



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

Bogotá, D.C., 11 de octubre de 2021

Honorables Magistrados
Corte Constitucional
Ciudad

Expedientes: D-14273

Referencia: Acción pública de inconstitucionalidad interpuesta por Celso Vicente Amaya Mantilla y Mauricio Alfredo Plazas Vega contra el artículo 860 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales".

Magistrado Ponente: Jorge Enrique Ibáñez Najjar

Concepto No.: 7005

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 278.5 de la Constitución Política¹, rindo concepto en el asunto de la referencia.

I. Antecedentes

Los ciudadanos Celso Vicente Amaya Mantilla y Mauricio Alfredo Plazas Vega interponen demanda de inconstitucionalidad contra la expresión que se subraya del artículo 860 del Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989):

*"Artículo 860. Devolución con presentación de garantía². Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, *(más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes)*³, la Administración de Impuestos, dentro de los veinte (20) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.*

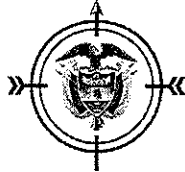
La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos (2) años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria notifica el requerimiento especial o el contribuyente corrige la declaración, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto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

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

¹ "Artículo 278. El Procurador General de la Nación ejercerá directamente las siguientes funciones: (...) 5. Rendir concepto en los procesos de control de constitucionalidad".

² Modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, "Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad".

³ Aparte entre paréntesis declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-877 de 2011 (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto).



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

Los demandantes solicitan que se declare la inexecutable de la expresión acusada, argumentando que desconoce el principio de responsabilidad personal⁴. Ello, pues le impone al garante el deber de responder solidariamente no sólo por monto de la devolución tributaria realizada de manera irregular que es objeto de la garantía, sino también por el valor de la sanción legal por solicitud de reintegro improcedente, lo cual le implica asumir una carga adicional y una pena por actos del contribuyente que, por su naturaleza sancionatoria, no le pueden ser imputables.

II. Consideraciones del Ministerio Público

a) *El principio de responsabilidad personal*

La *responsabilidad personal*⁵ es un mandato asociado al Estado constitucional, el cual ordena que en materia sancionatoria solo es posible castigar al autor de la conducta tipificada en la ley, es decir, quien *“cometió la infracción por acción o por omisión”*, sin que las sanciones correspondientes puedan ser transmisibles a otros sujetos⁶.

El referido mandato encuentra fundamento en: (i) el *principio de legalidad en materia sancionatoria* contemplado en el artículo 6° superior, el cual dispone que *“los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes”*, así como que *“los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”*; y en (ii) el *principio de necesidad de las sanciones*, derivado de los artículos 28 (clausula general de libertad) y 29 (debido proceso) de la Carta Política⁷.

En punto de ello, en la Sentencia C-094 de 2021⁸, la Corte Constitucional explicó que la sanción *“debe ser la consecuencia de una conducta –activa u omisiva– reprochable a su autor, de manera que no es posible separar la autoría, de la responsabilidad. Además, el poder de sanción no se transmite por los vínculos que existan con el autor de la infracción o con el objeto con el cual se cometió la misma, porque esto implicaría un reproche por la relación o la situación jurídica, mas no por el acto, acción u omisión. De allí la importancia de que el ordenamiento jurídico prevea sanciones por conductas que únicamente se les puedan reprochar a los sujetos que las llevan a cabo”*.

Con todo, dicha corporación ha precisado que el principio de responsabilidad personal tiene aplicación: (i) estricta en las especialidades del derecho que impliquen el ejercicio del *ius puniendi*, y (ii) relativa en las demás áreas jurídicas⁹. En consecuencia, en ciertas materias el legislador puede consagrar excepciones a la aplicación del referido mandato con el fin de optimizar o salvaguardar otros bienes constitucionales, siempre que respete los principios de racionalidad y razonabilidad,

⁴ Artículo 6° de la Constitución Política.

⁵ Igualmente, denominado principio de *“intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables”*, *“imputabilidad personal”*, *“personalidad de las penas o sanciones”* o *“responsabilidad por el acto propio”*.

⁶ Cfr. Sentencias C-038 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo) y C-094 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

⁷ Cfr. Sentencia C-038 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo).

⁸ M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁹ Cfr. Sentencias C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-329 de 2000 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), C-827 de 2001 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), C-928 de 2005 (M.P. Jaime Araújo Rentería), C-055 de 2016 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva), C-003 de 2017 (M.P. Aquiles Arrieta Gómez) y C-038 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo).



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

es decir, que evite adoptar ordenaciones “absurdas y que resulten alejadas de los valores o principios que se consagran en la Constitución”, así como que las mismas “sean adecuadas, necesarias o proporcionales a luz de otros valores o principios constitucionales”¹⁰.

b) La inconstitucionalidad de la expresión demandada

El Estatuto Tributario señala que “los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución”¹¹, así como que, una vez presentada la petición correspondiente en debida forma, la administración de impuestos deberá devolver al interesado las sumas referidas dentro de los 50 días siguientes, período durante el cual la entidad tiene que verificar la procedencia del reintegro del saldo a favor¹².

En el artículo 860 del Estatuto Tributario, se dispone que la solicitud de devolución puede ir acompañada de una garantía constituida por el contribuyente a favor de la Nación, por medio de una aseguradora o entidad bancaria, para que la administración efectúe la devolución en un término más expedito (20 días).

Al respecto, se destaca que el artículo 860 del Estatuto Tributario, conforme a la modificación introducida por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, contemplaba en su primer inciso que la garantía debía ser equivalente al monto objeto de devolución más las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario (intereses moratorios y multas entre el 10% y el 100% del valor del saldo a reintegrar).

Con todo, en la Sentencia C-877 de 2011¹³, la Corte Constitucional declaró inexecutable el aparte del inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario que exigía que la garantía respaldara las sanciones correspondientes a intereses moratorios y multas, al considerar que desconocía el principio superior de buena fe. Específicamente, dicho tribunal estimó que:

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

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

No sucede lo mismo con la extensión de tal caución a las eventuales sanciones que impondría la administración al contribuyente por el reclamo y pago de devoluciones injustificadas. En efecto, en esta segunda hipótesis el legislador está presumiendo la mala fe del contribuyente, por cuanto la medida se orienta a amparar unos riesgos futuros e inciertos.

¹⁰ En la Sentencia C-084 de 2018 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez).

¹¹ Artículo 850 del Estatuto Tributario

¹² Artículo 855 del Estatuto Tributario

¹³ M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

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

Por consiguiente, el inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario, en la actualidad, ordena que a fin de obtener la devolución exprés de saldos tributarios, el contribuyente debe presentar una garantía a favor de la Nación que, durante dos años, cubra el valor objeto de devolución. No hay lugar a que la garantía cobije el valor de las sanciones establecidas en la ley en caso de evidenciarse que el reintegro era improcedente, en tanto tal requerimiento fue declarado inconstitucional.

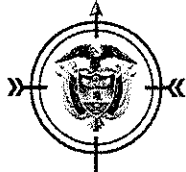
Sin embargo, lo señalado por el inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario actualmente entra en contradicción con lo dispuesto en el inciso segundo del mismo, porque en este último, que no fue objeto de corrección por la Corte Constitucional en el referido fallo, se indica que el garante es solidariamente responsable tanto del valor de la devolución tributaria como del monto de las sanciones por improcedencia del reintegro.

En concreto, el contrasentido se presenta en las posibles consecuencias que derivan del inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario en virtud de lo dispuesto en la Sentencia C-877 de 2011, veamos:

- (i) La aseguradora o la entidad bancaria que expida la garantía respectiva queda obligada durante dos años a responder junto con el contribuyente por el monto de la devolución tributaria, siempre que se evidencie que la misma era improcedente;
- (ii) La Nación pueda dirigirse indistintamente contra el ciudadano y la empresa financiera (aseguradora o entidad bancaria) para recuperar el valor de la devolución en el término de dos años cuando advierta que era improcedente; y
- (iii) La Nación no puede dirigirse en contra de la aseguradora o entidad bancaria para obtener el pago de las sanciones establecidas en la ley cuando se evidencie que el reintegro era improcedente, porque ello no es objeto de la garantía, la cual sólo cubre el monto de la devolución¹⁴.

No obstante, el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario obliga al sujeto que expidió la garantía -aseguradora o entidad bancaria- a cubrir no sólo el

¹⁴ Para la Procuraduría es claro que la norma demandada hace referencia a una garantía solidaria pasiva, cuya esencia radica en que “cada uno de los deudores puede pagar o ser obligado al pago de la prestación total. El acreedor puede escoger libremente el deudor para el pago, guiándose para ello en las consideraciones que desee, como la mayor solvencia, la idoneidad respecto de la prestación, la tradición de cumplimiento, etc. El deudor escogido por el acreedor no puede excusarse del pago, ni pedir la división entre todos los deudores, pues de poder hacerlo desaparecería el derecho que tiene el acreedor, directamente emanado de la solidaridad, de escoger el deudor y hacer efectivo el pago en el escogido” (Cubides Camacho, Jorge. Obligaciones, 6ª ed. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 2009, página 76).



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

valor de la devolución, sino también el monto de las sanciones establecidas en la ley cuando se evidencie que la misma era improcedente.

En suma, es claro que lo dispuesto en el aparte normativo acusado impide que el artículo 860 del Estatuto Tributario responda al principio de racionalidad. Ello, a juicio del Ministerio Público, es un motivo suficiente para declarar la inexecutable del contenido de la expresión demandada, pues si el legislador pretende imponer a un particular una sanción de la cual no fue autor, la exigencia mínima es que ordene coherentemente la normativa respectiva, sin que en esta ocasión se haya hecho efectivo tal presupuesto.

Además, si la falta de racionalidad no fuera suficiente para derivar en la inconstitucionalidad de la expresión acusada, la Procuraduría advierte que la misma permite que la aseguradora o la entidad bancaria que expidió la garantía para salvaguardar los dineros que se reintegran al contribuyente en virtud de la solicitud de devolución de saldos, tenga que asumir solidariamente la sanción que se impone a este último por haber presentado una petición improcedente, lo cual se encuentra prohibido en materia sancionatoria tributaria por tratarse de una expresión del *ius puniendi*.

Ciertamente, de manera reiterada, la Sala Plena de la Corte Constitucional ha sostenido que:

(i) La *“responsabilidad personal, la cual exige que la sanción se predique únicamente respecto de las acciones u omisiones propias del infractor, es una exigencia transversal que no admite excepciones ni modulaciones en materia administrativa sancionatoria”*¹⁵;

(ii) *“La responsabilidad solidaria, como forma de garantizar el cumplimiento de obligaciones contractuales o extracontractuales, no puede penetrar en el ámbito del derecho sancionatorio (...), porque desconoce el fundamento del sistema punitivo, basado en que cada persona responde por sus propios actos y sin que en ningún caso pueda sustentarse que el interés público permite establecer responsabilidad solidaria por actos ajenos”*¹⁶;

(iii) La *“solidaridad pasiva”*, en tanto implica que todos y cada uno de los obligados respondan, resulta *“inconstitucional si conduce a que la sanción recaiga sobre una persona diferente a quien realizó personalmente el acto reprochado”*¹⁷; y

(iv) La responsabilidad solidaria en materia tributaria no puede conllevar a la extensión de la responsabilidad *“en caso de penas o sanciones a personas que no incurrieron en las causas que las motivan u originan, como quiera que sólo puede sancionarse a quienes cometen una falta tipificada por la ley tributaria, y no a unos terceros ajenos a ella”*¹⁸.

Así las cosas, para el Ministerio Público la expresión demandada es inconstitucional no sólo por la incoherencia que conlleva para el entendimiento del artículo 860 del

¹⁵ Sentencia C-038 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo).

¹⁶ Sentencia C-699 de 2015 (M.P. Alberto Rojas Ríos).

¹⁷ Sentencias C-038 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo) y C-094 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses).

¹⁸ Sentencia C-210 de 2000 (M.P. Fabio Morón Díaz).



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

Estatuto Tributario, sino también por desconocer el principio de responsabilidad personal, en tanto trasfiere la sanción tributaria a una persona ajena a las causas que motivan su imposición.

En concreto, a pesar de que la indebida solicitud de devolución de saldos tributarios es imputable únicamente al contribuyente, el aparte acusado le impone la carga de asumir la sanción por dicha infracción a la aseguradora o entidad bancaria que se comprometió a responder únicamente por el valor de la devolución e intereses, pero no por el monto de la multa respectiva¹⁹.

III. Solicitud

Por las razones expuestas, la Procuraduría le solicita a la Corte Constitucional que declare la **INEXEQUIBILIDAD** de la expresión *“incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución”*, contenida en el artículo 860 del Decreto Ley 624 de 1989, *“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”*.

Atentamente,



MARGARITA CABELLO BLANCO
Procuradora General de la Nación

Proyectó: Diana Pilar Pulido Gómez – Asesora Grado 19.

Aprobó: Juan Sebastián Vega Rodríguez – Procurador Auxiliar para Asuntos Constitucionales. JSUR

¹⁹ Sobre el particular, en la Sentencia C-038 de 2020 (M.P. Alejandro Linares Cantillo), se determinó que la constitucionalidad de una norma que pretenda establecer algún tipo de solidaridad en materia sancionatoria depende de verificar que *“la infracción debe ser personalmente imputable a cada obligado solidariamente, lo que implica que la solidaridad en materia de sanciones administrativas, no permite una forma de responsabilidad por el hecho ajeno”*.