



## Sentencia 231 de 2003 Corte Constitucional

SENTENCIA C-231/03

DEBER DE TRIBUTACIÓN-Derechos y deberes para asociados/DEBER DE TRIBUTACIÓN-Potestad constitucional del legislador

DEBER DE TRIBUTACIÓN-Sanción administrativa por incumplimiento

Cuando existe un deber constitucional, su inobservancia o el cumplimiento indebido puede conllevar la imposición de sanciones. Dichas sanciones, sin embargo, no necesariamente son uniformes porque varían dependiendo de la naturaleza del deber omitido y de los fines que persiga la medida. En materia tributaria el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes puede generar al menos dos tipos de responsabilidad, la penal y la patrimonial, que lejos de ser excluyentes resultan complementarias frente a los bienes jurídicos objeto de protección.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Sanción por mora en el pago

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Sanción por mora en la consignación de valores recaudados tiene doble finalidad

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Agente retenedor frente a sanción por mora

CONTRIBUYENTE-Hipótesis bajo las cuales se fija la sanción por mora

DEBIDO PROCESO EN OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Autoliquidación por contribuyentes, declarantes responsables o agentes retenedores

El modelo tributario adoptado por el Legislador concibe al contribuyente como un operador dinámico en la cuantificación de sus obligaciones y le encomienda la tarea de determinar, en forma directa, el monto de los recursos que debe girar al Estado. De igual forma, le permite fijar autónomamente el valor de las sanciones a que se hubiere hecho acreedor por el incumplimiento de sus compromisos fiscales. Para tal fin los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, deben presentar declaraciones privadas (autoliquidaciones tributarias), las cuales tienen como soporte la realización de los principios de celeridad y eficacia de la función pública,

SANCIÓN TRIBUTARIA-No existe procedimiento previo para autoliquidación

DEBIDO PROCESO TRIBUTARIO-Potestad sancionatoria de la Administración

SANCIÓN TRIBUTARIA-Liquidación oficial

SANCIÓN TRIBUTARIA-Resolución independiente

ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO-Medios de defensa

SANCIÓN TRIBUTARIA-No se fija de plano

SANCIÓN TRIBUTARIA-Inexistencia de vulneración al debido proceso

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Causales de exoneración de responsabilidad por no pago

Puede ocurrir que la omisión no sea imputable al deudor, sino que se haya configurado alguna causal eximente de responsabilidad como la fuerza mayor o el caso fortuito. Cuando ello ocurre el responsable deberá demostrar esa circunstancia y la administración tendrá que valorarla antes de decidir si impone la sanción o se abstiene de hacerlo: sólo así se garantiza plenamente el derecho al debido proceso y los principios de equidad y justicia

DECLARACIÓN TRIBUTARIA-No presentación por fuerza mayor o caso fortuito

DEBIDO PROCESO TRIBUTARIO-Exoneración de responsabilidad

El administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como la fuerza mayor, el caso fortuito o en general la ausencia de culpa. No obstante, en el caso de los agentes retenedores solamente podrá haber eximente de responsabilidad si se presenta la fuerza mayor, en la medida en que las demás causales no resultan aplicables, toda vez que su obligación consiste únicamente en poner a disposición del Estado los recursos previamente cancelados por los contribuyentes.

DEBER DE TRIBUTACIÓN-Cobro retroactivo de sanción moratoria

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Naturaleza

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).

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Principio de irretroactividad

PRINCIPIO DE IGUALDAD DEL TRIBUTOS-Conexidad con principios de equidad y proporcionalidad

SANCIÓN TRIBUTARIA-No vulnera principios de equidad y proporcionalidad

SANCIÓN TRIBUTARIA-Determinada según la capacidad económica de las personas

DERECHO DE ACCESO A LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA-No desconocimiento por aplicación de sanción moratoria

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Actualización y pago de interés de mora por incumplimiento

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA-Cobro de valor diferente a la actualización por otra vía es incompatible con los principios de equidad y proporcionalidad

Referencia: expediente D-4250

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 634, 635 y 814 inciso tercero del Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989.

Actor: José Alberto Martínez Menéndez

Magistrado Ponente:

Dr. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Bogotá D.C, dieciocho (18) de marzo de dos mil tres (2003).

LA SALA PLENA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL,

en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano José Alberto Martínez Menéndez demanda los artículos 634, 635 y 814 inciso tercero del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario (en adelante ET). Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte decide acerca de la demanda en referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación la Corte transcribe el texto de las disposiciones demandadas y subraya los apartes acusados:

"DECRETO NUMERO 0624 DE 1989

(marzo 30)

por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(...)

"Artículo 634. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de

retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

"Artículo 635. (modificado por el artículo 40 de la Ley 633 de 2000). Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios, a partir del primero de julio del año 2001, la tasa de interés moratorio será equivalente al promedio de la tasa de usura según certificación que expida la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior disminuida en el 5%. Esta tasa de interés será determinada cada cuatro (4) meses.

(...)

"Artículo 814. (sustituido por el artículo 91 de la Ley 30 de 1992). El subdirector de cobranzas y los administradores de impuestos nacionales, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000)<sup>1</sup>.

Igualmente podrán concederse plazos sin garantías, cuando el término no sea superior a un año y el deudor denuncie bienes para su posterior embargo y secuestro.

En relación con la deuda objeto del plazo y durante el tiempo que se autorice la facilidad para el pago, se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1 y se causarán intereses a la tasa de interés de mora que para efectos tributarios esté vigente en el momento de otorgar la facilidad.

En el evento en que legalmente, la tasa de interés moratorio se modifique durante la vigencia de la facilidad otorgada, ésta podrá reajustarse a solicitud del contribuyente.

En casos especiales y solamente bajo la competencia del Director de Impuestos Nacionales, podrá concederse un plazo adicional de dos (2) años, al establecido en el inciso primero de este artículo.<sup>2</sup>

Parágrafo.<sup>3</sup> Cuando el respectivo deudor haya celebrado un acuerdo de reestructuración de su deuda con establecimientos financieros, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto por la Superintendencia Bancaria, y el monto de la deuda reestructurada represente no menos del 50% del pasivo del deudor, el subdirector de cobranzas y los administradores de impuestos nacionales, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago con garantías diferentes, tasas de interés inferiores y plazo para el pago superior a los establecidos en el presente artículo, siempre y cuando se cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. En ningún caso el plazo para el pago de las obligaciones fiscales podrá ser superior al plazo más corto pactado en el acuerdo de reestructuración con entidades financieras para el pago de cualquiera de dichos acreedores.
2. Las garantías que se otorguen a la DIAN serán iguales o equivalentes a las que se hayan establecido de manera general para los acreedores financieros en el respectivo acuerdo.
3. Los intereses que se causen por el plazo otorgado en el acuerdo de pago para las obligaciones fiscales susceptibles de negociación se liquidarán a la tasa que se haya pactado en el acuerdo de reestructuración con las entidades financieras, observando las siguientes reglas:
  - a. En ningún caso la tasa de interés efectiva de las obligaciones fiscales podrá ser inferior a la tasa de interés efectiva más alta pactada a favor de cualquiera de los otros acreedores.
  - b. La tasa de interés de las obligaciones fiscales que se pacte en acuerdo de pago, no podrá ser inferior al índice de precios al consumidor certificado por el DANE incrementado en el 50%".

### III. ACLARACIÓN PREVIA

La demanda, presentada el 21 de agosto de 2002, fue admitida por el magistrado sustanciador mediante auto del 12 de septiembre del mismo año. Sin embargo, durante el curso del proceso fue expedida la Ley 788 de 2002 (diciembre 27), que introdujo algunas modificaciones a los artículos 634 (incisos 1 y 2) y 635 del Estatuto Tributario. Por las razones que serán indicadas en la parte motiva de esta providencia (ver fundamentos jurídicos No. 2, 3 y 4), la Corte transcribe a continuación esas normas y subraya los cambios realizados:

"LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

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

El Congreso de Colombia

DECRETA

(...)

"Artículo 3º. Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias. Modifícanse los incisos 1 y 2 del artículo 634 del Estatuto Tributario, los cuales queda así:

"Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente."

"Artículo 4º. Determinación de la tasa de interés moratorio. Modifícase el artículo 635 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

Artículo 635.- Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios, a partir del 1º de marzo de 2003, la tasa de interés moratorio será la tasa efectiva promedio de usura menos tres (3) puntos, determinada con base en la certificación expedida por la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. La tasa de interés a que se refiere el presente artículo será determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro (4) meses".

#### IV. LA DEMANDA

A juicio del actor, las normas acusadas vulneran los artículos 2, 29, 83 85, 86, 229 y 363 de la Constitución.

En primer lugar, considera que el artículo 634 del ET consagra una sanción -la sanción por mora -, que puede ser impuesta de plano y sin la previa realización de un procedimiento donde se determine la responsabilidad del contribuyente, lo cual desconoce el artículo 29 Superior (debido proceso), en concordancia con los artículos 85 y 86 de la Carta, que reconocen la prevalencia de los derechos fundamentales. Sobre el particular sostiene que el contribuyente puede no ser responsable de su incumplimiento, ya sea por fuerza mayor o por otra casual eximente de aquella.

En segundo lugar, estima que la sanción es retroactiva por cuanto los intereses moratorios se causan, según el inciso tercero del artículo 634 del ET, "a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado". Al respecto sostiene que únicamente puede existir mora cuando sean resueltos los recursos en la vía gubernativa, particularmente en tratándose de liquidaciones oficiales. En su criterio, como el objeto de la liquidación tributaria no es otro que fijar la cuantía del crédito, sus efectos son declarativos y constitutivos a la vez y, por lo mismo, el deudor no podrá estar en mora sino a partir de ese momento.

En tercer lugar, el demandante cuestiona la sanción moratoria porque restringe el derecho de acceso a la justicia. Así, afirma, de imponerse la sanción durante el tiempo que tarde la administración para proferir una liquidación oficial y resolver los recursos en vía gubernativa, así como durante el tiempo que dure la controversia en sede judicial, el valor de la deuda puede incrementarse en más del 100%. Dicha circunstancia, para el demandante, supone una coacción para acceder a la administración de justicia.

De otra parte, el actor acusa el artículo 635 del ET como violatorio de los principios de equidad y progresividad previstos en el artículo 363 de la Constitución. Al respecto considera que el interés moratorio no permite graduaciones según el daño causado al Estado, ni valora la conducta o la situación económica del contribuyente.

También cuestiona el artículo 635 del ET por desconocer el derecho a la igualdad. En este sentido, no se explica por qué cuando el Estado incumple sus obligaciones el ordenamiento remite a las normas del código civil, como ocurre en el artículo 4 de la Ley 80 de 1993, según el cual cuando no se hayan pactado intereses moratorios se aplicará el doble del interés legal civil, mientras que cuando incumple un particular la remisión se hace a las normas del código de comercio, como ocurre con la norma demandada.

Finalmente, censura el inciso tercero del artículo 814 del ET por desconocer los principios de equidad y proporcionalidad. En su sentir, la actualización de sumas de dinero es incompatible con el cobro de intereses moratorios, porque de esta forma el Estado recibiría un doble resarcimiento por el daño que pudiera sufrir, afectando en forma grave al contribuyente incumplido y superando el límite de la usura previsto en el ordenamiento penal.

#### V. INTERVENCIONES

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

La ciudadana Martha Lilibiana Campos Peña, obrando en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN, intervino ante la Corte para defender la constitucionalidad de las normas acusadas.

Comienza por recordar que el artículo 95-9 de la Constitución consagra el deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Y con fundamento en ello considera que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede ser objeto de sanciones administrativas, como la sanción moratoria, que fue avalada por la Corte Constitucional mediante sentencia C-257 de 1998.

Para desvirtuar el cargo por violación del debido proceso, la interviniente hace algunas aclaraciones:

De un lado, afirma, existe la posibilidad de autoliquidación de la sanción respectiva, donde es el propio contribuyente el encargado de actualizar directa y voluntariamente el valor de sus obligaciones vencidas. Así, explica la ciudadana, no se requiere de un procedimiento previo por cuanto es el particular quien efectúa el cálculo de sus obligaciones de acuerdo con las orientaciones dadas por el Estado. Por el otro, señala, existen las sanciones impuestas directamente por la administración, donde si el contribuyente no está conforme con la sanción puede controvertir las decisiones ante las propias autoridades tributarias, todo lo cual garantiza el derecho a la defensa y al debido proceso.

Con relación al artículo 634 del ET, considera errada la apreciación del demandante según la cual la sanción por mora no tiene vocación de resarcimiento de perjuicios ni se trata de un interés compensatorio. Así mismo, entiende que por tratarse de un incumplimiento y no de un préstamo, no existe el interés corriente sino uno más gravoso, que incluye el interés compensatorio mediante el cual reconoce la pérdida del poder adquisitivo del dinero.

Desestima también la acusación según la cual la norma autoriza la aplicación retroactiva de intereses. Para ello, precisa que la obligación tributaria nace cuando ocurre el hecho generador y que la declaración o acto liquidatorio solamente reconoce la existencia de la obligación y permite su cuantificación y cobro.

En este sentido, entiende que el nacimiento de la obligación y su exigibilidad son dos etapas distintas, delimitadas a partir de elementos fácticos y temporales también diferentes: "La primera cuando se den los supuestos de hecho y la segunda cuando aquella se plasme bien sea en una liquidación privada o en un acto administrativo por iniciativa de la administración". Con fundamento en lo anterior, concluye que la obligación tributaria es exigible desde el vencimiento de los plazos oficiales, pues son éstos los momentos que el Estado determina para el cumplimiento de las obligaciones formales.

No obstante, la interviniente aclara que según el artículo 634-1 del ET, en caso de que exista discusión entre el fisco y el contribuyente, después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, se suspenden los intereses moratorios a cargo del administrado hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia.

Ahora bien, la representante de la DIAN considera que la demanda no plantea cargo alguno contra el artículo 635 del ET, sino que se limita a proponer una interpretación respecto de esa norma, lo cual escapa a la naturaleza del control de constitucionalidad.

Por otra parte, aclara, la sanción de interés moratorio respeta la graduación de la falta, pues está regulada en función del tiempo, al establecer su cálculo por mes o fracción, y en función del monto de la deuda.

Concluye su intervención señalando que el actor parte de una apreciación equivocada sobre el alcance del artículo 814 (parcial) del ET, al afirmar que el interés moratorio es igual al interés bancario corriente. Así, precisa que el interés bancario es un interés compuesto, donde ya se incluye la indexación monetaria, mientras que el interés moratorio fiscal es un interés simple y no compensa la pérdida del poder adquisitivo del dinero. Con todo, señala, en la sentencia C-549 de 1993 la Corte Constitucional determinó que la corrección monetaria no puede ser doblemente considerada, ya sea bajo la forma de interés moratorio o de ajuste por corrección, ni se puede superar el interés de usura, como lo hace la DIAN cuando elabora las resoluciones de indexación.

## 2. Intervención del Instituto Colombiano Tributario

Atendiendo la invitación de la Corte Constitucional, el presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Juan de Dios Bravo González, remitió el concepto aprobado por esa entidad, del cual fue ponente la ciudadana Catalina Hoyos Jiménez. En él se solicita a la Corte declarar la exequibilidad de los artículos 634 y 635 del ET, y la inexecutable de la expresión "*se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1*", contenida en el artículo 814 del mismo ordenamiento.

De manera previa aclara que en la sentencia C-257 de 1998 la Corte se pronunció sobre la exequibilidad del artículo 634 del ET, pero sólo respecto del cobro moratorio a los agentes de retención y no frente a los demás destinatarios.

Aborda luego el análisis material de la norma, para lo cual diferencia dos supuestos de hecho que aparecen regulados por la disposición, a saber: (i) cuando el contribuyente o responsable no cancela oportunamente sus impuestos o anticipos, caso en el cual debe liquidar y pagar intereses moratorios por cada mes o fracción de retardo y (ii) cuando la administración, mediante liquidación oficial, determina mayores valores de impuestos o anticipos, en cuyo evento deben cancelarse intereses moratorios a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado.

Para el interviniente, la sanción fiscal señalada en la norma acusada es de naturaleza distinta a las previstas ante el incumplimiento de los deberes formales o penales a los que está sometido el contribuyente. Advierte que la sanción por mora no se basa en la necesidad de castigar al contribuyente, sino en la necesidad de dejar indemne al Estado en su posición de acreedor y resarcirlo por los daños que le pudiere haber causado.

Según lo anterior, explica, en algunas ocasiones el Legislador opta por determinar en forma anticipada el daño causado y releva al acreedor del

deber de probar los perjuicios, como ocurre precisamente en el caso de la sanción por mora, donde la cuantía de los intereses constituye una "presunción de derecho a la cual subyace el reconocimiento de la aptitud del dinero para producir réditos, que es hecha por el mismo legislador", la cual, a juicio del interviniente, no se revela como desproporcionada o injusta. Con este argumento también rechaza la demanda contra el artículo 635 del ET.

De otra parte, considera que la sanción prevista en el artículo 634 del ET no impide acceder a la administración de justicia, pues no establece ninguna traba o carga, ni cohibe a los deudores tributarios para discutir sus divergencias ante las autoridades judiciales.

En cuanto tiene que ver con el cargo por violación del debido proceso, el interviniente también rechaza la acusación del demandante. No obstante, comienza por señalar que ante la indefinición del concepto de "mora" en la legislación tributaria, es preciso acudir a los principios civiles y comerciales, de donde concluye que la sanción por mora no puede provenir de un juicio objetivo por el simple hecho del retardo en el pago, sino de la ausencia de causales de inculpabilidad para atender a tiempo las obligaciones fiscales. Por ello, considera que el contribuyente puede excluir de su autoliquidación la sanción moratoria, para lo cual se apoya en la sentencia C-690 de 1996, donde la Corte señaló que la fuerza mayor puede justificar la no presentación oportuna de declaraciones tributarias.

Sin embargo, entiende que no se desconoce el debido proceso porque si la administración decide imponer la sanción moratoria mediante una liquidación oficial, debe agotar el procedimiento previsto para tal fin, donde el contribuyente puede presentar descargos y justificar su comportamiento (por ejemplo la existencia de fuerza mayor). Y concluye que si las normas procedimentales llegaren a ser insuficientes, esa circunstancia no significaría que la sanción también lo sea.

Tampoco es de recibo el cargo por irretroactividad de la sanción, para lo cual explica que la obligación tributaria nace con el hecho generador (constitutivo), siendo el acto liquidatorio, ya sea del particular o de la administración, solamente de carácter declarativo. Aunque reconoce la existencia de distintos modelos, considera que este último fue el diseño acogido por el Legislador (ET, artículo 1º). Con fundamento en ello, advierte, la sanción por mora sólo puede originarse cuando la obligación es exigible y se agota el plazo para su cancelación.

De otra parte, observa el ciudadano, la formulación del cargo por desconocimiento de la igualdad (frente al artículo 635 del ET) no es de recibo por cuanto no existen parámetros de comparación entre la regulación de la ley de contratación estatal y la prevista en el ET.

Respecto de la demanda contra el artículo 814 (parcial) del ET, la intervención coincide con los planteamientos del demandante. Para ello, explica que la actualización de las obligaciones tributarias pendientes de pago fue declarada exequible por la Corte en la sentencia C-549 de 1993, pero condicionada a que la suma de los intereses de mora y la corrección monetaria no supere el límite por el cual se considera usurario el interés cobrado, y a que dicha corrección no fuera doblemente calculada.

No obstante, la intervención advierte que como el fallo de constitucionalidad fue confuso, la DIAN ha entendido que el cobro de intereses moratorios y la corrección monetaria son compatibles y por tal motivo estima necesario un pronunciamiento de la Corte, teniendo en cuenta que no ha operado el fenómeno de la cosa juzgada respecto del artículo 814, sino sobre el artículo 867-1 del ET.

Para ilustrar su apreciación, explica cuáles son los aspectos a tener en cuenta para el cálculo de las tasas de interés certificadas por la Superintendencia Bancaria, las cuales sirven de base para determinar los intereses moratorios en el ámbito fiscal:

- a. La pérdida del poder adquisitivo del dinero como consecuencia del paso del tiempo.
- b. La remuneración al acreedor privado de usar el dinero y
- c. La indemnización de los perjuicios que pueda sufrir el acreedor por el incumplimiento o cumplimiento tardío de la obligación a cargo del deudor.

Lo anterior, sostiene el interviniente, demuestra que los principios de proporcionalidad de las penas y equidad tributaria resultan vulnerados pues, de un lado, la actualización está incluida en el cálculo de las tasas de interés que hace la Superintendencia (ET, artículo 635) y, por el otro, el mismo cobro se repite a favor del Estado como una actualización directa e independiente (ET, artículo 814).

#### VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante concepto número 3068, del 29 de octubre de 2002, el Procurador General de la Nación, Edgardo Maya Villazón, solicita a la Corte declarar exequibles los artículos 634 y 635 del ET, y la existencia de cosa juzgada material respecto del inciso tercero del artículo 814 del mismo ordenamiento, en virtud de lo dispuesto en la sentencia C-549 de 1993.

Comienza por indicar que el debido proceso no puede verse afectado cuando es el contribuyente quien elabora su autoliquidación tributaria, porque la administración no interviene en ese trámite. Sin embargo, encuentra que la situación es diferente, más no por ello inconstitucional, cuando se trata de una liquidación oficial.

En efecto, aunque reconoce que la norma no consagra el procedimiento para imponer la sanción, observa que esa regulación está prevista en los artículos 637 y 638 del ET, donde el contribuyente puede controvertir las decisiones de la administración, interponer recursos o incluso acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa a fin de excusarse del pago de la sanción por caso fortuito o fuerza mayor. Además, advierte, el artículo 638 del ET exige de la previa formulación de cargos, autoriza la solicitud y práctica de pruebas y concede un término para alegar antes de la imposición de sanciones a través de resoluciones independientes. Todo ello, a juicio de la Vista Fiscal, desvirtúa la acusación

del demandante en este sentido.

El Procurador rechaza también el cargo según el cual el inciso 3 del artículo 635 del ET autoriza un pago retroactivo. Para sustentar su apreciación destaca que la obligación tributaria nace cuando se realiza el supuesto de hecho previsto como generador del gravamen, y que se incurre en mora cuando vence el plazo para el pago, lo cual justifica el cobro de intereses moratorios a partir de ese momento. Concluye entonces lo siguiente: "*el fenómeno jurídico de la mora existe aún sin necesidad de reconocimiento mediante acto administrativo, aunque se requiera de éste para justificar y motivar la imposición de la sanción administrativa*".

Para la Vista Fiscal el artículo 635 del ET no desconoce el principio de equidad tributaria, pues el interés moratorio resulta proporcional a la cuantía del mayor valor dejado de pagar por el responsable, contribuyente o declarante, así como al tiempo durante el cual se incurre en mora en detrimento de las finanzas del Estado.

Refuerza lo anterior con dos argumentos: en primer lugar, señala que cuando se acude ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo los intereses moratorios se suspenden a partir del segundo año contado desde la admisión de la demanda (ET, artículo 634-1), lo cual beneficia al deudor. En segundo lugar, encuentra razonable la posibilidad de causar intereses moratorios hasta tanto no haya sido satisfecha la obligación, a pesar de la interposición de recursos, por cuanto el Estado continúa privado de fondos que debieron ser cancelados oportunamente.

Por último, el Ministerio Público considera que, en la sentencia C-549 de 1993 la Corte Constitucional se pronunció sobre la concurrencia de la corrección monetaria y los intereses moratorios, asunto sobre el cual versa el cargo contra el inciso 3 del artículo 814 del ET. Explica que en aquella oportunidad la Corte reconoció la posibilidad de esa concurrencia, siempre y cuando la suma de esos valores no sobrepase el límite considerado como usurario. Por tal motivo, estima que al haberse declarado la exequibilidad del artículo 867-1 del ET ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material frente a la disposición aquí demandada (ET, artículo 814, inciso 3).

## VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### Competencia

1. Conforme al artículo 241 ordinales 4 y 5 de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los artículos 634, 635 y 814 inciso tercero del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra normas que hacen parte de un decreto expedido en uso de facultades extraordinarias, algunas de las cuales han sido modificadas por leyes de la República.

Aclaración previa: Modificaciones introducidas en la Ley 788 de 2002 y procedencia de una sentencia de fondo

2. Como fue anunciado al comienzo de esta sentencia, encontrándose en curso la demanda el Congreso expidió la Ley 788 de 2002 (diciembre 27), mediante la cual introdujo algunas modificaciones a dos de las normas objeto de estudio. Por tal motivo, la Corte debe determinar previamente si esa circunstancia impide abordar un análisis material del asunto o si, por el contrario, a pesar de los cambios introducidos es procedente un fallo de fondo.

Respecto del artículo 635 del ET, la Ley 788 de 2002 solamente introdujo un cambio sobre la forma de calcular la sanción moratoria, es decir, dejó de ser por cada mes o fracción de retardo para calcularse por cada día de mora en el pago.

Por su parte, la modificación al artículo 635 del ET consistió en incrementar la tasa de moratoria, pero conservó como límite la tasa de usura. Así, mientras que la norma acusada señalaba como interés moratorio el equivalente a la tasa de usura disminuida en 5%, la Ley 788 de 2002 dispuso que dicha tasa será el equivalente a la tasa de usura, pero disminuida solamente en tres (3) puntos.

3. Como puede observarse, el contenido normativo de las disposiciones demandadas se mantiene inalterado a pesar de los cambios introducidos con la nueva reforma, por lo menos en cuanto tiene que ver con los cargos planteados por el actor. Dicha circunstancia, a juicio de la Corte, permite emitir un pronunciamiento de fondo, aún cuando la decisión debe recaer sobre las disposiciones tal y como fueron modificadas por el Congreso en la última reforma.

4. La anterior postura se justifica esencialmente por las siguientes tres razones: (i) porque sólo así es posible garantizar la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal; (ii) porque de lo contrario la defensa de la integridad y supremacía de la Constitución quedaría sujeta a la voluntad del legislador y, finalmente, (iii) porque con ello cobra eficacia material la acción pública de inconstitucionalidad.

Ahora bien, aún cuando esa circunstancia no es muy común, el asunto ya ha sido objeto de análisis por esta Corporación. Por ejemplo, en la Sentencia C-546 de 1993 la Corte conoció de una demanda contra el artículo 3 (parcial) del Decreto 1888 de 1989; esa norma había sido modificada por el Decreto 2281 del mismo año pero el accionante no se percató de tal situación. A pesar de ello, la Corte se pronunció de fondo y declaró la inexecutable de la disposición acusada, tal y como había sido modificada por el decreto posterior, pues consideró que el contenido normativo coincidía en uno y otro evento. Al respecto señaló:

"Ante esta circunstancia considera la Corte Constitucional, en total acuerdo con el jefe del Ministerio Público, que como la norma vigente conserva precisamente aquellos apartes que son motivo de inconformidad del demandante, es preciso emitir pronunciamiento de fondo sobre esta última, pues los argumentos esgrimidos son predicables en su totalidad del artículo que hoy rige.

Por tanto debe variar la jurisprudencia en el sentido de que si la norma demandada ya no se encuentra produciendo efectos por haber sido

modificada o sustituida por otra, que reproduce su contenido, la Corte Constitucional está en la obligación de emitir pronunciamiento de fondo sobre la norma vigente, como se hará en el caso sujeto a estudio, siempre y cuando los cargos formulados le sean igualmente aplicables.

Para la Corte es claro que de esta manera se garantiza aún más la participación de los ciudadanos en la defensa de la Constitución, y se cumple cabalmente con la finalidad para la cual se creó la acción de inconstitucionalidad, la que como es de todos sabido, además de ser pública y política, la interpone cualquier ciudadano."

Así pues, la Corte concluye que en el asunto objeto de estudio debe pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de los artículos 634 y 635 del ET, tal y como fueron modificados por la Ley 788 de 2002.

De otra parte, la demanda contra el inciso 3º del artículo 814 del ET plantea una discusión sobre la posible existencia de cosa juzgada material, pero ese debate será abordado al analizar la norma en concreto.

Problemas jurídicos objeto de estudio

5. El actor considera que las normas que regulan la sanción moratoria por el no pago oportuno de obligaciones tributarias desconoce varios preceptos de la Constitución. En este sentido, estima que la regulación permite imponer la sanción "de plano" y sin un procedimiento previo donde se compruebe la responsabilidad del contribuyente; que desconoce el principio de irretroactividad, porque la mora sólo puede existir cuando los actos adquieran firmeza; que restringe el acceso a la justicia ante el riesgo de incremento de la deuda por el simple transcurso del tiempo; que desconoce los principios de equidad y proporcionalidad, pues no permite graduar la sanción, ni toma en cuenta la conducta o la situación económica de la persona; que también vulnera los principios de equidad y proporcionalidad al autorizar una doble retribución a favor del Estado mediante el cobro de intereses moratorios y la actualización de la deuda (apreciación compartida por uno de los intervinientes); y, finalmente, que se viola el derecho a la igualdad, pues la regulación normativa no es la misma cuando el Estado incumple sus obligaciones contractuales y cuando son los particulares quienes desatienden sus compromisos tributarios.

En términos generales, la Vista Fiscal y los intervinientes no comparten las apreciaciones del demandante, pues estiman que una interpretación sistemática de las normas tributarias y de la jurisprudencia demuestra armonía con los preceptos constitucionales, en particular con el debido proceso y los principios de equidad, proporcionalidad e irretroactividad.

De acuerdo con lo anterior, y a pesar de la diversidad de acusaciones, la Corte entiende que la controversia está ligada a la eventual vulneración del debido proceso, así como al desconocimiento de los principios de equidad, proporcionalidad e irretroactividad. En consecuencia, para determinar si las normas acusadas se ajustan o no a la Constitución, la Corte recordará brevemente el alcance del deber de contribuir al financiamiento del Estado y de la facultad de imponer sanciones ante un eventual incumplimiento; luego procederá al estudio de la regulación prevista en el ET, teniendo en cuenta para ello las acusaciones concretas formuladas por el demandante.

El deber de tributación y la facultad de castigar el incumplimiento de obligaciones fiscales

6. La Constitución no sólo reconoce la existencia de derechos sino que consagra también deberes para los asociados, uno de los cuales consiste, precisamente, en la obligación de *"contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"* (CP. artículo 95-9). Por ello, con el fin de garantizar la provisión de recursos para la prestación de bienes o servicios, así como la materialización de ciertos derechos que suponen una carga prestacional, el Legislador ha diseñado el sistema tributario, entendido éste como *"el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (C.P. art. 1º) que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2º)".*<sup>4</sup>

De igual forma, cuando existe un deber constitucional, su inobservancia o el cumplimiento indebido puede conllevar la imposición de sanciones. Dichas sanciones, sin embargo, no necesariamente son uniformes porque varían dependiendo de la naturaleza del deber omitido y de los fines que persiga la medida. Por ejemplo, en materia tributaria el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes puede generar al menos dos tipos de responsabilidad, la penal y la patrimonial, que lejos de ser excluyentes resultan complementarias frente a los bienes jurídicos objeto de protección.

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte abordó en detalle el tema y concluyó que la administración puede ejercer la potestad sancionatoria en el materia tributaria. Al respecto señaló lo siguiente<sup>5</sup>:

"Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional (Cfr. Garberí Llobregat José. El Procedimiento administrativo sancionador E. Tirant de lo Blanch. Valencia 1994.), lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador."

La sanción moratoria prevista en el artículo 635 del ET. Cosa juzgada relativa

7. Frente al retardo en el pago de impuestos, anticipos o retenciones tributarias (ET, artículo 634), la sanción por mora no sólo pretende desestimular la cultura del no pago, sino, especialmente, resarcir al Estado por los perjuicios sufridos ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de recursos que le pertenecen. Esa doble finalidad no plantea, por lo menos en abstracto, vicios de inconstitucionalidad de la sanción, y corresponde por el contrario al desarrollo normativo del artículo 95-9 Superior.

Conviene recordar que en la sentencia C-257 de 1998 la Corte analizó el asunto y declaró constitucional la facultad de imponer la sanción moratoria en relación con los agentes retenedores de los tributos. En aquella oportunidad la Corte sostuvo lo siguiente:

"El Estado, que encarna el interés público, no tiene por qué asumir el costo de la depreciación monetaria por el incumplimiento del recaudador o retenedor durante los días en que éste se encuentra en mora de consignar los valores que precariamente se le han confiado, independientemente de las causas por las cuales ello haya ocurrido. Y, además, es claro que el tesoro público sufre perjuicio por no recibir oportunamente los recursos que espera y que debería recaudar en los términos que la ley previene, con las necesarias consecuencias negativas en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

(...) Si toda persona está obligada a contribuir, con sus propios recursos, al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, y si la ley puede obligarla a pagar intereses por no cancelar a tiempo los gravámenes a su cargo, resulta apenas lógico que estos mismos criterios se apliquen, y con mayor razón a la relación creada por la ley entre el Estado y el individuo que recauda o retiene impuestos. Este debe entregar al fisco oportunamente, no ya sus propios aportes sino los fondos que legalmente tienen la calidad de públicos y que recibió de terceros.

(...) La extemporánea consignación de los dineros públicos por parte del recaudador particular tiene entonces que ocasionarle intereses, en el monto que la ley determine, pues de lo contrario se generaría un enriquecimiento sin causa a favor del incumplido, en la misma cantidad de la pérdida real sufrida por el erario. Y son moratorios tales intereses para resarcir al Estado no solamente la pérdida del poder adquisitivo de la moneda sino los perjuicios causados. Estos no requieren ser tasados en cada caso por el juez, ni por la autoridad administrativa, ya que están anticipadamente previstos por la norma legal que fija su cuantía."

Así las cosas, no se requiere un proceso judicial específico para definir si hay o no lugar al pago de intereses moratorios en el caso concreto, pues la obligación correspondiente se deriva del mismo hecho de la mora en la consignación de los fondos públicos recaudados, que es el supuesto del cual parte la norma examinada.

8. Con fundamento en ello la Corte declaró la exequibilidad del artículo 634 del ET, "*en lo relativo a los agentes de retención*", pues consideró que no se vulneraba el derecho al debido proceso. En este sentido, como bien lo señala un interviniente, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, pero en todo caso corresponde analizar la situación frente a los contribuyentes y responsables de los impuestos, para quienes también está prevista la misma sanción.

Con tal propósito la Corte debe distinguir las dos hipótesis bajo las cuales se fija la sanción, es decir, (i) cuando el contribuyente o responsable voluntariamente reconoce la mora y así lo plasma en su autoliquidación y, (ii) cuando es el Estado quien decide imponer la sanción mediante una liquidación oficial.

El debido proceso y la autoliquidación tributaria

9. El modelo tributario adoptado por el Legislador concibe al contribuyente como un operador dinámico en la cuantificación de sus obligaciones y le encomienda la tarea de determinar, en forma directa, el monto de los recursos que debe girar al Estado (ET, artículo 571 y siguientes). De igual forma, le permite fijar autónomamente el valor de las sanciones a que se hubiere hecho acreedor por el incumplimiento de sus compromisos fiscales (ET, artículos 588, 641, 642, 644, 685).

Para tal fin los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, deben presentar declaraciones privadas (autoliquidaciones tributarias), las cuales tienen como soporte la realización de los principios de celeridad y eficacia de la función pública, según ha sido explicado por la jurisprudencia de esta Corporación. Así, en la referida sentencia C-506 de 2002, la Corte sostuvo al respecto lo siguiente:

"De otro lado, el deber de autoliquidación de sanciones administrativas se justifica en virtud del principio de celeridad y eficacia de la función pública; admitida por el particular su responsabilidad por el desconocimiento de obligaciones para con la Administración, no resulta contrario a la Carta que proceda también al reconocimiento de las consecuencias de tal incumplimiento o de su cumplimiento deficiente, y antes bien desarrolla los referidos postulados de celeridad y eficacia administrativa."

Sin embargo, como para la autoliquidación de sanciones solamente media la voluntad del particular, no resulta coherente exigir un procedimiento previo y menos aún su observancia a cargo de la administración pública. Si el contribuyente considera que no es merecedor de la sanción moratoria nada le impide abstenerse de incluirla en su liquidación, sin perjuicio de que con posterioridad la administración decida fijarla en la liquidación oficial o en una resolución independiente. Bajo esta óptica la acusación del demandante carece de sentido, quedando por analizar el alcance del debido proceso en la segunda hipótesis.

El debido proceso frente a las liquidaciones oficiales o resoluciones independientes

10. La otra alternativa para fijar la multa por mora en el pago de las obligaciones tributarias se deriva directamente de la potestad sancionatoria

de la administración. A diferencia de lo que ocurre frente a las liquidaciones privadas, en el caso de las liquidaciones oficiales o de las resoluciones independientes<sup>6</sup>, la administración es la encargada de señalar directamente las sanciones moratorias si considera que el contribuyente omitió el deber de hacerlo. En estos eventos es indiscutible que el derecho al debido proceso cobra relevancia y no puede declararse al contribuyente como moroso sin que se haya agotado algún tipo de procedimiento previo. La pregunta que surge es entonces si en el ordenamiento jurídico existe o no esa clase de procedimiento.

Pues bien, la Corte considera que aún cuando el artículo 634 del ET no indica el trámite para imponer la sanción por no pago, una interpretación sistemática demuestra que otras normas del mismo estatuto sí establecen el procedimiento a seguir.

En efecto, si la sanción es impuesta mediante una liquidación oficial, el ET regula las actuaciones previas a cargo de la entidad, así como los derechos del administrado. Por ejemplo, la entidad debe enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, un requerimiento oficial que contenga los aspectos a modificar y las razones para hacerlo<sup>7</sup>; el mismo debe notificarse bajo ciertas formalidades y dentro de un plazo predeterminado<sup>8</sup>; la persona puede presentar objeciones, solicitar pruebas y subsanar omisiones, debiendo la administración atenderlas cuando fuere pertinente<sup>9</sup>; además, es posible ampliar el requerimiento oficial, así como la respuesta de aquel<sup>10</sup>.

De igual forma, cuando la administración fija la sanción a través de una resolución independiente debe formular el respectivo pliego de cargos, conceder al particular el derecho a controvertirlo y a solicitar y obtener la práctica de pruebas, todo ello antes de que la entidad decida si impone o no la sanción<sup>11</sup>.

Pero más aún, incluso con posterioridad a la expedición de los actos administrativos sancionatorios la persona puede controvertir esas decisiones, no sólo mediante los recursos en vía gubernativa, particularmente el de reconsideración, sino acudiendo ante la jurisdicción contencioso administrativa para que allí se dirima, en últimas, la controversia.

Todo lo anterior demuestra que, contrario a lo planteado por el demandante, la sanción moratoria por falta de pago no es fijada "de plano" y sin un procedimiento previo sino que, por el contrario, existe una serie de actuaciones a cargo de administración y que deben surtirse antes de decretar el correctivo fiscal. Con ello, la Corte considera que el cargo por ausencia de proceso pierde su razón de ser, sin que sea permitido abordar un análisis frente a la regulación concreta del procedimiento, toda vez que esas disposiciones no fueron acusadas en el asunto que ahora ocupa la atención de la Sala.

11. Sin embargo, la Sala no puede pasar inadvertido el punto referente a la existencia o no de causales de exoneración de responsabilidad, pues el demandante aduce que el artículo 634 del ET no permite justificar el retardo en el pago de las obligaciones, por ejemplo ante circunstancias extraordinarias como la fuerza mayor o el caso fortuito.

Antes de analizar la cuestión lo primero que debe quedar en claro es que sí existe un procedimiento para determinar cuando hay lugar a imponer la sanción por mora en el pago de las obligaciones fiscales. Pero el interrogante que surge es el siguiente: ¿puede el particular incumplido exonerarse del deber de pagar la sanción moratoria si demuestra que el retardo obedeció a una de las causales eximentes de responsabilidad, como la fuerza mayor o el caso fortuito? y para responder ese interrogante la Corte estima necesario detenerse en la facultad de imponer la sanción por el simple hecho del retardo.

Ya fue explicado que esta clase de intereses tiene una doble finalidad, pues no sólo pretende compensar el detrimento patrimonial del Estado y con ello atenuar el daño sufrido ante la imposibilidad de utilizar los recursos en forma oportuna, sino que además desestimula el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y evita un enriquecimiento injusto de aquellos. En consecuencia, resulta razonable suponer que el simple hecho del retardo en el pago constituye un fundamento sólido para imponer la sanción pues, sin afectar la presunción de inocencia, la administración ya ha comprobado el incumplimiento del deudor, con lo cual se reduce su actividad probatoria. Empero, también puede ocurrir que la omisión no sea imputable al deudor, sino que se haya configurado alguna casual eximente de responsabilidad como la fuerza mayor o el caso fortuito. Cuando ello ocurre el responsable deberá demostrar esa circunstancia y la administración tendrá que valorarla antes de decidir si impone la sanción o se abstiene de hacerlo: sólo así se garantiza plenamente el derecho al debido proceso y los principios de equidad y justicia, según lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional en otras oportunidades<sup>12</sup>.

A manera de ejemplo, en la Sentencia C-690 de 1996 la Corte señaló que cuando el contribuyente no presenta su declaración tributaria en los términos exigidos por la ley, puede sin embargo demostrar la configuración de causales que lo eximan de responsabilidad, como la fuerza mayor o el caso fortuito. Al analizar la constitucionalidad de varias normas del ET, concretamente los artículos 557 y 580 (literales a y b), la Corte precisó lo siguiente:

"Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

15. En síntesis de todo lo expuesto, el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin

atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. Sin embargo, la Corte debe realizar una necesaria precisión. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley."

12.- En este orden de ideas, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 634 del ET, bajo el entendido que el administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como la fuerza mayor, el caso fortuito o en general la ausencia de culpa<sup>13</sup>. No obstante, en el caso de los agentes retenedores solamente podrá haber eximente de responsabilidad si se presenta la fuerza mayor, en la medida en que las demás causales no resultan aplicables, toda vez que su obligación consiste únicamente en poner a disposición del Estado los recursos previamente cancelados por los contribuyentes.

La acusación frente al cobro retroactivo de la sanción

13. 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<sup>14</sup> 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*"<sup>15</sup>, 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.

La sanción moratoria armoniza con los principios de equidad y proporcionalidad

14. Por otra parte, el demandante alega que el artículo 635 del ET permite una sanción contraria a los principios de equidad y proporcionalidad. Para sustentar su apreciación, afirma que como el interés moratorio se calcula en forma rígida, excluye la gradualidad según el daño sufrido por el Estado, así como la conducta y la situación económica del contribuyente.

Antes de analizar la cuestión la Corte estima necesario recordar que el principio de equidad se encuentra estrechamente ligado al de proporcionalidad y consiste, de alguna manera, en la proyección en el ámbito tributario de la igualdad como principio fundante de un Estado Social de Derecho. La equidad, así entendida, comprende dos componentes diferentes pero complementarios: uno horizontal, ligado al deber de aplicar el mismo trato ante situaciones fácticas similares, y otro vertical, referido a la necesidad de imponer tratamientos disímiles a situaciones fácticas también distintas, según lo ha explicado doctrina<sup>16</sup> y la jurisprudencia de esta Corporación<sup>17</sup>.

Así, en la sentencia C-804 de 2001, la Corte precisó el alcance de la equidad tributaria desde esa doble perspectiva en los siguientes términos:

"Aparecen entonces dos conceptos fundamentales que sirven como parámetro para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos. La equidad horizontal y la equidad vertical. La primera hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. En cuanto a la segunda, se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica. Estos criterios deben ser aplicados cuando el legislador va a otorgar un beneficio fiscal, con miras a mantener intacto el principio de equidad. Otro aspecto importante a tener en

cuenta cuando se va a sustraer a un grupo de individuos del ámbito del tributo, es el de realizar un análisis sobre el efecto práctico de la aplicación de la norma tributaria. Si al poner en práctica la norma, se obtiene como consecuencia una vulneración del principio de equidad tributaria, la norma deberá ser retirada del ordenamiento."

Lo anterior permite concluir que el cargo del demandante, según el cual la sanción por mora en el no pago de las obligaciones fiscales desconoce los principios antes referidos, es equivocada y corresponde a una deficiente interpretación de la norma. En efecto, el artículo 635 del ET reconoce la equidad en sentido horizontal al estandarizar la tasa para el cálculo de los intereses moratorios. Además, tiene en cuenta el monto de la deuda a cargo del contribuyente o responsable según el mayor valor que el Estado deja de percibir y toma en cuenta una variable temporal, correspondiente al periodo durante el cual la deuda se mantiene insoluble la deuda; dichos elementos, lejos de vulnerar el artículo 363 Superior, son expresión del principio de equidad en su sentido vertical.

Ahora bien, la Corte observa que así como los tributos son determinados según la capacidad económica de las personas, la sanción moratoria responde al mismo criterio porque no es más que un componente accesorio de aquellos, claro está, cuando el contribuyente satisface irregularmente sus compromisos con la administración.

La supuesta violación del derecho de acceso a la justicia

15. En cuanto a la supuesta restricción del derecho de acceso a la administración de justicia la Sala no encuentra fundamentos razonables para acoger la tesis del actor, pues resulta apenas natural que mientras no haya sido satisfecha la obligación la misma continúa generando la sanción moratoria.

Como bien lo sugieren los intervinientes, las normas acusadas no establecen ningún obstáculo para poner en funcionamiento el aparato judicial. Pero más aún, consciente de la posible prolongación del debate judicial, el artículo 634-1 del ET señala que transcurridos dos años desde la admisión de la demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, los intereses moratorios se suspenden hasta que la controversia sea definitivamente resuelta<sup>18</sup>. Esa circunstancia constituye una garantía adicional a favor del contribuyente o responsable para acceder libremente ante la administración de justicia.

Ausencia de cargo frente al derecho a la igualdad

16. De otra parte, la Corte considera que el cargo por violación a la igualdad fue indebidamente formulado, en la medida en que las situaciones invocadas por el demandante no resultan relevantes para establecer un parámetro de comparación. En este sentido, carece de conexidad la regulación prevista en una ley sobre asuntos contractuales del Estado, frente a las disposiciones relacionadas con las obligaciones tributarias de los asociados.

La situación específica del inciso 3º del artículo 814 del ET

17. Finalmente, la Corte debe analizar si el inciso 3º del artículo 814 del ET afecta en forma inequitativa al responsable, en la medida en que, como lo sugiere el actor y lo avala un interviniente, permite un doble cobro a favor del Estado por la misma causa, o si por el contrario la posibilidad de actualizar el valor de la deuda no excluye el cobro de intereses moratorios.

La norma en cuestión tiene que ver con la posibilidad de conceder facilidades al deudor para que satisfaga sus obligaciones tributarias de la mejor manera posible y sin mayores contratiempos. A su vez, el inciso demandado dispone que durante el plazo para el pago la administración debe reajustar el valor de la deuda (según el artículo 867-1 del ET) y liquidar también los intereses moratorios.

No obstante, antes de analizar la constitucionalidad de la norma, es necesario determinar si, como lo sostiene el Ministerio Público, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material.

18. Pues bien, en la sentencia C-549 de 1993 la Corte debió conocer de una demanda contra el artículo 75 de la Ley 6 de 1992, que corresponde al artículo 867-1 del ET, precisamente la norma a la que remite el artículo que ahora ocupa la atención de la Sala<sup>19</sup>.

En aquella oportunidad la Corte concluyó que, bajo ciertos condicionamientos, la facultad de exigir el cobro de intereses de mora y la actualización de la deuda no vulnera el principio de *non bis in ídem*, ante lo cual declaró la constitucionalidad de la norma "*siempre y cuando la suma de los intereses de mora y la corrección monetaria, no supere el límite por encima del cual se considere usurario el interés cobrado por los particulares, y que la corrección monetaria no pueda ser doblemente considerada, ya sea bajo la forma de interés moratorio o de ajuste por corrección monetaria*".

A pesar de lo anterior, y sin perjuicio de que las consideraciones allí elaboradas sean relevantes en esta oportunidad, la Corte estima que no ha operado el fenómeno de la cosa juzgada material, no sólo porque el artículo 814 del ET constituye una regulación específica (para aquellos eventos en los cuales la administración ofrece facilidades de pago), sino, además, porque la controversia en esta oportunidad no radica, como en aquel entonces, en la posible violación del principio de *non bis in ídem*, sino frente al eventual desconocimiento de los principios de equidad y proporcionalidad.

19. La norma que regula la cuantificación de la deuda del administrado durante el tiempo en que se concede plazo para el pago (ET, artículo 814), no sólo exige el pago de intereses moratorios sino, además, la actualización de las obligaciones tributarias pendientes de pago (ET, artículo 867). Sin embargo, como bien lo señala uno de los intervinientes y lo ha sido explicado la Corte en esta sentencia, si la sanción moratoria busca compensar el detrimento patrimonial del Estado ante la tardanza para la disponibilidad de recursos, y si esa compensación incluye la

actualización de la deuda, no resulta compatible con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria que se pueda cobrar el mismo valor por otra vía, en particular la prevista en el artículo 867-1 del ET, porque ello supondría un detrimento patrimonial injustificado para el deudor y un enriquecimiento sin fundamento razonable para el Estado. En consecuencia, la Corte declarará la inexequibilidad de la expresión "*se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1*", contenida en el inciso tercero del artículo 814 del ET.

VIII. DECISIÓN

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

[Ver el Concepto de la DIAN 44710 de 2012](#)

RESUELVE

Primero. Declarar EXEQUIBLE el artículo 634 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 3 de la Ley 788 de 2002, bajo el entendido que el administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como el caso fortuito, la fuerza mayor o la ausencia de culpa, pero sólo para el caso del contribuyente, pues en el caso del agente retenedor únicamente puede operar la fuerza mayor.

Segundo. Declarar EXEQUIBLE el artículo 635 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 4 de la Ley 788 de 2002.

Tercero. Declarar EXEQUIBLE el inciso tercero del artículo 814 del Estatuto Tributario (sustituido por el artículo 91 de la Ley 30 de 1992), salvo la expresión "*se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1*", que se declara INEXEQUIBLE.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MÉNDEZ

Secretaria General

NOTAS DE PIE DE PÁGINA

1 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 550 de 1999, en concordancia con el artículo 1 del Decreto Reglamentario 3257 de 2002, para el año 2003 dicho valor asciende a la suma de cuarenta y nueve millones ochocientos mil pesos (\$49.800.000).

2 Inciso adicionado por el artículo 114 de la Ley 488 de 1998

3 Parágrafo adicionado por el artículo 48 de la Ley 633 de 2000.

4 Corte Constitucional, Sentencia C-015/93. En el mismo sentido ver la sentencia C-540/96

5 MP. Marco Gerardo Monroy Cabra. La Corte declaró exequibles varias disposiciones del ET, relacionadas con la potestad sancionatoria de la administración y el deber de incluir dichas sanciones en las liquidaciones privadas.

6 "Artículo 637. Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales."

7 "Artículo 703. El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta."

"Artículo 704. Contenido del requerimiento. El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada."

8 "Artículo 705. Término para notificar el requerimiento. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva."

9 "Artículo 707. Respuesta al requerimiento especial. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas."

10 "Artículo 708. Ampliación al requerimiento especial. El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses."

11 "Artículo 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar. (Ley 6/92, art. 64)."

12 Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero. En el mismo sentido pueden consultarse las sentencias C-506 de 2002 y C-054 de 1999.

13 Sobre la fuerza mayor y el caso fortuito puede consultarse, entre muchas otras, la Sentencia proferida por la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia el 20 de noviembre de 1989. MP. Alberto Ospina Botero, Gaceta Judicial, Tomo CXCVI, número 2435, p. 83 y siguientes.

14 "Artículo 1º.- Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo."

15 Corte Constitucional, Sentencia C-549 de 1993 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

16 "Mas concretamente, un sistema tributario observará el principio de equidad horizontal cuando las personas con un mismo nivel de bienestar, antes de impuestos, son tratadas de idéntica manera por el sistema tributario y quedan con igual nivel de bienestar después de pagar sus contribuciones. En este caso se habla de tributos proporcionales. Por el contrario, los sistemas que respetan el principio de equidad vertical, llamados también progresivos, establecen pautas para dar un tratamiento diferencial a situaciones diferentes, de manera que a mayor bienestar mayor cuota de impuestos y viceversa". Oscar Alviar y Fernando Rojas, "Elementos de Finanzas Públicas en Colombia", Temis, 1985, p. 242. Ver también, "Principios de Derecho Tributario", Alfredo Lewin Figueroa, Universidad de los Andes e ICDT, Bogotá, 2002, p. 64 y siguientes.

17 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-476 de 1999, C-711 de 2001 y C-804 de 2001, entre otras.

18 "Artículo 634-1. Suspensión de los intereses moratorios. (artículo adicionado por el artículo 69 de la Ley 383 de 1997). Después de dos años

contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva."

19 "Artículo 867-1. Actualización del valor de las obligaciones tributarias pendientes de pago. Los contribuyentes, responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones a su cargo, a partir del tercer año de mora, deberán reajustar los valores de dichos conceptos en un porcentaje equivalente al incremento porcentual del índice de precios al consumidor nivel ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE-, por año vencido corrido entre el 1o de marzo siguiente al vencimiento del plazo y el 1o de marzo inmediatamente anterior a la fecha del respectivo pago.

Cuando se trate de mayores valores establecidos mediante liquidación oficial el período a tener en cuenta para el ajuste, se empezará a contar desde el 1o de marzo siguiente a los tres años contados a partir del vencimiento del plazo en que debieron de haberse cancelado de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la correspondiente liquidación oficial.

En el caso de las sanciones aplicadas mediante resolución independiente, el período se contará a partir del 1o de marzo siguiente a los tres años contados a partir de la fecha en que haya quedado en firme en la vía gubernativa la correspondiente sanción.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará a todos los pagos o acuerdos de pago que se realicen a partir del 1o de marzo de 1993, sin perjuicio de los intereses de mora, los cuales se continuarán liquidando en la forma prevista en los artículos 634 y 635, sobre el valor de la obligación sin el ajuste a que se refiere este artículo.

Para los efectos de la aplicación de este artículo, la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá señalar anualmente la tabla contentiva de los factores que faciliten a los contribuyentes liquidar el monto a pagar durante la respectiva vigencia. (Ley 6/92, art. 75) (...)"

---

*Fecha y hora de creación: 2026-07-08 04:18:33*