

(Diciembre 29)

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”.

2. Decisión

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.

3. Fundamentos de la decisión

En primer término, la Corte precisó que no obstante que la demanda se dirige contra todo el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, 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”*, contenida en el inciso primero de esta disposición, respecto de la cual ha de resolver si la exigencia de una garantía previa para obtener la devolución de impuestos ya pagados, vulnera la presunción de inocencia, en la medida en que se partiría de la responsabilidad no probada del contribuyente. De otro lado, la Corte debe establecer si dicha exigencia desconoce el principio de buena fe, por cuanto el legislador estaría suponiendo que el contribuyente elevó una solicitud de devolución amañada que impone al contribuyente la suscripción de una caución que cubre además del monto objeto de devolución, eventuales sanciones tributarias.

El punto de partida del examen realizado por la Corte radica en el mandato constitucional contenido en el artículo 29 superior, de observancia del debido proceso 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. A su vez, el debido proceso administrativo consiste en que los actos y actuaciones de las autoridades administrativas deben ajustarse tanto a la ley como a los preceptos constitucionales. Se pretende garantizar el correcto funcionamiento de la Administración pública a través de la expedición de actos administrativos que no resulten arbitrarios y de contera, contrarios a los principios del Estado de derecho. De igual modo, la jurisprudencia ha señalado que el debido proceso administrativo comprende todo el ejercicio que debe desarrollar la Administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, lo que implica que cobija 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.



Indicó que en esencia, el debido proceso comprende un conjunto de principios, tales como el de legalidad, el del juez natural, el de favorabilidad en materia penal, la presunción de inocencia y el derecho de defensa, los cuales constituyen verdaderos derechos fundamentales. El derecho de defensa en materia administrativa se traduce en la "facultad que tiene el administrado para conocer la actuación o proceso administrativo que se le adelante e impugnar y contradecir las pruebas y las providencias que le sean adversas a sus intereses" (sentencia T-1021/02).

En el caso concreto, la Corte consideró 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, más unas sanciones (previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario), siempre que éstas no superen los diez mil (10.000) salarios mínimos legales vigentes, no está violando la presunción de inocencia, ni invirtiendo la carga de la prueba; simplemente 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. Por consiguiente, el cargo por violación al artículo 29 superior no está llamado a prosperar.

En cuanto al presunto desconocimiento del principio de buena fe, que según el artículo 83 de la Constitución, se *presumirá* en todas las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades públicas, la Corte recordó que es un principio general del derecho que irradia innumerables aspectos del ordenamiento jurídico. Específicamente, en materia tributaria, el juez constitucional ha estimado que el principio de buena fe no es absoluto, por ejemplo cuando el contribuyente ha incumplido sus obligaciones tributarias, la Corte ha señalado que es admisible que la ley presuma que su actuación no está provista de buena fe (Sentencia C-690/96). No obstante, cuando se trata de la constitución de cauciones, si bien *prima facie* se ha considerado como una carga válida, es necesario que supere un test de razonabilidad. Para tal efecto, el contenido de la caución no es irrelevante en términos constitucionales.

Analizando el caso concreto, la Corte consideró que el legislador tributario, al establecer que el contribuyente que pretenda obtener una devolución, deberá previamente suscribir una garantía equivalente al monto objeto de aquella, más unas sanciones (previstas en el art. 670 del S.T.), siempre que éstas no superen los diez mil (10.0000) salarios mínimos legales vigentes, está partiendo precisamente de la mala fe del ciudadano. En principio, no encontró reparo alguno a que el legislador haya previsto como carga al contribuyente la prestación de una caución que ampare el monto objeto de devolución, toda vez que 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 la caución a las eventuales sanciones que impondría la Administración al contribuyente por el reclamo y pago de devoluciones injustificadas, pues está presumiendo la mala fe del contribuyente, por cuanto la medida se orienta a amparar unos riesgos futuros e inciertos.



Ahora bien, la Corte precisó que no cabe duda que 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. Además, conduce a un resultado perverso como lo es desestimular las solicitudes legítimas de devoluciones por la imposibilidad de cancelar tales cauciones.

En consecuencia, la Corte procedió a declarar inexecutable 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*", que hace parte del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ -Presidente