



# Sentencia 485 de 2003 Corte Constitucional

SENTENCIA C-485 DE 2003

Referencia: expediente D-4437

Demandada de inconstitucionalidad contra los artículos 6°, 7°, 29 parágrafo y 60 de la Ley 788 de 2002 "por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones"

Actor: Diego Hernán Gamba Ladino

Magistrado sustanciador:

Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Bogotá D.C, once (11) de junio de dos mil tres (2003).

LA SALA PLENA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL,

en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente Sentencia con base en los siguientes,

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Diego Hernán Gamba Ladino demandó la inconstitucionalidad de los artículos 6°, 7° 29 parágrafo y 60 de la Ley 788 de 2002; el actor considera que las dos primeras normas son contrarias a los artículos 29, 58, 83, 113 y 116 de la Constitución Política, que el parágrafo del artículo 29 de la Ley viola los cánones 338 y 363 de la Carta, y que el artículo 60 que acusa desconoce lo dispuesto por los artículos 150 numeral 10, 338 y 363 superiores.

## II. NORMAS DEMANDADAS

El siguiente es el texto de las normas, dentro del cual se subrayan los apartes parcialmente demandados:

"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 6º. Inscripción en proceso de determinación oficial. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo 719-1, así:

"Artículo 719-1. Inscripción en proceso de determinación oficial. Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos que señale el reglamento.

"Con la inscripción de los actos administrativos a que se refiere este artículo, los bienes quedan afectos al pago de las obligaciones del contribuyente.

"La inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando se extinga la respectiva obligación.
2. Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.

3. Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.
4. Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.
5. Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.

"En cualquiera de los anteriores casos, la Administración deberá solicitar la cancelación de la inscripción a la autoridad competente, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la comunicación del hecho que amerita el levantamiento de la anotación".

"Artículo 7º. Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 719-2. Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial. Los efectos de la inscripción de que trata el artículo 719-1 son:

1. Los bienes sobre los cuales se haya realizado la inscripción constituyen garantía real del pago de la obligación tributario objeto de cobro.
2. La administración tributaria podrá perseguir coactivamente dichos bienes sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros.
3. El propietario de un bien objeto de la inscripción deberá advertir al comprador de tal circunstancia. Si no lo hiciere, deberá responder civilmente ante el mismo, de acuerdo con las normas del Código Civil.

...

"Artículo 29. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 260-11. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente para el año gravable 2003 al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho año gravable. A partir del año gravable 2004 ésta sobretasa será equivalente al cinco por ciento (5%) del impuesto neto de renta del respectivo período gravable.

"La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.

"Parágrafo. La sobretasa que se crea en este artículo está sujeta para el ejercicio 2003 a un anticipo del 50% del valor de la misma calculada con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002, el cual deberá pagarse durante el segundo semestre del año 2003, en los plazos que fije el reglamento.

"Artículo 60. Facultades extraordinarias. Facúltase al señor Presidente de la República por el término de seis meses contados a partir de la vigencia de la presente Ley, para que expida el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales consultando la estructura sustantiva de los mismos. Tales facultades deben ser ejercidas previa consulta y atención de una comisión asesora integrada por un Senador de la Comisión Tercera del Senado, un Representante de la Comisión Tercera de la Cámara, un representante de la Federación Nacional de Departamentos, un representante de la Federación Colombiana de Municipios y un miembro de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado designado por el Presidente de dicha Sala."

### III. LA DEMANDA

#### 1. Acusación formulada en contra de los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002.

En cuanto a la acusación formulada en contra de los artículos 6º y 7º por desconocimiento del artículo 58 de la Constitución, el actor explica el concepto de violación indicando que las normas que demanda contienen una limitación al derecho de propiedad, en cuanto consagran una acción cautelar. Agrega que las acciones cautelares "no tienen vida propia" sino que dependen necesariamente de la existencia de otro proceso, este sí autónomo, y que por lo general no se dan dentro de procesos declarativos o de conocimiento, siendo en cambio la regla dentro de los ejecutivos.

Continua explicando que los dos artículos acusados "entran a limitar por vía administrativa la libre disposición que sobre sus bienes tienen todas las personas, sin más requisito que un acto administrativo notificado". Recalca que el proceso dentro del cual se adoptan es uno de índole declarativa y administrativa, donde no actúa un juez imparcial "sino un funcionario administrativo que tienen la doble connotación de juez y parte dentro del proceso de determinación impositiva".

Estima que con las normas que acusa se vulnera el libre ejercicio del derecho de propiedad, "pues a través de un acto administrativo se pretende desconocer una de las características de la propiedad privada como lo es el "abusus" que no es otra cosa que la libre disposición del derecho real". Hace ver que ya dentro del Estatuto Tributario existían otras disposiciones que permitían a la Administración decretar, previamente al mandamiento de pago, el embargo y secuestro de bienes, pero sobre la base de la existencia de un título ejecutivo, como bien puede serlo un acto administrativo ejecutoriado. Siendo ello así, el actor considera que las nuevas disposiciones que permiten adoptar medidas cautelares antes de la ejecutoria del título ejecutivo no sólo resultan inconstitucionales, sino además innecesarias. Agrega que "el patrimonio es garantía universal de los acreedores, pero sobre obligaciones ciertas, en modo alguno simples expectativas". A su parecer, la

inconstitucionalidad de los dos artículos es evidente, pues de manera directa se vulnera la libre disposición que los habitantes del territorio nacional tienen sobre su propiedad privada, dado que las medidas cautelares son de tal naturaleza que en la práctica implican la inmovilidad jurídica del bien.

En cuanto al desconocimiento del artículo 29 de la Constitución por parte de los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002, la demanda explica que "la causa inmediata que se usa para poder expedir la medida cautelar" consiste en "un acto administrativo no ejecutoriado por cuanto basta simplemente que la liquidación de aforo, de revisión o la resolución sanción hayan sido notificadas para que el Administrador de Impuestos y Aduanas pueda proferir la medida cautelar". Como el particular puede hacer uso de los recursos administrativos e incluso oponerse por la vía judicial a lo resuelto por la Administración, el demandante no encuentra razonable que en el interregno sus bienes queden de hecho inmovilizados, con los perjuicios correspondientes, de los cuales el Estado finalmente responderá si el acto administrativo con base en el cual se adoptaron las medidas cautelares resulta revocado. Distinto es el caso, afirma, "cuando la administración tributaria tienen en sus manos una obligación clara, expresa y actualmente exigible". En esos casos la medida cautelar si tiene fundamento en un título ejecutivo que, en cambio, no se da en los supuestos que regulan las disposiciones que acusa.

Por lo anterior estima el actor que las normas que acusa vulneran el derecho de defensa del contribuyente pues antes de que pueda ejercerlo, "ya debe padecer los efectos negativos de un fallo adverso sin que este se hubiera dado, ni siquiera en la vía gubernativa".

Explicando por qué los artículos 6° y 7° desconocen la presunción de buena fe a que se refiere el artículo 83 de la Constitución, la demanda señala que "la medida cautelar que se pretende imponer parte precisamente de la presunción contraria, la de suponer que todos los contribuyentes obran de mala fe y que es de regular ocurrencia el ocultamiento de sus bienes, por tal razón debe adoptarse medidas de esta naturaleza".

Finalmente, el actor aduce que los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002 desconocen la separación de las ramas del poder público consagrada en los artículos 113 y 116 de la Carta, pues otorgan facultades jurisdiccionales a funcionarios de la Administración para limitar derechos reconocidos en la Constitución. Considera que tratándose de medidas tendientes a garantizar la efectividad de un derecho incierto, solo pueden adoptarse por jueces de la República "pues son ellos quienes sopesando de manera imparcial la situación podrían entrar a limitar un derecho constitucionalmente amparado y no un funcionario administrativo que tiene como espada de Damocles una metas de gestión tributaria reflejadas en mayores sumas de recaudación".

## 2. Acusación formulada en contra del parágrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002.

Para el actor, el parágrafo del artículo 29 de la Ley acusada desconoce los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

En cuanto a la violación del canon 338 superior, recuerda que éste en su ultimo inciso indica que "*las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo*". A su parecer, el principio recogido en esta norma superior resulta desconocido por el parágrafo acusado "pues disfrazando la figura como un "anticipo" se pretende imponer una contribución del 5% sobre el impuesto neto de renta del año gravable 2002, año gravable en el cual entró en vigencia la ley 788 de 2002"

Explicando más detalladamente el concepto de violación indica que la sobretasa al impuesto de renta es creada para la vigencia fiscal de 2003, por lo cual se debe liquidar y pagar al presentar la declaración de renta correspondiente a ese año, obligación que, de acuerdo con las normas tributarias, se debe cumplir en el primer semestre de 2004. Dada la naturaleza jurídica de la sobretasa creada en el artículo 29, ésta se liquida sobre el impuesto neto de renta, correspondiendo para el año 2003 a un 10% y para los siguientes a un 5%. Siendo así las cosas, el actor considera que no puede ser de la esencia de la sobretasa la liquidación de anticipo, pues tal anticipo se liquidaría sobre el impuesto neto de renta de la vigencia anterior. Agrega que "lo que trata de hacer el parágrafo del demandado artículo 29 de la Ley 788 de 2002, es aplicar la sobretasa a los declarantes del impuesto de renta del año gravable 2002 cuyos hechos generadores realizados durante este año gravable sirven para determinar el impuesto neto de renta y por ende liquidar una sobretasa... Es claro que la ley 788 vigente a partir del año gravable 2002 (diciembre 27) no podía tener como base para liquidar contribuciones, en este caso el mal llamado anticipo, hechos generadores que dieran origen a la obligación tributaria de renta para el año gravable 2002, sin violar el texto constitucional establecido en el artículo 338."

De otro lado, el actor considera que el parágrafo del artículo 29 viola también el artículo 363 de la constitución, relativo al principio de irretroactividad tributaria, pues aceptar su constitucionalidad implicaría que "todos los ingresos tanto ordinarios como extraordinarios obtenidos por el contribuyente a partir del 1 de enero del año gravable del 2002, quedaron afectados con una contribución que se decretó el día 27 de diciembre del año 2002". Agrega que "el parágrafo demandado no es más que un simple juego de palabras buscan confundir al contribuyente, ocultado la verdadera connotación jurídica. Este anticipo liquidado sobre la declaración de renta de 2002, es violatorio del principio de irretroactividad..."

## 3. Acusaciones formuladas en contra del artículo 60 de la Ley 788 de 2002.

Afirma la demanda que el artículo 60 de la Ley 788 de 2002 desconoce el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, así como los artículos 29, 338 y 363 *ibidem*.

El cargo por violación de la primera de estas normas lo sustenta explicando que "al facultar al Ejecutivo para que expida un "régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales", lo que se pretende es expedir un código", asunto para el cual está constitucionalmente vedado otorgar facultades extraordinarias.

Trayendo a colación los conceptos vertidos por esta Corporación en relación con la noción de "código", particularmente los contenidos en la Sentencia C-252 de 1994, el demandante concluye que un "conjunto de normas que regulen la parte del derecho tributario en relación con las sanciones y procedimientos" necesariamente es un código y no un simple régimen jurídico. Por lo anterior, el artículo 60 desconoce lo dispuesto por el numeral 10º del artículo 150 de la Carta.

En cuanto al desconocimiento del artículo 338 superior, el demandante afirma que "no es un secreto y por el contrario se constituye en un principio del derecho y en especial del Derecho Tributario, que las sanciones en su parte sustancial complementan la obligación tributaria sustancial". Así, dado que el artículo 338 de la Constitución establece que sólo el Congreso, las Asambleas y los Concejos tienen facultad legal de crear tributos, sostiene que sólo esos organismos colegiados pueden crear ese tipo de sanciones. En sustento de su posición cita la sentencia C-690 de 1996. Agrega que la prueba más fehaciente de su afirmación se encuentra en el artículo 1º de la Ley 788<sup>1</sup>, de cuya lectura se establece que "la sanción tributaria es concomitante a la obligación tributaria sustancial".

En relación con la violación del artículo 29 superior por el artículo 60 de la Ley 788 de 2002, la demanda sostiene que "la facultad de cominar con penas determinadas conductas corresponde al Congreso de la República como una expresión del principio de representación de los ciudadanos constituidos en el Estado. Esto determina que cualquier sanción contra cualquier conducta humana voluntaria e ilícita desde la más grave como el homicidio contemplado en el Código Penal hasta la más leve contemplada en nuestro Código de Tránsito como no llevar cinturón de seguridad puesto, solo incumben a la esfera eminentemente legislativa. Y es claro que dentro de este amplio campo encontramos las sanciones tributarias."

Por lo anterior concluye que sólo el legislador puede imponer tributos y señalar las infracciones y las correspondientes sanciones. En cuanto el artículo 29 de la Carta se refiere al principio de legalidad de la sanción, el actor estima que fue desconocido.

#### **IV. INTERVENCIONES**

##### **1. Intervención de la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**

En nombre de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN intervino dentro del proceso la doctora Edna Patricia Díaz Marín para oponerse a las pretensiones de la demanda.

##### **a. Cargo formulado en contra de los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002**

En relación con la constitucionalidad de los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002 la interveniente expresa que los bienes de los particulares aseguran el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; por ello, la medida legislativa que permite asegurar tales bienes a través de su vinculación al proceso de determinación de impuestos no es arbitraria y además se justifica por razones de prelación del interés general sobre el particular. Agrega que es un hecho de público conocimiento la dificultad en que se encuentra la Administración Tributaria en el desarrollo del proceso coactivo, como lo demuestra el Informe de Gestión Tributaria correspondiente al año 2002, que revela una cartera de difícil cobro que asciende a más de un billón de pesos; dificultad de cobro que se presenta porque frecuentemente resulta que el contribuyente no posee bienes que avalen el cumplimiento de sus obligaciones. Así, la medida cautelar que se contempla en las disposiciones acusadas, persigue mejorar la eficiencia en el cobro de los tributos.

De otro lado, la interveniente observa que la constitución de esta garantía real no impide el ejercicio de del derecho de propiedad, ni su enajenación. Por lo tanto, afirma, no se produce la inmovilidad jurídica que expone el actor. En cambio, impide que, por la forma en que están estructurados los procesos, los bienes del contribuyente no existan al momento de hacer efectiva la obligación. Indica cómo, a su parecer, la medida preventiva a que se refieren las normas acusadas, a diferencia de las medidas cautelares propias del proceso coactivo, como el embargo y el secuestro, no implican que los bienes salgan del comercio.

Finalmente, sobre este punto recuerda que la Corte encontró ajustado a la Constitución Política el artículo 75 de la Ley 42 de 19993, que se refería a las medidas cautelares dentro del proceso de responsabilidad fiscal.

Respecto de la acusación esgrimida en contra de los artículos 6 y 7 por violación del artículo 29 de la Carta, la intervención aduce que "el desarrollo normal del proceso de cobro coactivo implica que necesariamente la Administración debe contar con un título ejecutivo, que para el caso de los actos administrativos en materia de impuestos, conlleva a que las liquidaciones de revisión, aforo o de resolución sanción estén ejecutoriadas". Dado que para que un acto esté ejecutoriado es necesario que contra él no se interpongan recursos o que éstos ya hayan sido decididos en la vía gubernativa o que las acciones contenciosas también hayan sido decididas, concluye que "con la filosofía de que no es posible inscribir el proceso de determinación oficial hasta tanto los actos no estén debidamente ejecutoriados, so pena de violar el debido proceso, perdería toda razón de ser las normas legales demandadas, pues en últimas la Administración tendría que esperar... cuando se ha acudido a la justicia administrativa, en el mejor de los casos, aproximadamente doce años, al cabo de los cuales el acto estaría ejecutoriado, y el trámite legal pertinente no sería la mera inscripción del acto, sino adelantar el proceso coactivo pertinente, con las medidas cautelares de embargo y secuestro procedentes."

Por lo anterior, dice la intervención, la norma acusada ordena inscribir el proceso de determinación oficial con la notificación de la liquidación de revisión, aforo o resolución sanción, pues aunque se trata de actos que no están ejecutoriados, son determinantes de obligaciones a cargo de los contribuyentes. El debido proceso no resulta violado "como quiera que la medida de la inscripción del proceso de determinación oficial, por su naturaleza preventiva, busca que en el momento en que se determina oficialmente una obligación a cargo del contribuyente, enseguida o concomitantemente existan bienes que la garanticen." Agrega que la inscripción que ordena la norma no origina perjuicios al propietario, puesto

que no causa un deterioro económico al bien que deba ser reparado. Tampoco implica el desconocimiento del derecho de defensa "como quiera que las normas legales demandadas no coartan ni los términos, ni los recursos y acciones contenciosas que son procedentes contra los actos oficiales de determinación de impuestos o de imposición de sanciones."

En igual forma desestima el cargo esgrimido contra la norma por desconocimiento del principio de presunción de buena fe, indicando que la naturaleza de los actos administrativos que dan lugar a la inscripción del proceso de determinación oficial implican que la administración ha encontrado que el contribuyente en su declaración ha incluido datos inexactos, falsos, equivocados, desfigurados o incompletos, lo que da lugar a la expedición de la liquidación oficial; o que el contribuyente persiste en omitir el cumplimiento de la obligación de declarar, lo que ocasiona que la Administración produzca una liquidación de aforo; o, que mediante resolución se castiguen conductas del contribuyente consideradas como faltas. Es decir, la intervención pretende resaltar que en todos los tres eventos -liquidación oficial, liquidación de aforo o resolución sanción- en que procede la inscripción del proceso de determinación oficial aparece un particular que ha desconocido los deberes que le incumben para con el Estado, por lo cual la buena fe del contribuyente se encuentra cuestionada.

Refutando el cargo de la demanda según el cual solamente los jueces de la República pueden limitar el derecho de propiedad con la imposición de medidas cautelares, la interveniente manifiesta que desde el año 1987 esa facultad fue reconocida a la DIAN dentro de los procesos administrativos coactivos, facultad que encuentra armónica con lo establecido en el artículo 116 de la Constitución Política que excepcionalmente permite atribuir funciones jurisdiccionales a las autoridades administrativas.

Sin embargo, refiriéndose a la naturaleza de la medida de inscripción del proceso de determinación oficial, indica que a su parecer no se trata de una medida cautelar sino de una medida preventiva susceptible de levantarse en cualquier momento. Por ello, la notificación del acto oficial y el registro subsiguiente no son un actos de administración de justicia.

b. Cargo formulado en contra del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002 por supuesta vulneración del artículo 338 de la Constitución Política.

Sobre este cargo la intervención de la DIAN indica que el pago de anticipos de impuestos es común en materia tributaria, como sucede, por ejemplo, con el anticipo del impuesto sobre la renta que regula el artículo 807 del Estatuto Tributario, obligación de pago anticipado cuya vigencia se remonta al año de 1969. La razón de la obligación de pago de anticipos tributarios, arguye la intervención, radica en el supuesto de "una continuidad en el tiempo de quien es contribuyente, pero permitiéndole modos de reducción y aún de supresión de ese pago anticipado cuando las condiciones económicas permitan prever fundadamente que no se va a causar en el futuro." Por ello puede afirmarse que no existe retroactividad de la ley ni del reglamento, sino que la norma acusada se refiere a la aplicación de un sistema de pago regulando la forma y oportunidad del mismo, pero no la creación de la obligación sustancial.

Explica que el cálculo de un tributo nuevo que se pretende hacer pagar anticipadamente debe tener en cuenta un parámetro para determinar su cuantía, que en este caso tal parámetro es el impuesto neto de renta correspondiente al año 2002. Aclara también que si bien el pago del anticipo debe llevarse a cabo dentro del segundo semestre de 2003, el valor exacto del mismo debe determinarse sobre el impuesto neto de renta que resulte para el año gravable 2003, con lo cual se desvirtúa la aplicación retroactiva de la ley tributaria. A juicio de la interveniente, "es indudable que la causación y determinación de la sobretasa establecida por la ley 788 de 2002, tiene como base económica el impuesto neto de renta que liquida el contribuyente en el año gravable 2003, con lo cual está aplicándolo al período siguiente a la vigencia de la ley, sin desconocer que el valor anticipado se sustrae de la misma."

c. Cargo formulado contra el artículo 60 de la Ley 788 de 2002, por presunta vulneración del numeral 10º del artículo 150 de la Constitución Política y del principio de legalidad de los tributos.

En relación con el contenido normativo del artículo 60 de la Ley acusada, que concede facultades al Presidente de la República para expedir el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales, la intervención de la DIAN señala que a nivel territorial "existe una variedad dispendiosa de regulaciones impositivas a nivel departamental y municipal." Agrega que "es por ello, que el legislador en la última reforma tributaria, consideró pertinente la compilación del régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales, para lo cual concedió las respectivas facultades extraordinarias la respecto." Entonces, continua la intervención, "no se trata de un código, de consonancia con la intervención del legislativo a través de la consulta y atención de una comisión asesora..., pretende una colaboración armónica que se consolide en un compendio procedural y sancionatorio para los entes territoriales." Esta colaboración interinstitucional, indica, no corresponde a la creación de un código, sino a "una reunión organizada y concatenada de normas existentes que rijan aspectos instrumentales y sancionatorios." Agrega que la demanda se refiere al hipotético caso en que el ejecutivo utilice la facultades no para compilar sino para expedir un código.

De otro lado, tampoco estima la interveniente a nombre de la DIAN que las facultades extraordinarias concedidas desconozcan el principio de legalidad de los tributos a que se refiere el artículo 338 de la Constitución, en cuanto tales facultades se conceden en aspectos sancionatorios en materia tributaria. Sobre el particular expresa que "no existe en este instante, un decreto ley que consagre el régimen sancionatorio tributario a nivel territorial, a fin de analizar si verdaderamente está invadiendo la órbita propia del legislador o simplemente efectuó un compendio de sanciones existentes, para que sea aplicada de una manera armónica."

## 2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Actuando en nombre del ministerio de la referencia intervino dentro del proceso la doctora Ivonne Johana Álvarez moreno, quien se opuso a las pretensiones de la demanda.

Como un preámbulo a la exposición de las razones jurídicas que a su juicio sustentan la constitucionalidad de las normas impugnadas, la interveniente expuso la importancia de la noción de "bien común" como fin de la Administración Pública. Al respecto indicó que es de la estructura del Estado Social de Derecho proporcionar a los coasociados un serie de bienes que garantizan la efectividad de los derechos que consagra la Constitución, para lo cual la Administración Pública debe obtener, administrar y erogar recursos económicos. Una de las principales fuentes de estos recursos es la obligación tributaria entendida como prestación de dar a favor del Estado.

Continua indicando que la reforma tributaria contenida en la Ley acusada tiene como motivación fundamental la consecución de mayores recursos con el fin de superar la crisis fiscal y desarrollar un programa de "seguridad democrática", para lo cual implementa una normatividad tendiente a evitar la defraudación fiscal y el control de la evasión tributaria. Dentro de este contexto, los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002 establecen un mecanismo tendiente a garantizar, por medio de la afectación de los bienes del contribuyente, la efectiva cancelación de las obligaciones tributarias a su cargo. Medida que, al parecer de la interveniente, no viola el derecho consagrado en el artículo 58 superior, pues no restringe los atributos del derecho de dominio en cuanto no sustrae del comercio los bienes afectados; la inscripción en el registro, indica, sólo constituye una garantía real que permite a la Administración perseguir el bien para lograr el pago de las obligaciones tributarias en caso de que la determinación y la sanción queden en firme. La constitución de esta garantía, agrega, se ve justificada en el beneficio general perseguido por la medida.

Sobre el alcance de estos mismos artículos, la intervención agrega que ellos no vulneran el derecho al debido proceso, toda vez que las medidas no desconocen "las herramientas procedentes contra todo acto susceptible de impugnación". Las normas no prohíben ejercer el derecho de contradicción frente a los actos administrativos con los que el particular no esté de acuerdo. Si se aceptara el argumento del actor, arguye la intervención, "no sería posible inscribir el proceso de determinación oficial hasta tanto los actos no estuvieran debidamente ejecutoriados, so pena de violar el debido proceso", con lo cual "perderían toda razón de ser las normas legales demandadas".

Destaca el Ministerio que la norma permite que se levante la inscripción de los bienes en el registro mediante la constitución de una garantía bancaria o de seguros, o que el ofrecimiento de bienes del afectado o de un tercero, con lo cual los bienes afectado por la medida se pueden liberar fácilmente.

Por último, indica que no puede prevalecer el interés particular sobre general, "como quiera que el ente fiscal siempre se ha constituido en un acreedor privilegiado".

Por lo que toca con la acusación formulada en contra del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002, según el cual dicha norma desconocería el principio de irretroactividad tributaria, la intervención indica que dicho artículo establece una sobretasa sobre el impuesto de renta, cuyo pago debe anticiparse. Los anticipos, continua, son una figura común en el Derecho Tributario, e implican el pago del impuesto antes de su causación material. Sin embargo, el anticipo no se basa en hechos ocurridos antes de la expedición de la ley. A esta filosofía responde lo reglado en el párrafo del artículo 29 de la Ley acusada.

Repetiendo en forma casi textual los argumentos de la Dian, la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público igualmente concluye que "es indudable que la causación de determinación de la sobretasa establecida por la ley 788 de 2002, tiene como base económica el impuesto neto de renta que liquida el contribuyente en el año 2003...".

De otro lado, refiriéndose a las acusaciones formuladas en contra del artículo 60 de la Ley 788 de 2002 por desconocimiento del numeral 10º del artículo 150 de la Constitución, la apoderada del ministerio de la referencia señala que las facultades extraordinarias concedidas al Presidente no involucran la autorización para expedir un código ni para modificarlo pues "el régimen sancionatorio y procedural de los tributos de las entidades territoriales, no implica la regulación completa, de las instituciones constitutivas de una rama del derecho, y que se ordenan en un solo cuerpo, sino que tales facultades se orientan a regular únicamente el procedimiento administrativo tributario territorial al igual que las sanciones aplicables a estos impuestos, y por lo tanto no comprende la totalidad del tema." A su parecer, en cuanto la regulación no comprende los aspectos sustanciales de tales tributos ni la totalidad de las sanciones no organiza "en un solo cuerpo jurídico" toda una materia.

En relación con este mismo artículo 60, la intervención también descarta el cargo esgrimido en la demanda según el cual sólo el Congreso puede ocuparse de regular asuntos que tocan con las sanciones tributarias, por ser ellas parte de la obligación tributaria sustancial. A su modo de ver, la prohibición constitucional de otorgar facultades extraordinarias para fijar tributos se circunscribe a los elementos sustantivos de la obligación tributaria: hecho generador, sujetos activo y pasivo, base gravable y tarifa, conforme lo indica el numeral 10 del artículo 150 de la Carta. La referida prohibición, por lo tanto, no se haría extensiva a los procedimientos administrativos ni al régimen de sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tampoco comparte el Ministerio la acusación según la cual el principio de legalidad de las sanciones y las penas que consagra el artículo 29 superior impide el otorgar facultades extraordinarias al ejecutivo para expedir una regulación en materia sancionatoria tributaria. Al respecto, la intervención recuerda que los decretos expedidos con fundamento en facultades extraordinarias tienen categoría de ley.

### 3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Dentro del término de intervención ciudadana, se allegó al proceso el concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, preparado por la doctora Cecilia Montero Rodríguez y aprobado por el consejo Directivo de dicha institución.

En relación con la acusación formulada en contra de los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002, el Instituto interviniendo es del criterio de que no es suficiente la notificación de un acto administrativo contentivo de una liquidación oficial o resolución de sanción para proceder a la limitación

de un derecho constitucional del individuo como lo es el derecho de propiedad. En esas circunstancias, tal limitación se erige en una violación del derecho de defensa y de contradicción, del principio de publicidad de la función pública y de la presunción de inocencia.

A juicio del Instituto, las normas acusadas demuestran la existencia de un conflicto de principios constitucionales: el principio de eficiencia de la función pública y el de debido proceso y defensa. En dicho conflicto, debe darse prevalencia al derecho de defensa, más cuando las medidas consagradas no son razonables y resultan desproporcionadas, desproporción que resultaría contraria a los principios de equidad y justicia tributaria.

El Instituto halla razonables los argumentos de la demanda relacionados con la inmovilidad jurídica de los bienes afectados por las medidas previstas en los artículos 6° y 7°, de manera que la limitación al derecho de propiedad la encuentra evidente. Adicionalmente, a su parecer dichas medidas violan el principio de equilibrio procesal por cuanto ni siquiera contemplan la obligación estatal de reparar los perjuicios causados al contribuyente cuando el proceso relativo a la obligación tributaria es fallado a favor suyo. Sostiene también que, según el artículo 7°, los bienes afectados con la medida cautelar pueden ser perseguidos coactivamente aunque hayan sido traspasados a terceros, con lo cual, a juicio del Instituto se ataca la buena fe de terceros adquirentes.

En suma, el Instituto coadyuva la demanda incoada en contra de los artículos 6° y 7° no por el hecho de que las normas establezcan una limitación al derecho de propiedad, sino porque la misma se impone con violación del derecho de defensa, al tratarse de una medida cautelar que procede con la sola notificación de una acto que no está en firme.

En cuanto a la acusación formulada en contra del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002, que impone la obligación de pagar un anticipo de la sobretasa del impuesto de renta, anticipo que se debe calcular con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002, el Instituto también apoya la demanda al estimar que la orden legal de calcular el valor del anticipo sobre la base de un hecho gravable acaecidos en el año 2002 .obtención de renta- demuestra que se trata de una norma que irrespeto el principio de irretroactividad tributaria.

Finalmente, respecto de la demanda incoada en contra del artículo 60 de la Ley acusada, que concede facultades extraordinarias al ejecutivo para expedir el régimen procedural y sancionatorio en materia tributaria aplicable a los impuestos territoriales, el Instituto pone de presente el concepto que emitió durante el proceso de aprobación del proyecto de ley relativo a la reforma tributaria, cuando sostuvo que "la expedición de un "régimen procedural y sancionatorio" para las entidades territoriales equivale a la expedición de un verdadero Código Especial o, por lo menos, a una modificación del actual Código Contencioso Administrativo, cuya primera parte contiene el régimen general de los procedimientos administrativos para la administración pública, con especial aplicación en el nivel departamental y municipal, según el artículo 81 del decreto 01 de 19984..."

En este mismo concepto rendido con ocasión del debate parlamentario sobre la reforma tributaria contenida en la ley demandada, el Instituto también adujo que "las sanciones en su aspecto sustancial, se han considerado concomitantes con la obligación principal tributaria (puesto que tienden a preservar su cumplimiento) y, por consiguiente, también son de reserva de ley. De ahí que una vez creado autorizado un impuesto para una entidad territorial, ésta puede regular las respectivas sanciones. De donde puede concluirse que la prohibición de crear "impuestos", se puede extender a la de establecer las respectivas sanciones... Por estos dos aspectos, el proyecto podría considerarse violatorio del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución que prohíbe la utilización de facultades extraordinarias tanto para "expedir códigos" como para "decretar impuestos". ....Adicionalmente, la proyectada autorización es tan general que peca por falta de precisión y nitidez, lo que la hace vulnerable a la crítica constitucional".

En cuanto el Instituto encuentra que las normas de la ley fueron aprobadas tal y como aparecían en el proyecto respecto del cual se produjo el concepto anterior, reitera ahora ante esta corporación, las consideraciones que entonces sostuvo en relación con la inexequibilidad de la norma que concede facultades al ejecutivo.

En nota aparte, explicatoria de su voto aprobatorio al concepto anteriormente resumido, el doctor Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, miembro de la Junta directiva del Instituto interviniendo, agrega que el artículo 6° lleva implícitas dos presunciones: (i) la de que en las liquidaciones de revisión o en las resoluciones de sanción nunca se cometan errores por lo cual hay que ejecutarlos de inmediato, presunción que no se ajusta a la realidad; y (ii), que ante el acto administrativo el particular se va a alzar de bienes, conducta tipificada por la ley penal como delito, lo cual equivale a desconocer la presunción de inocencia.

En cuanto al párrafo del artículo 29 de la Ley acusada, que ordena el pago de un anticipo de la sobretasa del impuesto de renta, en contra de lo dicho en el concepto del Instituto sostiene que "es evidente el error del párrafo al referirse a la mitad de la sobretasa que se causará sobre el impuesto neto de 2003, pero determinada sobre el impuesto de 2002, como si fuera posible que los dos llegaran a ser exactamente iguales. Sin embargo, a su parecer la norma resulta constitucional si es interpretada dentro del contexto al que pertenece y es entendida en su verdadera naturaleza de anticipo, lo cual permite dar aplicación al principio de conservación de derecho.

#### 4. Intervención del Ministerio del Interior y de Justicia

En representación del Ministerio de la referencia intervino oportunamente dentro del proceso la doctora Ana Lucía Gutiérrez Guingue para justificar la constitucionalidad de las normas demandadas.

En relación con los artículos 6° y 7° que ordenan a la Dian hacer la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción en los registros públicos, a fin de que los bienes del contribuyente queden afectados al pago de sus obligaciones tributarias, la interviniente a nombre del Ministerio del Interior y de Justicia expresa que a su parecer dicha inscripción es una medida preventiva o cautelar

cuyo propósito no es otro que garantizar las decisiones de la Administración. Citando jurisprudencia de esta Corporación, concretamente la Sentencia C-054 de 1997<sup>2</sup> indica que las medidas cautelares están concebidas como mecanismos que permiten asegurar los resultados de las decisiones judiciales o administrativas mientras se adelanta la actuación respectiva, garantizar el ejercicio de un derecho objetivo o impedir que se modifique una situación de hecho o de derecho. En tal virtud, la inscripción de los actos de liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución sanción responden a la necesidad de garantizar el pago de las obligaciones tributarias y resultan razonables frente al propósito perseguido, teniéndose en cuenta, además, que las medidas en que se fundamentan son susceptibles de impugnación por la vía gubernativa o la jurisdiccional.

Para la interviniante a nombre del Ministerio de la referencia, el legislador tiene libertad para señalar a qué autoridad le corresponde decretar las medidas cautelares, por lo cual no se impone, como lo afirma la demanda, que sea una autoridad judicial quien las decrete. Sin embargo, por tratarse de una medida restrictiva del derecho de propiedad, la regulación legal debe responder al principio de proporcionalidad, el cual en este caso no encuentra desconocido. Tampoco estima, como lo arguye el demandante, que la inscripción de los actos administrativos dependa del carácter ejecutorio de los mismos, lo cual se explica por el carácter preventivo del instrumento jurídico de las medidas cautelares que exige la inmediatez de su ejecución. Es decir, es su carácter preventivo lo que determina su aplicación inmediata. Adicionalmente, la medida preventiva se justifica en cuanto garantiza el cumplimiento de un deber constitucional cual es el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y en tal virtud tiene una finalidad constitucionalmente relevante.

De otro lado, al parecer del Ministerio del Interior y de Justicia, la inscripción en el registro a que aluden los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002 no vulnera el principio de la buena fe, toda vez que dicho principio superior no tiene el alcance de suponer que las autoridades deban regular todos los asuntos partiendo de la base de que las personas siempre cumplen voluntariamente todas sus obligaciones.

En cuanto a la acusación formulada en la demanda en contra del parágrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002, la intervención afirma que los anticipos en materia tributaria responden al principio de eficiencia y economía en el recaudo de los impuestos y que son un mecanismo de cobro que han encontrado el aval de esta Corporación.

Sobre la constitucionalidad del artículo 60 de la ley acusada, que otorga facultades extraordinarias al presidente de la República, el concepto ministerial no contiene ningún comentario.

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

El Procurador General de la Nación, Edgardo José Maya Villazón, solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad condicionada de los artículos 6° y 29 parágrafo de la Ley 788 de 2002 y la exequibilidad de los artículos 7° y 60. En sustento de estas solicitudes adujo lo siguiente:

En cuanto al contenido normativo del artículo 6° y a la demanda incoada contra él, la vista fiscal sostiene que la existencia de una decisión administrativa en firme no es presupuesto de procedibilidad necesario para la imposición de medidas precautelares. Si bien para entrar a cobrar las obligaciones que emanan de decisiones administrativas sí es necesaria tal firmeza, para establecer mecanismos que garanticen dicho pago no se necesita que se trate de actos administrativos en firme. Es cierto, afirma, que la circunstancia de que las liquidaciones oficiales de impuestos estén ejecutoriadas hace que queden cobijadas por la presunción de legalidad y que adquieran la característica de ejecutividad (firmeza), obligatoriedad (para la administración y los administrados) y ejecutoriedad (posibilidad de cumplimiento coercitivo), pero ello no obsta para que las medidas cautelares de naturaleza real puedan decretarse antes de que sea declarada cierta la obligación.

Para el Ministerio Público la medida contenida en el artículo 6° es razonable, si se tiene en cuenta que concreta el principio de primacía del interés general; además, dada su naturaleza precautelar, se desvirtuaría si tuviera que ser impuesta sólo cuando exista claridad respecto de la obligación. Tampoco vulnera el derecho de defensa, por que los actos de liquidación oficial de revisión o de aforo pueden ser objeto de los recursos de la vía gubernativa, ni desconoce el principio de la buena fe "pues de ser así habría que colegir que cualquier ordenamiento jurídico, por el hecho de establecer reglas de conducta y mecanismos para su observancia, tiene su fundamento en la presunción de mala fe de los destinatarios.

No obstante, para el señor Procurador la medida precautelar debe ser proporcional a la obligación tributaria, pues de lo contrario podría llevar a excesos carentes de justificación. En tal virtud, estima que la constitucionalidad del artículo 6° de la Ley 788 de 2002 debe condicionarse en el entendido de que la medida precautelar solo puede ordenarse en forma proporcional respecto de los bienes que según su valor sean necesarios para garantizar el pago de la obligación.

Respecto del anticipo a que se refiere el parágrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002, la vista fiscal sostiene que tiene el carácter de abono a la obligación tributaria y que tienen sustento constitucional en el principio de eficiencia del sistema tributario. La causa de la obligación tributaria a que se refiere el parágrafo es la declaración de renta correspondiente al año 2003, "es decir, que el hecho generador de la obligación solo se materializa a 31 de diciembre de ese año gravable". En ese orden de ideas, continua el concepto fiscal, "el contribuyente ha de realizar un abono sobre una deuda hipotética... porque puede suceder que los hechos económicos ocurridos durante el 2003 impliquen que la administración deba devolver todo el anticipo o parte de él, porque el hecho generador no se materializó..."

Por lo tanto, para el señor Procurador es claro que "el anticipo no es el impuesto como tal sino un abono en cuanta que al momento de la causación va a descontarse." Dicho anticipo debe tener una base para calcularse, que es el impuesto neto de renta de 2002, lo cual, en su sentir, no vulnera el artículo 338 de la Carta. Sin embargo, "lo que sí hecha de menos el Despacho es la corrección monetaria del anticipo, es decir, el mayor valor que dicho abono en cuenta tendría al momento de la causación del impuesto, pues al no ser reconocido, dicho mayor valor implica para el Estado un enriquecimiento sin causa justa que incuestionablemente corresponde a un "nuevo tributo" diferente del anticipo de la

sobretasa y que por supuesto desconoce lo previsto por el artículo 338 de la Carta... Desde esa perspectiva, la norma demandada deberá entenderse en el sentido de que el anticipo será ajustado a su valor real al momento de causación de la obligación tributaria."

Finalmente, en cuanto a la acusación formulada en contra del artículo 60 de la Ley 788 de 2002, que concede facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales, el concepto del Ministerio Público afirma que la Carta Política no define qué debe entenderse por "código", pero que diversos conceptos vertidos por esta Corporación se han referido al tema, pudiéndose concluir, a partir de esta jurisprudencia, que no todo trabajo de sistematización de normas es un código, que las palabras estatuto, régimen y compilación no son sinónimos de "código" y que para que un cuerpo normativo sea elevado a la categoría de "código" debe existir una manifestación de voluntad expresa del órgano legislativo en ese sentido. Además, dado que la prohibición constitucional se refiere a la expedición de códigos y no a la modificación de los mismos, el Despacho del Procurador no encuentra reparo respecto de las facultades otorgadas por el artículo 60 al presidente de la República.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### A. Competencia.

1. La Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda objeto de revisión, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 241 numeral 4º de la Constitución Política.

### B. El problema jurídico que plantea la demanda

2. La primera acusación formulada en la demanda se dirige contra los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002, que ordenan que dentro del proceso de determinación oficial se inscriban en los registros públicos la liquidación oficial de revisión o de aforo y la resolución de sanción que hayan sido debidamente notificadas al contribuyente, a fin de afectar al pago de sus obligaciones tributarias los bienes a que se refiera la inscripción. En relación con esta acusación corresponde a la Corte determinar si, como lo afirma el actor, la medida cautelar a que se refieren estas disposiciones, por imponerse cuando las obligaciones tributarias no constan aun en actos administrativos ejecutoriados, desconoce la libre disposición de la propiedad, derecho garantizado por el artículo 58 de la Constitución, el derecho de defensa y contradicción a que alude el artículo 29 superior, la presunción de buena fe recogida por el artículo 83 *ibidem*, y la separación de funciones a que aluden los cánones 113 y 116 constitucionales, al conceder a funcionarios de la Administración facultades jurisdiccionales para limitar el derecho de propiedad.

En relación con la demanda incoada en contra del párrafo del artículo 29 de la Ley acusada, debe la Corte precisar si la obligación de pagar un anticipo del nuevo impuesto de sobretasa al impuesto de renta desconoce el principio de irretroactividad tributaria, particularmente por cuanto la norma demandada indica que tal anticipo debe liquidarse con base en la renta neta obtenida por el contribuyente durante el año 2002, que fue el mismo en el que se profirió la Ley 788 acusada.

Finalmente, en cuanto a la acusación que recae sobre el artículo 60 de la Ley 788 de 2002, que concede facultades extraordinarias al Presidente de la República para que expida el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales, debe la Corte estudiar dos asuntos: en primer lugar, si este otorgamiento de atribuciones legislativas desconoce la prohibición constitucional de conceder facultades al Ejecutivo para "expedir códigos", contenida en el numeral 10 del artículo 150; y en segundo término, debe también la Corporación definir si con el otorgamiento de estas facultades se viola la reserva estricta de ley que en materia de creación de tributos prescribe el artículo 338 superior y si esta concesión de facultades para legislar implica desconocer el principio de legalidad de las penas a que se refiere el artículo 29 superior.

### C. Examen de la acusación formulada en contra de los artículos 6º y 7º de la Ley 788 de 2002.

#### C.1 Los actos administrativos que dan lugar al registro a que se refieren las normas acusadas.

3. El artículo 6º de la Ley 788 de 2002 adiciona el Estatuto Tributario con una disposición que indica que dentro del proceso de determinación oficial, cuando la Administración expida un acto administrativo que contenga una liquidación oficial de revisión, una liquidación oficial de aforo o una resolución sanción, tales actos administrativos, una vez notificados, deben inscribirse en los registros públicos que corresponda según la naturaleza de los bienes del contribuyente, a fin de afectar tales bienes al pago de sus obligaciones tributarias. La norma indica también que la inscripción en el registro estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si se llegara hasta allá, e indica los casos en que puede ser levantada<sup>3</sup>.

En cuanto al alcance normativo del artículo 7º, también acusado, este consiste en agregar otra norma al Estatuto Tributario, referente a los efectos de la inscripción que regula el artículo anterior. Tales efectos consisten en considerar que sobre los bienes respecto de los cuales recae la inscripción se ha constituido una garantía real para asegurar el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente, garantía que permite a la Administración perseguirlos coactivamente para lograr tal pago, sin consideración a que hayan sido adquiridos por terceros.

4. Los actos administrativos de liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo y la resolución de sanción los produce la Administración dentro de procesos de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, regulados en el Capítulo II del Título IV del Estatuto Tributario.

La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable o agente retenedor.<sup>4</sup> Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración envía al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contiene todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones que sustentan la modificación o modificaciones.<sup>5</sup> Este requerimiento debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada.<sup>6</sup> Dentro de los tres meses

siguientes al requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante puede formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración que se alleguen al proceso los documentos que reposen en sus archivos, así como pedir la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando estas solicitudes sean conducentes, caso en el cual deben ser atendidas.<sup>7</sup> Agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la Administración debe proferir y notificar la liquidación de revisión.<sup>8</sup>

La liquidación de aforo es la determinación que la Administración hace de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando éstos han incumplido con su obligación de declarar.<sup>9</sup> Antes de producir la liquidación de aforo, la Administración debe emplazar públicamente a los incumplidos a fin de que, en el término de un mes, cumplan el deber omitido. Agotado este procedimiento, la Administración puede, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, producir la referida liquidación de aforo.<sup>10</sup>

La resolución sanción es el acto administrativo mediante el cual la Administración impone una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor. De conformidad con lo prescrito por el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales. De manera general, las sanciones tributarias se imponen por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos.

5. En relación con la naturaleza jurídica de los actos administrativos anteriores, la doctrina tributaria se inclina a reconocerles un carácter declarativo de obligaciones a favor del fisco<sup>11</sup>. En efecto, las obligaciones tributarias nacen *ex lege*, es decir, la ley que las impone señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor. Los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales se profieren como corolario de una actuación administrativa dentro de la cual se ha establecido la ocurrencia de ese hecho generador. En ellos se fija el monto del tributo que debe pagarse en un caso concreto, lo cual implica demostrar que ha ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la ley -hecho gravado- y se ha precisado su dimensión económica -base gravable-. Así, los procesos administrativos de determinación de obligaciones tributarias consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarla y en tal virtud no crean o constituyen las obligaciones tributarias -que surgen *ex lege* por la realización del hecho gravado-, sino que más bien las declaran. De ahí la naturaleza declarativa de estos actos administrativos. De manera similar, la naturaleza jurídica de los actos administrativos que imponen sanciones en materia tributaria también es declarativa, pues en ellos se declara la existencia de una responsabilidad previamente definida en la ley, originada por la realización de un supuesto de hecho previsto en ella que es el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de una obligación o un deber tributario.

6. Resulta importante distinguir entre la actividad que se plasma en los actos administrativos que se vienen comentando -liquidación de revisión, liquidación de aforo y resolución sanción- que está destinada a declarar la existencia y fijar el monto de una deuda tributaria, y la actividad desplegada en ocasiones por la misma Administración cuando ante el incumplimiento del obligado procede a perseguir el pago de esa deuda mediante el proceso de ejecución coactiva. Ambas actividades se diferencian por el fin que persiguen y por los procedimientos a través de los cuales actúa la Administración. Estableciendo un símil entre la actividad administrativa y la jurisdiccional, podría decirse que los procesos de determinación oficial se asemejan a las actuaciones judiciales que culminan con sentencias declarativas, mientras que la actividad de cobro coactivo de la administración equivale a los procedimientos ejecutivos jurisdiccionales.

7. Ahora bien, los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales o las resoluciones que imponen sanciones pueden ser discutidos ante la misma Administración. A este respecto, el artículo 720 del Estatuto Tributario prescribe que contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones procede de manera general el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. Sólo en caso de que el contribuyente no interponga oportunamente los recursos por la vía gubernativa, el artículo 736 del Estatuto Tributario le permite solicitar la revocatoria directa dentro de los dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Agotada la vía gubernativa, tales actos administrativos pueden ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa. El artículo 730 del Estatuto en comento señala los casos en que ellos resultan nulos.<sup>12</sup>

#### C.2 Naturaleza jurídica del registro a que se refieren las normas acusadas.

8. El artículo 6° de la ley 788 de 2002 ordena que dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones se inscriba la liquidación oficial de revisión o de aforo o la resolución de sanción, una vez hayan sido debidamente notificadas, en los registros públicos que corresponda de acuerdo con la naturaleza del bien, y en los términos que señale el reglamento. Como bien lo señalan tanto el demandante como los intervinientes, la naturaleza jurídica de la medida consagrada en el artículo 6° bajo examen es la de ser una medida cautelar, que busca que los bienes sobre los que recae el registro queden afectados al pago de las obligaciones del contribuyente. En tal virtud, viene a constituirse sobre ellos una garantía real del pago de la obligación tributaria, por lo cual la Administración los puede perseguir coactivamente sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros. Dicha garantía debe permanecer vigente hasta tanto se extinga la referida obligación, salvo que el acto administrativo objeto de registro sea revocado en la vía gubernativa o jurisdiccional, o que en el proceso de discusión del mismo la liquidación privada quede en firme. No obstante, tal garantía real puede ser substituida por otra o por una garantía bancaria o póliza de seguros.

Ahora bien, como se acaba de decir, el principal efecto jurídico del registro a que se refiere el artículo 6° de la Ley 788 de 2002 consiste en afectar tales los bienes al pago de las obligaciones tributarias; sin embargo, jurídicamente los mismos no quedan por fuera del comercio puesto

que pueden seguir siendo objeto de actos de disposición. No obstante, debe admitirse que, de hecho, el registro puede significar una limitación para tal disponibilidad.

C. 3 Jurisprudencia constitucional relativa a medidas cautelares.

a. Jurisprudencia relacionada con el objeto de las medidas cautelares; tipo de obligaciones o responsabilidades que pueden caucionar.

9. En relación con el objeto de las medidas cautelares como la que prescriben las normas acusadas, esta Corporación ha tenido ocasión de verter una amplia jurisprudencia, según la cual ellas pueden buscar, entre otros propósitos, el "asegurar una decisión ... administrativa futura, mientras se adelante y concluya la actuación respectiva". Así, en la Sentencia C-054 de 1997<sup>13</sup> se dijo:

"- En nuestro régimen jurídico, las medidas cautelares están concebidas como un instrumento jurídico que tiene por objeto garantizar el ejercicio de un derecho objetivo, legal o convencionalmente reconocido (por ejemplo el cobro ejecutivo de créditos), impedir que se modifique una situación de hecho o de derecho (secuestro preventivo en sucesiones) o asegurar los resultados de una decisión judicial o administrativa futura, mientras se adelante y concluye la actuación respectiva, situaciones que de otra forma quedarían desprotegidas ante la no improbable actividad o conducta maliciosa del actual o eventual obligado." (Negrillas fuera del original)

En la misma Sentencia en comento, la Corte fue explícita al exponer que el decreto de medidas cautelares no se restringe al aseguramiento de las obligaciones ciertas contenidas en títulos ejecutivos o en actos administrativos ejecutoriados, sino que también procede en diversas hipótesis en las cuales no existe certeza jurídica sobre el derecho cuyo cumplimiento pretenden garantizar:

"Si bien la ocurrencia de una situación de hecho o de derecho determina el ejercicio de la medida cautelar, cabe advertir que la razón de ser de ésta no está necesariamente sustentada sobre la validez de la situación que la justifica. De manera que el título de recaudo, por ejemplo, puede ser cuestionable y esa circunstancia no influye sobre la viabilidad procesal de la cautela si se decretó con arreglo a la norma que la autoriza. Es por esta circunstancia particular que no puede aducirse que la cautela siempre conduzca a violentar o desconocer los derechos del sujeto afectado con la medida. Obviamente, cuando la medida de cautela es ilegal puede ocurrir perjuicios, cuyo resarcimiento es posible demandar por el afectado."<sup>14</sup>

En la misma línea jurisprudencial, en la Sentencia C- 840 de 2001<sup>15</sup> la Corte estimó que el decreto de medidas cautelares no exigía la previa definición y certidumbre jurídica sobre la existencia y exigibilidad de la responsabilidad jurídica que se pretendiera garantizar, que en ese caso concreto era la responsabilidad fiscal:

"Las medidas cautelares dentro del proceso de responsabilidad fiscal se justifican en virtud de la finalidad perseguida por dicho proceso, esto es, la preservación del patrimonio público mediante el resarcimiento de los perjuicios derivados del ejercicio irregular de la gestión fiscal.

"En efecto, estas medidas tienen un carácter precautorio, es decir, buscan prevenir o evitar que el investigado en el proceso de responsabilidad fiscal se insolvente con el fin de anular o impedir los efectos del fallo que se dicte dentro del mismo. En este sentido, "el fallo sería ilusorio si no se proveyeran las medidas necesarias para garantizar sus resultados, impidiendo la desaparición o la distracción de los bienes del sujeto obligado."<sup>16</sup> Las medidas cautelares son pues, independientes de la decisión de condena o de exoneración que recaiga sobre el investigado como presunto responsable del mal manejo de bienes o recursos públicos. Pretender que éstas sean impuestas solamente cuando se tenga certeza sobre la responsabilidad del procesado carece de sentido, pues se desnatura su carácter preventivo, teniendo en cuenta que ellas buscan, precisamente, garantizar la finalidad del proceso, esto es, el resarcimiento. En esta perspectiva las medidas cautelares pueden ser decretadas en cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal, habida consideración de las pruebas que obren sobre autoría del implicado, siendo la primera oportunidad legal para el efecto la correspondiente a la fecha de expedición del auto de apertura del proceso de responsabilidad fiscal. No antes.

En consonancia con la Constitución y la ley 610 el artículo 41 exhibe una gran pertinencia y una plena justificación. Pues a todas luces resulta evidente que para una mejor garantización de los efectos resarcitorios las medidas cautelares no pueden dejarse para último momento, ni condicionarse a la previa determinación de responsabilidad fiscal del servidor público o del particular con poderes de gestión fiscal. " (Negrillas fuera del original)<sup>17</sup>

Posteriormente, en la Sentencia C-484 de 2002<sup>18</sup> se reiteró que las medidas cautelares no son exclusivas de los procesos ejecutivos:

"No son pues, las medidas cautelares exclusivas de los procesos de ejecución, como tampoco lo son tan sólo de una rama del Derecho en particular. Ellas pueden ser establecidas por el legislador según su propia apreciación de la conveniencia de hacerlo por política legislativa, e inclusive puede si así lo considera pertinente, utilizar la técnica de la remisión a leyes o a códigos de una materia determinada, para aplicarlos en otra, nada de lo cual vulnera la Carta Política.

"Sentado lo anterior, no se ve entonces que resulten afectados de inconstitucionalidad los artículos 23 a 29 de la ley acusada, por cuanto en el primero de ellos se instituyan como procedentes al ejercer la acción de repetición el embargo y el secuestro de bienes, así como la inscripción de la demanda conforme a las reglas del procedimiento civil y se ordene al juez o magistrado la fijación de una caución judicial a cargo de la entidad demandante para garantizar los eventuales perjuicios que se le pudieren ocurrir al servidor público llamado en garantía, es decir, demandado para reembolsar eventualmente; tampoco resulta contrario a la Carta Política que esas medidas precautorias se puedan decretar antes de la notificación del auto admisorio de la demanda, pues precisamente su naturaleza y finalidades permiten hacerlo sin que eso signifique vulneración de las reglas propias del debido proceso".<sup>19</sup>

b. Jurisprudencia relativa a las medidas cautelares frente al derecho al debido proceso, el derecho de propiedad y la presunción de buena fe.

10. También la Corte ha estudiado concretamente si el decreto de medidas preventivas hecho antes de que exista certeza jurídica sobre la existencia de la obligación que pretenden cautelar tiene el alcance de desconocer el derecho al debido proceso. Sobre el particular ha sostenido una postura según la cual en principio tal decreto de medidas cautelares no vulnera ese derecho fundamental ni ningún otro; no obstante, también ha estimado que en la adopción de esa clase de medidas deben mediar ciertas garantías que aseguren la proporcionalidad de las cautelas:

"Que las medidas cautelares de naturaleza real se ejecuten antes de que sea declarada cierta la existencia del crédito, circunstancia que le impide al deudor disponer libremente de los bienes que se han constituido en prenda de garantía del acreedor, no comporta entonces una violación del debido proceso ni de ningún otro derecho, pues como se anotó, su ejecución previa se ajusta a la filosofía propia de dicha institución procesal que, como quedó dicho, tiende a garantizar la realización de la justicia material. Sobre este particular, vale aclarar que el afectado con las acciones preventivas no se encuentra desamparado por el régimen jurídico, ya que éste, con el fin de garantizar el ejercicio moderado y racional de las cautelas, ha previsto como condición para su solicitud prestar una caución en dinero, bancaria o de compañía de seguros, equivalente al diez (10) por ciento del valor actual de la ejecución, con el fin de responder por los perjuicios que se deriven de su indebida ejecución. Asimismo, el ordenamiento legal le permite al juez limitar la práctica de las medidas a lo necesario, de manera que el valor de los bienes embargados y secuestrados no excedan del doble del crédito cobrado, sus intereses y las respectivas costas, dejando también a salvo aquellos bienes que por ley son inembargables y los considerados esenciales para la modesta subsistencia del ejecutado. (C.P.C. arts. 513, 518, 684 y 690)."<sup>20</sup>

Concretamente, en relación con la proporcionalidad y razonabilidad que debe observar el decreto de medidas cautelares, la Corte ha dicho:

"...el Legislador, aunque goza de una considerable libertad para regular el tipo de instrumentos cautelares y su procedimiento de adopción, debe de todos modos obrar cuidadosamente, por cuanto estas medidas, por su propia naturaleza, se imponen a una persona antes de que ella sea vencida en juicio. Por ende, el actor tiene razón en que los instrumentos cautelares, por su naturaleza preventiva, pueden llegar a afectar el derecho de defensa y el debido proceso, en la medida en que restringen un derecho de una persona, antes de que ella sea condenada en un juicio. Existe pues una tensión entre la necesidad de que existan mecanismos cautelares, que aseguren la efectividad de las decisiones judiciales, y el hecho de que esos mecanismos pueden llegar a afectar el debido proceso, en la medida en que se imponen preventivamente, antes de que el demandado sea derrotado en el proceso. Precisamente por esa tensión es que, como bien lo señala uno de los intervenientes, la doctrina y los distintos ordenamientos jurídicos han establecido requisitos que deben ser cumplidos para que se pueda decretar una medida cautelar, con lo cual, la ley busca que esos instrumentos cautelares sean razonables y proporcionados. Por ejemplo, en algunos ordenamientos, como el español, la ley establece tres exigencias<sup>21</sup>: para que pueda decretarse la medida cautelar, a saber, que (i) haya la apariencia de un buen derecho ("fumus boni iuris"), esto es, que el demandante aporte un principio de prueba de que su pretensión se encuentra fundada, al menos en apariencia; (ii) que haya un peligro en la demora ("periculum in mora"), esto es que exista riesgo de que el derecho pretendido pueda verse afectado por el tiempo transcurrido en el proceso; y, finalmente, que el demandante preste garantías o "contracautelas", las cuales están destinadas a cubrir los eventuales daños y perjuicios ocasionados al demandado por la práctica de las medidas cautelares, si con posterioridad a su adopción, se demuestra que éstas eran infundadas."<sup>22</sup>

11. En cuanto al no reconocimiento del derecho de propiedad por la adopción de medidas cautelares que afectan bienes al pago de una obligación derivada de la responsabilidad fiscal de un funcionario, la jurisprudencia ha considerado que no se afecta tal derecho "*porque la medida cautelar por sí misma, si bien limita los poderes de disposición, uso y disfrute de su titular durante el trámite del proceso, no tiene la virtud ni de desconocer ni de extinguir el derecho*".<sup>23</sup> Es decir, se ha juzgado que la limitación del derecho de propiedad que produce la adopción de medidas cautelares, en los casos en que se trata de asegurar la efectividad de la responsabilidad fiscal, no resulta desproporcionada en cuanto no desconoce o extingue el derecho de dominio.

12. Finalmente también la Corte ha estudiado el problema de si el decreto de medidas cautelares vulnera la presunción de buena fe a que se refiere el artículo 83 de la Constitución. En este punto ha hecho ver que dicha presunción no impide que el ordenamiento jurídico prevea la posibilidad de que se den ciertos comportamientos contrarios a derecho y adopte medidas para prevenir sus efectos:

"La práctica de las medidas cautelares antes de la notificación del auto que las decreta tiene una razón obvia, y es evitar que el demandado, al conocer que un embargo o un secuestro fueron ordenados, pueda intentar insolventarse a fin de eludir el cumplimiento de la sentencia. Por ende, esa regulación persigue un propósito constitucionalmente relevante, como es asegurar la efectividad de la sentencia, sin que pueda aducirse que de esa manera las expresiones acusadas desconocen el principio constitucional de la buena fe, al suponer que el demandado podría intentar sustraerse a las consecuencias de un fallo adverso. En efecto, el principio constitucional de la buena fe no implica que las autoridades deban regular los asuntos suponiendo que las personas se portan siempre bondadosamente y cumplen voluntariamente con todas sus obligaciones pues, como dicen los autores de El Federalista, "si los hombres fueran ángeles, no sería necesario ningún gobierno"<sup>24</sup>, ni habría necesidad de regulaciones jurídicas, ni de ordenamientos coactivos, pues todas las personas vivirían en perfecta armonía. Los ordenamientos jurídicos existen en gran medida como un reconocimiento de las imperfecciones del ser humano, que hace necesaria la imposición coactiva de ciertos comportamientos y del cumplimiento de determinadas obligaciones, precisamente porque es razonable pensar que algunas personas estarían dispuestas a no acatar esas pautas normativas. Por ende, mal puede considerarse que desconoce el principio de buena fe la expresión acusada, simplemente porque el legislador establece mecanismos para evitar que el demandado intente insolventarse para eludir una condena en su contra. Esos comportamientos ocurren en la práctica, por lo cual bien puede la ley prevenirlas, sin que por tal razón desconozca la buena fe. Argumentar que ese tipo de reglas atenta contra el principio de buena fe llevaría a concluir que todo el código penal viola la Constitución"

porque la ley presume que los ciudadanos pueden cometer delitos.”<sup>25</sup>

C.4 Examen concreto de los cargos de inconstitucionalidad esgrimidos en contra de los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002.

12. Uno de los cargos que aduce el demandante indica que la medida cautelar regulada en el artículo 6° de la Ley acusada, por imponerse cuando las obligaciones tributarias que se pretende garantizar no constan aun en actos administrativos ejecutoriados, desconoce el derecho de defensa.<sup>26</sup> Sobre este punto, reiterando nuevamente su jurisprudencia, la Corte estima que este hecho no acarrea *per se* la vulneración del derecho al debido proceso, el cual en este caso consiste tan sólo en la posibilidad de hacer efectivas las garantías del derecho de defensa y de contradicción, cosa que en principio está asegurada en este caso.

En efecto, la medida cautelar regulada en el artículo 6° de la Ley 788 de 2002, que consiste en el registro de la liquidación oficial de revisión, de aforo o de la resolución sanción en los registros públicos que corresponda según la naturaleza de los bienes del contribuyente, es una actuación que se surte después de que la Administración ha agotado un proceso administrativo dentro del cual aquél ha tenido la ocasión de conocer el contenido del proyecto de declaración oficial o de resolución sanción llamado a registrarse y las razones por la cuales se piensa adoptar esa decisión administrativa y también ha podido oponerse a ella aduciendo pruebas, solicitando inspecciones, etc, como se hizo ver anteriormente cuando se comentaron las normas del Estatuto Tributario que regulan los procesos oficiales de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, contenidas en el Capítulo II del Título IV de ese ordenamiento. Este proceso administrativo, que se adelanta con la intervención del contribuyente a quien para ello se le hace un requerimiento o emplazamiento, puede concluir con la adopción, notificación y posterior registro de la decisión administrativa, pero también puede acabar con la firmeza de la declaración privada si la Administración, como consecuencia del ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente que ha sido requerido, decide no expedir una declaración oficial o una resolución de sanción. Así pues, dentro del proceso administrativo de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, antes de la adopción de la decisión administrativa llamada a ser registrada, el afectado ha tenido la oportunidad de oponerse a ella ejerciendo el derecho de defensa. Como la medida cautelar a que se refieren las normas acusadas es accesoria a las decisiones administrativas contenidas en liquidaciones oficiales o en resoluciones de sanción, la posibilidad de oponerse a éstas es garantía del derecho de defensa frente a la medida cautelar en sí misma considerada.

Pero, además, el contribuyente tiene dos ocasiones adicionales de ejercer dicho derecho de contradicción, *posteriormente* a la expedición del acto administrativo llamado a registrarse: una ante la misma Administración, a través de la interposición de los recursos que quepan por la vía gubernativa, y otra por la vía judicial ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Resulta entonces desvirtuada la afirmación contenida en la demanda según la cual el registro de la liquidación oficial de revisión o de aforo o de la resolución sanción impedirían el ejercicio del derecho de defensa y desconocería el derecho al debido proceso.

13. Tampoco estima la Corte que la medida cautelar que ordenan y regulan las disposiciones *sub examine* tenga el alcance de desconocer el derecho a la propiedad, concretamente la facultad de disposición sobre el bien objeto de dominio que dicho derecho comporta, como lo estima el demandante. En efecto, el registro de la decisión administrativa no saca del comercio los bienes sobre los cuales recae, de manera que sobre estos puede seguir disponiendo su titular, quien válidamente puede gravarlos o enajenarlos a favor de terceros. A pesar de que la afectación al pago de obligaciones tributarias pueda significar *de hecho* una merma en la comerciabilidad de los bienes del contribuyente, dado que la medida cautelar pasa contra terceros adquirentes, esta limitación no se juzga excesiva si de otro lado se tiene en cuenta que los fines que persigue el registro son constitucionalmente valiosos, dado que consisten en asegurar la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, deber de rango superior al que alude el artículo 95 de la Carta. Además, la posibilidad que otorga al contribuyente el numeral 4° del artículo 6° *sub examine*, que le permite sustituir el registro sobre sus bienes por una garantía bancaria o póliza de seguros, aminora la limitación fáctica a la comerciabilidad de los bienes, que se produce por la medida cautelar consagrada en las normas demandadas.

14. No obstante, la Corte detecta cierta precariedad en la regulación legal que hace que no esté plenamente asegurada la proporcionalidad de la medida cautelar, de cara a la garantía constitucional de los derechos de propiedad y de defensa. En efecto, las normas acusadas -artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002- no incluyen ninguna regla que obligue a la Administración a limitar el valor de la cautela, de manera que resulte proporcionada a la cuantía de la obligación tributaria cuyo cumplimiento se pretende asegurar. Desde este punto de vista, podrían resultar afectados con el registro bienes por valor notoriamente superior al de tal obligación, con lo cual la limitación de derechos que soportaría el contribuyente resultaría ser demasiado gravosa frente al beneficio público que se obtendría con la aplicación de la medida cautelar, evidenciándose la desproporción aludida.

En este punto la Corte detecta que en el Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989- existen normas que imponen límites cuantitativos a ciertas medidas cautelares. Sin embargo, ellas son reglas especiales que regulan el proceso de ejecución coactiva<sup>27</sup> y por lo tanto no resultan aplicables al registro de los actos administrativos de declaración de revisión, de aforo o resolución sanción, que se profieren por fuera de dicho proceso de cobro.

Por ello, sobre este aspecto la Corte estima que las normas acusadas sólo resultan constitucionales si se entiende que la Administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Para estos efectos considera que el vacío legislativo detectado debe ser llenado acudiendo por analogía jurídica a la norma citada del Estatuto Tributario -Artículo 838<sup>28</sup>-, que regula el límite a las medidas cautelares dentro del proceso de ejecución coactiva. El respectivo condicionamiento será señalado en la parte resolutiva de la presente decisión.

También se echa de menos una disposición expresa que asegure el resarcimiento de los perjuicios que el registro pueda irrogar al contribuyente si a la postre se encuentra que las obligaciones garantizadas en realidad no existían; sin embargo ello no hace inconstitucionales las normas

acusadas por cuanto para lograr el reconocimiento de tales perjuicios existen los mecanismos generales consagrados en el Código Contencioso Administrativo, que desarrollan en este punto la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico, consagrada en el artículo 90 superior.

15. En relación con la acusación también formulada en la demanda, según la cual los artículos 6° y 7° desconocen la presunción de buena fe a que se refiere el artículo 83 de la Constitución, pues la medida cautelar partiría de la presunción contraria, esto es la de suponer que el contribuyente obrará de mala fe y se alzará de bienes, la Corte, reiterando la jurisprudencia arriba citada, despachará el cargo como improcedente. En efecto, no toda norma legal que prevea la posibilidad de conductas antijurídicas y establezca consecuencias o precauciones al efecto desconoce el principio de la buena fe. El ordenamiento jurídico debe asegurar la eficacia de los derechos y no proveer un amparo meramente formal a los mismos; en tal virtud, el diseño legal de medidas cautelares asegura que quien resulte jurídicamente obligado a la satisfacción de un derecho cumpla efectivamente con ello. Siempre y cuando tales medidas no resulten inidóneas, desproporcionadas o irrazonables, no pueden entenderse contrarias a la presunción de buena fe que, por ser de carácter general, no implica el suponer que siempre se producirá el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones.

16. Finalmente, en un último cargo el actor aduce que los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002 desconocen la separación de las ramas del poder público consagrada en los artículos 113 y 116 de la Carta, pues otorgan facultades jurisdiccionales a funcionarios de la Administración para limitar derechos reconocidos en la Constitución; considera que tratándose de medidas tendientes a garantizar la efectividad de un derecho incierto, solo pueden adoptarse por jueces de la República.

Al respecto estima la Corte que aun admitiendo que el decreto de medidas cautelares por parte de funcionarios administrativos correspondiera al ejercicio de una facultad jurisdiccional y no administrativa, ello no haría inconstitucionales los artículos 6° y 7° de la Ley 788 de 2002, toda vez que la propia Constitución en su artículo 116 autoriza que excepcionalmente la ley atribuya funciones jurisdiccionales en materias precisas a determinadas autoridades administrativas, con la única restricción referente al adelantamiento de sumarios o juzgamiento de delitos. En tal virtud, no prospera el cargo.

D. Examen de los cargos de inconstitucionalidad aducidos en contra del párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002.

17. Como se recuerda, el actor estima que el párrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002 desconoce los artículos 338 y 363 de la Carta, en la medida en que, para el año gravable 2003, ordena pagar un anticipo de la sobretasa del impuesto de renta que se crea en el mismo artículo, cuyo monto se determina a partir de la renta líquida obtenida por el contribuyente durante el año 2002, anticipo que debe ser cancelado durante el segundo semestre de 2003.

El artículo 363 de la Constitución consagra el principio de irretroactividad tributaria, al decir que "*Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad*". Este principio que rige para la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, establecido por razones de seguridad jurídica, implica la imposibilidad de señalar consecuencias tributarias a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están consolidadas para el momento en que la ley entra en vigencia, salvo que estas consecuencias resulten favorables al contribuyente.<sup>29</sup>

Por su parte, el último inciso del artículo 338 superior consagra el principio de periodicidad tributaria, al decir que "*las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*" Este principio, que como lo indica la disposición transcrita rige para los tributos que se causan por períodos, significa que en estos casos las leyes tributarias únicamente surten efectos a partir del periodo fiscal siguiente al de su expedición. En el caso del impuesto de renta, el hecho gravado está constituido por la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento patrimonial durante un año calendario, período que coincide con la vigencia fiscal. En tal virtud, las leyes relativas a este gravamen no pueden surtir efectos sino a partir del año gravable siguiente a aquel en el cual fueron expedidas, so pena de desconocer el principio de periodicidad o anualidad tributaria a que se refiere el artículo 338 en comento.

Ahora bien, el artículo 29 de la Ley 788 de 2002 crea una sobretasa al impuesto de renta, que se impone a las personas obligadas a pagar tal tributo, sobretasa que para el año 2003 es del diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho año gravable y que a partir de 2004 equivale al cinco por ciento (5%) del impuesto neto de renta del respectivo período gravable. Por tratarse de una norma tributaria no puede aplicarse retroactivamente, es decir para regular los efectos de situaciones ocurridas con anterioridad a su entrada en vigencia acaecida el 27 de diciembre de 2002,<sup>30</sup> ni tampoco puede aplicarse sino a partir de la vigencia fiscal de 2003, que es el período gravable para el impuesto de renta que comienza después de tal entrada en vigencia.

El aparte acusado no es el que crea la sobretasa, sino aquel contenido en el párrafo del artículo, que ordena pagar un anticipo sobre ella. Dicho anticipo debe ser cancelado durante el segundo semestre de 2003. Como el valor de la sobretasa se liquida sobre el impuesto neto de renta de cada año gravable, pero durante el segundo semestre de 2003, cuando hay que pagar el anticipo, no se conoce todavía el valor de dicho impuesto para el mismo año (la obligación de hacer la declaración de renta correspondiente a 2003 sólo surge en el año 2004 cuando ya se tiene el dato de todos los ingresos constitutivos de renta percibidos durante 2003), el legislador señaló que el valor del referido anticipo se calcularía con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002. En la acusación formulada en la demanda se aduce no puede ser de la esencia de la sobretasa la liquidación del anticipo, pues el mismo se liquidaría sobre el impuesto neto de renta de la vigencia anterior, con lo cual, al parecer del actor, se produciría la vulneración de los artículos 338 y 363 superiores, como arriba se dijo.

18. En diversas oportunidades esta Corporación ha explicado por qué la obligación de pagar anticipos no desconoce los referidos principios de retroactividad ni de periodicidad tributaria. Así, en la Sentencia C-445 de 1995<sup>31</sup>, explicando la naturaleza de abono al impuesto que hace el

contribuyente cuando paga un anticipo, con fundamento en el principio constitucional de eficiencia del sistema tributario la Corte avaló la constitucionalidad de este sistema de recaudo diseñado por el legislador. En esa oportunidad el actor cuestionaba la legitimidad constitucional de los mecanismos de cobro anticipado de impuestos, como las retenciones en la fuente o los anticipos, pues el Estado estaría percibiendo un tributo antes de que éste se hubiera causado materialmente y fuera exigible. Al examinar este cargo, la Corte consideró lo siguiente:

"La ley tributaria ordena, en determinados casos, el abono anticipado de ciertos tributos. Así, de un lado, y con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto a la renta y complementarios, la ley autoriza la retención en la fuente de ciertos cobros y abonos, los cuales serán considerados como buena cuenta o anticipo del pago del respectivo tributo (Cf arts 365 y ss del decreto 624 de 1989). De esa manera, la ley pretende que en forma gradual el impuesto se recaude, en lo posible, en el mismo ejercicio gravable en que se cause. De otro lado, la ley tributaria también establece que los contribuyentes del impuesto a la renta deberán abonar un determinado porcentaje de su liquidación privada a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente gravable (Art. 807 ibidem).

"...

"La Corte considera que el examen de estos modos de extinción anticipada de la obligación tributaria debe hacerse a la luz de los principios constitucionales que gobiernan el sistema fiscal, y en particular, del principio de eficiencia, pues la efectividad de los derechos de las personas es uno de los principios esenciales del Estado social de derecho, que orienta además la actividad de la Administración (CP arts. 1º, 2º y 209).

"Así, la retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos (CP art. 365). Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución, se ajustaba a ella, pues "favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal"<sup>32</sup>, lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, "es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad"<sup>33</sup>.

"En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria.

"Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta *per se* la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que "la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica"<sup>34</sup>. Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos..." (Negrillas fuera del orginal.)

En el mismo sentido se había pronunciado la Corte en la Sentencia C-421 de 1995<sup>35</sup>, en la que señaló que la regulación legal de uno de los mecanismos más usuales de cobro anticipado - la retención en la fuente- no desconocía el debido proceso. Recientemente, en la Sentencia C-643 de 2002<sup>36</sup> volvió a expresar que el legislador podía diseñar sistemas de pago anticipado de tributos:

"Por tanto, es legítimo que el legislador, en consideración a las particularidades con que en cada caso se ejerce la actividad económica generadora de renta, configure un régimen diferente para efectos de la determinación del impuesto sobre ella y de su recaudo y acuda a mecanismos diversos de retención como sistema de pago anticipado y extinción de la obligación tributaria." (Negrillas fuera del original)

19. De esta manera, la jurisprudencia sostenida de esta Corporación ha desestimado los cargos de inconstitucionalidad esgrimidos en contra de normas que creaban mecanismos de cobro anticipado de impuestos, entendiendo la palabra "anticipado" como el hecho de que el anticipo se pague antes de que expire la vigencia fiscal del respectivo tributo, cuando él es de naturaleza periódica.

No obstante, la acusación en este caso parece dirigirse concretamente contra la parte de la disposición que establece que el anticipo se calcule con base en el impuesto de renta del año anterior. En efecto, tal anticipo de la sobretasa, para ejercicio de 2003 debe calcularse con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002. La demanda estima que la orden de calcular de esta manera el anticipo vulnera tanto el principio de retroactividad, como el de anualidad o periodicidad tributaria del impuesto de renta.

A juicio de la Corte el método de liquidación del anticipo obedece en este caso a la imposibilidad fáctica en que se está en el momento en que debe ser pagado, de conocer la base gravable del impuesto de renta correspondiente al año 2003. En tal virtud, el legislador acudió a una presunción, cual fue la de suponer que el contribuyente obtendría durante este año unos ingresos constitutivos de renta equivalentes a los del año inmediatamente anterior, y con base en esta suposición ordenó calcular el valor del anticipo acudiendo al valor del impuesto neto de renta correspondiente al año 2002. Sin embargo, la presunción a que acudió el legislador para establecer la base sobre la cual debe liquidarse la sobretasa correspondiente al año 2003 no tiene el alcance de significar que el hecho generador de tal sobretasa sea la percepción de ingresos

durante 2002, lo cual sí implicaría la vulneración de los principios de anualidad e irretroactividad tributaria. Tal hecho gravable continua siendo la percepción de renta durante 2003, solamente que se presume que la magnitud económica del mismo, esto es la base gravable, será equivalente a la del año anterior.

Adicionalmente, esta presunción puede ser desvirtuada cuando finalizado el año y una vez conocido el valor del impuesto neto de renta para la vigencia fiscal de 2003, se demuestre que la renta que determina el impuesto de ese período fue inferior a la obtenida en el año anterior, esto es en 2002. En este caso el contribuyente podría reclamar los saldos a su favor, si el abono llegara a superar el valor total de la sobretasa que finalmente resultara a su cargo. Para ello sería aplicable el artículo 850 del Estatuto Tributario, que es del siguiente tenor:

"Artículo 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes responsables que liquiden saldos en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución."

La existencia de este mecanismo legal que permite al contribuyente cobrar los saldos pagados por concepto de anticipo que finamente resulten a su favor, demuestra que en realidad la disposición ni es retroactiva, ni vulnera el principio de anualidad del impuesto de renta. Por lo anterior no prospera el cargo.

E. Examen de los cargos de inconstitucionalidad aducidos en contra del artículo 60 de la Ley 788 de 2002.

20. Como se recuerda, el artículo 60 de la Ley 788 de 2002 concede facultades extraordinarias al Presidente de la República para "que expida el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales consultando la estructura sustantiva de los mismos". Estas facultades se conceden por seis meses contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley y para ejercerlas el Presidente debe consultar previamente una comisión integrada por un Senador de la Comisión Tercera del Senado, un Representante de la Comisión Tercera de la Cámara, un representante de la Federación Nacional de Departamentos, un representante de la Federación Colombiana de Municipios y un miembro de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado designado por el Presidente de dicha Sala.

Contra esta disposición la demanda formula tres cargos: según el primero, la norma desconocería la prohibición constitucional de otorgar facultades extraordinarias para expedir códigos, contenida en el numeral 10º del artículo 150 de la Carta; el segundo cargo consiste en sostener que el principio de legalidad tributaria a que se refiere el primer inciso del artículo 338 superior, según el cual "en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales", implica que el legislativo no puede otorgar facultades extraordinarias para expedir un régimen sancionatorio en materia tributaria, pues, a juicio del actor, la sanción forma parte de la noción sustancial de tributo. Finalmente, el tercer cargo de inconstitucionalidad se estructura sobre la consideración según la cual el principio de legalidad de la pena recogido en el canon 29 de la Constitución hace necesario que sea el propio Congreso y no el legislador extraordinario en que fije las sanciones tributarias.

21. Antes de entrar en el estudio de las anteriores acusaciones, la Corte aprecia que es necesario adelantar un examen relativo a la precisión de las facultades extraordinarias concedidas al Ejecutivo por el artículo 60 de la Ley bajo examen, según el cual la atribución legislativa se concede para que el señor Presidente de la República "expida el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales consultando la estructura sustantiva de los mismos". En efecto, encuentra que resulta necesario determinar cuál es el objeto o materia de estas facultades, especialmente por la confusión que origina el texto del artículo inmediatamente anterior. Esta norma dispone lo siguiente:

"Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos."

Conforme al artículo transscrito, el procedimiento tributario de los impuestos territoriales es el establecido en el Estatuto Tributario Nacional. También el régimen sancionatorio es el consagrado en esta normatividad nacional. De esta manera, una vez que en ejercicio de las facultades extraordinarias concedidas por el artículo 60 de la Ley bajo examen, fuera expedido por el Presidente el régimen procedural y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales, surgiría la duda respecto de cuál de las dos normatividades resultaría aplicable en estas materias: si la del mencionado Estatuto, o la contenida en el decreto extraordinario que expediría el Ejecutivo.

El estudio de los antecedentes legislativos de los artículos 59 y 60 revela lo siguiente:

En el proyecto inicial que fue presentado por el Gobierno a la consideración del Congreso, no se preveían las facultades extraordinarias que finalmente fueron consignadas en el artículo 60 de la Ley. Sin embargo, se establecía que los departamentos y municipios aplicarían el procedimiento administrativo del Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Con lo anterior se pretendía solucionar el problema que venía presentándose de incertidumbre acerca de la normatividad aplicable, y que fue explicado en la exposición de motivos así:

"La extensión del procedimiento tributario nacional cobijando tasas, sanciones y multas entre otros, soluciona un grave problema actual acerca de la aplicación del esquema sancionatorio en las entidades territoriales, porque los contribuyentes alegan en su favor, la interpretación según la cual sólo es aplicable el estatuto tributario nacional en lo procedural. Los tributaristas en general consideran lo sancionatorio como no procedural, luego la parte sancionatoria o adolece (sic) de procedimiento, o entra en una discusión acerca de cual es la normatividad aplicable, permitiendo la elusión y dificultando el cobro de los tributos."<sup>37</sup>

En los términos anteriores se justificaba la aplicación del Estatuto Tributario Nacional al procedimiento y al régimen sancionatorio de los tributos territoriales. No obstante, esta aplicación se veía acompañada por la existencia de un "estatuto base o modelo", que serviría de guía para que las entidades locales modularan o adaptaran el procedimiento tributario nacional, que en ciertos aspectos no se adecuaba a los impuestos del orden territorial. Para eso, en el parágrafo del artículo que establecía la aplicación del Estatuto Tributario Nacional, se ordenaba al Gobierno Nacional elaborar un *modelo* de Estatuto Tributario Territorial, el cual serviría de marco orientador para la aprobación por parte de las Asambleas y Concejos de sus correspondientes Estatutos Tributarios. Justificando lo anterior, en la exposición de motivos el Gobierno dijo:

"De otra parte, la opción de modular las sanciones y los términos del procedimiento buscando simplificarlo y disminuirlas, solucionaría el problema que se presenta al trasladar mecánicamente un esquema diseñado para manejar Renta e IVA y no para los impuestos al consumo. Con el ánimo de otorgar una guía orientadora para modular técnicamente los procedimientos y las sanciones, se ordena al gobierno producir un Estatuto Base o Modelo, que les permita a las Asambleas y Concejos tener un parámetro adecuado, para en el ejercicio de su autonomía, adoptar sus propios regímenes."<sup>38</sup>

Durante el debate parlamentario, la parte del proyecto que ordenaba al Gobierno producir el Estatuto Base o Modelo que serviría de guía a las asambleas y concejos para adoptar su propios regímenes fue substituida por el actual artículo 60 mediante el cual se conceden al Presidente las facultades extraordinarias, norma cuya constitucionalidad se ha estudiado en la presente sentencia. Este cambio en el proyecto se justificó indicando que "*el procedimiento y sanciones previstos en el Estatuto Tributario no se adecuan a los tributos del orden territorial.*"<sup>39</sup>

Sin embargo, los antecedentes legislativos no explican con suficiente claridad por qué razón se mantuvo el texto del artículo 59, conforme al cual los departamentos y municipios deben aplicar el Estatuto Tributario Nacional en todo lo referente al régimen procedural y sancionatorio de los impuestos que administran. Así, el tenor de esta disposición parece contradecir el del artículo siguiente que concede facultades extraordinarias al Ejecutivo para expedir un régimen referente a los mismos asuntos. No es entonces claro cuál es el propósito para el cual se otorgan las atribuciones que menciona el artículo 60, ni el alcance de las mismas si, como lo prescribe el artículo anterior, debe continuar aplicándose el Estatuto Tributario Nacional justamente en aquellas materias objeto de las facultades extraordinarias.

22. Lo anterior basta a la Corte para considerar que es confuso el fin para el cual se conceden las mencionadas facultades y la materia sobre la cual recaen las mismas. Esta circunstancia se erige en un vicio de inconstitucionalidad, pues tal confusión resulta contraria al requisito de precisión que exige el ordenamiento superior en el numeral 10 de su artículo 150, requisito que cobró especial relevancia en la Constitución Política de 1991, cuyo espíritu pretendió que la institución de la habilitación legislativa al Presidente de la República no fuera objeto de los abusos y excesos que se habían visto hasta entonces.

Fiel a este nuevo espíritu constitucional, esta Corporación ha consolidado una jurisprudencia relativa al requisito de precisión de las leyes de facultades, jurisprudencia que fue recordada en la reciente sentencia C- 097 de 2003<sup>40</sup>, en donde al respecto se dijo lo siguiente:

"...en su jurisprudencia esta Corte ha venido desarrollando la doctrina constitucional sobre los requisitos que ha de reunir la habilitación legislativa para que se respete el mandato constitucional de precisión así cumpla con una de las exigencias contenidas en el artículo 150-10 de la Constitución. Tales requisitos de precisión pueden resumirse en el deber del Congreso de: 1) indicar la materia que delimita el ámbito sustantivo de acción del Ejecutivo; 2) señalar la finalidad a la cual debe apuntar el Presidente de la República al ejercer las facultades; y 3) enunciar los criterios que han de orientar las decisiones del Ejecutivo respecto de las opciones de diseño de política pública dentro del ámbito material general de la habilitación. A continuación se ilustra cómo el alcance de dichos requisitos se ha venido decantando en la jurisprudencia de la Corte:

6.1.1 El señalamiento de la materia que delimita el ámbito sustantivo de acción del Ejecutivo. Quizás el requisito de precisión más reiterado en la jurisprudencia es aquel relativo a la delimitación de la materia sobre la cual versan las facultades extraordinarias otorgadas al Gobierno por el Congreso. En la sentencia C-074 de 1993, M.P. Ciro Angarita Barón,<sup>41</sup> la Corte manifestó que "En materia de facultades extraordinarias, la jurisprudencia ha señalado que el concepto "precisión" se refiere no al grado de amplitud de la ley de facultades, sino a su nivel de claridad en cuanto a la delimitación de la materia a la que se refiere." (Subrayado fuera de texto)

Tal doctrina ha sido recientemente recordada en la sentencia C-979 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería,<sup>42</sup> al afirmar la Corte que "En reiterada jurisprudencia la Corte ha sostenido que los asuntos que compete regular al legislador extraordinario deben describirse en forma clara y precisa, de tal forma que puedan ser "*individualizados, pormenorizados y determinados*,"<sup>43</sup> según lo ordena el artículo 150-10 de la Constitución." (Subrayado fuera de texto)

6.1.2 La indicación de la finalidad a la cual debe apuntar el Presidente de la República al ejercer las facultades. Como la delimitación del ámbito material de las facultades no precisa por sí sola para qué se ha otorgado la habilitación legislativa, es necesario que el Congreso haga claridad sobre los propósitos o finalidades que animan la concesión de facultades extraordinarias al Ejecutivo y han de orientar al legislador extraordinario, de forma que pueda respetar la voluntad del Congreso.

La Corte Constitucional se ha referido a tal requisito en varias ocasiones. Por ejemplo, en la sentencia C-050 de 1997, M.P. Jorge Arango Mejía, la Corte advirtió que "el que las facultades extraordinarias deban ser 'precisas', significa que, además de necesarias e indispensables para el logro de determinado fin, han de ser también puntuales, ciertas, exactas. Ello es explicable, pues son la excepción a la regla general que enseña que de ordinario la elaboración de las leyes 'corresponde al Congreso'. (Subrayado fuera de texto)

Recientemente, en sentencia C-503 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil, al referirse a la exigencia de la precisión, la Corte reiteró que "(E)l requisito de precisión hace imperativo que en la ley de facultades se exprese de manera clara y delimitable el objeto de las mismas. Estima la

Corte que, adicionalmente, la fijación del ámbito de las facultades debe consultar un principio de congruencia entre, los motivos que llevaron al legislador a concederlas, y el contenido mismo de la ley de facultades. Los dos extremos conforman una unidad indisoluble, al punto que un Decreto-Ley expedido por el Gobierno podría ser demandado por exceder el preciso ámbito de la ley de facultades, no sólo en razón de la descripción que en dicha ley se haya hecho del objeto de las facultades, sino en virtud de la evaluación de las disposiciones del Decreto a la luz de los motivos que llevaron al legislador a concederlas." (Subrayado fuera de texto)

6.1.3 La enunciación de criterios inteligibles y claros que orienten las decisiones del Ejecutivo respecto de las opciones de diseño de política pública dentro del ámbito general de la habilitación para alcanzar la finalidad de la misma que motivó al Congreso a conceder las facultades extraordinarias. Por último, un tercer requisito para que se cumpla el mandato constitucional de precisión se relaciona con los criterios específicos que permiten la delimitación del ámbito de la competencia atribuida al Ejecutivo, criterios sin los cuales sería en extremo difícil establecer si el Presidente actuó dentro del marco establecido por la habilitación.

Al respecto, la Corte en sentencia C-050 de 1997, M.P. Jorge Arango Mejía, afirmó que "en tratándose de la competencia para el ejercicio de facultades extraordinarias, no cabe duda de que el presidente de la República debe discurrir bajo estrictos criterios restrictivos." (Subrayado fuera de texto)

El anterior requisito fue recordado recientemente en sentencia C-895 de 2001, M.P. Clara Inés Vargas Hernández pues, "según la Corte, el que las facultades deban ser precisas "significa que, además de necesarias e indispensables para el logro de determinado fin han de ser puntuales, ciertas, exactas, ejercidas bajo estrictos criterios restrictivos." (Subrayado fuera de texto)"

23. Como se dijo, en el presente caso, el artículo 60 de la Ley 788 de 2002 no sólo resulta confuso en cuanto a la materia sobre la cual se concede la autorización para legislar, por efectos del alcance normativo del artículo 59 anterior, sino que en él se echa de menos el señalamiento de la finalidad concreta que debe perseguir el Ejecutivo al ejercer las facultades que se le conceden. Tampoco es suficiente el único criterio orientador de la actividad legislativa del Ejecutivo que menciona la norma cuando afirma que la atribución se debe llevar a cabo "consultando la estructura sustantiva" de los tributos territoriales. Esta indicación es insuficiente, si se tiene en cuenta la multiplicidad e importancia de asuntos implicados en la regulación cuya expedición se defiere al Gobierno, tales como el respeto del ámbito de autonomía que en materia tributaria compete a las entidades territoriales, la adecuación del procedimiento a una estructura administrativa disímil en cada entidad territorial y otros asuntos cuya peculiar regulación ameritaba el señalamiento de pautas concretas por parte del legislador.

Por todo lo anterior la Corte declarará la inexequibilidad del artículo 60 de la Ley 788 de 2003, sin que sea necesario examinar los cargos formulados por el demandante en contra de la disposición.

## VII. DECISION

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

### R E S U E L V E

Primero: Declarar EXEQUIBLE el artículo 6º de la Ley 788 de 2002, condicionado a que se entienda que la Administración debe limitar la cuantía del registro, de modo que resulte proporcionada al valor de las obligaciones tributarias determinadas oficialmente, o al valor de la sanción impuesta por ella. Para estos efectos, el valor de los bienes sobre los cuales recae el registro no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes, éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse la medida cautelar hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.

Segundo: Declarar EXEQUIBLES el artículo 7º y el parágrafo del artículo 29 de la Ley 788 de 2002.

Tercero: Declarar INEXEQUIBLE el artículo 60 de la Ley 60 (sic) 788 de 2002.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNNET

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIMÉ CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALVARO TAFUR GÁLVIS

Magistrado

CLARAINÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

NOTAS DE PIE DE PÁGINA

1. Ley 788 de 2002. Artículo 1º. Sanción a administradores y representantes legales. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:  
"Artículo 658-1. Sanción a administradores y representantes legales. Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de la suma de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

La sanción aquí prevista se impondrá mediante resolución independiente, previo pliego de cargos, el cual se notificará dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la notificación del acto administrativo en el que se determine la irregularidad sancionable al contribuyente que representa. El administrador o representante contará con el término de un (1) mes para contestar el mencionado pliego".

2. M.P Antonio Barrera Carbonell

3. Estos casos, según el artículo 6º, son los siguientes:

- " 1. Cuando se extinga la respectiva obligación.
- 2. Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.
- 3. Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.
- 4. Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.
- 5. Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.

"En cualquiera de los anteriores casos, la Administración deberá solicitar la cancelación de la inscripción a la autoridad competente, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la comunicación del hecho que amerita el levantamiento de la anotación".

4. Estatuto Tributario, artículo 702: "Facultad de modificar la liquidación privada. La administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.

5. Cf. Estatuto Tributario, artículo 703

6. Cf. Ibidem artículo 705

7. Cf. Ibidem, artículo 707

8. Cf. Ibidem, artículo 710.

9. Cf. Ibidem artículo 717

10. Ibidem artículos 715, 716 y 717

11. Cf. Ruth Younes de Salcedo. "Determinación de las obligaciones tributarias". En Derecho Tributario. Bogotá. ICDT. 1991. Págs. 299 y

siguientes.

12. ART. 730..Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, son nulos:

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad

13. M.P Antonio Barrera Carbonel

14. En este caso la Corte estudiaba la constitucionalidad del párrafo del artículo 75 de la ley 42 de 1993 sobre organización del sistema de control fiscal, párrafo que disponía que en el proceso de responsabilidad fiscal, durante la etapa de investigación se podían decretar medidas cautelares sobre los bienes de las personas presuntamente responsables de un faltante de recursos del Estado. La norma fue declarada exequible.

15. M.P Jaime Araujo Rentería

16. Ibid

17. En este caso la Corte estudiaba la constitucionalidad del numeral 7º del artículo 41 de la Ley 610 de 2000, que dispone que en el auto de apertura del proceso de responsabilidad fiscal se decreten las medidas cautelares a que hubiere lugar, las cuales deberán hacerse efectivas antes de la notificación del auto de apertura a los presuntos responsables. La norma fue declarada exequible.

18. M.P Alfredo Beltrán Sierra

19. En esta ocasión la Corte examinaba la constitucionalidad de los artículos 23 a 27 de la Ley 678 de 2001 que permiten que en la acción de repetición o en el llamamiento en garantía por responsabilidad fiscal se adopten como medias cautelares el embargo y secuestro de bienes y el registro de la demanda en los registros públicos, medidas que pueden adoptarse antes de la notificación de la demanda al presunto responsable y, por su puesto, antes de la definición del tal responsabilidad. El texto de las normas declaradas exequibles, es el siguiente:

"ARTÍCULO 23. MEDIDAS CAUTELARES. En los procesos de acción repetición son procedentes las medidas de embargo y secuestro de bienes sujetos a registro según las reglas del Código de Procedimiento Civil. Igualmente, se podrá decretar la inscripción de la demanda de bienes sujetos a registro.

Para decretar las medidas cautelares, la entidad demandante deberá prestar caución que garantice los eventuales perjuicios que se puedan ocasionar al demandado, en la cuantía que fije el juez o magistrado.

ARTÍCULO 24. OPORTUNIDAD PARA LAS MEDIDAS CAUTELARES. La autoridad judicial que conozca de la acción de repetición o del llamamiento en garantía, antes de la notificación del auto admisorio de la demanda, decretará las medidas de inscripción de la demanda de bienes sujetos a registro, embargo y secuestro de bienes, que se hubieren solicitado.

ARTÍCULO 25. EMBARGO Y SECUESTRO DE BIENES SUJETOS A REGISTRO. A solicitud de la entidad que interponga la acción de repetición o que solicite el llamamiento en garantía, la autoridad judicial decretará el embargo de bienes sujetos a registro y librará oficio a las autoridades competentes para que hagan efectiva la medida en los términos previstos en el Código de Procedimiento Civil.

El secuestro de los bienes sujetos a registro se practicará una vez se haya inscrito el embargo y siempre que en la certificación expedida por las autoridades competentes aparezca el demandado como su titular.

ARTÍCULO 26. INSCRIPCIÓN DE LA DEMANDA RESPECTO DE BIENES SUJETOS A REGISTRO. La autoridad judicial que conozca de la acción de repetición o del llamamiento en garantía, antes de notificar la demanda o el auto que admite el llamamiento, debe oficiar a las autoridades competentes sobre la adopción de la medida, señalando las partes en conflicto, la clase de proceso y la identificación, matrícula y registro de los bienes.

El registro de la demanda no pone los bienes fuera del comercio pero quien los adquiera con posterioridad estará sujeto a lo previsto en el artículo 332 del Código de Procedimiento Civil. Si sobre aquellos se constituyen gravámenes reales o se limita el dominio, tales efectos se extenderán a los titulares de los derechos correspondientes.

En caso de que la sentencia de repetición o del llamamiento en garantía condene al funcionario, se dispondrá el registro del fallo y la cancelación de los registros de las transferencias de propiedad, gravámenes y limitaciones del dominio efectuados, después de la inscripción de la demanda.

ARTÍCULO 27. EMBARGO Y SECUESTRO DE BIENES NO SUJETOS A REGISTRO. El embargo de bienes no sujetos a registro se perfeccionará mediante su secuestro, el cual recaerá sobre los bienes que se denuncien como de propiedad del demandado."

20. Sentencia C-925 de 1999, M.P Vladimiro Naranjo Mesa.

21. Ver, por ejemplo, I Diez-Picazo Giménez. "Medidas Cautelares" en Enciclopedia Jurídica Básica, Madrid, Civitas, 1995, Tomo III, pp 4227 y ss.

22. Sentencia C-490 de 2000, M.P Alejandro Martínez Caballero

23. Sentencia C-054 de 1997, M.P Antonio Barrera Carbonell

24. Madison, Hamilton y Jay. El Federalista, No LI

25. Sentencia C-490 de 2000, M.P Alejandro Martínez Caballero.

26. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 828 del Estatuto Tributario, prestan mérito ejecutivo en materia tributaria, entre otros, los siguientes actos:

"1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en materia de impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales."

Según el artículo 829 del mismo Estatuto, "se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno

2. cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.

3. cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos.

4. cuando los recursos interpuestos por la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

27. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 837 del Estatuto tributario, dentro del proceso de ejecución coactiva, previa o simultáneamente con el mandamiento de pago, se puede decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor. Según lo reglado por el artículo 838 ibidem, "el valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado."

28. Estatuto Tributario. Artículo 838:

"El valor de los bienes embargados no podrá exceder del doble de la deuda más sus intereses. Si efectuado el avalúo de los bienes éstos excedieren la suma indicada, deberá reducirse el embargo si ello fuere posible, hasta dicho valor, oficiosamente o a solicitud del interesado.

Parágrafo: el avalúo de los bienes embargados, lo hará la administración teniendo en cuenta el valor comercial de éstos y lo notificará personalmente o por correo.

Si el deudor no estuviere de acuerdo, podrá solicitar dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación, un nuevo avalúo con intervención de un perito particular designado por la administración, caso en el cual, el deudor le deberá cancelar los honorarios. Contra este avalúo no procede recurso alguno.

29. Sobre el particular se pueden consultar, entre otras, las sentencias C- 549 de 1993 y C-006 de 1998.

30. La Ley 788 de 2002 fue sancionada el 27 de diciembre de 2002 y publicada en el diario Oficial Número 45046 de la misma fecha.

31. M.P Alejandro Martínez Caballero

32. C-015/93 MP Eduardo Cifuentes Muñoz
33. Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta.
34. Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta
35. M.P Jorge Arango Mejía
36. M.P Jaime Córdoba Triviño
37. Roberto Junguito Bonnet Exposición de motivos al proyecto de ley 080 de 2002 Cámara. Gaceta del Congreso N° 398 de 24 de septiembre de 2002.
38. Roberto Junguito Bonnet Exposición de motivos al proyecto de ley 080 de 2002 Cámara. Gaceta del Congreso N° 398 de 24 de septiembre de 2002.
39. Ponencia para primer debate al Proyecto de ley número 080 de 2002 .Cámara-. Gaceta del Congreso N° 539 de 22 de noviembre de 2002, pág 6.
40. M.P Manuel José Cepeda
41. En esta ocasión la Corte declaró exequible el decreto ley 1755 de 4 de julio de 1991, "por el cual se dictan disposiciones sobre la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero", al considerar que de conformidad con el régimen constitucional anterior, durante su vigencia se dictó el mencionado decreto ley la competencia para la reestructuración de una entidad como la Caja Agraria en virtud de lo dispuesto en el artículo 76-12, podían ser objeto de delegación a través de una ley de facultades al Presidente de la República.
42. En esta ocasión la Corte, entre otras, se estuvo a lo resuelto en la sentencia C-1493 de 2000 que declaró inexequible algunos apartes de los artículos 1 y 2 de la Ley 578 de 2000.
43. Sentencia C-1493 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

---

*Fecha y hora de creación: 2025-12-20 10:04:30*