

Sentencia C-112/22

Expediente: D-14.273

Acción pública de inconstitucionalidad en contra del 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 Impuestos Nacionales*”.

Demandantes: Celso Vicente Amaya Mantilla y Mauricio Alfredo Plazas Vega

Magistrado ponente:
JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de marzo de dos mil veintidós (2022)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias Constitucionales y legales, en especial de la prevista en el artículo 241 de la Constitución Política, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

A. Norma demandada

1. A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada con el aparte específicamente cuestionado subrayado y en negrita:

“DECRETO 624 DE 1989¹

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

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

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

¹ Publicado en el Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989

DECRETA:

(...)

“Artículo 860 (Modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010). Devolución con presentación de garantía. Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los veinte (20) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

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

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

“El Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, previa evaluación de los factores de riesgo en las devoluciones, podrá prescribir mediante resolución motivada, los contribuyentes o sectores que se sujetarán al término general de que trata el artículo 855 de este Estatuto, aunque la solicitud de devolución y/o compensación sea presentada con garantía, caso en el cual podrá ser suspendido el término para devolver y/o compensar hasta por un máximo de noventa (90) días conforme con lo previsto en el artículo 857-1.

“En todos los casos en que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria cuyo saldo a favor fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, la Administración Tributaria impondrá las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto, previa formulación del pliego de cargos y dará traslado por el término de un (1) mes para responder, para tal efecto, el pliego de cargos debe proferirse dentro de los dos (2) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección.”

B. La demanda

2. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241.4 de la Constitución Política, el 7 de mayo de 2021 los ciudadanos Celso Vicente Amaya Mantilla y Mauricio Alfredo Plazas Vega presentaron demanda de inconstitucionalidad en contra del enunciado normativo: *“incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución”*, contenido en el segundo inciso del artículo 860 del Decreto Ley 624 de 1989 (Estatuto Tributario), modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, al considerar que dicha norma resulta incompatible con lo dispuesto en los artículos 6 y 83 de la Constitución Política.

3. A efectos de fundamentar su demanda, formularon los siguientes dos cargos de inconstitucionalidad:

i) Primer cargo: Violación del principio de la buena fe (artículo 83 de la Constitución Política). La disposición normativa demandada quebranta ostensiblemente el principio de la buena fe, ya que la garantía de incluir el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución quedó prohibida cuando la Corte Constitucional, en la Sentencia C-877 de 2011, declaró la inexecutable de la expresión “*más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes*”, contenida en el primer inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

ii) Segundo cargo: Violación del principio de intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables y de las penas aplicables (artículo 6 de la Constitución Política). La norma acusada impone al banco o a la aseguradora la obligación de responder no solo por la devolución indebidamente otorgada al contribuyente, sino también por el valor de las sanciones impuestas a este último. Para los actores, ello vulnera el artículo 6 de la Constitución Política², debido a que permitir que la aseguradora o garante responda por el monto correspondiente a una sanción, que no es más que la manifestación del *ius puniendi* del Estado generada por la infracción cometida por un contribuyente incumplido, sin que haya habido alguna infracción predicable del asegurador, constituye una clara violación al principio de intransmisibilidad de la pena. Textualmente, explicaron que:

“Es principio reconocido, en el Derecho penal y en el Derecho administrativo sancionador, el de intransmisibilidad de la penal. Salta a la vista, y sobre el particular ha sido enfática la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional, que nadie puede ser compelido a la asunción de una pena por actos que no le son imputables. En ese sentido, si bien el legislador claramente está facultado para establecer un régimen de aseguramiento, en beneficio del Estado, respecto de las devoluciones de saldos a favor que soliciten los contribuyentes o responsables, tal facultad no puede servir de sustento para desconocer uno de los más elementales principios del derecho sancionador como es el de la intransmisibilidad mencionada que, por lo demás, está elevando a rango constitucional en el artículo 6° de la Carta Política. En efecto, si bien es lógico que, una vez ocurrido el siniestro (que en el caso del artículo 860 del Estatuto tributario corresponde a la improcedencia de la devolución del saldo a favor), el Banco o la Aseguradora, en su calidad de garantes, paguen al Estado el importe correspondiente al daño sufrido por la Administración, el cual corresponderá a la suma devuelta, indexada para conservar el poder adquisitivo que tenía al momento de la devolución, no resulta admisible que, además de ello, deban pagar al Estado sumas correspondientes a sanciones impuestas al

² Artículo 6 de la Constitución Política. Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

contribuyente por su actuación negligente o dolosa en la determinación de sus saldos a favor.

“En particular en lo que al contrato de seguros se refiere, no se puede perder de vista que los deberes de los entes aseguradores son los de cubrir riesgos e indemnizar daños. Así, si su naturaleza es eminentemente resarcitoria o indemnizatoria, no se puede pretender que el seguro sea utilizado como un mecanismo de recaudo de multas y penas que no tienen la naturaleza de resarcitoria de daños. Estamos ante multas y penas que, por hacer parte del derecho sancionatorio, son de responsabilidad exclusiva de la persona infractora por cuya acción u omisión contraria a la ley o a la Constitución se generan.”³

Por último, reiteraron que de acuerdo con la Sentencia C-877 de 2011, en la que se declaró la inexecutable de la expresión “*más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes*”, contenida en el primer inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario, debe entenderse que la expresión ahora demandada: “*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*”, contenida en el segundo inciso de la misma norma, es igualmente inaplicable, aun cuando de forma irregular la Administración Tributaria siga exigiendo a los bancos y aseguradoras el pago de estas sanciones.

C. Trámite procesal

4. El 18 de mayo 2021, el proceso de la referencia fue repartido a despacho del magistrado sustanciador y, mediante Auto del 31 de mayo del mismo año, se dispuso la admisión del segundo cargo de la demanda por considerarse que cumplía con las exigencias establecidas en el artículo 2 del Decreto 2967 de 1991, y la inadmisión del primero. En razón de lo anterior, se concedió a los demandantes el término de tres (3) días para que procedieran a corregir su demanda en los términos indicados en dicha providencia.

5. Frente al primer cargo, en el auto inadmisorio se advirtió que los actores no lograron desvirtuar la sospecha de configuración de la cosa juzgada constitucional. Esto, debido a que la expresión demandada en esta ocasión hacía parte de la disposición cuya inexecutable había sido declarada en la Sentencia C-877 de 2011 por el cargo relativo a la violación del artículo 83 de la Constitución Política. Además, se indicó que “[n]o es suficiente que los accionantes señalen como argumento único de su reproche que la inclusión de las sanciones dentro de la caución fue vetada por la Corte Constitucional en la sentencia C-877 de 2011 sin darse a la tarea de proponer un cargo de constitucionalidad en este caso. Así, el cargo no cumple con **suficiencia** la carga argumentativa necesaria para generar una duda de constitucionalidad que habilite la competencia de la Corte para conocer de este asunto. Para superar esta carencia, es necesario que los accionantes señalen cómo la extensión al garante de la eventual sanción por

³ Escrito de la demanda, p. 6.

improcedencia en la devolución de saldos impuesta al sujeto pasivo del tributo, implica la vulneración del postulado de la buena fe.”⁴

6. El 8 de junio de 2021, los actores presentaron escrito con corrección de la demanda. En el mencionado documento señalaron que la exigencia a los garantes del pago de las sanciones es una realidad, ya que el Consejo de Estado ha “*avalado las resoluciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en causas particulares en las que ha actuado directamente contra los garantes*”.⁵ En esa medida, transcribieron apartes de tres sentencias de dicho órgano⁶ y relacionaron otras once sentencias más⁷ que consideraron de suma importancia para acreditar el cumplimiento de los requisitos de aptitud de la demanda.

7. Por Auto del 22 de junio de 2021, se dispuso el rechazo del primer cargo, en razón a que no se superaron las deficiencias advertidas en el auto inadmisorio. El Magistrado sustanciador sostuvo que los demandantes no explicaron “*cómo es que la extensión al garante de las eventuales sanciones por improcedencia en la devolución de un saldo, impuestas al sujeto pasivo del tributo implican una vulneración al postulado de buena fe*”⁸, pues se limitaron a señalar que la permanencia formal del apartado generaba una insuperable inseguridad jurídica que se ponía de manifiesto con la jurisprudencia del Consejo de Estado.

8. En el referido proveído resolvió, entonces, estarse a lo resuelto en el ordinal segundo del Auto del 31 de mayo de 2021, en lo relacionado con la admisión del primer cargo de la demanda, y comunicar el inicio del presente proceso al Presidente de la República, a los Presidentes del Senado de la República y de la Cámara de Representantes, al Ministerio del Interior y al Ministerio de Justicia y del Derecho; fijar en lista el asunto para que los interesados tuvieran la oportunidad de pronunciarse; y dar traslado de la demanda a la señora Procuradora General de la Nación para que rindiera el concepto a su cargo. De igual manera, se invitó a participar de este proceso a varias instituciones académicas y a expertos en la materia.

9. El 28 de junio de 2021, los demandantes radicaron recurso de súplica contra

⁴ Auto admisorio, p. 7.

⁵ Corrección a la demanda, p. 3.

⁶ Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida el 12 de noviembre de 2020, expediente 22679, Consejero Ponente Julio Roberto Piza Rodríguez, sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida el 24 de septiembre de 2020, expediente 22823, Consejero Ponente Julio Roberto Piza Rodríguez y sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida el 26 de noviembre de 2020, expediente 22768, Consejero Ponente Julio Roberto Piza.

⁷ Sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado: (i) 25 de febrero 2021, expediente 24667, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; (ii) 10 de septiembre de 2020, expediente 23719, C.P. Stella Jeannette Carvajal; (iii) 21 de agosto 2019, expediente 23035, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; (iv) 11 de julio de 2019, expediente 22695, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; (v) 11 de julio de 2019, expediente 22298, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; (vi) 02 de mayo de 2019, expediente 24059, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; (vii) 02 de mayo de 2019, expediente 23610, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; (viii) 05 de febrero de 2019, expediente 22636, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; (ix) 23 de noviembre 2018, expediente 23171, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; (x) 15 de noviembre de 2018, expediente 22632, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; (xi) 10 mayo de 2018, expediente 21004, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁸ Auto del 22 de junio de 2021, p. 3.

el auto de rechazo. Citaron varios apartes de la Sentencia C-877 de 2011 para indicar que los mismos razonamientos que en esa oportunidad fueron expuestos eran aplicables a la presente demanda “[p]recisamente por la claridad de la argumentación vertida por la Corporación en su providencia, en cuanto tiene que ver con la manifiesta transgresión del postulado de buena fe al exigir que los garantes respondan por las sanciones que se llegaren a imponer a los contribuyentes, se hacía innecesario volver a construir un nuevo argumento sobre el particular.” Añadieron que, el hecho de que el Consejo de Estado en diversas providencias haya extendido la obligación de los garantes de las devoluciones también a las sanciones impuestas a los contribuyentes evidencia que subsiste en el ordenamiento jurídico una norma que parte de la premisa de que las personas obran dolosamente y, por lo tanto, transgrede el principio de la buena fe.

10. Mediante Auto del 29 de julio de 2021, la Sala Plena de la Corte Constitucional resolvió rechazar el recurso de súplica. Determinó que, aunque se cumplieron los requisitos de legitimación por activa y de oportunidad, los demandantes no expresaron motivos concretos de inconformidad respecto del auto de rechazo, pues únicamente reiteraron los argumentos expuestos tanto en la demanda como en la corrección, explicando por qué, en su opinión, debía admitirse el primer cargo. De esta manera, se adujo que incumplieron con el requisito de carga argumentativa mínima para habilitar la competencia de la Corte y pronunciarse de fondo respecto del recurso.

D. Intervenciones

11. Dentro del término de fijación en lista se recibieron nueve intervenciones. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Federación de Aseguradores Colombianos (Fasecolda), y los ciudadanos Catalina Hoyos Jiménez, Alfredo Lewin Figueroa y Álvaro Andrés Díaz Palacios, en su calidad de expertos invitados a intervenir dentro de este proceso, rindieron concepto técnico en el que solicitaron la inexecutable de la expresión normativa demandada. Por su parte, los ciudadanos Pedro Samuel Rojas Neira y Cristhian Felipe Orjuela Sánchez solicitaron a la Corte declarar la inexecutable de la mencionada disposición y, en subsidio, su executable condicionada. Por el contrario, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera conjunta, intervinieron para impugnar la razones de la demanda, al igual que la Universidad Externado de Colombia.

a) Intervenciones con petición de inexecutable

i) Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

12. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) comienza destacando que uno de los presupuestos esenciales de toda sanción es la existencia de una conducta reprochable, conducta que debe poder ser atribuida a la persona sancionada, pues de otra manera se estaría permitiendo que una persona fuese

sancionada por los actos de un tercero.

13. En esa medida, refiere que, para que pueda predicarse la responsabilidad de los particulares, aquellos deben haber infringido la Constitución y la ley, de modo que *“si estos no la infringieron directamente, sino que el infractor fue un tercero, no existirían motivos para que los particulares fuesen sancionados. Es a partir de esta garantía que la Constitución prohíbe la transmisión de las sanciones por la existencia de vínculos con el autor (por ejemplo, sanciones que extiendan la responsabilidad del autor a los miembros familiares).”*⁹

14. Con apoyo en la jurisprudencia constitucional, especialmente, en la Sentencia C-038 de 2020, afirma que resultan inconstitucionales todas aquellas disposiciones que declaren solidariamente responsable a una persona diferente a quien realizó personalmente el acto reprochado. Destaca, asimismo, que para que la responsabilidad solidaria pasiva en materia sancionatoria sea constitucional, se quiere del elemento de la “culpabilidad”, lo que significa que la infracción debe haber sido cometida de manera culpable por cada uno de los obligados solidariamente.

15. Para el ICDT la norma demandada desconoce dichas garantías y, al respecto, expone las siguientes razones:

“Anteriormente, la norma demandada establecía que las garantías otorgadas por las entidades bancarias o aseguradoras tenían que cubrir las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, siempre que éstas no excedieran diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

“Mediante la Sentencia C-877 de 2011, la Corte Constitucional declaró inexecutable este apartado de la norma demandada, por desconocer el principio de buena fe señalado en el Artículo 83 de la C.P. En efecto, al solicitar el aseguramiento de las sanciones por devolución improcedente, el Estado estaba asumiendo que todos los contribuyentes actuaban de mala fe y solicitaban una devolución de impuestos a la cual no tenían derecho.

“Como consecuencia de la Sentencia C-877 de 2011, actualmente las garantías establecidas en la norma demandada deben cubrir solamente el monto objeto de la devolución, sin incluir las potenciales sanciones por devolución improcedente.

“A pesar de lo anterior, la norma demandada establece que los garantes deben responder solidariamente por las sanciones por devolución improcedente que lleguen a imponerse al contribuyente principal.

“Esta responsabilidad solidaria en materia sancionatoria desconoce la subregla expuesta anteriormente, pues la norma demandada tiene como consecuencia que la sanción recaiga sobre una persona diferente a quien realizó personalmente el acto reprochado, es decir, sobre un tercero. En efecto, el acto reprochado de la sanción por devolución improcedente consiste en haber ‘obtenido la devolución de saldos a favor en exceso’. El garante no realiza personalmente este acto, pues (i) no solicita la devolución del saldo a favor, (ii) no participa en la determinación del mismo y (iii) no obtiene la devolución de los saldos

⁹ Intervención del ICDT, p. 7.

solicitados.

“Adicionalmente, bajo la norma demandada, el garante está sancionado por haber ejecutado una conducta legítima: expedir una garantía. Con tal conducta no se cumple el requisito de que la infracción haya sido cometida de manera culpable por el garante, ya que el garante se limita a expedir una garantía por el monto de la devolución, la cual es una conducta prevista en la ley.

“Por último, la responsabilidad solidaria de los garantes prevista en la norma demandada no atiende a las finalidades legítimas de las sanciones administrativas. Como ha señalado la Corte Constitucional, las sanciones administrativas tienen como finalidad transformar ‘(...) comportamientos humanos frente a los cuales se realiza un juicio de desvalor, que pretenden ser evitados o corregidos, a través de su tipificación y la previsión e imposición de males razonables y proporcionado’. En este caso, la responsabilidad solidaria del garante no cumple dicha finalidad, pues el garante no realizó ninguna conducta que deba ser evitada o corregida, sino que expidió una póliza en los términos de la ley. Por lo anterior, si se acepta que el garante debe responder solidariamente por las sanciones establecidas en el Artículo 670 del Estatuto Tributario, entonces el garante tendría que asumir en todos los casos la mala fe del contribuyente, con lo cual desconocería el Artículo 83 de la C.P y el precedente constitucional señalado en la Sentencia C-877 de 2011.”¹⁰

16. Finalmente agrega que, aunque el cargo por desconocimiento del principio de la buena fe rechazado, el Instituto considera que la disposición demandada desconoce dicho principio porque *“tiene como efecto que los garantes exijan la expedición de pólizas que no solo cubran el monto devuelto indebidamente, sino las potenciales sanciones del Artículo 670 del Estatuto Tributario. Este efecto ocurre porque los garantes, al ser solidariamente responsables con el contribuyente principal por las sanciones por devolución improcedente, deben cubrir también estos riesgos. De esta forma, la responsabilidad solidaria creada en esta norma crea un efecto perverso no previsto en la Sentencia C-877 de 2011, y es que el garante deba presumir la mala fe del contribuyente principal.”*¹¹

ii) Federación de Aseguradores Colombianos (Fasecolda)

17. Para la Federación de Aseguradores Colombianos (Fasecolda), se debe declarar la inexecutable de la expresión *“incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución”*, contenida en el artículo 860 del Estatuto Tributario, porque *i)* desconoce los elementos financieros básicos en los que se sustenta la actividad aseguradora, vulnerando así el artículo 335 de la Constitución Política, y *ii)* frustra la posibilidad de que el Estado cuente con garantías adecuadas para cumplir sus fines esenciales. Al respecto, explica que

18. Según Fasecolda, *“la Dirección de Impuestos ha obligado a las aseguradoras a pagar indemnizaciones en exceso del valor asegurado y con desconocimiento de las coberturas del contrato de seguro, así como de los cálculos técnicos en los que se soporta, lo que afecta de manera sensible la*

¹⁰ Intervención del ICDT, pp. 8-10.

¹¹ Op. Cit., p 11.

ecuación financiera en la que se soporta esta actividad”¹². Esta cuestión la explica del siguiente modo:

“**Primero.** Cuando el artículo 860 del Estatuto Tributario predica una solidaridad entre el contribuyente y el garante, se rompen los cálculos técnicos-actuariales que soportan el equilibrio financiero del contrato, pues es completamente imprevisible la cuantía por la que podría responder la aseguradora. Para aclarar este argumento, adviértase que los intereses corren a partir de la fecha en la que se realizó la devolución y por el siguiente término:

“(i) La administración tiene la facultad de proferir un requerimiento especial dentro de los **tres años** siguientes a la solicitud de devolución del saldo a favor (artículo 714 E.T.), a partir de este acto administrativo se propone modificar la declaración en la que se generó el saldo a favor;

“(ii) Una vez proferido el requerimiento especial, el contribuyente cuenta con un término de **tres meses** para poder brindar una respuesta a la propuesta de la administración (artículo 707 E.T);

“(iii) La Dirección de Impuestos tiene la facultad de ampliar el requerimiento especial dentro de los **tres meses** siguientes a la respuesta del requerimiento especial, caso en cual volverán a contar nuevamente tres meses para poder brindar respuesta a la ampliación al requerimiento especial (artículo 708 E.T);

“(iv) Vencido este término, la administración cuenta con el término de **seis meses** para poder proferir Liquidación Oficial de Revisión;

“(v) El contribuyente podrá discutir esta liquidación oficial dentro de los dos meses siguientes, a través del recurso de reconsideración (artículo 720 E.T);

“(vi) Por su parte, la administración cuenta con el término de **un año** para decidir dicho recurso (artículo 732 E.T);

“(vii) Sobre estos actos administrativos procede el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que deberá ser interpuesto dentro de los **cuatro meses** siguientes a la notificación de la resolución que decide el recurso de reconsideración (artículo 164 del CPACA);

“(viii) Finalmente, los intereses únicamente dejarán de computarse dentro de los **dos años** siguientes a la admisión de la demanda (artículo 634 E.T).”¹³

19. Con base en lo anterior, afirma que *“estas reglas reflejan una afectación económica grave al ejercicio de la actividad aseguradora, pues [las aseguradoras] se ven obligadas a responder por coberturas no contratadas y que ponen en vilo la posibilidad de continuar ejerciendo esta actividad, por la desproporción económica que a partir de ellas se genera.”*¹⁴

¹² Intervención FASECOLDA, p.4.

¹³ Ibid.

¹⁴ Op. Cit., p. 5.

20. De igual forma, pone se presente que *“la actividad de seguros supone una captación de dinero del público, por lo que la afectación de contratos de seguros con exceso del valor asegurados no solo afecta la actividad aseguradora, sino a todos los asegurados para este ramo.”*¹⁵

21. Por otro lado, advierte que *“es importante que si las multas son impuestas a titulo de sanción, como lo establece el artículo 670 del Estatuto Tributario, las mismas sean asumidas únicamente por el infractor, dado que cumpliría con la finalidad de ser una consecuencia negativa a un actuar contrario a la ley y al orden público. Sin embargo, mantener una solidaridad del garante frente a las sanciones e intereses, únicamente refuerza el actuar de que un contribuyente no analice adecuadamente sus solicitudes de devolución a favor de acuerdo con los parámetros de la ley y así pueda obtener flujo de efectivo, dado que una vez realizada la solicitud de devolución, la entidad tributaria únicamente cuenta con 20 días para proceder a devolver el dinero conforme el artículo 855 del Estatuto Tributario.”*¹⁶

22. Para Fasecolda, esta circunstancia *“desconoce abiertamente: i) el artículo 1079 del código de comercio que prevé que ‘el asegurador no estará obligado a responder sino hasta concurrencia de la suma asegurada’; ii) el artículo 1602 del código civil, en donde se establece que ‘los contratos válidamente celebrados son ley para las partes’; iii) el artículo 1603 que prescribe que ‘los contratos deben ser ejecutados de buena fe’; iv) el artículo 95 de la Constitución Política que promueve la autonomía de la voluntad; v) el artículo 1055 del código de comercio que refiere la prohibición de asegurar sanciones.”*¹⁷

23. Adicionalmente, destaca que *“la condena en exceso del valor asegurado por concepto de sanciones e intereses a la que se ve expuesta la aseguradora es producto de la inseguridad jurídica que permea la aplicación de normas en materia tributaria sin atender la regulación propia del contrato de seguro. Lo anterior, en la medida en que con base únicamente en el artículo 860 del E.T que predica una solidaridad entre garante y contribuyente, sin atender la regulación propia del contrato de seguro, condena a la compañía aseguradora a sanciones que no cuentan con cobertura y aun en exceso del valor asegurado.”*¹⁸

24. Finalmente, sostiene que, *“cuando la administración condena solidariamente a una aseguradora, aún en exceso del valor asegurado al pago de sanciones, desnaturaliza el objeto de la misma, en la medida que quien asume la afectación patrimonial es un tercero que no infringió la norma tributaria y que no garantizó las sanciones derivadas de infringir la misma. Desconociendo así el contrato de seguro, la regulación de la actividad aseguradora, la buena fe contractual y el derecho a no ser compelido a la asunción de una pena por actos*

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Op. Cit., p.6.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

que no le son imputables.”¹⁹

25. Por los motivos expuestos, solicita que se declare la inexecutable de los enunciados normativos: *“incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución”* y *“los cuales se harán efectivas juntos con los intereses correspondientes”*, contenidos en el segundo inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario.

iii) Catalina Hoyos Jiménez

26. Para la experta Catalina Hoyos Jiménez es evidente que la norma endilga responsabilidad a los garantes por las infracciones cometidas por los sujetos tributarios con quienes ellos contratan, de manera que los hace responsables solidarios de las sanciones a que haya podido estar sometido el deudor garantizado. Se trata, por consiguiente, de una responsabilidad por hechos ilícitos de carácter objetivo completamente independiente de que al garante se le impute la conducta típica, antijurídica y culpable, cuya consonancia con los postulados constitucionales tiene que ser analizada de manera muy estricta.

27. Según la interviniente, la responsabilidad “solidaria” a la que se refiere la disposición, *“es un eufemismo para encubrir la imputación de las sanciones por devolución improcedente a una persona ajena a la ejecución de la conducta típica. Piénsese, por ejemplo, en una empresa que realiza exportaciones ficticias por las cuales reclama la devolución del IVA y para lo cual solicita la expedición de una póliza a una compañía de seguros para efectos de obtener la devolución de los impuestos - también ficticios- ante la DIAN. En tal caso, la aseguradora que no conoce del ilícito expide de buena fe la póliza, pero luego, en virtud de la norma demandada, termina siendo responsable por las sanciones impuestas a la empresa por sus conductas ilícitas.”*²⁰

28. De acuerdo con la experta, la responsabilidad sancionatoria es personal y no existe un principio de razón suficiente que justifique que en casos como el que es objeto de estudio la ley pueda degradar a un administrado con la imposición de sanciones por hechos que le resultan completamente ajenos. En criterio de la interviniente *“semejante previsión sería arbitraria y contraria a cualquier postulado constitucional”*.²¹ En este sentido, manifiesta que: *“Por lo tanto, la solidaridad sancionatoria sería inconstitucional si (i) desconoce el derecho a la defensa, ii) no exige imputabilidad personal de la falta para que la sanción recaiga sobre quien cometió o participó personalmente en la infracción, es decir, permite la responsabilidad sancionatoria por el hecho ajeno y (iii) prevé una responsabilidad sin culpa u objetiva”*.²²

¹⁹ Op. Cit., p.8.

²⁰ Intervención de la experta Catalina Hoyos, p. 6.

²¹ Op. Cit., p. 7.

²² Ibid.

29. Continúa exponiendo que comparte la apreciación de los demandantes, en el sentido de *“que aparte de los principios mencionados, la norma infringe el artículo 6 de la C.P. Esta norma contiene los postulados mínimos de la responsabilidad y de la imputación en un Estado Social y Democrático de Derecho, que para el caso concreto se traduce en que ningún garante puede hacerse responsable de un supuesto ilícito que no ha cometido ni del cual ha sido partícipe o que desconoce, porque ello comportaría hacerlo responsable a pesar de que no ha violado ni la Constitución ni la Ley. A menos que pueda advertirse que el garante ha participado en la ejecución de la conducta sancionable ejecutada por el responsable tributario, no tiene ningún sentido de justicia, como tampoco de equidad ni de proporcionalidad, que se le imponga una pena por un hecho que no le resulta atribuible. La responsabilidad sancionatoria es personal y no existe un principio de razón suficiente que justifique que en casos como el que es objeto de estudio la Ley pueda degradar a un administrado con la imposición de sanciones por hechos que le resultan completamente ajenos. Semejante previsión sería arbitraria y contraria a cualquier postulado constitucional.”*²³

30. De esta manera, concluye que la medida resulta *“violatoria de sendos principios constitucionales como el de la buena fe, el debido proceso, la determinación de que nadie puede ser responsable sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, por no mencionar el deber de proporcionalidad que debe existir entre los hechos y las consecuencias jurídicas negativas que puedan derivarse de los mismos.”*²⁴

iv) Alfredo Lewin Figueroa

31. Según el experto Alfredo Lewin Figueroa, permitir que la aseguradora o el garante responda ante la administración por el monto correspondiente a una sanción, derivada de la infracción cometida por un contribuyente, sin que haya habido alguna infracción predicable de la aseguradora, constituye una clara violación del principio de intransmisibilidad de la pena, reconocido en el derecho penal y en el derecho administrativo sancionador, en el sentido que nadie puede ser compelido a asumir una pena por actos que no le son imputables. Considera que *“no es procedente ni válido constitucionalmente que los seguros y garantías sean utilizados como un mecanismo de recaudo de sanciones, cuya responsabilidad exclusiva es de la persona o contribuyente infractora”*²⁵.

32. Como sustento de tal afirmación, cita un extracto de la Sentencia C-038 de 2020 en la que la Corte sostuvo que, *“aunque tanto en el derecho privado, como en el derecho público se establezcan formas de responsabilidad solidaria frente a obligaciones de resarcir perjuicios, a la luz de la jurisprudencia constitucional, la solidaridad pasiva en materia sancionatoria resulta inconstitucional si conduce*

²³ Ibid.

²⁴ Ibid.

²⁵ Intervención del experto Alfredo Lewin Figueroa, p.4.

a que la sanción recaiga sobre una persona diferente a quien realizó personalmente el acto reprochado.” De este modo, resalta que, según la misma sentencia, “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 y (...) la infracción debe haber sido cometida de manera culpable por cada uno de los obligados solidariamente, considerando que aunque excepcionalmente es admisible la responsabilidad objetiva, la jurisprudencia constitucional ha exigido siempre responsabilidad por culpa en estos casos, como una manera de mitigar la solidaridad legal.”²⁶

33. *Advierte que “[l]a Sentencia C-877 de 2011 de la Corte Constitucional declaró inexecutable, por ser contraria al principio de buena fe, la expresión del artículo 860 del Estatuto Tributario que, refiriéndose al alcance de la garantía que tenía que ser obtenida por el contribuyente y expedida por las entidades bancarias o de compañías de seguros para tramitar la devolución en términos ‘abreviados’ que la garantía debía incluir lo relativo a las sanciones, pues suponía presumir la mala fe de los solicitantes de las devoluciones. Como consecuencia lógica y jurídica de lo resuelto en la Sentencia C-877 de 2011, que desafortunadamente no se pronunció respecto al aparte que ahora se ha impugnado, a pesar de que todo el artículo 860 del Estatuto Tributario había sido demandado por los demandantes de ese proceso, no opera la cosa juzgada en este nuevo juicio de constitucionalidad respecto del aparte demandado en esta ocasión.”²⁷*

34. *Sin embargo, considera que, “en el fallo que se profiera en esta nueva acción no debería, ni sería aconsejable ignorar esta situación y los planteamientos ya sostenidos en la Sentencia anterior. Además, el decreto 2067 de 2011 art. 22 señala expresamente que la Corte Constitucional debe confrontar las disposiciones sometidas a control con la totalidad de los preceptos de la Constitución. En consecuencia, esto conduce a que, en aras de proteger la seguridad jurídica, deba hacerse la mayor claridad posible para que, tanto los contribuyentes, como las autoridades, las compañías competentes para expedir las pólizas o garantías necesarias para los trámites de devolución de impuestos y los jueces de la República, entiendan que no es constitucionalmente válido ni procedente acordar o exigir garantías que cubran el riesgo de pago de sanciones. Lo anterior, porque esto violaría tanto el principio de buena fe como el de intransmisibilidad de las sanciones.”²⁸*

35. *De esta manera, concluye su intervención recomendándole a la Corte declarar la inexecutable del aparte acusado por desconocer el artículo 6 de la Constitución Política y, para tal efecto, sugiere que se tengan en cuenta los fundamentos de la Sentencia C-877 de 2011.*

²⁶ Intervención del experto Alfredo Lewin Figueroa, p. 5.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

v) *Álvaro Andrés Díaz Palacios*

36. El experto Álvaro Andrés Díaz Palacios señala que comparte el planteamiento formulado por los demandantes, en el sentido de que a la disposición normativa demandada le debería ser extensible el razonamiento de inconstitucionalidad planteado por la Corte en la Sentencia C-877 de 2011, *“toda vez que a pesar de que la constitución de una garantía persigue un fin legítimo, no ocurre lo mismo con la extensión de la misma a eventuales sanciones que puede imponer la Administración al contribuyente (tomador de una póliza) como consecuencia de una devolución no procedente.”*²⁹

37. Respecto del argumento de la intransmisibilidad de la pena, Díaz Palacios trae a colación el artículo denominado: *“El principio constitucional de responsabilidad personal por el hecho propio. Manifestaciones cualitativas”* del profesor Antonio Cuerda Riezu, quien explica que *“el principio de responsabilidad personal por el propio hecho tiene por finalidad que quien verdaderamente haya cometido el hecho (bien un sujeto único o bien varios sujetos), sea el responsable (o los responsables) en sentido penal, lo que excluye la posibilidad de que, una vez declarada tal responsabilidad, el hecho sea atribuido a otros sujetos no responsables. Expresada esta distinción de otra manera: mientras que el principio non bis in idem impide que un sujeto responda pluralmente por un mismo hecho, el principio de responsabilidad personal por el propio hecho impide que sujetos a los que no se les puede imputar (objetiva, subjetiva y personalmente) el hecho, respondan del mismo. (...)”*³⁰

38. Sobre esa base, refiere que *“en materia sancionadora administrativa los principios del derecho penal son plenamente aplicables con ciertos matices. El Derecho Tributario, en su entorno sancionatorio, se ha enmarcado dentro del ius puniendi del Estado, a pesar de los múltiples matices que pueden y se seguirán presentando, la potestad sancionatoria del Estado es una sola, sólo que tiene diferentes formas y ámbitos de materialización, cada una con sus particularidades conforme a su propia naturaleza jurídica.”*

39. Destaca los fundamentos jurídicos de las Sentencias C-597 de 1996 y C-038 de 2020 y, con base en ello, concluye que *“el aparte demandado del artículo 860 del Estatuto Tributario es claramente contrario al principio planteado y por tanto al artículo 6° de la Constitución Política, toda vez que hace responsable de la sanción por devolución improcedente a un tercero diferente al autor de la infracción. Indiscutiblemente el garante no es quien solicita la devolución y menos aún quien de manera culpable incurre en la eventual infracción. Nótese que el principio [de intransmisibilidad de la pena], aplicable sin discusión al régimen sancionador administrativo, se predica aun de un régimen de responsabilidad*

²⁹ Intervención del experto Álvaro Andrés Díaz Palacios, p. 6.

³⁰ Ibid.

objetiva, aspecto que aun cuando no es el caso, si evidencia más claramente su necesaria aplicación.”³¹

b) Intervenciones con petición de inexecutable y, en subsidio, de executable condicionada

i. Ciudadano Pedro Samuel Rojas Neira

40. El ciudadano Pedro Samuel Rojas Neira considera que el aparte acusado parece atribuirle una responsabilidad ajena a las aseguradoras por el solo hecho de prestar caución en un proceso de devolución de saldos a favor, lo que, en su entender, constituye una manifestación de responsabilidad objetiva que no tiene en cuenta la intención o el grado de participación de la aseguradora en el hecho sancionable, sino simplemente el rol que ejerce en la devolución.

41. Repara en que de no declararse la inexecutable de la norma demandada *“la aseguradora asumiría erogaciones y sanciones que desbordan de su órbita de garantía, lo que además de desnaturalizar su función, genera cargas adicionales e impone sanciones de manera objetiva por actuaciones que no le son imputables.*”³²

42. Desde ese punto de vista, manifiesta que la solidaridad que pueda darse en virtud de alguna relación contractual no puede generar un desmedro en las garantías mínimas a la defensa y al debido proceso del deudor solidario. Anota que *“si bien podría interpretarse que la responsabilidad de la aseguradora en un proceso de devolución puede ser solidaria, ello no es óbice para que deba exigírsele el pago en un primer lugar, puesto que en todo caso es precisamente el contribuyente el titular del saldo a favor y quien responde con su actuar porque este saldo responsa a su realidad económica.”*

43. Con base en dichas consideraciones, solicita que se declare la inexecutable de la expresión demandada y, en subsidio, la executable condicionada *“incluyendo la mención que solo será precedente si se vincula formalmente a la aseguradora al proceso sancionatorio y se le otorga la posibilidad de interponer recurso y en general ejercer los recursos ordinarios en sede administrativa.”*³³

ii. Ciudadano Cristhian Felipe Orjuela Sánchez

44. Para el ciudadano Cristhian Felipe Orjuela Sánchez,³⁴ *“los garantes (bancos y aseguradoras) no pueden garantizar nada que la ley no les permite garantizar, y ello se fundamenta en el artículo 335 de la Constitución Política, el cual establece que la actividad financiera y aseguradora y cualquier otra relacionada*

³¹ Ibid.

³² Intervención del ciudadano Pedro Samuel Rojas Neira, p.5.

³³ Op. Cit., p.7.

³⁴

con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos de captación solo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado, conforme a la ley.”³⁵ Entonces, aduce que “en el momento en que la Corte Constitucional a través de la Sentencia C-877 de 2011 eliminó la exigencia de garantizar las sanciones de que trata el artículo 670 del E.T., también eliminó la posibilidad de que las aseguradoras pudieran garantizar estas sanciones, pues ese aparte es inexecutable y hoy se encuentra fuera del ordenamiento jurídico, máxime cuando la sentencia no dispone que los garantes pueden si quieren garantizar eso.”³⁶

45. En esa medida, manifiesta que “[s]i la norma exige que el garante debe garantizar el monto de la devolución, la norma es inconstitucional por hacerlo solidario de obligaciones que no están dentro de la garantía (en este caso las sanciones).”³⁷ En el mismo sentido, “presumir que el garante garantiza las sanciones del artículo 670 iría en contravía de la misma Sentencia C-877 de 2011.”³⁸

46. Con fundamento en lo anterior, solicita a la Corte que al analizar el cargo admitido se tenga en cuenta que:

“- La actividad financiera y aseguradora relacionada con captación de recursos públicos está regulada por el Estado y debe ser autorizada por este.

- No pueden expedirse garantías que no estén autorizadas por la ley, pues de lo contrario sería algo no autorizado por esta ni por la constitución.

- El artículo 860 del E.T. es el que regula la devolución de impuestos con presentación de garantía.

- Sin este artículo no se puede expedir garantía para la devolución de impuestos, pues no estaría autorizada por la ley.

- Actualmente no puede garantizarse sanción en la devolución de garantía por cuanto ese aparte fue declarado inexecutable, independientemente de que fuera relacionado con la exigencia de la garantía, pero hoy en día no puede garantizarse algo que no está autorizado en la ley.

- Si fuera condicional de la aseguradora garantizar o no las sanciones, ello no le quita la solidaridad que impone la norma demandada, pues si el garante dijera que no garantiza esas sanciones, aun así, resultará ser solidaria, porque la imposición es legal más no contractual.

- Mientras la norma exija que el garante debe garantizar el monto de la devolución, pero afirma que debe ser solidario por montos no garantizados, se vulnera el artículo 6 de la Constitución Nacional porque se le sanciona por hechos en los cuales el garante no intervino.”³⁹

³⁵ Intervención del ciudadano Crithian Felipe Orjuela Sánchez, p. 3.

³⁶ Op. Cit., p. 5.

³⁷ Op. Cit., p. 6.

³⁸ Ibid.

³⁹ Ibid.

47. En consecuencia, solicita a la Corte que declare la inexecutable de las expresiones “solidariamente” e “incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes”, contenidas en el segundo inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario o, en su defecto, la executable condicionada del referido inciso, “*en el sentido de indicar que el garante será solidariamente responsable por los conceptos que allí se mencionan, hasta concurrencia de la suma garantizada.*”

c) *Intervenciones con petición de executable*

i) *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en conjunto con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público*

48. Mediante intervención presentada de manera conjunta, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitan la declaratoria de executable de la norma acusada, toda vez que, a su juicio, el aparte acusado sí respeta la prohibición de transmisibilidad de las sanciones.

49. En primer lugar, y a manera de consideraciones preliminares, señalan que para el caso del tomador o asegurado, el legislador y la Corte Constitucional han reconocido el deber de declarar de manera cierta todas las circunstancias inherentes al riesgo asegurado, mientras que, para el asegurador se han definido ciertos deberes cuando ostenta la posición dominante y define las condiciones del seguro. Según los intervinientes, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, la compañía de seguros o entidad bancaria que expide la póliza de seguro cubre todos los conceptos que conforman el monto asegurable, consignándolo así en el cuerpo de la garantía, que además tiene vigencia de dos años.

50. Así, refieren que “*la póliza de seguro que se expide al contribuyente que solicita a la Administración Tributaria la devolución de saldos a favor por impuestos, reúne las siguientes características señaladas en el artículo 860 del Estatuto Tributario: (i) se trata de una garantía que se concreta en un contrato de seguro; (ii) es emitida a favor de la Nación- DIAN; (iii) la emite una compañía de seguros o entidad bancaria; y (iv) el valor equivale al monto objeto de devolución. De esta forma, en materia de devoluciones de saldos a favor, la ley tributaria prevé que el contribuyente solicite la devolución del saldo presentando una garantía para asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con el reintegro del dinero objeto de la devolución, los intereses que se causen y las sanciones tributarias que se generen si la devolución resulta improcedente.*”⁴⁰

⁴⁰ Intervención conjunta de la DIAN y de Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 9.

51. En este sentido, *“la DIAN, como asegurado de buena fe, no puede sufrir consecuencias derivadas del dolo del tomador ni de la indebida o errada evaluación del riesgo a cargo de la aseguradora, pues, en cumplimiento de la ley y con base en la póliza de seguro, debe proceder en un término perentorio a devolver las sumas de dinero solicitadas, sus intereses y las sanciones que se hubieren causado.”*⁴¹

52. Por lo anterior, sostienen que *“si esta demanda de inconstitucionalidad prospera y, en consecuencia, de la garantía se excluye la cobertura de sanciones que se generen por la devolución improcedente, la Administración Tributaria quedaría sin respaldo para exigir la cobertura de todas las consecuencias que se derivarían si el riesgo asegurado se concreta. Esto iría en contravía de la finalidad de la garantía, que no es otra que asegurar a la Administración que, en las devoluciones realizadas en circunstancias temporales especiales, la compañía aseguradora garante le reconozca las sumas que hubiese devuelto en forma improcedente al contribuyente y las consecuencias de dicha infracción legal (intereses y sanciones generados por la devolución) si acaece el riesgo asegurado, es decir, la improcedencia de la devolución.”*⁴²

53. En esa medida, para las autoridades intervinientes, *“pretender suprimir de la responsabilidad solidaria de las aseguradoras el pago de las sanciones derivadas de la devolución improcedente (riesgo asegurado) es desnaturalizar sin fundamento constitucional las solicitudes de devolución con garantía, pues con las condiciones de cobertura que pretenden los demandantes el Estado no tendría ningún respaldo para efectuar la devolución de saldos a favor en los términos perentorios señalados en la ley y con los riesgos que ello implicaría si la devolución resultare improcedente, sin poder asegurar el cumplimiento del pago de las sanciones generadas por tal devolución.”*⁴³

54. Por otra parte, sostienen que la infracción tributaria no se predica de la compañía aseguradora, sino del contribuyente, que es el obligado sustancial del impuesto. Por lo tanto, aseguran que *“es evidente que no se hace extensible a la aseguradora la sanción por una conducta inherente al contribuyente solicitante de la devolución que resultare improcedente”*.⁴⁴ Para los intervinientes, la aseguradora simplemente cubre la concreción de dicho riesgo con el fin de asegurar el reintegro de las sumas objeto de la devolución, que corresponden a recursos del Estado, así como los intereses y la sanción correspondientes, que hacen parte del objeto asegurado, aceptado y asumido por la aseguradora al momento de expedir la póliza, cuya emisión también se rige por la autonomía de la voluntad privada de las partes. Es así como, según los intervinientes, resulta claro que *“existe una responsabilidad solidaria entre el asegurador y el tomador, figura que no es ajena al sistema tributario colombiano”*,⁴⁵ y que en estos

⁴¹ Intervención conjunta de la DIAN y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 11.

⁴² Ibid.

⁴³ Op. Cit., p. 12.

⁴⁴ Op. Cit., p. 14.

⁴⁵ Op. Cit., p. 15.

escenarios, donde existe manejo de recursos públicos, garantiza que los mismos no sean utilizados de manera equivocada, o que su retorno o recuperación se dificulte. La solidaridad conlleva la exigibilidad de las obligaciones a otros sujetos distintos del deudor principal en las condiciones definidas convencionalmente o en virtud de la ley. En materia tributaria, la solidaridad debe aplicarse estrictamente en los términos y situaciones expresamente señalados en la ley, encontrándose la administración legitimada para accionar por la totalidad de la deuda contra cualquiera de los deudores solidarios.

55. En punto a la responsabilidad solidaria de las aseguradoras, sostienen que el derecho sancionador no se puede asimilar al derecho penal. Para los intervinientes, *“la Administración tributaria no extiende la sanción a la aseguradora, pues son infracciones al ordenamiento tributario por parte del tomador, que simplemente hacen parte del riesgo asegurado en virtud de un contrato de seguro, y solo se acude a la aseguradora en su calidad de responsable solidario para el pago de los montos que se encuentran cubiertos en la póliza.”*⁴⁶

56. Continúan afirmando que la devolución con garantía es optativa para el contribuyente. De este modo, aducen que las aseguradoras, en ejercicio de su autonomía, pueden asegurar la devolución asumiendo su responsabilidad solidaria, o no hacerlo. Al igual que el garante puede y debe realizar la validación y análisis correspondiente de los riesgos que asume, incluyendo la procedencia y soportes de la devolución antes de expedir la póliza.

57. Finalmente, mencionan que la jurisprudencia del Consejo de Estado admite que la responsabilidad del garante o de las aseguradoras se extiende a las sanciones que se derivan por las devoluciones realizadas que resulten improcedentes en materia tributaria. Al respecto, citan varias sentencias proferidas por la Sección Cuarta, y señalan que *“en estas providencias se ha indicado que cuando la solicitud de devolución del saldo a favor es presentada por el contribuyente con la correspondiente póliza, la aseguradora, en calidad de garante con responsabilidad solidaria, debe responder por el monto de la obligación garantizada en la misma.”*⁴⁷

58. En esa medida, enfatizan en que *“la sanción por devolución improcedente generada por la actuación del asegurado hace parte del riesgo que este le trasladó a la aseguradora a cambio del pago de una prima, riesgo que la aseguradora aceptó previa evaluación y conocimiento de su cliente, según las disposiciones que rigen la actividad aseguradora. Hasta la ocurrencia del siniestro surge la obligación de la garante para con la Administración.”*⁴⁸

59. Con base en lo anterior, consideran que *“la norma acusada no es contraria a la Constitución Política y es consistente con la naturaleza de la devolución con*

⁴⁶ Intervención conjunta de la DIAN y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 18.

⁴⁷ Op. Cit., p.20.

⁴⁸ Op. Cit., p. 22.

garantía y del contrato de seguro que las aseguradoras suscriben con los contribuyentes solicitantes de saldos a favor que pretenden obtener una devolución expedita. De esta manera, dicha garantía es un instrumento para que la Administración cuente con herramientas efectivas para lograr el reintegro de los recursos públicos, así como el pago de intereses y sanciones causados según la ley tributaria.”⁴⁹

60. Informan, además, que *“en la práctica es abiertamente conocido que este instrumento de devoluciones de saldos a favor con garantía es utilizado en su gran mayoría para procesos en los cuales se realiza la devolución de sumas significativas. En consideración a ello, las aseguradoras tienen a su cargo un deber de absoluta diligencia y responsabilidad encaminado a adoptar medidas y controles dirigidos a dimensionar y aceptar el riesgo de cada cliente.”⁵⁰*

61. En conclusión, las autoridades intervinientes solicitan a la Corte declarar la exequibilidad del aparte acusado, contenido en el artículo 860 del Estatuto Tributario, por el cargo relacionado con la presunta violación del artículo 6 de la Carta.

ii) Universidad Externado de Colombia

62. La Universidad Externado de Colombia, a través del Centro Externadista de Estudios Fiscales, considera que la disposición demandada no plantea un escenario transmisibilidad de la responsabilidad, sino que se está frente a una decisión del legislador tributario en relación con el alcance del riesgo asegurado esto es, la devolución y/o compensación que resulte improcedente, indexada, y las sanciones en las que incurre el peticionario, en tanto éste es el riesgo asegurado. Es decir, según el interviniente, *“el legislador definió que ante la ocurrencia de un siniestro asegurado (en este caso la existencia de una devolución y/o compensación improcedente presentada con garantía) la aseguradora que asumió el riesgo al haber expedido la garantía responda también por valor monto de las sanciones.”⁵¹*

63. En ese entendido, concluye que *“no le asiste razón a los demandantes en el sentido de predicar la vulneración del artículo 6 Constitucional, pues el acápite demandado del artículo 860 del Estatuto Tributario no viola el principio de intransmisibilidad de la pena, en virtud del cual, nadie puede ser sancionado por actos que no le resulten imputables, y solo quienes cometan el acto objeto de sanción serán responsables directos pues, en el presente caso, las entidades bancarias y compañías de seguros que actúan como garantes del riesgo, actúan en el ámbito privado y expiden pólizas en virtud de un negocio privado de seguros, el cual es de interés público (artículo 335 Constitución Política), y por tanto tienen*

⁴⁹ Intervención conjunta de la DIAN y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 22.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Intervención de la Universidad Externado de Colombia, p. 4.

la potestad de realizar las labores y actividades tendientes medir y constatar el posible riesgo de la improcedencia de la solicitud, más aún cuando los dineros que se solicitan en devolución y/o compensación con garantía son dineros públicos y, que son desembolsados de manera más expedita cuando la presentación se presenta con garantía, lo cual es optativo por el solicitante.”⁵²

64. Sin perjuicio de lo anterior, llama la atención sobre el hecho de que *“frente a la expresión que es objeto de la presente demanda de inconstitucionalidad, y que se encuentra reproducida en el texto del artículo 860 del Estatuto Tributario, no se le hubiera hecho extensiva la declaratoria de inexecutable decidida por la Corte en la Sentencia C-877 de 2011, pues, en primer lugar, se trata de una disposición normativa que da lugar a una prescripción similar aunque no limitada a 10.000 UVT y, en segundo lugar, porque las razones que fundamentaron la decisión en la providencia del año 2011, son estructurales y de fondo, en el sentido de que, a juicio de la Providencia, no resultaba plausible constitucionalmente que las garantías otorgadas para solicitar la devolución de saldos a favor ante la DIAN cubran las eventuales sanciones derivadas de un proceso de fiscalización en contra del contribuyente.”⁵³*

65. Para la institución interviniente, aunque en la demanda que actualmente se estudia se haya admitido el cargo por violación del principio de la buena fe, los razonamientos expuestos en la Sentencia C-877 de 2011 *“deberían ser plenamente analizados en el presente caso, de forma que se respete el precedente, la preservación de la consistencia judicial, la estabilidad del derecho, de la seguridad jurídica, del principio de la confianza legítima y de otros valores, principios o derechos protegidos por la Constitución.”⁵⁴*

E. Concepto del Ministerio Público

66. La señora Procuradora General de la Nación, en concepto número 7005 del 11 de octubre de 2021, le solicita a la Corte declarar la inexecutable del enunciado normativo demandado.

67. Explica que el principio de responsabilidad personal 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”*,⁵⁵ sin que las sanciones correspondientes puedan ser transmisibles a otros sujetos.

68. Con apoyo en la jurisprudencia constitucional⁵⁶, afirma que el principio de responsabilidad personal tiene aplicación: *i)* estricta, en las especialidades del

⁵² Op. Cit., pp. 4-5.

⁵³ Op. Cit., p. 5.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Concepto del Ministerio Público, p. 3.

⁵⁶ Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-690 de 1996, C-329 de 2000, C-827 de 2001, C-928 de 2005, C-055 de 2016, C-003 de 2017 y C-038 de 2020.

derecho que impliquen el ejercicio del *ius puniendi*, y ii) relativa, en las demás áreas jurídicas. Por lo tanto, 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 respeten los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

69. Luego de exponer el alcance del artículo 860 del Estatuto Tributario y de hacer un breve repaso de los fundamentos expuestos en la Sentencia C-877 de 2011, el Ministerio Público pone de presente la contradicción existente entre los incisos primero y segundo del referido artículo. Así, sostiene que no hay lugar a que la garantía prevista en el primer inciso *“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.”*⁵⁷ Sin embargo, ello contradice lo dispuesto en el inciso segundo, *“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.”*⁵⁸

70. De esta manera, estima que lo dispuesto en el aparte normativo acusado impide que el artículo 860 del Estatuto Tributario responda al principio de racionalidad, lo cual, a su juicio, es motivo suficiente para declarar su inexecutable, *“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.”*⁵⁹

71. En ese orden de ideas, el Ministerio Público concluye que *“la expresión demandada es inconstitucional no sólo por la incoherencia que conlleva para el entendimiento del artículo 860 del Estatuto Tributario, sino también por desconocer el principio de responsabilidad personal, en tanto transfiere 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 respectiva.”*⁶⁰

72. A continuación, se presenta un cuadro con el resumen del sentido de las intervenciones y del concepto del Ministerio Público:

Interviniente	Solicitud
---------------	-----------

⁵⁷ Concepto del Ministerio Público, p. 5.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Op. Cit., p. 6.

⁶⁰ Op. Cit., p. 7. Sobre el particular, en la Sentencia C-038 de 2020, 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”*.

Procuraduría General de la Nación	Inexequibilidad
Instituto Colombiano de Derecho Tributario	
Federación de Aseguradores Colombianos (Fasecolda)	
Catalina Hoyos Jiménez	
Alfredo Lewin Figueroa	
Álvaro Andrés Díaz Palacios	Inexequibilidad y, en subsidio, exequibilidad condicionada
Pedro Samuel Rojas Neira	
Cristhian Felipe Orjuela Sánchez	Exequibilidad
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y Ministerio de Hacienda y Crédito Público	
Universidad Externado de Colombia	

II. CONSIDERACIONES

A. Competencia

73. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5, de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

B. Cuestión previa

74. Para formular el problema jurídico y decidir de fondo sobre el cargo propuesto en la demanda, la Corte debe resolver primero si en este caso ha operado o no el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, toda vez que, como lo han referido algunos intervinientes, expertos y el Ministerio Público, mediante la Sentencia C-877 de 2011, la Corte Constitucional ya se había pronunciado sobre la constitucionalidad del artículo 860 del Estatuto Tributario, que en esta oportunidad se demanda.

a) *La cosa juzgada constitucional*

75. La Corte ha abordado el fenómeno de cosa juzgada constitucional desde dos perspectivas: *i*) como una institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política⁶¹, de la cual se deriva que las sentencias de constitucionalidad son inmutables, vinculantes y definitivas⁶² y, *ii*) como un atributo de dichas providencias que caracteriza un determinado conjunto de hechos o de normas que han sido objeto de un juicio por parte de un tribunal con competencia para ello y en aplicación de las normas procedimentales y sustantivas pertinentes.⁶³

76. Desde una perspectiva u otra, una vez configurada, la cosa juzgada constitucional cumple una “... *función negativa, que consiste en prohibir a los*

⁶¹ Corte Constitucional, Sentencia C-774 de 2001.

⁶² *Cfr.* Corte Constitucional, Sentencias C-030 de 2003, C-990 y C-1122 de 2004, C-533 de 2005, C-211 de 2007, C-393 y C-468 de 2011 y C-197, C-334 y C-532 de 2013.

⁶³ *Cfr.* Corte Constitucional, Sentencia C-462 de 2013. En el mismo sentido, ver las Sentencias C-500 de 2014, C-386 y C-456 de 2015 y C-007 de 2016.

*funcionarios judiciales conocer, tramitar y fallar sobre lo ya resuelto, y una función positiva, que es proveer seguridad a las relaciones jurídicas”.*⁶⁴

77. La Corte Constitucional ha señalado que la cosa juzgada constitucional tiene categorías claramente distinguibles entre sí: *i)* cosa juzgada formal y material; *ii)* absoluta y relativa; *iii)* relativa implícita y relativa explícita; y *iv)* aparente. Dada la profusa jurisprudencia sobre la materia, en el siguiente cuadro⁶⁵ se resumen las principales diferencias entre cada una de estas categorías:

Por el objeto de control	
<p>Cosa juzgada formal:</p> <p>Cuando la decisión previa de la Corte ha recaído sobre un texto igual al sometido nuevamente a su consideración.</p>	<p>Cosa juzgada material:</p> <p>Cuando la sentencia previa examinó una norma equivalente a la demandada contenida en un texto normativo distinto. De forma que, aunque se trate de disposiciones diferentes, producen los mismos efectos en cuanto contienen la misma regla.</p>
Por el cargo de constitucionalidad	
<p>Cosa juzgada absoluta:</p> <p>Cuando la primera decisión agotó cualquier debate sobre la constitucionalidad de la norma acusada. Ocurre cuando se analizó la validez de la norma con la totalidad de las normas de rango constitucional, incluidas aquellas que conforman el bloque de constitucionalidad. Por regla general, corresponde a las sentencias emitidas en ejercicio del control automático e integral que la Constitución Política asigna a cierto tipo de normas con rango de ley.</p>	<p>Cosa juzgada relativa:</p> <p>Cuando la decisión previa juzgó la validez constitucional solo desde la perspectiva de algunos de los cargos posibles. La cosa juzgada relativa puede ser explícita o implícita.</p> <p>Será cosa juzgada relativa explícita cuando en la parte resolutive de la sentencia se establece expresamente que el pronunciamiento de la Corte se limita a los cargos analizados.</p> <p>Será cosa juzgada relativa implícita cuando, pese a no hacerse tal referencia en la parte resolutive, de las consideraciones de la sentencia se puede desprender que la Corte limitó su juicio a determinados cargos.</p>
Cosa juzgada aparente⁶⁶	
<p>Ocurre cuando la Corte, <i>“a pesar de adoptar una decisión en la parte resolutive de sus providencias declarando la exequibilidad de una norma, en realidad no ejerce función jurisdiccional alguna y, por ello, la cosa juzgada es ficticia”.</i>⁶⁷</p>	

⁶⁴ Sentencia C-228 de 2015, reiterada en la Sentencia C-118 de 2021.

⁶⁵ Cuadro tomando de la Sentencia C-337 de 2021, MP. Jorge Enrique Ibáñez Najjar.

⁶⁶ Para esta definición se toman las conclusiones expresadas en la Sentencia C-118 de 2021. Sin embargo, la figura ha sido desarrollada en múltiples sentencias, entre ellas las Sentencia C-774 de 2001, C-334 de 2013, C-007 de 2016, C-221 de 2016 y C-265 de 2019.

⁶⁷ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-007 de 2016.

La cosa juzgada aparente depende de que la declaración de exequibilidad carezca de toda motivación en el cuerpo de la providencia. En este caso, aunque la declaración de exequibilidad da la apariencia de cosa juzgada, en realidad la norma demandada no está revestida de cosa juzgada, ni formal, ni material debido a la ausencia de motivación de la providencia en tal sentido.

La cosa juzgada aparente tiene lugar en dos hipótesis: *i*) cuando la Corte resuelve declarar exequible una disposición, pero en la parte motiva de la sentencia omite totalmente el estudio de constitucionalidad de aquella, de forma que la disposición no fue objeto de función jurisdiccional alguna, y *ii*) cuando se declara exequible una disposición, pero en la parte motiva del fallo solo se estudió una de las normas contenidas en aquella.⁶⁸ *En este caso, las normas que carecieron de pronunciamiento jurisdiccional pueden ser objeto de un estudio de constitucionalidad en una nueva ocasión.*⁶⁹

78. Con base en las consideraciones expuestas, la Sala concluye que, en el asunto *sub examine*, no existe cosa juzgada constitucional material ni relativa en relación con la Sentencia C-877 de 2011.

79. En la Sentencia C-877 de 2011, la Corte resolvió una demanda de inconstitucionalidad formulada contra la totalidad del artículo 860 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010. En aquella oportunidad se formularon dos cargos: *i*) la presunta violación del debido proceso y del derecho de defensa (artículo 29 de la Constitución) y *ii*) la presunta violación del principio de la buena fe (artículo 83 de la Constitución). Este último cargo iba dirigido a cuestionar únicamente el apartado que disponía que la garantía en favor de la Nación debía cubrir el monto de la devolución, más las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario. Con respecto al primer cargo, la Sala concluyó que éste no estaba llamado a prosperar, pero en cuanto al segundo, determinó que le asistía razón a los demandantes y, en consecuencia, resolvió lo siguiente: “*Declarar **INEXEQUIBLE**, la expresión ‘más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes’, del artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.*” Tal disposición se hallaba comprendida en el **inciso primero** de la norma demandada, y se refería al contenido de la garantía que debía expedir la entidad aseguradora y presentar el contribuyente a fin de obtener la devolución de saldos en un plazo abreviado de veinte (20) días. A pesar de que todo el artículo 860 (modificado) había sido demandado, la Corte no se pronunció sobre otros enunciados normativos.

80. En el presente caso, la demanda recae sobre una proposición jurídica que, aunque *prima facie* pareciere similar, es distinta a aquella declarada inexecutable en la mencionada sentencia. Se trata del enunciado “*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*”, contenido en el **inciso segundo** del citado artículo 860 del Estatuto Tributario, que ya no se refiere al contenido de la caución, sino que trata sobre la responsabilidad solidaria del garante, quien debe responder por la obligación garantizada y, además, por el monto de la sanción

⁶⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-397 de 1995, C-700 de 1999, C-925 de 2000 y C-157 de 2002.

⁶⁹ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-049 de 2020.

impuesta al contribuyente por una devolución improcedente o injustificada.

81. Adicionalmente, y como se reseñó en los antecedentes de esta providencia, aun cuando en la presente demanda también se formuló un cargo por la aparente violación del principio de la buena fe (artículo 83 de la Constitución), dicho cargo fue rechazado por Auto del 22 de junio de 2021, decisión que posteriormente dejó en firme la Sala Plena de esta corporación, mediante Auto del 29 de julio de 2021, al resolver el recurso de súplica interpuesto contra aquella providencia.

82. Así las cosas, dado que la inexecutable declarada en la Sentencia C-877 de 2011 recayó sobre un enunciado normativo con contenido y alcance distinto al que ahora se demanda, con fundamento en un cargo de inconstitucionalidad igualmente distinto y, por lo mismo, no hubo un pronunciamiento sobre la posible violación del principio de intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables y de las penas aplicables en materia sancionatoria, cabe reiterar que no se ha configurado la cosa juzgada constitucional. A pesar de que ello es así, la Corte no puede pasar por alto que se trata de una sentencia relevante y pertinente para adoptar la decisión que en este caso corresponda.

b) Sobre la aptitud sustantiva de la demanda

83. En cuanto a la aptitud sustantiva de la demanda, debe señalarse que ninguno de los intervinientes ni el Ministerio Público puso en tela de juicio la satisfacción de los requisitos argumentativos que se exigen para que una demanda de inconstitucionalidad sea apta. Por tal razón, la Sala Plena no considera necesario realizar un análisis diferente al que se efectuó en la etapa de admisión y, por lo mismo, continuará con el estudio de fondo del presente asunto.

C. Planteamiento del problema jurídico y estructura de la decisión

84. Visto lo anterior, le corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿permitir que, en el marco de un procedimiento de devolución de saldos, la compañía de seguros o la entidad que sirve de garante responda por el monto de la sanción que se le impone al contribuyente por la improcedencia de las sumas devueltas, a pesar de que ello no haya sido objeto de la garantía, vulnera el principio de intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables, previsto en el artículo 6 de la Constitución Política?

85. Para responder a este interrogante la Sala se ocupará de reiterar la jurisprudencia constitucional sobre *i)* la libertad de configuración normativa del legislador para regular los procedimientos administrativos tributarios; *ii)* el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria; *iii)* la responsabilidad solidaria en el derecho administrativo sancionatorio; y *iv)* la naturaleza y alcance del contrato de seguro. Luego de agotar este estudio, la Sala procederá a examinar concretamente la disposición acusada.

a) La libertad de configuración normativa del legislador para regular los

procedimientos administrativos tributarios. Reiteración de jurisprudencia

86. El Congreso de la República, en virtud de lo dispuesto en los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución Política, tiene un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria, al amparo del cual puede crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones, regular el tiempo de su vigencia, determinar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, los hechos y las bases gravables, las tarifas, las forma de cobro y recaudo, y prever exenciones.⁷⁰

87. De igual manera, dicha libertad de configuración abarca el diseño y la regulación de los procedimientos administrativos tributarios, sean de naturaleza sancionatoria o no, como lo es precisamente aquél atinente a la devolución de saldos a favor del contribuyente o responsable tributario.

88. La Corte Constitucional, en su jurisprudencia, ha reconocido este amplio margen de configuración normativa en el diseño de procedimientos tributarios, e incluso, ha señalado que éste se predica no solo del legislador ordinario, sino también del legislador extraordinario durante los estados de excepción.⁷¹

89. Sin embargo, también ha precisado que, en uno u otro caso, esa amplia discrecionalidad se encuentra limitada por los mandatos de la Carta Política, los fines del Estado, los principios de razonabilidad y proporcionalidad, y las garantías del debido proceso.⁷² Particularmente, el principio de razonabilidad, como límite al ejercicio de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria, ha dicho la Corte, se expresa, a su vez, en cinco principios: igualdad de trato ante la ley, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria.⁷³

90. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-168 de 2014, al referirse a las facultades del legislador para establecer restricciones diferenciadas a los mecanismos de acceso a los beneficios tributarios del impuesto al consumo, se expuso que “esta Corporación ha reconocido la discrecionalidad legislativa en materia procesal, y por tanto, en la definición de los procedimientos administrativos y judiciales, amplitud que está limitada tan solo por las pautas señaladas explícitamente en el propio ordenamiento superior, los fines del Estado, el principio de razonabilidad y proporcionalidad, y las garantías del debido proceso.”

91. De igual manera, en la Sentencia C-877 de 2011, al pronunciarse sobre el alcance del artículo 860 del Estatuto Tributario –hoy demandado–, tal y como fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, reiteró que “el legislador cuenta con un **amplio margen de configuración normativa en materia de estructuración del sistema tributario**, incluidos aquellos procedimientos de

⁷⁰ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-743 de 2015.

⁷¹ Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-175 de 2020 y C-380 de 2020.

⁷² Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-168 de 2014.

⁷³ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-066 de 2021.

naturaleza sancionatoria o no, facultad que, por supuesto, se encuentra limitada por la Constitución, en especial, por los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad, amén del respeto por el derecho al debido proceso administrativo.”⁷⁴ (negrita fuera de texto)

92. Asimismo, en la Sentencia C-175 de 2020, al realizar la revisión del Decreto legislativo 535 de 2020, por el cual se adoptaron medidas para establecer un procedimiento abreviado de devolución y/o compensación del saldos a favor de los contribuyentes del impuesto de renta, recordó que “a pesar de que la Corte Constitucional no se ha referido expresamente con anterioridad al margen de configuración con el que cuenta el legislador extraordinario para diseñar procedimientos, sí ha reconocido en su jurisprudencia un **amplio margen de configuración legislativa ordinaria** en relación con los términos de los procesos judiciales y administrativos”. (negrita fuera de texto)

93. Esta postura fue reiterada en la Sentencia C-380 de 2020, en la que se indicó que “[s]i bien el legislador, incluso el de emergencia, tiene **amplia libertad de configuración en materia tributaria**, esta libertad encuentra un límite claro en el principio de equidad tributaria, manifestación del derecho fundamental a la igualdad.”

94. Así las cosas, cabe concluir que en relación con la libertad de configuración normativa, le asiste al legislador amplia discrecionalidad para la creación, modificación y supresión de procedimientos tributarios. Es claro que la potestad de regular los procedimientos tributarios, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al legislador, quien no solo puede definir los fines, sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria dentro de los cuales se subsumen los procedimientos administrativos de carácter fiscal. Debe mencionarse que existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el legislador adopte sobre procedimientos tributarios y, por lo mismo, para demostrar lo contrario debe existir una carga argumentativa suficiente que así lo soporte. Aunque el legislador goza de este amplio margen de configuración normativa para regular el alcance de las obligaciones de carácter procesal previstas en la ley tributaria, no puede, en desarrollo de dicha potestad, desconocer parámetros imperativos establecidos en la Constitución, en especial, en cuanto se refieren al contenido de los principios superiores que regulan su ejercicio, como son los de equidad tributaria, proporcionalidad, legalidad y razonabilidad.

**b) Principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria.
Reiteración de jurisprudencia**

95. Según los demandantes, el aparte acusado vulnera la prohibición de transmisión de la responsabilidad en materia sancionatoria. Es por ello que esta Sala procederá a estudiar el principio de responsabilidad personal en esta materia para así determinar con claridad su contenido y alcance.

⁷⁴ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-877 de 2011.

96. De acuerdo con el precedente constitucional aplicable, “el principio de imputabilidad personal o responsabilidad personal, de personalidad de las penas o sanciones o responsabilidad por el acto propio implica que sólo se pueda sancionar o reprochar al infractor y, por lo tanto, en materia administrativa sancionatoria, no es posible separar la autoría, de la responsabilidad.”⁷⁵

97. Como lo destaca el experto interviniente Álvaro Andrés Díaz Palacios, el principio de responsabilidad personal por el hecho propio tiene por finalidad que quien verdaderamente haya cometido el hecho sea quien asuma la correspondiente sanción, lo que excluye la posibilidad de que, una vez declarada tal responsabilidad, el hecho sea atribuido a otros sujetos no responsables.

98. Cabe recordar que la exigencia de responsabilidad personal en materia sancionatoria encuentra fundamento constitucional en el artículo 6 de la Carta. De acuerdo con esta norma, “[l]os particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”. Asimismo, en el artículo 29 superior, según el cual “[n]adie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa”. Dichas disposiciones exigen la imputación personal de la infracción para que surja la obligación de responder frente a los reproches por violar la Constitución o las leyes (legalidad en materia sancionatoria).

99. La exigencia de imputación personal se deriva, asimismo, del principio constitucional de necesidad de las sanciones, como garantía del valor, principio y derecho a la libertad, en la medida en que en la configuración de la política punitiva del Estado y, en el ejercicio concreto del poder estatal de sanción, únicamente resulta constitucionalmente legítimo establecer e imponer sanciones suficientemente justificadas, cuando se trata de restricciones a las libertades⁷⁶. En este sentido, la venganza estatal o retribución pública no constituye una razón suficiente para legitimar el ejercicio del poder punitivo del Estado, lo que permitiría la extensión de la responsabilidad y la sanción a los miembros de la familia, el clan, el grupo o la estirpe por los hechos cometidos por alguno de sus

⁷⁵ La sentencia C-003 de 2017 declaró inexecutable una norma que preveía el retiro de una beca para estudios de posgrados por “la ocurrencia de hechos delictivos”, al concluir que “Se vulnera el principio de responsabilidad de acto, pues (...) es tan amplio que ni siquiera exige que se haya incurrido o se sea culpable de un delito. Simplemente exige “la ocurrencia de hechos delictivos”, frente a los cuales no se requiere que el hecho sea atribuible al becario”.

⁷⁶ Al respecto, la sentencia C-019 de 2016 explicó que “Herencia del Estado liberal de Derecho, el principio de la necesidad de las penas es la consecuencia del postulado según el cual la regla general es la libertad y, sus limitaciones, a más de estar reservadas a la ley, deben estar suficientemente justificadas. (...) El contenido de estas normas de la Declaración francesa de 1789 encuentra equivalente en la Constitución colombiana de 1991 de la siguiente manera: la libertad es un principio constitucional (artículo 28 de la Constitución) que sólo puede ser limitado por la ley (artículo 6, 114 y 150 de la Constitución). De estas exigencias para la limitación de la libertad, esta Corte ha deducido unos “límites implícitos” al margen de configuración del legislador en materia penal. Se trata de la exigencia de razones suficientes para que la ley restrinja el principio constitucional de libertad. A esto apunta el principio de necesidad de las penas”.

miembros⁷⁷. Como lo ha reconocido la Corte en la citada sentencia, “[e]n el Estado Constitucional de Derecho, 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.”⁷⁸

100. Sobre esa base, “la legitimidad constitucional del poder de sanción estatal se asienta en perseguir fines constitucionales, tales como la convivencia pacífica y la protección y eficacia de los derechos de las personas. Por lo tanto, **las sanciones estatales son instrumentos transformadores de comportamientos humanos** frente a los cuales se realiza un juicio de desvalor, que pretenden ser evitados o corregidos, a través de su tipificación y la previsión e imposición de males razonables y proporcionados. En esta lógica, carecería de necesidad constitucional la previsión de sanciones para acontecimientos ocurridos sin intervención de la acción de una persona natural, no imputables a la persona jurídica o realizados por persona diferente a quien sufre el reproche, porque la imposición de la sanción no cumpliría ninguna finalidad en la transformación de comportamientos. Así, la responsabilidad sancionatoria por el comportamiento de otros, por casos fortuitos, fruto de la fuerza mayor o por el hecho de las cosas sería irrazonable, desconocería abiertamente el principio de necesidad de las sanciones y desnaturalizaría el poder de sanción estatal, en el caso de las multas, al convertirlas en instrumento de reparación de perjuicios o de recaudo tributario.”⁷⁹

101. De otra parte, como lo ha subrayado esta corporación, el principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad por la conducta propia no puede confundirse con la responsabilidad por culpa o responsabilidad subjetiva.⁸⁰

102. En varias oportunidades la Corte ha precisado que “la responsabilidad objetiva está proscrita o prohibida en materia sancionatoria y reconoció un principio de *nulla poena sine culpa*⁸¹. Ello, con fundamento en dos normas constitucionales: el artículo 1 de la Constitución, que establece el principio de dignidad humana y el artículo 29 *ibid.*, según el cual toda persona se presume inocente ‘*mientras no se la haya declarado judicialmente culpable*’. Esta posición indicaría que la responsabilidad con culpabilidad sería una exigencia

⁷⁷ “En la época primitiva la responsabilidad por la comisión de los delitos recaía sobre el grupo social al cual pertenecía su autor, es decir, sobre el clan, la tribu o la familia, pero gracias a la evolución del Derecho Penal y particularmente por el influjo de la filosofía liberal a partir del siglo XVIII, la responsabilidad penal devino individual, exclusivamente a cargo de su autor y partícipes (...) Dicha responsabilidad individual se traduce en el principio de la personalidad de la pena, que ocupa un lugar destacado en el Derecho Penal moderno”: C-928 de 2005.

⁷⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-038 de 2020.

⁷⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-038 de 2020.

⁸⁰ Tal diferencia puede encontrarse en la sentencia C-597/96 donde se precisó que “(...) el artículo 29 establece con claridad un derecho sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona, pues dice que nadie puede ser juzgado “sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa” y que toda persona se presume inocente “mientras no se le haya declarado judicialmente culpable” (subrayado no original).

⁸¹ “(...) la Corte considera que resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de *nulla poena sine culpa* como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado”: Sentencia C-690 de 1996.

constitucional que no admitiría excepciones, lo que es cierto en materia penal y disciplinaria. En realidad, la jurisprudencia de este tribunal ha admitido igualmente que pueda sancionarse en aplicación de un régimen objetivo de responsabilidad. No se trata de aquellos eventos en los que el dolo o la culpa se encuentran presuntos y se invierte la carga de la prueba, ya que en estos casos el régimen de responsabilidad sigue siendo subjetivo, sino de los eventos en los que no se requiere el examen del dolo o la culpa del infractor, como elemento constitutivo de la responsabilidad y, por lo tanto, resulta impertinente el estudio o la prueba de la diligencia o cuidado con el que actuó el infractor en la comisión de la falta. Al tratarse de una excepción a la exigencia no absoluta de responsabilidad subjetiva, se han establecido las condiciones en las que resulta admisible la responsabilidad objetiva: *i)* no puede tratarse de medidas que priven de derechos al destinatario o a terceros; *ii)* sólo pueden ser sanciones de tipo monetario; y *iii)* no pueden ser graves, en términos absolutos o relativos.”⁸²

103. Conviene reiterar que, tal y como lo ha señalado esta Corte, la imputabilidad o responsabilidad personal, que 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.⁸³ Por consiguiente, aplica tanto para los regímenes subjetivos de responsabilidad sancionatoria como en aquellos eventos en los que la responsabilidad objetiva resulta constitucional. Así, aunque en algunas ocasiones la Corte ha utilizado como sinónimos la imputabilidad del hecho o responsabilidad personal del infractor y la culpabilidad⁸⁴, también ha diferenciado ambas categorías, reafirmando que la imputación personal del hecho es predicable tanto en regímenes subjetivos ordinarios y en los de presunción de dolo y culpa como en los de responsabilidad objetiva.⁸⁵

104. En síntesis, el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria, también denominado principio de imputabilidad personal, de personalidad de las penas o sanciones, o de responsabilidad por el acto propio, se funda en la idea según la cual, una persona natural o jurídica únicamente puede ser sancionada por sus propias acciones u omisiones, no por las de un tercero. Por lo tanto, queda proscrita cualquier transferencia de la responsabilidad hacia otro sujeto. Este principio se deriva de lo dispuesto en los artículos 6 y 29 de la Constitución Política, y se relaciona con el principio constitucional de necesidad de las sanciones. El artículo 6 superior prevé que “los particulares sólo son responsables

⁸² Corte Constitucional, Sentencia C-038 de 2020.

⁸³ “La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías – quedando a salvo su núcleo esencial– en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido”: Sentencia T-145 de 1993.

⁸⁴ “(...) establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva (...) no desconoce ninguna norma constitucional”: Sentencia C-599 de 1992.

⁸⁵ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-038 de 2020.

ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes”; al tiempo que el artículo 29 Ibid advierte que “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa”. El principio de necesidad de las sanciones apunta a que la facultad sancionadora del Estado solo es legítima frente a sujetos que merecen un juicio de reproche por sus actos u omisiones.

105. En ese orden de ideas, la sanción administrativa siempre 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, como lo reiteró la Corte en la Sentencia C-094 de 2021, en la que se condicionó la exequibilidad del artículo 21 de la Ley 1762 de 2015 en el entendido de que la sanción allí regulada es aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que éste efectivamente tenga la responsabilidad de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo, “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 ésta se cometió porque ello implicaría un reproche por la relación o la situación jurídica, mas no por el acto, acción u omisión.”⁸⁶ De allí la importancia de que el ordenamiento jurídico prevea sanciones por conductas que únicamente se les pueda reprochar a los sujetos que las ejecutan.

c) La responsabilidad solidaria en el derecho administrativo sancionatorio. Reiteración de jurisprudencia

106. El enunciado normativo acusado de vulnerar el artículo 6 de la Constitución consagra la responsabilidad solidaria en cabeza del garante respecto del sujeto pasivo de la obligación tributaria (el contribuyente), al obligarlo a responder por el monto de la sanción que se le imponga a este último por una devolución impropia.

107. En tal virtud, la Sala procederá a abordar los límites a la responsabilidad solidaria en materia sancionatoria. Para ello, reiterará los fundamentos jurisprudenciales pertinentes, pues varios de los intervinientes y el Ministerio público destacaron diversas providencias en el debate suscitado.

108. Sea lo primero mencionar que, la solidaridad puede tener fuente en el negocio jurídico o en la ley pero, en ambos casos, debe ser establecida de manera inequívoca. La solidaridad pasiva cumple la función de ampliar la garantía del cumplimiento de la obligación, al multiplicar las personas y los patrimonios respecto de los cuales puede exigirse su cumplimiento (artículo 2488 del Código Civil). Sin embargo, a diferencia de figuras como la fianza, la solidaridad pasiva convierte al deudor solidario en un deudor principal, no en uno subsidiario⁸⁷. A pesar de que la solidaridad es una institución sustancial⁸⁸, tiene repercusiones

⁸⁶ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-038 de 2020, reiterada en la Sentencia C-094 de 2021.

⁸⁷ Diferente de lo que sostuvo la sentencia C-140/07, según la cual “De cualquier manera, tanto la solidaridad como la subsidiariedad, al ser dispuestas por la ley, tienen el efecto de hacer radicar obligaciones en cabeza de terceros diferentes al principalmente obligado”.

⁸⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-1201 de 2003 y SU-881 de 2005

procesales porque implica que no es exigible que todos los sujetos se encuentren en el proceso declarativo, en una forma de litisconsorcio necesario, sino en un litisconsorcio cuasi necesario.

109. En el derecho público varias normas de rango legal han introducido la solidaridad pasiva respecto de obligaciones tributarias⁸⁹, cambiarias y aduaneras⁹⁰; de la responsabilidad patrimonial, no sancionatoria, de los agentes del Estado y de los gestores fiscales,⁹¹ de los miembros de los consorcios y uniones temporales, pero respecto de estas últimas la solidaridad no se predica de las sanciones⁹² e, incluso, respecto de sanciones administrativas.⁹³ En este último caso, en el marco del derecho administrativo sancionatorio, “conlleva a que el deber de los sujetos con respecto a la sanción pecuniaria, pueda ser ejecutada por parte de la autoridad competente, persiguiendo a cualquiera de los obligados, por el valor total de la correspondiente sanción.”⁹⁴ Esto implicaría que cuando se prevea la solidaridad en materia sancionatoria podría responderse por el hecho de otro y de manera objetiva sin necesidad de haber participado en el procedimiento administrativo en el que se declaró la responsabilidad.

110. Esta situación, que resulta admisible en el derecho civil (patrimonial) y con fines de reparación de perjuicios, en materia sancionatoria desconocería principios

⁸⁹ El artículo 794 del Estatuto Tributario dispone la responsabilidad solidaria de los socios, por los impuestos de la sociedad. La sentencia C-210/00 declaró su exequibilidad, pero aclaró “*que la responsabilidad de los socios para con el fisco, tiene que ver con los impuestos pertinentes a cargo de la compañía y no, naturalmente, por las sanciones tributarias que correspondan, como acertadamente lo dispone la norma acusada*”.

⁹⁰ Artículo 13 de la Ley 1066 de 2006, *Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública*, prevé la solidaridad en materia aduanera y cambiaria, sobre el monto total de las obligaciones. La sentencia C-140/07 declaró exequible esta norma, por considerar que el Legislador no invadió las competencias regulatorias del Presidente en materia aduanera y cambiaria, previstas en el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución.

⁹¹ El artículo 119 de la Ley 1474 de 2011 dispuso que “*En los procesos de responsabilidad fiscal, acciones populares y acciones de repetición en los cuales se demuestre la existencia de daño patrimonial para el Estado proveniente de sobrecostos en la contratación u otros hechos irregulares, responderán solidariamente el ordenador del gasto del respectivo organismo o entidad contratante con el contratista, y con las demás personas que concurran al hecho, hasta la recuperación del detrimento patrimonial*”.

⁹² El artículo 7 de la Ley 80 de 1993 dispone: “**DE LOS CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES.** Para los efectos de esta ley se entiende por: **1o. Consorcio:** *¶ Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.* **2o. Unión Temporal:** *¶ Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.* **¶ PARÁGRAFO 1o.** *Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante. ¶ Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad*” (subrayas no originales).

⁹³ El artículo 795 del Estatuto Tributario prevé que los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, que sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, serán solidariamente responsables por los impuestos omitidos y por la sanción que se derive. Igualmente el artículo 796 del mismo Estatuto prevé la solidaridad de los representantes legales de las entidades del sector público por el impuesto a las ventas no consignado oportunamente y por sus correspondientes sanciones. La sentencia C-739 de 2006 juzgó la constitucionalidad del artículo 796 del Estatuto Tributario, únicamente por el cargo de no prever el recurso de apelación.

⁹⁴ *Cfr.* Corte Constitucional, Sentencia C-699 de 2015.

y derechos constitucionales que se activan cuando se trata del ejercicio del poder público de sancionar (*ius puniendi*). Es por esta razón que, como se verá, la jurisprudencia constitucional ha introducido una serie de condiciones para admitir la solidaridad pasiva en lo administrativo sancionatorio que, vistas en su conjunto, permiten identificar una transformación profunda del régimen propio de las obligaciones solidarias, cuando se trata de sanciones administrativas, con el fin de hacer compatible esta figura con exigencias constitucionales. De esta manera, por el influjo de la Constitución, se advierte una publicación⁹⁵ de una figura propia del derecho privado, cuando se aplica a ciertos ámbitos del derecho público, como el de las sanciones administrativas.⁹⁶

111. La Corte Constitucional, en varios pronunciamientos, ha reprochado la responsabilidad sancionatoria por el hecho de otros, tanto si se establece de manera explícita como en los casos en los que el legislador ha previsto la solidaridad pasiva por sanciones administrativas.⁹⁷

112. De manera particular, en el ámbito de las sanciones propias del régimen tributario, conviene destacar la Sentencia C-210 de 2000. En dicha providencia la Corte declaró la exequibilidad de la obligación solidaria de los socios por las obligaciones tributarias que pesan sobre la sociedad. Sin embargo, resaltó que la solidaridad no puede desconocer el principio de personalidad de las sanciones, ya que la responsabilidad de los socios para con el fisco tiene que ver con los impuestos pertinentes a cargo de la compañía y no, naturalmente, por las sanciones tributarias que correspondan, como acertadamente lo dispone la norma acusada, ya que éstas sólo surgen por hechos propios de la sociedad en ejercicio del contrato social, y no por el comportamiento de los socios individualmente considerados, pues la previsión de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, con ocasión del contrato social, no implica su extensión en caso de penas o sanciones a personas que no incurrieron en las causas que las motivan u originan, comoquiera que sólo puede sancionarse a quienes cometen una falta tipificada por la ley tributaria, como consecuencia de una sanción, y no a unos terceros ajenos a ella,

⁹⁵ El diccionario de la RAE define publicación como “*Acción y efecto de publicar*” y publicar como “*1. tr. Dar carácter público o social a algo individual o privado. 2. tr. Der. Trasladar la regulación de una determinada actividad desde el derecho privado al derecho público*”.

⁹⁶ La publicación de la responsabilidad solidaria también ha ocurrido por fuera del ámbito sancionatorio, en lo que respecta a responsabilidad patrimonial de agentes del Estado y gestores fiscales. Así, la sentencia C-338/14 declaró la exequibilidad de la solidaridad por la responsabilidad fiscal, pero exigió que, para que proceda, se requiere que la persona haya sido vinculada al juicio de responsabilidad fiscal, para ejercer su derecho a la defensa y allí haya sido declarado responsable: “*La responsabilidad fiscal sólo será imputable cuando se haya comprobado la existencia de culpa grave o de dolo por parte de quien tenía a su cargo la administración o vigilancia de los bienes del Estado (...) En aquellos casos en que haya sido posible imputar –con base en culpa grave o dolo– responsabilidad fiscal a más de un sujeto, éstos, por determinación expresa del artículo 119 de la ley 1474 de 2011, responderán solidariamente*”. (...) *Una vez esto ha sido determinado, lo único que la naturaleza solidaria de la obligación permite es el cobro del total de los perjuicios causados a cualquiera de los deudores que, con base en su actuar doloso o gravemente culposo, hayan sido encontrados responsables*”. Por su parte, la sentencia C-1201/03 consideró que la solidaridad en materia tributaria “*es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo*”.

⁹⁷ Sobre la responsabilidad solidaria en materia sancionatoria en otros ámbitos distintos al tributario se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-530 de 2003, C-980 de 2010, C-089 de 2011, C-699 de 2015 y C-038 de 2020.

como serían los socios individualmente considerados.⁹⁸

113. En la reciente Sentencia C-094 de 2021, al resolver una demanda contra el artículo 21 de la Ley 1762 de 2015, en la que se acusaba a dicha norma de vulnerar el principio de responsabilidad personal al sancionar al sujeto pasivo del impuesto al consumo con una multa de 46 UVT por cada día de demora si, expedida la tornaguía, no se lleva a cabo la movilización de los productos gravados dentro del plazo legal, la Corte concluyó que, “en todo caso, la regulación especial en materia de transporte de los productos gravados con impuesto al consumo puede dar lugar a que en ciertos eventos intervengan otros sujetos en la movilización del producto. Por lo tanto, la Sala considera necesario, en aras de salvaguardar el respeto por el principio de responsabilidad personal de las sanciones, condicionar la norma, en el entendido de que la sanción es aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que este efectivamente tenga la responsabilidad de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.”⁹⁹

114. Para tal efecto, reiteró que “la sanción administrativa debe ser la consecuencia de una conducta –activa y omisiva– reprochable a su autor, de manera que no es posible separar la autoría de la responsabilidad.”¹⁰⁰

d) El contrato de seguro: naturaleza

115. Los demandantes afirman que la naturaleza del contrato de seguro es eminentemente resarcitoria o indemnizatoria, por lo que no se puede pretender que el seguro sea utilizado como un mecanismo de recaudo de multas, que son responsabilidad exclusiva de la persona infractora por cuya acción u omisión contraria a la ley o a la Constitución se generaron. Para la Sala, resulta necesario, entonces, hacer unas breves consideraciones sobre la naturaleza del contrato de seguro para destacar sus principales características y elementos esenciales.

116. El contrato de seguro es de naturaleza privada, depende de la voluntad de las partes. Su finalidad reside en el mayor grado de prevención posible frente a daños a la integridad física, a la salud, al patrimonio, a los bienes y demás factores que afectan su existencia.¹⁰¹

117. Como lo destacó Fasecolda en su intervención, este tipo de contrato se rige por los parámetros constitucionales consagrados en los artículos 333 y 335 de la Constitución y, legalmente, su marco jurídico base se encuentra en el Título V del Libro IV del Código de Comercio.

118. La Corte Suprema de Justicia ha definido el contrato de seguro como aquel en virtud del cual “una persona –el asegurador– se obliga a cambio de una prestación pecuniaria cierta que se denomina ‘prima’, dentro de los límites pactados y ante la ocurrencia de un acontecimiento incierto cuyo riesgo ha sido

⁹⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-210 de 2000.

⁹⁹ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-094 de 2021.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia T-240 de 2016.

objeto de cobertura, (denominada siniestro) a indemnizar al ‘asegurado’ los daños sufridos o, dado el caso, a satisfacer un capital o una renta.”¹⁰²

119. A continuación, se procede a hacer una breve referencia sobre las características del contrato de seguro y sus elementos esenciales.

i) Características del contrato de seguro

120. Las partes del contrato son, por un lado, el “asegurador”, es decir, quien asume los riesgos y debe pagar la obligación ante la ocurrencia del siniestro en concordancia con las cláusulas del contrato y el marco jurídico correspondiente. Por otro, el “tomador”, quien por cuenta propia o ajena traslada los riesgos¹⁰³ al asegurador, le corresponde el pago de la prima de acuerdo con lo pactado en el contrato¹⁰⁴. Adicionalmente, puede existir un “tercero determinado o determinable” quien tiene la posibilidad de contratar el seguro¹⁰⁵, a quien se denomina asegurado. En este escenario, “al tomador incumben las obligaciones y al tercero corresponde el derecho a la prestación asegurada”.

121. El contrato de seguro es consensual, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva.¹⁰⁶

Consensual	Se perfecciona y nace a la vida jurídica solo con el consentimiento de las partes. Es decir, desde que se realiza el acuerdo de voluntades entre el asegurador y el tomador.
Bilateral	La obligación contraída es recíproca: el tomador se compromete a pagar la prima y, en contraste, el asegurador debe asumir el riesgo y, en caso de ocurrir el siniestro, pagar la indemnización.
Oneroso	El tomador se encuentra a cargo del gravamen consistente en el pago de la prima. La entidad aseguradora debe pagar la indemnización en caso de ocurrir el siniestro y conforme con las particularidades del contrato realizado.
Aleatorio	La obligación de las partes, asegurador y asegurado, está sujeta a la eventual ocurrencia del siniestro.
De ejecución sucesiva	Las obligaciones contraídas no implican actuaciones instantáneas, se desenvuelven continuamente hasta que culminan. ¹⁰⁷

ii) Elementos esenciales del contrato de seguro

122. El contrato de seguro se compone de cuatro elementos esenciales,¹⁰⁸ en ausencia de cualquiera de los cuales no produce efecto alguno: *i)* el interés

¹⁰² Cfr. Corte Constitucional, Sentencias T-751 de 2011 y T-670 de 2016, y Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Sentencia No. 002 del 24 de enero de 1994.

¹⁰³ Código de Comercio, artículo 1037.

¹⁰⁴ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia T-240 de 2016.

¹⁰⁵ Código de Comercio, artículo 1039.

¹⁰⁶ Código de Comercio, artículo 1036.

¹⁰⁷ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia T-086 de 2012, reiterada en la Sentencia T-053 de 2017.

¹⁰⁸ Código de Comercio, artículo 1045.

asegurable, *ii*) el riesgo asegurable;¹⁰⁹ *iii*) la prima o precio del seguro; y (*iv*) la obligación condicional del asegurador.

a) *Interés asegurable*: el interés debe ser lícito y susceptible de estimación en dinero. Tiene interés asegurable quien tenga un patrimonio que pueda resultar afectado, directa o indirectamente, por la ocurrencia de un riesgo.¹¹⁰ Todas las personas tienen interés asegurable¹¹¹ en *i*) su propia vida; *ii*) en la de las personas a quienes legalmente puedan reclamar alimentos; y *iii*) en la de las personas cuya muerte o incapacidad le puedan implicar perjuicios económicos, aunque éste no sea susceptible de una evaluación cierta.

b) *Riesgo asegurable*:¹¹² permite identificar el siniestro, definir las obligaciones para las partes, la forma de ejecución del contrato y el valor de la prima del seguro. Se comprende como un *i*) suceso incierto; *ii*) su ocurrencia no depende exclusivamente de la voluntad del tomador, del asegurado o del beneficiario, según sea el caso; *iii*) su realización da origen a la obligación del asegurador. En contraste, no son parte del contrato de seguro *i*) los “hechos ciertos”, a excepción de “la muerte, y los físicamente imposibles”; *ii*) “la incertidumbre subjetiva respecto de determinado hecho que haya tenido o no cumplimiento”; *iii*) “el dolo, la culpa grave y los actos meramente potestativos del tomador, asegurado o beneficiario”; tampoco es posible amparar al asegurado contra las sanciones de carácter penal o policivo.¹¹³ Conforme con el artículo 1072 del Código de Comercio, “se denomina siniestro la realización del riesgo asegurado”.

c) *Prima o precio del seguro*: comprende la suma o importe a cuyo pago se compromete el tomador para obtener la cobertura del riesgo. Su monto lo determina la entidad aseguradora con base en el riesgo asegurado.

d) *Obligación condicional del asegurador*: conforme con esta obligación se establecen los siniestros que hacen efectiva la póliza. Por consiguiente, la entidad aseguradora no está obligada a pagar cualquier perjuicio, solo se compromete a la indemnización en aquellos eventos discriminados y seleccionados al momento de realizar el contrato.

123. En suma, a pesar de algunos cuestionamientos hechos por la doctrina frente al carácter aleatorio del contrato de seguro, la tendencia generalizada es la de considerar que efectivamente el contrato de seguro pertenece a esta clase de convenios. En ese entendido, es también por lo general aceptado que el contrato de seguro contrasta con el resto de los contratos aleatorios, por dos circunstancias diferenciadoras: *i*) en los contratos aleatorios en general, el alea que está implícita, es el acontecimiento futuro e incierto que condiciona la exigibilidad de las prestaciones de por lo menos una de las partes, es un hecho puro y simple, sin connotación expresa o incluso anodino o indiferente para los interesados. Así, por

¹⁰⁹ Código de Comercio, artículo 1054.

¹¹⁰ Código de Comercio, artículo 1083.

¹¹¹ Código de Comercio, artículo 1137.

¹¹² Código de Comercio, artículo 1054.

¹¹³ Código de Comercio, artículo 1055.

ejemplo, en el juego o apuesta, que un caballo corra más que otro o que un número sea escogido por el azar. En la venta de derechos herenciales, que los avalúos arrojen o no un resultado más o menos aproximado al valor de la venta, o que concurren eventualmente al proceso de sucesión más o menos herederos. En cambio, en el contrato de seguro, el alea siempre está constituido por un hecho calamitoso, dañoso o perjudicial, en sí mismo imbuido del poder de generar un daño patrimonial o, por lo menos, físico a una persona natural o jurídica, o al mismo Estado. En el contrato de seguro los riesgos que se encuentran involucrados son los denominados “riesgos puros”, que son los riesgos de pérdida o menoscabo de intereses concretados en derechos subjetivos y serán estos los cubiertos por el contrato de seguro, caso contrario de aquellas conductas originadas en violaciones legales, las cuales no son objeto de cobertura, como por ejemplo la estipula el artículo 1055 del Código de Comercio, al negar el amparo al asegurado contra las sanciones de carácter penal o policivo.

E. Examen del cargo planteado en la demanda

a) Naturaleza y alcance de la disposición acusada

124. La disposición normativa demandada contenida en el segundo inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, hace solidariamente responsable al garante por el monto de las sanciones por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones a que se refiere el artículo 670 del mismo Estatuto. Por lo tanto, como lo advierte la experta Catalina Hoyos, se enmarca en la teoría general del derecho sancionatorio y, concretamente, en la discusión sobre la admisibilidad de la solidaridad pasiva en materia sancionatoria.

125. De entrada, es menester señalar que el artículo 670 del Estatuto Tributario establece las consecuencias que recaen sobre los contribuyentes que han obtenido devoluciones de saldos que posteriormente son calificadas como improcedentes y que, en consecuencia, determinan la obligación para dichos responsables de reembolsar a la administración las sumas que ésta ha devuelto en exceso. Dichas consecuencias comportan el pago de intereses moratorios sobre las sumas indebidamente devueltas, así como de multas que oscilan entre el 10% y el 20% de las mismas, a las cuales deben sumarse otras sanciones del 100% de los montos devueltos indebidamente en caso de que la devolución o compensación se obtenga mediante fraude.¹¹⁴

¹¹⁴ “**ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES.**<Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta

126. En esa medida, la comprensión del artículo demandado pasa por precisar el sentido que tiene el término “*devolución*”, en materia tributaria. Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 16 de mayo de 2002, señaló que “las instituciones de la devolución y compensación son procedimientos perfectamente diferenciados en sus características y aunque por virtud del artículo 861 del Estatuto Tributario se encuentren relacionadas, su naturaleza es diferente. En efecto, conforme al artículo 850 *ibidem* la devolución implica una carga legal para el sujeto pasivo y una acreencia para el activo. El primero, en este caso la administración, tiene una obligación que surge en tres casos, a saber: a) cuando los contribuyentes o responsables se liquidan saldos a favor, b) cuando existen pagos en exceso y c) cuando se paga lo no debido. Para los contribuyentes o responsables, por esos mismos hechos surge la mencionada acreencia la cual pueden hacer efectiva por el procedimiento establecido para el efecto, valga decir cuando se ejercita el derecho a su obtención”.¹¹⁵

127. De igual manera, la Corte Constitucional ha examinado la naturaleza jurídica de las devoluciones en materia tributaria. Así, en Sentencia C-075 de 2004, con ocasión del examen de una demanda presentada contra el artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995, referente a las sanciones a imponer por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, consideró lo siguiente: “[p]uede ocurrir que en las declaraciones tributarias se liquiden saldos a favor del contribuyente o responsable. Éstos, ante tal situación, pueden solicitar la **devolución** de esos saldos, imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto del siguiente período gravable o solicitar su compensación con deudas tributarias. Si solicitan la devolución, como las declaraciones están amparadas por presunción de veracidad, se adelanta un proceso de verificación preliminar y se hace la devolución. Como la administración parte de la buena fe del contribuyente o responsable, esta

la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.

La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.
2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.

La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso. Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.

Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable. [...].”

¹¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de mayo de 2002.

devolución se hace con base en la información suministrada en la declaración y en la información preliminar recaudada en la etapa de verificación. Además, por un acto de justicia tributaria, se promueve una actuación sumamente ágil. Esto es así al punto que la ley le ordena al gobierno establecer un trámite especial para mayor agilidad, le permite a la DIAN establecer sistemas de devolución de saldos que operen de oficio luego de la presentación de las declaraciones, le ordena dar prioridad a las devoluciones de entidades sin ánimo de lucro y faculta al gobierno para establecer un sistema de devolución antes de la presentación de la declaración cuando se trate de entidades exentas o no contribuyentes. Estas órdenes y permisiones son comprensibles por los fundamentos mismos del sistema tributario pues si bien todos están obligados a contribuir al financiamiento de las cargas públicas, deben hacerlo dentro de los conceptos de justicia y equidad. Por ello, **el contribuyente o responsable que liquide un saldo a favor tiene derecho a solicitar su devolución y a que ésta se realice en el menor término posible**". (negrita fuera de texto).

128. De igual manera, la norma acusada debe ser entendida tomando en consideración *i)* el contexto en el cual se encuentra; *ii)* la voluntad del legislador; y *iii)* los cambios introducidos frente a la legislación anterior. En efecto, según una interpretación sistemática, ha destacado esta Corte que el artículo 860 del Estatuto Tributario se halla incluido en el Título X sobre "*Devoluciones*", a lo largo del cual se regulan los siguientes temas: *i)* la devolución de saldos a favor;¹¹⁶ *ii)* la facultad para fijar trámites de devolución de impuestos;¹¹⁷ *iii)* la facultad para devolver a entidades exentas o no contribuyentes;¹¹⁸ *iv)* la competencia funcional de las devoluciones;¹¹⁹ *v)* el término para solicitar la devolución de saldos a favor;¹²⁰ *vi)* el término para efectuar la devolución;¹²¹ *vii)* la verificación de las devoluciones;¹²² *viii)* el rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación;¹²³ *ix)* la devolución de retenciones no consignadas¹²⁵ y, *x)* la devolución con presentación de garantía.¹²⁶

129. El Título X regula el procedimiento ordinario que deben seguir las solicitudes de devolución de saldos a favor, pagos en exceso o no debidos. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 854 del Estatuto Tributario, las solicitudes de devolución de impuestos deberán ser presentadas a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes posteriores a la fecha de vencimiento del término para declarar. A su turno, la administración de impuestos cuenta con un término de cincuenta (50) días para llevar a cabo la respectiva devolución, es decir, entregar un cheque, título

¹¹⁶ Estatuto Tributario, art. 850.

¹¹⁷ Estatuto Tributario, art. 851.

¹¹⁸ Estatuto Tributario, art. 852.

¹¹⁹ Estatuto Tributario, art. 853.

¹²⁰ Estatuto Tributario, art. 854.

¹²¹ Estatuto Tributario, art. 855.

¹²² Estatuto Tributario, art. 856.

¹²³ Estatuto Tributario, art. 857.

¹²⁴ Estatuto Tributario, art. 858.

¹²⁵ Estatuto Tributario, art. 859.

¹²⁶ Estatuto Tributario, art. 860.

o realizar un giro bancario (artículo 855 del Estatuto Tributario). En dicho caso, el contribuyente no se encuentra obligado a presentar garantía alguna.

130. Por el contrario, si el contribuyente desea que la devolución reclamada sea realizada en menor tiempo, específicamente, en veinte (20) días, puede someterse a un procedimiento especial, caso en el cual, en los términos del primer inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario, deberá presentar una garantía, vigente durante dos (2) años, que asegure el monto al cual asciende la devolución. En este punto es importante precisar que, en principio, dicha norma exigía que la garantía incluyera no solo el monto objeto de devolución, sino, también, el de las sanciones a las que se refiere el artículo 670 del mismo Estatuto, siempre que éstas no superaran 10.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (ver supra 129). Sin embargo, mediante la **Sentencia C-877 de 2011**, la Corte Constitucional declaró inexecutable la expresión “*más las sanciones de que trata el artículo 670 de este Estatuto siempre que estas últimas no superen el diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes*”, por lo cual se entiende que, **en la actualidad, la garantía que expida la aseguradora o la entidad garante no puede cubrir dicho riesgo.**

131. En cualquiera de los dos procedimientos, la administración debe realizar las respectivas labores de fiscalización, encaminadas a determinar la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor (artículo 856 del Estatuto Tributario). De tal suerte que cuenta con la facultad legal para rechazar o inadmitir solicitudes, de conformidad con las causales previstas en el artículo 857 del mismo Estatuto. Aunado a lo anterior, la administración puede suspender el término para devolver o compensar, hasta por el plazo de noventa (90) días, a efectos de que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación cuando quiera que se presenten circunstancias tales como: *i)* verificación de que las retenciones o pagos en exceso alegados por el contribuyente resulten ser inexistentes; *ii)* cuando se verifique que los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumplen con los requisitos legales; o *iii)* cuando a juicio de la administración exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor del contribuyente o no se logre confirmar la identidad, residencia o domicilio de este último.¹²⁷ Una vez finalizada la mencionada investigación administrativa, si no se produce un requerimiento especial, la administración procederá a realizar la compensación o devolución del saldo a favor al contribuyente.

132. Como puede apreciarse, coexisten dos procedimientos tributarios encaminados a que el contribuyente obtenga de la administración la devolución de un saldo a favor: el *ordinario*, el cual resulta ser relativamente lento y cuya iniciación no precisa la prestación de garantía alguna; y el *facultativo*, caracterizado por ser más ágil, pero al mismo tiempo, rodeado de unas garantías encaminadas a evitar que se realicen devoluciones apresuradas e indebidas. El contribuyente es libre de escoger cualquiera de los dos caminos, sometiéndose,

¹²⁷ ¹²⁷ Estatuto Tributario, art. 857.

eso sí, a las exigencias de cada uno.

133. Por otra parte, en cuanto a la voluntad del legislador, se tiene que la disposición acusada es una norma de control orientada a optimizar el recaudo y a garantizar el reintegro de las cuantías devueltas de forma improcedente. En la exposición de motivos del proyecto de ley¹²⁸ que culminó con la expedición de la Ley 1430 de 2010, se explica lo siguiente:¹²⁹

“... e) Finalmente, mediante la modificación del artículo 860 del Estatuto Tributario, se busca poder hacer efectivas las garantías, con vigencia de dos años, presentadas por los contribuyentes o responsables, junto con solicitudes de devolución, condicionando su exigibilidad a la notificación del requerimiento especial, para el cual la Administración cuenta igualmente con un término de dos años, y no a la notificación de la liquidación oficial, tal y como lo establece la norma actual. Lo anterior, por cuanto el término para proferir la liquidación oficial puede ser efectivamente superior a dos años, lo cual implica que, en el momento en que la DIAN puede cumplir con esa condición, ya no es exigible la póliza”.

134. En igual sentido, en el texto de la ponencia para primer debate en el Senado de la República se lee lo siguiente:

“3.7 Devolución con Garantía

Se pretende modificar el artículo 11 del proyecto presentado, así la nueva propuesta busca alcanzar la efectividad en el control a las devoluciones y/o compensaciones de saldos a favor y garantizar la recuperación de los valores devueltos en forma improcedente, cuando las solicitudes se presentan con garantía. Para el efecto se establece expresamente que la garantía debe expedirse por valor equivalente al monto objeto de devolución y/o compensación, más las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Así mismo, se establece que la garantía tendrá una vigencia de dos (2) años y que el garante es solidario cuando dentro de ese lapso se profiere requerimiento especial o el contribuyente o responsable corrige la declaración que fue objeto de la devolución y/o compensación, según lo previsto por la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-1201 de 2003 que exige garantizar el derecho de defensa y el debido proceso vinculando al deudor solidario al proceso de determinación del impuesto en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Se modifica el artículo 860 del Estatuto Tributario actualmente vigente, ampliando de diez (10) a veinte (20) días el término para devolver con garantía y se faculta al Director General para prescribir mediante resolución motivada que determinados contribuyentes o sectores, se sujeten al término general de que trata el artículo 855 del Estatuto.

Se amplían los presupuestos en que procede la aplicación de las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, para incluir los casos en que el contribuyente presenta válidamente correcciones voluntarias o provocadas a las declaraciones privadas que originaron la devolución y/o compensación del saldo a favor, porque en estos casos no se profiere liquidación oficial de revisión”.

¹²⁸ Proyecto de ley núm. 124 de 2010 Cámara, 174 de 2010 Senado.

¹²⁹ Gaceta del Congreso núm. 779 del 15 de octubre de 2010.

135. En conclusión, el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, regula el procedimiento especial, facultativo y expedito para la devolución de saldos a favor, el cual se caracteriza por exigir la presentación de una garantía en favor de la Nación encaminada a evitar los perjuicios que se le podrían causar al erario público como consecuencia de una devolución improcedente. En la actualidad, dicha garantía debe cubrir únicamente el “*valor equivalente al monto objeto de devolución*”, en los términos del inciso primero del referido artículo, y según lo estableció la Corte en la Sentencia C-877 de 2011.

b) El enunciado normativo: “incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución”, contenido en el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario, vulnera el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria

136. Para esta Sala, el aparte normativo acusado, contenido en el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario, desconoce el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria o de intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables consagrado en el artículo 6 de la Carta, por las razones que se exponen a continuación:

137. Según se indicó en precedencia, anteriormente la norma demandada establecía que las garantías otorgadas por las entidades bancarias o aseguradoras tenían que cubrir las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, siempre que éstas no excedieran diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

138. Como ya se mencionó, mediante la Sentencia C-877 de 2011, esta Corte declaró inexecutable el apartado relativo a la exigencia de que la garantía amparara, además del monto objeto de devolución, el de las sanciones que impondría la administración al contribuyente por el pago de devoluciones injustificadas. Ello, por cuanto consideró que al hacerse extensiva la caución a las eventuales sanciones, el legislador estaba presumiendo la mala fe del contribuyente, al tiempo que desestimaba las solicitudes legítimas de devoluciones por la imposibilidad de cancelar tales cauciones.

139. Como consecuencia de la decisión de la Corte, **actualmente la garantía a la que se refiere el primer inciso del artículo 860 del Estatuto Tributario debe amparar solamente el monto objeto de la devolución**, sin incluir las potenciales sanciones por devoluciones injustificadas.

140. No obstante, en abierta contradicción con este razonamiento, el inciso segundo de la misma norma –que no fue objeto de decisión alguna en la Sentencia C-877 de 2011– establece que el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones que la administración llegase a imponer al contribuyente por una devolución

improcedente o injustificada.

141. Para la Sala, esta extensión de la responsabilidad en materia sancionatoria desconoce la subregla expuesta anteriormente, pues la norma demandada tiene por consecuencia que la sanción recaiga sobre una persona diferente a quien realizó el acto reprochado, es decir, sobre la aseguradora o entidad garante, y no en el contribuyente que hizo la solicitud.

142. En efecto, el acto reprochado de la sanción por devolución improcedente consiste en haber solicitado y obtenido una devolución de saldos a la que, legalmente, no había lugar, generándose así un detrimento al erario público (ver supra 125). Por lo tanto, como lo advierte el ICDT, es claro que el garante no es quien ejecuta la conducta reprochada, pues *i*) no solicita la devolución del saldo a favor, al no ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria, *ii*) no participa en su determinación y *iii*) tampoco es quien obtiene la devolución del dinero correspondiente a los saldos solicitados.

143. Sin embargo, en virtud de la disposición demandada, el garante resulta sancionado por haber ejecutado una conducta legítima: la expedición de una garantía que, valga resaltar, solo cubre el monto de la devolución. Con tal conducta no se cumple la exigencia constitucional de que la infracción haya sido cometida de manera culpable por quien es objeto de la sanción.

144. Desde esa perspectiva, no cabe duda de que la responsabilidad solidaria del garante prevista en la norma demandada no atiende a las finalidades legítimas de las sanciones administrativas. Como se expuso anteriormente, las sanciones administrativas tienen por objeto transformar comportamientos humanos frente a los cuales se realiza un juicio de desvalor que pretenden ser evitados o corregidos a través de su tipificación y/o previsión e imposición de medidas coercitivas razonables y proporcionadas.

145. En el presente caso, la responsabilidad solidaria del garante no cumple dicha finalidad, pues aquel no realiza ninguna conducta que deba ser evitada o corregida, sino que, por el contrario, únicamente expide una póliza en los términos que le impone la ley. En esa medida, si se acepta que el garante debe responder solidariamente por el monto de las sanciones establecidas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, las cuales se derivan de conductas que, por supuesto, no ha cometido, entonces, además de que no se disciplina al verdadero responsable de la infracción, el garante tendría que asumir en todos los casos la mala fe del contribuyente, con lo cual desconocería también el artículo 83 superior y el precedente constitucional ampliamente señalado.

146. Así las cosas, al establecerse la solidaridad del garante por la eventual imposición de una sanción por devolución improcedente sin exigir imputación personal y culpabilidad del mismo, la norma demandada permite que aquél responda solidariamente de manera objetiva y por el hecho de otros o por

situaciones que no le son imputables, lo que desconoce las condiciones que permiten aceptar la constitucionalidad de la solidaridad en materia sancionatoria.

147. Por si lo anterior no fuera suficiente, debe recordarse que la naturaleza del contrato de seguro no tiene por objeto asumir la cobertura de violaciones legales, como en este caso lo sería la conducta culpable cometida por el sujeto pasivo que solicita la devolución de un saldo a favor apoyado en conductas fraudulentas o que induzcan a error a la administración tributaria.

148. Admitir lo contrario, esto es, que las aseguradoras amparen un riesgo que puede consistir en fraude a la administración o en equivocaciones dolosas de los contribuyentes, convertiría al fraude en un riesgo asegurable, lo cual resulta absolutamente contrario al Estado Social de Derecho y al principio de legalidad, pues nadie puede beneficiarse de su propia torpeza o de su propia culpa (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*). Es claro que debe impedirse que un acto contrario al ordenamiento jurídico (solicitar una devolución a la que no se tiene derecho) pueda reportar ganancia o utilidad al propio contribuyente autor de la conducta.

149. Esto también resulta inadmisibles porque, como ya se dijo, esta Corte, mediante la Sentencia C-877 de 2011, dejó sin fundamento jurídico la exigencia de que la garantía que debe presentar el contribuyente junto con la solicitud de devolución de saldos, para que la administración tributaria haga efectiva la entrega del dinero en un plazo de 20 días, amparara el monto de la sanción por una devolución injustificada. Ante los efectos de cosa juzgada constitucional de dicha decisión, mal haría el garante en responder por un riesgo que ni siquiera puede ser objeto de cobertura en el contrato de seguro. De otra manera, aquél asumiría erogaciones y sanciones que desbordarían el riesgo asegurable, lo que además de desnaturalizar su función, le generaría cargas injustificadas y, más grave aún, le impondría el pago de sanciones de manera objetiva por acciones que no le son imputables, escenario que se encuentra proscrito por la Constitución Política, como se ha mencionado en precedencia.

150. La regla de decisión aquí fijada se contrae únicamente al ámbito sancionatorio tributario, por lo que en relación con otras materias deberán estudiarse las particularidades del caso bajo los fundamentos y jurisprudencia aplicables.

151. Por las razones expuestas, esta Corte declarará la inexecutable del enunciado: “*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*”, contenido en el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

F. Síntesis de la decisión

152. Correspondió a la Corte estudiar la demanda de inconstitucionalidad

presentada contra el artículo 860 (parcial) del Estatuto Tributario contenido en el Decreto Ley 624 de 1989, en la que se formuló un único cargo por la vulneración del artículo 6 de la Constitución Política.

153. El enunciado normativo acusado consagra la responsabilidad solidaria del garante respecto del sujeto pasivo de la obligación tributaria, al establecer que aquél será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones que la administración llegase a imponer a este último por una devolución de saldos improcedente o injustificada. Para los demandantes, dicha preceptiva desconoce el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria o de intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables, al obligar al garante a responder por acciones que no le son imputables y que desbordan el riesgo asegurable.

154. En el análisis de fondo, la Corte se planteó el siguiente problema jurídico: ¿permitir que, en el marco de un procedimiento de devolución de saldos, la compañía de seguros o la entidad que sirve de garante responda por el monto de la sanción que se le impone al contribuyente por la improcedencia de las sumas devueltas, a pesar de que ello no haya sido objeto de la garantía, vulnera el principio de intransmisibilidad de la responsabilidad de las conductas sancionables, previsto en el artículo 6 de la Constitución Política?

155. Al examinar el cargo propuesto, encontró que la responsabilidad solidaria del garante, prevista en la norma acusada, no atendía a la finalidad legítima de las sanciones administrativas de transformar comportamientos humanos frente a los cuales se realiza un juicio de desvalor que pretenden ser evitados o corregidos a través de su tipificación y/o previsión e imposición de medidas coercitivas razonables y proporcionadas.

156. Destacó que, en el caso analizado, la responsabilidad solidaria del garante no cumplía dicha finalidad porque aquél no realiza ninguna conducta que deba ser evitada o corregida, sino que, por el contrario, únicamente expide una póliza o garantía bancaria en los términos que le impone la ley. En esa medida, si se acepta que el garante debe responder solidariamente por las sanciones establecidas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, las cuales se derivan de conductas que, por supuesto, no ha cometido, entonces, además de que no se disciplina al verdadero responsable de la infracción, el garante tendría que asumir en todos los casos la mala fe del contribuyente, con lo cual se desconoce también el artículo 83 superior y el precedente constitucional ampliamente señalado.

157. Para la Corte, al establecerse la solidaridad del garante por la eventual imposición de una sanción por devolución improcedente sin exigir imputación personal ni culpabilidad de éste, la norma demandada admite que aquél responda solidariamente de manera objetiva y por el hecho de otros o por situaciones que no le son imputables, lo que desconoce las condiciones que permiten aceptar la constitucionalidad de la solidaridad en materia sancionatoria.

158. Finalmente, destacó que en la Sentencia C-877 de 2011 se dejó sin efectos la exigencia de que la garantía que debe presentar el contribuyente amparara el monto de la sanción por una devolución injustificada, por lo que, ante los efectos de la cosa juzgada constitucional, mal haría el garante en responder por un riesgo que ni siquiera puede ser objeto de cobertura en el contrato de seguro o en la garantía bancaria y la ley no puede imponer asegurar sanciones por conductas ilegales o ilícitas, sea por dolo o culpa.

159. A partir de tales consideraciones, la Sala Plena constató que la norma era inconstitucional porque hacía solidariamente responsable a las compañías de seguro o entidades bancarias por el monto de las sanciones impuestas al contribuyente por una devolución improcedente o injustificada, lo que, a su turno, desbordaba el riesgo asegurable.

III. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar **INEXEQUIBLE** en enunciado “*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*”, contenido en el segundo inciso del 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 Impuestos Nacionales*”, tal y como fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Presidenta
Con impedimento aceptado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado
Con salvamento de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado
Con salvamento de voto

KARENA CASELLES HERNÁNDEZ
Magistrada (E)

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General