

Sentencia T-892/14

Referencia: Expediente T-3856004

Acción de tutela instaurada por Mary Genith Viteri Aguirre contra la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto.

Magistrada Ponente:
MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D. C., veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014).

La Sala Primera de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por la Magistrada María Victoria Calle Correa, y los Magistrados Mauricio González Cuervo y Luis Guillermo Guerrero Pérez, en ejercicio de sus competencias constitucionales, legales y reglamentarias, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

En el proceso de revisión del fallo proferido en primera instancia por el Juzgado Tercero Contencioso Administrativo del Circuito de Pasto, el cinco (05) de junio de dos mil doce (2012), y en segunda instancia por el Tribunal Administrativo de Nariño -Sala de Conjueces-, el doce (12) de febrero de dos mil trece (2013), dentro de la acción de tutela promovida por Mary Genith Viteri Aguirre contra la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto.

El expediente de la referencia fue seleccionado para revisión mediante Auto del veintiocho (28) de junio de dos mil trece (2013), proferido por la Sala de Selección Número Seis.

I. ANTECEDENTES

Mary Genith Viteri Aguirre presentó acción de tutela para solicitar el amparo de sus derechos fundamentales al “*debido proceso sustancial*”, a la igualdad y al trabajo en condiciones dignas, los cuales estima vulnerados por la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, ya que esta entidad no considera como salario la bonificación por compensación que recibe en su condición de Magistrada

de la Sala Administrativa del Consejo Seccional de la Judicatura de Nariño, para efectos de la exención prevista en el artículo 206 del Estatuto Tributario.

1. Hechos

1.1. La accionante manifiesta que en el año dos mil dos (2002)¹ se vinculó a la rama judicial como Magistrada de la Sala Administrativa del Consejo Seccional de la Judicatura de Nariño².

1.2. En su calidad de Magistrada, la señora Viteri recibe la bonificación por compensación establecida en el art. 1 del Decreto 610 de 1998³.

1.3. Indica que conforme a lo constado en el certificado de ingresos y retenciones que la Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial de Pasto expide a su nombre⁴, en el dos mil tres (2003) declaró renta por primera vez ante la DIAN y así continuó haciéndolo por los años subsiguientes⁵.

1.4. De igual manera, señala que en el mes de diciembre del año dos mil once (2011), según concepto de su contador de confianza, solicitó a la Administración de Impuestos la devolución de un excedente al cual consideraba tener derecho⁶.

1.5. Expone que, en virtud de lo anterior, la DIAN inició dos investigaciones en su contra al hallar una supuesta evasión de impuestos respecto de las declaraciones de renta de los años gravables dos mil nueve (2009) y dos mil diez (2010)⁷. Según dicha entidad, estas declaraciones fueron efectuadas conforme a certificados de ingresos y retenciones que no correspondían a la

¹ Expediente, folio 2. En adelante, a menos que se realice indicación en contrario, cualquier folio citado se entenderá que corresponde cuaderno uno (1) del expediente.

² Sin embargo, según constancia proferida el veintidós (22) de mayo de dos mil doce (2012) por la Coordinadora del Área de Talento Humano de la Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial de Pasto, la accionante presta sus servicios como Magistrada desde el primero (1) de enero de dos mil cinco (2005). Expediente, folio 24.

³ Dicha bonificación fue conocida como bonificación por gestión judicial hasta la nulidad del Decreto 4040 de 2004, "*Por el cual se crea una bonificación de gestión judicial para los Magistrados de Tribunal y otros funcionarios*". Decreto 610 de 1998, "*Por el cual se establece una bonificación por compensación de los Magistrados de Tribunal y otros funcionarios*.", art. 1. "Créase, para los funcionarios enunciados en el artículo 2o del presente decreto, una Bonificación por Compensación, con carácter permanente, que sumada a la prima especial de servicios y a los demás ingresos laborales actuales igual al sesenta por ciento (60%) de los ingresos laborales que por todo concepto perciben los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, Consejo de Estado, Corte Constitucional y Consejo Superior de la Judicatura. La Bonificación por Compensación sólo constituirá factor salarial para efectos de determinar las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes, en los mismos términos de la prima especial de servicios de los Magistrados de las Altas Cortes."

⁴ En el expediente solamente obran las certificaciones de ingresos y retenciones de los años gravables dos mil nueve (2009), dos mil diez (2010) y dos mil once (2011) a nombre de la actora. Expediente, folios 27 al 29.

⁵ Al igual que las certificaciones, únicamente aparecen las declaraciones de renta correspondientes a los años dos mil nueve (2009) y dos mil diez (2010). Expediente, folios 31 y 32.

⁶ Expediente, folio 2.

⁷ Requerimientos ordinarios efectuados a la accionante por parte de la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto. Expediente, folios 34 al 43.

realidad, porque en ellas se establecía que la bonificación por compensación sí constituía salario para efectos de la exención tributaria a la que tiene derecho con fundamento en lo previsto en el artículo 206 del Estatuto Tributario⁸.

1.6. Agrega que la DIAN le propuso que si corregía la declaración correspondiente al dos mil nueve (2009), no aplicaría todas las sanciones a que hubiere lugar. Bajo este escenario, diez millones cinco mil pesos (\$10.005.000) por concepto de un saldo a favor del año dos mil ocho (2008), se abonarían a los dieciséis millones ochocientos treinta y ocho mil pesos (\$16.838.000) correspondientes a lo no declarado en ese año gravable, por lo que sólo tendría que pagar seis millones ochocientos treinta y tres mil pesos (\$6.833.000).⁹ De no aceptar tal proposición, la investigación continuaría y la accionante debía pagar aproximadamente treinta y cinco millones de pesos (\$35.000.000) y otra suma de treinta millones de pesos (\$30.000.000) en razón de la investigación referente a la declaración del año dos mil diez (2010), al igual que seguir declarando sobre la base gravable que la DIAN establece y no según las certificaciones expedidas por la Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial de Pasto¹⁰.

1.7. Señala que procedió a suscribir un acta de comparecencia que le fue entregada el catorce (14) de mayo de dos mil doce (2012)¹¹, concediéndole cinco (5) días hábiles para aceptar y presentar la declaración que correspondía según la DIAN;¹² término que venció el veinticinco (25) de mayo de dos mil

⁸ Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales.”, artículo 206. “RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes: [...] 7. En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario. || En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario”.

⁹ Así lo afirma la accionante en su escrito de tutela. Expediente, folios 3 y 4.

¹⁰ La accionante señala en su tutela: “La doctora LÓPEZ CALVACHE, me informó que la DIAN me hacía una propuesta de corrección de mi declaración de rentas correspondientes al año 2009, la cual podía aceptar de manera voluntaria. Que de aceptarla en el término propuesto y presentándola corregida, no se me aplicaba todas las sanciones. Que a la fecha adeudaba a la DIAN la suma de DIECISÉIS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL PESOS (\$16.838.000.00), pero como tenía un saldo a favor por el año 2008, sin solicitud de devolución o compensación, (devolución a la que renuncié por recomendación de la misma DIAN), por valor de DIEZ MILLONES CINCO MIL PESOS (\$10.005.000.00), este sería abonado a la deuda. Entonces, debía pagar por impuestos y sanción del año 2009, la suma de SEIS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES MIL (\$6.833.000.00) (...) De no aceptar la propuesta continuaría la investigación y que en otra etapa del proceso, con requerimiento especial, ya no tenía derecho a la rebaja de la sanción, y que debía pagar \$35.000 millones de pesos, aproximadamente. Además, me advirtió que para la declaración del año 2010, que se tramita en investigación separada, debía pagar aproximadamente \$30.000.000 millones de peso y en adelante debería seguir declarando sobre la base gravable que la DIAN me establece y no como me CERTIFICA EL MISMO ESTADO A TRAVÉS DE LA DIRECCION EJECUTIVA SECCIONAL DE ADMINISTRACIÓN JUDICIAL y COMO LO HA ESTABLECIDO LOS PRECEDENTE JURISPRUDENCIALES VINCULANTES.” (sic). Expediente, folios 3 y 4. De igual manera, se puede leer

¹¹ Prueba documental que figura en el expediente. Expediente, folios 50 y 51.

¹² Expediente, folio 52.

doce (2012).¹³ Igualmente, explica que en ese documento se le exhortó, entre otras cosas, a actualizar la dirección del RUT, incrementar el patrimonio bruto en las sumas allí establecidas y disminuir el valor de la renta exenta declarada¹⁴.

1.8. Asevera que se siente “acorralada” por la ley y por el tratamiento desigual recibido, pues considera que entre todos los Magistrados del país, sólo a ella se le cuestiona la composición de su salario, a sabiendas de que las bonificaciones permanentes como la de compensación sí constituyen ese emolumento, así como lo indica la jurisprudencia en la materia¹⁵.

1.9. Por lo tanto, solicita la protección de sus derechos fundamentales invocados y que, en consecuencia, se ordene a la entidad accionada: (i) para efectos de sus declaraciones de rentas, tener como salario todos los valores que devenga como Magistrada, incluyendo la bonificación por compensación, y aplicar la exención tributaria; (ii) dar por terminadas todas las investigaciones en su contra por esta situación; y (iii) prevenir a la parte accionada para que cumpla el precedente judicial al respecto y abstenerse de realizar tratos desiguales. Adicionalmente, como medida provisional, y con el fin de evitar un perjuicio irremediable, pide la suspensión del término otorgado para aceptar la propuesta de corrección de la declaración de renta correspondiente al año dos mil nueve (2009)¹⁶.

2. Respuesta de la entidad demandada

Mediante auto proferido el veinticinco (25) de mayo de dos mil doce (2012), el Juzgado Tercero Administrativo del Circuito de Pasto avocó el conocimiento de la presente acción de tutela y corrió traslado a la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, para que dentro del término de dos (2) días siguientes a la respectiva notificación, ejerciera su defensa¹⁷.

¹³ Inicialmente el referido plazo vencía el veintitrés (23) de mayo de dos mil doce (2012), pero ante solicitud elevada por la accionante fue ampliado por dos (2) días más. Expediente, folio 53.

¹⁴ Se le en el acta de comparecencia: “Por otra parte, y de conformidad con el motivo de la llamada telefónica realizada a la contribuyente, se le expone que en el avance de la auditoría a la declaración de renta del año gravable 2009, se le han detectado indicios de inexactitud que motivan su corrección así: Incrementar el patrimonio bruto en \$37.280.000 provenientes de: \$ 27.900.000 en virtud de la compra del vehículo CHEVROLET AVEO, adquirido a Calima Motor s. a.; y \$9.380.000 por aportes que posee a 31 de diciembre de 2009 en la Cooperativa del Sistema Nacional de Justicia. Incrementar en \$2.473.000 los ingresos declarados, por información reportada por Financiera JURISCOOP. Disminuir a \$72.527.000 la renta exenta declarada en \$124.413.000, por cuanto el cálculo no es correcto, ya que para los gastos de representación (numeral 7 del artículo 206 del estatuto tributario) se deben tomar sólo los pagos laborales que constituyan salario. Finalmente, se le indica que en la declaración de renta del año gravable 2008, omitió declarar dentro del patrimonio bruto, \$9.230.000, que poseía a 31 de diciembre de ese año, como aportes en la Cooperativa del Sistema Nacional de Justicia, y que en consecuencia dicho valor, se convierte en renta líquida gravable para la declaración del año 2009, de conformidad con el artículo 239-1 del estatuto tributario. Con lo anterior, se le reitera la necesidad de la actualización del RUT en lo que tiene que ver con la dirección, o en su defecto que informe de manera escrita y expresa una dirección procesal.” Expediente, folios 50 y 51.

¹⁵ Así se afirma en los hechos relacionados en el escrito de tutela. Expediente, folio 5.

¹⁶ Expediente, folios 1 y 20.

¹⁷ Expediente, folios 63 al 68.

De forma adicional, el despacho accedió a la solicitud de medida cautelar y ordenó la suspensión del término concedido para aceptar la propuesta de corrección de declaración de renta presentada a la accionante.

2.1. Respuesta de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto dio contestación al requerimiento judicial mediante oficio del veintinueve (29) de mayo de dos mil doce (2012). Dicha entidad solicitó el rechazo de la presente acción de tutela al considerarla improcedente, ya que no se encontraba atendido el requisito de subsidiariedad, o en su defecto, denegar la misma por no estar demostrada alguna conculcación de su parte¹⁸.

Principalmente, expuso que la interpretación dada por la DIAN respecto de la naturaleza de la bonificación por compensación es la misma otorgada por el Consejo de Estado. De tal manera que los ingresos percibidos por un Magistrado, para efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 206 del Estatuto Tributario, son el sueldo básico, la bonificación por servicios prestados y la prima de servicios, quedando excluidos de tal beneficio la bonificación por compensación, la prima de navidad, las vacaciones y la prima de vacaciones, al no constituir salario¹⁹.

3. Decisiones que se revisan

3.1 Sentencia de Primera instancia

El Juzgado Tercero Administrativo del Circuito de Pasto, mediante fallo del cinco (05) de junio de dos mil doce (2012), declaró improcedente la acción de tutela al estimar incumplido el presupuesto de subsidiariedad. En síntesis, el referido despacho expuso que la accionante contaba con otros mecanismos de defensa judicial para el logro del amparo de sus derechos pues, en su sentir, para la fecha aún no había terminado la actuación administrativa ni se habían agotado los recursos disponibles en esta instancia. Es decir, se encontraba en curso la investigación por parte de la DIAN. Adicionalmente, una vez sean expedidos los actos administrativos definitivos que resuelvan su situación, la accionante podrá acudir a la jurisdicción respectiva con el fin de cuestionar la legalidad de los mismos²⁰.

3.2. Impugnación

Mediante escrito del ocho (8) de junio de dos mil doce (2012), la accionante

¹⁸ Expediente, folios 71 al 83.

¹⁹ Expediente, folio 82.

²⁰ Expediente, folios 99 al 111.

presentó impugnación, en la cual solicitó se revoque el fallo recurrido y se proceda al estudio de fondo de la solicitud de amparo. En esencia, reiteró los mismos argumentos expuestos en el escrito de tutela, refiriéndose a que la interpretación de la DIAN, según la cual la debatida bonificación no constituye salario, conculca sus derechos fundamentales al debido proceso y a la igualdad²¹.

3.3. Sentencia de segunda instancia

Luego de resolver algunas vicisitudes que se presentaron durante el trámite de esta instancia²², el Tribunal Administrativo de Nariño -Sala de Conjuces-, mediante providencia del doce (12) de febrero de dos mil trece (2013), revocó el fallo impugnado y en su lugar tuteló los derechos invocados, por considerarlos amenazados. En virtud de lo anterior, el Despacho ordenó a la DIAN (i) suspender de manera definitiva las actuaciones administrativas adelantadas en contra de la accionante, referentes a la corrección de la declaración de renta por el año gravable 2009; y (ii) tener en su totalidad como salario la bonificación por compensación, para efectos de la exención tributaria prevista en el artículo 206 del Estatuto Tributario. Del mismo modo, previno a la entidad accionada para no incurrir en actuaciones similares a las que motivaron la presente tutela²³.

Respecto del derecho al debido proceso de la accionante, el Tribunal señaló que la DIAN con su actuar vulneró dicha prerrogativa, puesto que la comparecencia del contribuyente debe hacerse dentro del marco del procedimiento establecido para las actuaciones administrativas, *“pero sin constreñimiento o acoso alguno, mucho menos con mecanismos atemorizantes”*. Y que si bien la propuesta formulada por la DIAN en apariencia contiene un beneficio para la accionante, a su vez la impulsa apresuradamente a renunciar a un derecho que ella considera adquirido²⁴.

²¹ Expediente, folios 114 al 125.

²² Tales particularidades fueron: (i) mediante oficio del nueve (9) de julio de dos mil doce (2012), los Magistrados Titulares del Tribunal Administrativo de Nariño, liderados por su Presidente, solicitaron a la Sala Plena del Consejo de Estado, decidir el impedimento conjunto que mediante el mismo escrito se declaró (Folio 131). El impedimento se sustentó en el interés directo que ellos tenían en su calidad de Magistrados y por percibir la aludida bonificación. (ii) El Consejo de Estado-Sección Cuarta, mediante auto del dos (2) de agosto de dos mil doce (2012), declaró fundado dicho impedimento y procedió a separarlos del conocimiento del asunto, en consecuencia, ordenó la devolución del expediente al Tribunal de origen, para que previo sorteo, se integrara la Sala de Conjuces que los reemplazaría (Folios 137 al 140). (iii) En efecto, el catorce (14) de noviembre de dos mil doce (2012), el Tribunal Administrativo de Nariño-Presidencia, designó a los tres Magistrados Conjuces reemplazantes, los cuales procedieron a posesionarse en sus cargos (Folios 147 al 153). (iv) No obstante y al igual que los Magistrados Titulares, en escrito del veintiséis (26) de noviembre del mismo año, uno de los Conjuces designados presentó impedimento para actuar, al informar que a la fecha actuaba como apoderada judicial en un proceso ordinario (Folio 156). (v) Por consiguiente, el Tribunal Administrativo de Nariño-Sala de Conjuces, mediante auto del doce (12) de diciembre de dos mil doce (2012), declaró fundado el impedimento manifestado (Folios 157 y 158). (vi) En virtud de lo anterior y ante la falta de quórum decisorio, pues uno de los Conjuces no compartía la ponencia del proyecto presentado, era necesario nombrar otro Conjuez (Folio 172). Así, en auto del dieciocho (18) enero de dos mil trece (2013), el Tribunal Administrativo de Nariño- Presidencia, designó al Conjuez faltante y sólo así se profirió el fallo de segunda instancia en la presente acción de tutela (Folio 176).

²³ Expediente, folios 181 al 193.

²⁴ Expediente, folio 186.

Sobre la infracción al principio de igualdad, la entidad accionada reiteró el contenido de este precepto plasmado en el artículo 13 constitucional y se refirió a la manera en que ha sido interpretado por esta Corporación en uno de sus pronunciamientos²⁵.

3.4. Trámite ante la Corte Constitucional

Al cabo de algunas circunstancias suscitadas al inicio de este trámite,²⁶ la Sala de Revisión requirió al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a las facultades de derecho de las universidades Nacional de Colombia, Externado de Colombia y Pontificia Javeriana, para que emitieran un concepto en derecho sobre la situación planteada en el caso de la referencia. Al tiempo, la Sala suspendió los términos del presente proceso de revisión de tutela²⁷.

Efectuadas las respectivas comunicaciones, únicamente se pronunciaron la Academia Colombiana de Jurisprudencia y la Universidad Externado de Colombia-Departamento de Derecho Fiscal.

3.4.1. Concepto de la Academia Colombiana de Jurisprudencia

El diez (10) de diciembre de dos mil trece (2013), la mencionada Academia presentó concepto a la Corte Constitucional sobre lo requerido en el asunto. Principalmente consideró que: (i) la acción de tutela resulta procedente ante la necesidad de evitar un perjuicio irremediable, al estimar que sería gravoso para la accionante afrontar un proceso tardío como el contencioso administrativo y aunado a los costos que demanda el mismo; (ii) el perjuicio irremediable se encuentra probado dentro del proceso porque la administración tributaria no contravirtió la afirmación de la accionante, según la cual durante su comparecencia se le aseguró que el resultado del proceso de fiscalización sería contrario a sus intereses; (iii) la bonificación por compensación debe considerarse salario y factor para liquidar otras prestaciones, tales como, las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes, por tanto está exenta del impuesto de renta previsto en el Estatuto Tributario; (iv) la DIAN vulneró los derechos fundamentales de la accionante al debido proceso y de propiedad, este último por conexidad, al desconocerle una exención tributaria sobre una parte de su renta. Con fundamento en lo

²⁵ Sentencia T-1486 de 2000 (M. P. Alfredo Beltrán Sierra).

²⁶ Luis Ernesto Vargas Silva, Magistrado a quien se le repartió inicialmente el asunto, se declaró impedido mediante escrito del diecisiete (17) de octubre de dos mil trece (2013), al advertir que la hipótesis fáctica y jurídica en la que se encuentra la accionante es análoga a la de su cónyuge (Folio 15 del cuaderno de revisión). En consecuencia, mediante auto del trece (13) de noviembre de dos mil trece (2013), la Sala Novena de Revisión aceptó ese impedimento, por considerar que si bien la cónyuge del Magistrado no era parte en el proceso, sí le asiste un interés en la decisión que la Corte adopte sobre esta controversia, toda vez que, al igual que la accionante percibe la bonificación por compensación. Este impedimento fue aceptado por medio de auto de trece (13) de noviembre de 2013 (folios 17 y 18 del cuaderno de revisión).

²⁷ Auto de 18 de noviembre de 2013. Expediente, folios 20 y 21 del cuaderno de revisión.

anterior, sugirió confirmar el fallo de segunda instancia, que amparó los derechos invocados²⁸.

3.4.2. Concepto de la Universidad Externado de Colombia-Departamento de Derecho Fiscal

Mediante concepto del veintitrés (23) de enero de dos mil catorce (2014), el Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia estimó improcedente la acción de tutela por no agotar el requisito de subsidiariedad. De considerar la Corte pertinente realizar un análisis de fondo, tampoco encontró vulnerados los derechos fundamentales al debido proceso y a la igualdad de la accionante²⁹.

El referido Director aseveró que *“de haberse iniciado el proceso administrativo de discusión de la declaración de renta del año 2009, la peticionaria cuenta con las acciones necesarias para su defensa en esta instancia, y agotada esta etapa administrativa, aun podrá demandar ante la jurisdicción el acto administrativo definitivo que emita la administración tributaria”*³⁰.

En cuanto a la supuesta conculcación de los derechos fundamentales por la investigación que la DIAN adelanta a la accionante, señaló que ésta, bajo ninguna forma, debe considerarse, ya que *“se le han aplicado los procedimientos generales contemplados en la ley; además, de ser así, se estaría desconociendo la potestad tributaria de la administración tributaria quien además, está evidentemente imposibilitada para fiscalizar simultánea y constantemente a todos los contribuyentes”*³¹.

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

La Sala es competente para revisar los fallos de tutela referidos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 86 y 241 numeral 9º de la Constitución, y 33 y 34 del Decreto 2591 de 1991.

2. Planteamiento del caso y problema jurídico

2.1. De conformidad con los antecedentes anteriormente expuestos, le corresponde a la Sala establecer si la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto conculcó los derechos fundamentales al debido proceso, a la igualdad y al trabajo en

²⁸ Expediente, folios 27 al 34 del cuaderno de revisión.

²⁹ Expediente, folios 39 al 51 del cuaderno de revisión.

³⁰ (Ib).

³¹ Expediente, folio 51 del cuaderno de revisión.

condiciones dignas de Mary Genith Viteri Aguirre, al iniciar en su contra una investigación en la que se habrían vulnerado garantías procedimentales.

2.2. Para dar solución al interrogante se procederá a abordar: (i) las condiciones de procedibilidad de la acción de tutela; (ii) el principio de legalidad tributaria y la existencia de una vía de hecho prospectiva; (iii) las medidas a tomar en el caso concreto.

3. Condiciones de procedibilidad de la acción de tutela

De acuerdo con lo establecido en el artículo 86 constitucional, la acción de tutela es un mecanismo de protección de derechos fundamentales que se encuentran vulnerados o amenazados por autoridades públicas y, de forma excepcional, por particulares. Esta se caracteriza por tener un procedimiento preferente y sumario, ser regida por el principio de informalidad y tener un carácter subsidiario de otras acciones legales determinadas por la Constitución y la ley.

Por su particular relevancia para el caso concreto, la Sala se referirá al requisito de subsidiariedad de la tutela y las excepciones planteadas al mismo.

3.1. Requisito de subsidiariedad.

El carácter subsidiario de la acción de tutela se encuentra consagrado en el artículo 6 del Decreto 2591 de 1991, de acuerdo con el cual *“La acción de tutela no procederá: 1. Cuando existan otros recursos o medios de defensa judiciales, salvo que aquélla se utilice como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable. La existencia de dichos medios será apreciada en concreto, en cuanto a su eficacia, atendiendo las circunstancias en que se encuentre el solicitante”*³².

El principio de subsidiariedad busca dar balance a dos intereses en juego: (i) contar con un remedio pronto y certero, a través del recurso a la jurisdicción constitucional, para asegurar el goce efectivo y oportuno de los derechos fundamentales, y (ii) la necesidad de respetar la competencia del juez ordinario, a través del sistema de acciones previsto por el legislador, para dirimir las controversias que los ciudadanos plantean ante la jurisdicción.

3.1.1. Aquel principio se entiende satisfecho en tres supuestos diferenciables: (i) cuando no existen otros mecanismos de defensa judicial para que el accionante pueda hacer valer sus derechos; (ii) cuando existen otros medios judiciales disponibles, pero estos resultan inidóneos o ineficaces para la protección de las garantías constitucionales, en atención a las circunstancias del caso concreto; o (iii) cuando existen otros medios de defensa judicial

³² Decreto 2591 de 1991, *“Por el cual se reglamente la acción de tutela consagrada en el artículo 86 de la Constitución Política.”*, art. 6.

disponibles, idóneos y eficaces, pero debe acudir a la tutela para evitar un perjuicio irremediable.

3.1.1.1. En relación con el primero de estos supuestos, se tiene que la acción de tutela no siempre es el medio indicado para proteger los derechos constitucionales de los ciudadanos.³³ De existir otro mecanismo judicial que permita garantizarlos, se deberá acudir a él en primer lugar. Esto tiene sentido por cuanto un uso desmedido de dicha acción, que desconozca la función otorgada a la misma por el constituyente, podría despojarla de su carácter residual y crear ineficiencias graves en la administración de justicia por la vía de desdibujar los límites competenciales de las distintas jurisdicciones que componen la rama judicial. *A contrario sensu*, si no existe en el ordenamiento jurídico otro medio de defensa judicial al que el sujeto de derechos pueda acudir, la tutela resultará procedente³⁴.

3.1.1.2. En relación con el segundo de estos escenarios, esta Corporación ha indicado que no basta con la simple existencia de cualquier otro mecanismo judicial aparentemente útil para que pueda predicarse la improcedencia de la tutela. Los otros medios de defensa judicial deben ser idóneos y eficaces para garantizar los derechos fundamentales que se encuentran en juego³⁵.

Respecto a la idoneidad, aquella se refiere a la conducencia del medio judicial alternativo para satisfacer los intereses del accionante.³⁶ En este sentido, se entiende que “(...) *un medio es idóneo cuando en la práctica, éste es el camino adecuado para el logro de lo que se pretende.*”³⁷ El juicio de idoneidad es, por lo tanto, una valoración de los demás recursos judiciales disponibles, que parte de las circunstancias particulares que dieron pie a la interposición de la acción de tutela. Lo anterior, a fin de establecer si el mismo resulta adecuado para resguardar el derecho fundamental de forma “*cierta, efectiva y concreta*”³⁸, situación que a su vez exige “*que dicho medio tiene que ser suficiente para que a través de él se restablezca el derecho fundamental vulnerado o se proteja de su amenaza*”³⁹.

³³ Corte Constitucional, sentencia T-177 de 2011 (M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

³⁴ Corte Constitucional, sentencia T-618 de 1999 (M. P. Álvaro Tafur Galvis).

³⁵ Corte Constitucional, sentencia T-764 de 2008 (M. P. Jaime Araújo Rentería).

³⁶ Conviene traer a colación dos ejemplos para aclarar este punto. El primero tiene que ver con la protección del derecho a la salud en casos de contaminación ambiental. En estas situaciones la jurisprudencia constitucional ha establecido que la tutela resulta procedente, toda vez que si bien, en principio, resultaría viable acudir a la acción popular para proteger el derecho al medio ambiente sano, esta acción puede no resultar idónea para garantizar el derecho a la salud, toda vez que su estructura no permite que se de vigencia a esta garantía (Corte Constitucional, sentencia T-194 de 2014. M. P. Alberto Rojas Ríos). De igual forma ocurre con la protección del derecho a la igualdad en casos en que se ha negado el derecho a la pensión de sobrevivientes al compañero permanente del mismo sexo del fallecido. En estas situaciones, la Corte también ha entendido que el objeto del proceso ante el juez laboral difícilmente podrá satisfacer la demanda de protección de este derecho, como bien podría hacerlo con otras prerrogativas como el derecho a la seguridad social (Corte Constitucional, sentencia T-051 de 2010. M. P. Mauricio González Cuervo. S. V. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

³⁷ Botero Marino, Catalina. “*La acción de tutela en el ordenamiento constitucional colombiano*”. Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla, P. 109.

³⁸ Corte Constitucional, sentencia T-594 de 2006. M. P. Clara Inés Vargas Hernández.

³⁹ (Ib.)

A su vez, en relación con el requisito de eficacia del medio de defensa alternativo, la Corte Constitucional ha afirmado que este demanda que se establezca “(...) *si el medio existente es adecuado para proteger instantánea y objetivamente el derecho que aparece vulnerado o es objeto de amenaza...*”⁴⁰ Este juicio resulta importante porque si bien, en principio “(...) *todo mecanismo de defensa judicial es en abstracto eficaz para la protección de los derechos fundamentales (...) No obstante, es posible determinar caso por caso, y a partir de una verificación de la estructura normativa de los procedimientos (duración, tipos de acciones, tipos de pretensiones exigibles, tipo de medidas que puede tomar el juez) y de las situaciones empíricas que los caracterizan (tiempo real de duración, doctrinas efectivamente aplicadas, tipos de medidas que ordinariamente se toman), si tales mecanismos son o no eficaces para la oportuna protección de los derechos fundamentales en juego*”⁴¹.

Se concluye entonces que el carácter subsidiario de la tutela ha de ser estimado por el juez en cada caso, con sujeción a los estándares establecidos por la jurisprudencia constitucional, en especial aquellos que se refieren al juicio de idoneidad y eficacia de los demás remedios en sede judicial que resulten disponibles para el actor.

3.1.1.3. En cuanto al tercer escenario, de acuerdo con el cual la tutela es procedente para evitar un perjuicio irremediable, tenemos que, de conformidad con el art. 6 del Decreto 2591 de 1991, en estos eventos, la sentencia de tutela otorga, en principio, un amparo transitorio con el fin de velar por la integridad de los derechos fundamentales amenazados. El concepto de perjuicio irremediable ha sido decantado por la jurisprudencia constitucional. Se ha establecido que para que pueda hablarse de dicho concepto el perjuicio ha de ser inminente y grave, requiriendo de “(...) *medidas urgentes y de aplicación inmediata e impostergable.*”⁴² Una vez desarrollado este punto, hemos de evaluar las reglas que rigen la procedencia de la tutela contra actos administrativos de trámite o preparatorios.

3.2. En los términos de la sentencia SU-201 de 1994,⁴³ estos actos administrativos son aquellos que en vez de decidir de fondo el asunto, allanan el camino para dicha decisión o dan impulso a la actuación administrativa.⁴⁴ La mencionada decisión señaló que si bien la tutela por regla general no es el medio idóneo para atacar estos actos, en aquellos eventos en los que los mismos resuelvan una situación especial y sustancial, de tal forma que su

⁴⁰ Botero Marino, Catalina. “La acción de tutela en el ordenamiento constitucional colombiano”. Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla, P. 109.

⁴¹ Corte Constitucional, sentencia T-300 de 2004 (M. P. Eduardo Montealegre Lynett).

⁴² Corte Constitucional, sentencia T-1190 de 2004 (M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

⁴³ Corte Constitucional, sentencia SU-201 de 1994 (M. P. Antonio Barrera Carbonell).

⁴⁴ (Ib.)

efecto se extienda a la decisión de fondo, la acción de tutela habrá de proceder como medio judicial definitivo.

La regla anterior fue ratificada por la Corte en la sentencia T-1012 de 2010⁴⁵, la cual precisó que la tutela procederá contra actos de trámite o preparatorios siempre que “(...) *el acto administrativo de trámite resuelve un asunto de naturaleza sustancial, en el que la actuación sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada y que amenace o vulnere derechos fundamentales.*”⁴⁶ La justificación para la procedencia excepcional de la tutela en estos casos deriva, de un lado, de la necesidad de garantizar la primacía de los derechos fundamentales de los administrados y, de otro lado, de la imposibilidad de controvertir los actos de trámite o preparatorios ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En sentencias posteriores, la Corte Constitucional ha sostenido que la procedencia excepcional de la tutela contra los actos de la administración que ostentan este carácter “*solo es posible cuando el respectivo acto defina una situación especial y sustancial dentro de la actuación y ha “sido fruto de una actuación abiertamente irrazonable o desproporcionada por parte del funcionario, con lo cual vulnera las garantías establecidas en la Constitución*”.⁴⁷

3.3. Hecho este recorrido por las condiciones de procedibilidad de la tutela, es preciso referirnos al precedente constitucional específico respecto a la tutela contra actuaciones administrativas de la DIAN.

En la sentencia T-142 de 1998,⁴⁸ la Corte Constitucional conoció una tutela por violación del derecho al debido proceso interpuesta por un ciudadano contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de San Andrés, luego de que la entidad le negase el beneficio de *saneamiento de impugnaciones*, debido a que el término para solicitarlo había vencido. A juicio de la Corte, la existencia de otro medio de defensa judicial idóneo y eficaz –la acción de nulidad y restablecimiento del derecho–, ya iniciado por el actor al momento de interponer la tutela, hacía que la acción constitucional no cumpliera con el requisito de subsidiariedad, debiendo ser declarada improcedente.

De igual forma, en la sentencia T-1263 de 2001⁴⁹ la Corte revisó una tutela presentada por el representante legal de una compañía contra la Administración de Impuestos Nacional debido a que consideró vulnerados sus derechos a la defensa y al debido proceso, en la medida que no se le notificó en la forma debida la resolución por medio de la cual la entidad accionada resolvió el recurso de *reconsideración* interpuesto por el actor contra el acto

⁴⁵ Corte Constitucional, sentencia T-1012 de 2010 (M. P. María Victoria Calle Correa).

⁴⁶ (Ibídem).

⁴⁷ Corte Constitucional, sentencia T-166 de 2012 (M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

⁴⁸ Corte Constitucional, sentencia T-142 de 1998 (M. P. Antonio Barrera Carbonell).

⁴⁹ Corte Constitucional, sentencia T-1263 de 2001 (M. P. Jaime Córdoba Triviño).

administrativo que sancionó con una multa a la compañía. La Corte confirmó las sentencias de instancia que negaban por improcedente la tutela, debido a que no podía utilizarse la acción en el caso concreto para revivir términos prescritos para presentar otros recursos, como pretendía el actor. Así mismo, la Corte recordó que no podía negarse la acción de tutela contra este tipo de actos administrativos por existir otros medios de defensa judicial, sin antes evaluar la idoneidad de dichos mecanismos para proteger los derechos del accionante.

Igualmente, conviene traer a colación la sentencia T-103 de 2010,⁵⁰ en la que se resolvió una acción de tutela interpuesta por una empresa de gas en Córdoba, la cual fue declarada como deudora morosa del impuesto de alumbrado público en el municipio de Sahagún, situación que llevó a la empresa a acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por medio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, para controvertir la declaración de falta de pago. En ambas instancias, la acción contenciosa fue denegada, por lo que se procedió a interponer tutela contra las sentencias. La Corte Constitucional decidió denegar el amparo bajo el argumento de que la acción judicial interpuesta en sede contenciosa atacaba la resolución que declaraba la morosidad y no el acuerdo municipal que sirvió de base para crear el tributo de alumbrado público.

Posteriormente, la Corte abordó en la sentencia T-031 de 2013⁵¹ el caso de un ciudadano que, actuando como representante legal de una compañía, interpuso acción de tutela contra la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla por la supuesta violación de sus derechos al debido proceso, a la igualdad y la vivienda digna. La vulneración *iusfundamental* habría devenido de la ausencia de “*sustentación normativa de la liquidación y de la sanción*” generadas por la autoridad tributaria, en respuesta a una alegada inexactitud y presentación extemporánea de la declaración de renta de la compañía. Las sanciones se generaron luego de que el accionante hubiese solicitado devolución de impuestos por saldo a favor. El actor fundamentó la procedencia de la tutela en que celebró un contrato de compraventa con opción de retroventa sobre su vivienda, ello bajo la creencia de que con los recursos provenientes de la devolución de impuestos podría cubrir su obligación, por lo que estaba en riesgo de sufrir un perjuicio irremediable consistente en la pérdida del inmueble. La Corte Constitucional declaró que la acción de tutela era improcedente, debido a que existían otros mecanismos de defensa judicial idóneos y efectivos a disposición del actor (la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, acompañada de la solicitud de suspensión provisional del acto administrativo).

⁵⁰ Corte Constitucional, sentencia T-103 de 2010 (M. P. Jorge Iván Palacio. A. V. Nilson Pinilla Pinilla).

⁵¹ Corte Constitucional, sentencia T-031 de 2013 (M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. S. P. V. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

De lo anterior es posible derivar que la jurisprudencia constitucional ha declarado que, en principio, los actos sancionatorios provenientes de la administración tributaria deben ser impugnados por medio de acciones contencioso-administrativas. Así las cosas, la tutela solo procederá de forma excepcional cuando estos mecanismos no se encuentren disponibles, no resulten idóneos o eficaces, o sea necesario impedir que se presente un perjuicio irremediable.

3.4. Se ha establecido hasta este punto que, por regla general, la acción de tutela no procede cuando existen otros mecanismos de defensa judicial a los cuales puede acudir el actor, ni contra actos administrativos de trámite o preparatorios. En las sentencias transcritas, estas reglas han llevado a que se declare la improcedencia de tutelas contra la administración de impuestos, toda vez que a juicio de la Corte, los tutelantes han debido ventilar aquellos asuntos ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3.4.1. Sin embargo, la Corporación también ha establecido una serie de excepciones a aquellas reglas generales. Así, para los casos en los que existe otro medio de defensa judicial, se ha avalado el uso de la acción de tutela en situaciones en las que estos mecanismos alternativos son inidóneos o ineficaces, o cuando cumpliendo con estos requisitos se acude a la acción constitucional para evitar un perjuicio irremediable. Una situación similar se presenta respecto a la tutela contra actos administrativos de trámite o preparatorios, pues si bien se ha sentado la norma general de improcedencia de la acción contra este tipo de manifestaciones de voluntad de la administración, se ha admitido aquella frente a actos que definan una situación especial y sustancial, en el marco de una actuación manifiestamente irrazonable o desproporcionada de una autoridad que lesione o amenace derechos fundamentales. Se pasará a establecer si el caso que nos convoca encaja en alguna de estas excepciones.

3.4.2. A juicio de la Sala, la situación de la señora Viteri tiene elementos que lo hacen claramente diferenciable de los casos de tutela contra la DIAN declarados improcedentes. Lo primero es advertir que en todos los casos transcritos se debatieron situaciones cuya relevancia constitucional resultaba cuando menos cuestionable y que varios de ellos giraban en torno a la pérdida de oportunidades procesales de los contribuyentes para controvertir sanciones impuestas por la entidad tributaria, mientras que otros se referían a asuntos meramente técnicos. En segundo lugar, en algunos de estos casos la acción de tutela era presentada por personas jurídicas estatutarias, lo que daba pie a que el estudio de la procedencia de la acción de tutela se hiciese de forma más estricta. En tercer lugar, en varios de los casos la Corte concluyó que se estaba frente a situaciones donde había existido negligencia de los peticionarios, lo que no daba pie a que se concediera el amparo. Por último, uno de los casos mencionados resolvió una tutela contra providencia judicial.

3.4.3. En contraste con lo expuesto, en el caso objeto de análisis, se tiene que la relevancia constitucional de las circunstancias fácticas es visible, pues se ha de establecer si hubo una lesión al principio superior de legalidad del tributo por parte de la DIAN, como se explicará más adelante. En consecuencia, no se está frente a un asunto meramente legal o de naturaleza técnica, sino uno donde se encuentran comprometidas garantías fundamentales de los contribuyentes. No está demás mencionar que en este caso es una persona natural quien interpone la acción para buscar que se salvaguarden sus derechos fundamentales, que no se ha probado dentro del proceso que la amenaza *iusfundamental* provenga de su negligencia, y que no se pretende dejar sin efecto una providencia judicial por medio del amparo constitucional.

3.4.4. Por otra parte, para la Sala resulta claro además que si bien la señora Viteri cuenta con medios de defensa para discutir la legalidad de la actuación administrativa de la accionada, los mismos no resultan idóneos para salvaguardar sus derechos fundamentales. La anterior conclusión se deriva de la existencia de información concreta en el expediente que indica que el proceder de la administración de impuestos se ha encaminado hacia la configuración de una vía de hecho, debido a la inobservancia del principio de legalidad tributaria.

En un primer momento, la accionante afirmó no contar con ningún otro medio de defensa judicial que le permitiese controvertir las consideraciones de la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto⁵², debido a que en esa etapa de la investigación no había ninguna alternativa judicial dispuesta por el ordenamiento jurídico para tal fin.⁵³ Si bien la Sala no comparte dicho argumento, sí considera que los recursos disponibles para la accionante no son idóneos para proteger sus derechos fundamentales. Para obtener claridad sobre este punto, es preciso que nos refiramos al proceso de acción fiscal que se habría de surtir aquí.

El art. 684 del Estatuto Tributario⁵⁴ concede a la administración generosos poderes de fiscalización e investigación y, de forma expresa, le faculta para adelantar investigaciones y citar o requerir contribuyentes, como lo hizo la División de Gestión de Investigaciones en este caso. En primer lugar, para

⁵² Expediente, folio 5.

⁵³ Expediente, folio 20.

⁵⁴ Decreto 624 de 1989, “*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*”, art. 684 “FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

“Para tal efecto podrá: a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario; b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados; c) Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios; d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados; e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente u obligados a llevar contabilidad; f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”

lograr el cumplimiento de obligaciones impositivas el art. 685 del Estatuto Tributario, le permite a la Administración de Impuestos el envío de un emplazamiento para corregir al contribuyente,⁵⁵ si hay razones para creer que existen inexactitudes en su declaración de renta. Luego de ser notificado, el emplazado cuenta con un (1) mes de plazo para corregir la declaración y cumplir la sanción de corrección contemplada en el art. 644 del mismo decreto⁵⁶.

Si la persona no corrige su declaración, el art. 703 del Estatuto Tributario declara que la administración de impuestos habrá de remitir al contribuyente un requerimiento especial contentivo de las modificaciones que pretenda a su declaración de renta.⁵⁷ Tal comunicación también deberá dar a conocer al requerido la cuantificación de impuestos, sanciones y demás sumas que se pretenda adicionar a la declaración, y su respectiva justificación. En los tres meses siguientes a la notificación, el contribuyente queda facultado para controvertir el requerimiento, solicitar pruebas, introducir documentos que estuvieren en su poder y pedir que se lleven a cabo inspecciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en el art. 707 del mismo texto legal⁵⁸.

⁵⁵ Decreto 624 de 1989, “*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*”, art. 685. “EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR. Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el Artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.”

⁵⁶ (Ibídem) art. 644. “SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a: 1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección, y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el Artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria. 2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquéllas si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos. Parágrafo 1° Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor. Parágrafo 2° La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados. Parágrafo 3° Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este Artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista. Parágrafo 4° La sanción de que trata el presente Artículo no es aplicable a la corrección de que trata el Artículo 589.”

⁵⁷ (Ib.) art. 703. “EL REQUERIMIENTO ESPECIAL COMO REQUISITO PREVIO A LA LIQUIDACIÓN. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.”

⁵⁸ (Ib.) art. 707 “RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas.”

Vencido el plazo, la administración tributaria dispone de seis (6) meses para modificar la declaración por medio de una liquidación de revisión, según lo declara el art. 702 del mismo Decreto.⁵⁹ Contra el acto que contiene la liquidación de revisión, el art. 720 del Estatuto Tributario establece el recurso de reconsideración, por medio del cual el contribuyente puede atacar las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones proferidas por la administración tributaria⁶⁰. Luego de presentado, y de cumplir con los requisitos establecidos en el art. 722 del Decreto⁶¹, se deberá proferir auto admisorio dentro del mes siguiente. Si el auto en cuestión inadmite el recurso, el art. 728 indica que puede presentarse recurso de reposición en su contra,⁶² el cual deberá ser resuelto dentro de los 10 días siguientes.

Adicionalmente, el art. 730 del Estatuto Tributario señala que los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos pueden ser declarados nulos por la administración de impuestos, si incurren en una de las causales establecidas en el decreto⁶³.

⁵⁹ (Ib.) Artículo 702. “FACULTAD DE MODIFICAR LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La Administración de Impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión. Parágrafo 1º La liquidación privada de los responsables del impuesto sobre las ventas también podrá modificarse mediante la adición a la declaración, del respectivo período fiscal, de los ingresos e impuestos determinados como consecuencia de la aplicación de las presunciones contempladas en los Artículos 757 a 760 inclusive. Parágrafo 2º La determinación de la renta líquida en forma presuntiva no agota la facultad de revisión oficiosa.”

⁶⁰ (Ib.) art. 720 “RECURSOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES OFICIALES Y RESOLUCIONES QUE IMPONEN SANCIONES. Contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones, u ordenen el reintegro de sumas devueltas, en relación con los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.

“El recurso de reconsideración salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la Oficina de Recursos Tributarios de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

“Cuando la liquidación, sanción o acto de determinación oficial del tributo, haya sido proferido por el Administrador de Impuestos, o sus delegados, procederá el recurso de reposición ante el Administrador o los funcionarios delegados para el efecto, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a su notificación.”

⁶¹ (Ib.) art. 722 “REQUISITOS DE LOS RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN. El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos: a) Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad; b) Que se interponga dentro de la oportunidad legal c) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos. d) Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.”

⁶² (Ib.) art. 728 “RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación. La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del Artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo Artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable. El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez, (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto. Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.”

⁶³ (Ib.) art. 730. “CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos: 1. Cuando se practiquen por funcionario

3.4.5. De vuelta al caso concreto, nos encontramos con que si bien la actuación administrativa que amenazaba derechos fundamentales de la señora Viteri se encontraba en sus inicios, pues hasta ese punto únicamente se había comenzado la investigación y se le había advertido a la contribuyente sobre la necesidad de corregir su declaración de renta para ajustarla a los criterios de la DIAN,⁶⁴ desde aquel momento era posible advertir que los medios de defensa existentes para la señora Viteri no eran idóneos para hacer valer sus derechos fundamentales.

3.4.5.1. En sede administrativa, se tiene que el procedimiento sancionatorio transcrito cuenta con recursos y procedimientos que si bien son adecuados para garantizar la legalidad de las actuaciones de la dirección de impuestos, podrían eventualmente no resultar óptimos para hacer valer garantías fundamentales.

Lo anterior se debe a que los distintos momentos del trámite surtido ante la DIAN (emplazamiento para corregir, requerimiento especial, liquidación de revisión, recurso de reconsideración) proveen al contribuyente de oportunidades para cuestionar las modificaciones que se pretenden a la declaración de renta del obligado, siendo de esta forma espacios de deliberación sobre la licitud del curso de acción de la entidad, pero no necesariamente otorgan posibilidades al ciudadano para que ataque el proceder de la administración de impuestos por violar normas de rango constitucional, como el principio referido. Difícilmente podría la accionada concluir, en el marco de los procedimientos descritos, que la aplicación de la normatividad tributaria es lesiva del mandato constitucional de la legalidad del tributo, pues las etapas dispuestas por el ordenamiento jurídico para que aquella ejerza su labor de fiscalización no están específicamente diseñadas para tales fines. A lo dicho se suma que en múltiples conceptos la DIAN ya ha afirmado que la bonificación por compensación no debe tenerse como salario para la exención del art. 206 del Estatuto Tributario, por lo que nada indica que vaya a cambiar su posición al respecto.

3.4.5.2. Una situación similar se presenta en relación con la posibilidad de acudir ante la jurisdicción contenciosa para atacar el acto sancionatorio de la accionada, una vez se emita, por medio de una acción de nulidad y

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

⁶⁴ Si bien no se cuenta en el expediente con prueba documental del envío del emplazamiento para corregir a la accionante, lo cierto es que del acta de comparecencia del día catorce (14) de mayo de dos mil doce (2012), es posible desprender que sí se le solicitó a la actora que modificara su declaración de renta de acuerdo a ciertos criterios establecidos por la DIAN, por lo que puede afirmarse que ya existía una actuación de la administración de impuestos en contra de la accionante.

restablecimiento del derecho. Si la señora Viteri hubiese esperado a que el procedimiento de acción fiscal terminase para luego enjuiciar el acto definitivo en sede judicial, ello solo hubiese permitido controvertir el acto definitivo, más no la amenaza real y cierta que desde ya se erige sobre los derechos de la accionante. Lo anterior deriva del hecho de que los actos de trámite y preparatorios no son susceptibles de control frente a la jurisdicción administrativa⁶⁵.

3.5. Adicionalmente, se considera que en este caso se cumplen los presupuestos para que proceda la tutela contra actos administrativos de trámite o preparatorios. De acuerdo a las sentencias citadas con anterioridad, para que el amparo constitucional resulte viable contra estos actos es necesario que se esté frente a (i) una actuación que defina una situación especial y sustancial, (ii) dentro de un procedimiento abiertamente irrazonable o desproporcionado. Respecto al primer requisito, la Sala considera que el proceder de la Administración Impositiva en efecto definió una situación especial y sustancial, toda vez que precisó la forma en la que ha de entenderse la bonificación por compensación para efectos de la exención del art. 206 del Estatuto Tributario. En este sentido, la DIAN fijó la base gravable del impuesto a la renta a cargo de la tutelante, lo que claramente definió una situación especial y sustancial, como lo exigen las reglas jurisprudenciales aludidas.

Con relación al segundo requisito, la Sala considera que el mismo también se encuentra acreditado, toda vez que la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos, de confirmarse lo aducido por la accionante, tiene la potencialidad de afectar el principio constitucional de reserva de ley en la definición de los elementos estructurales del tributo. De estarse frente a esta situación, el proceder de la DIAN, al investigar y conminar a la tutelante a corregir su declaración de renta en los términos planteados con anterioridad, podría por sí mismo poner en grave riesgo el derecho al debido proceso de la actora, al implicar una actuación que claramente iría en contravía del ordenamiento jurídico, pudiendo incluso catalogarse como una vía de hecho.

3.6. Para terminar, conviene enfatizar que la Sala considera inadmisibles que se obligue a un ciudadano a culminar un trámite administrativo abiertamente

⁶⁵ La Corte Constitucional ha avalado la tesis según la cual los actos administrativos de trámite o preparatorios no son susceptibles de control por parte de la jurisdicción contenciosa. En este sentido, múltiples sentencias, dentro de las cuales se encuentran las T-945 de 2009 (M. P. Mauricio González Cuervo), T-1012 de 2010 (M. P. María Victoria Calle Correa), T-050 de 2013 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla), y la SU-617 de 2013 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla), han iterado lo establecido en la sentencia SU-201 de 1994 (M. P. Antonio Barrera Carbonell), de acuerdo con la cual *“Los únicos actos susceptibles de acción contenciosa administrativa son los actos definitivos, no los de trámite o preparatorios; estos últimos se controlan jurisdiccionalmente al tiempo con el acto definitivo que pone fin a la actuación administrativa.”* En consonancia, la mencionada sentencia de unificación también afirmó que la tutela contra actos administrativos de trámite podría resultar procedente por vía de excepción, toda vez que *“(e)sta clase de actos no son susceptibles de acción contenciosa administrativa y, en tal virtud, no existe medio alternativo de defensa judicial que pueda ser utilizado para amparar los derechos constitucionales fundamentales vulnerados o amenazados de manera inmediata.”*

inconstitucional antes de poder acudir a la protección del juez de tutela. Esta posibilidad no es aceptable, toda vez que forzaría al afectado a lidiar en el tiempo con una actuación que amenaza gravemente sus derechos fundamentales.

3.7. En vista de lo anterior, la tutela resulta procedente, por ser inidóneos los mecanismos de defensa alternativos a disposición de la tutelante y cumplirse los requisitos exigidos para los casos en que la acción se interpone contra actos administrativos de trámite o preparatorios. Con esto dicho se pasa a estudiar el fondo del asunto.

4. El principio de legalidad en materia tributaria y la existencia de una vía de hecho prospectiva

La Sala considera que en la situación objeto de discusión se está frente a una vía de hecho prospectiva, en relación con la vulneración del derecho al debido proceso de la accionante, reflejado en la garantía de legalidad de los impuestos.

4.1. El principio de legalidad del tributo

4.1.1. La facultad impositiva se erige como una de las principales prerrogativas del Estado. A su vez, aquella también representa una clara limitación a la libertad de los asociados, pues por medio de ella se establecen limitaciones al derecho a la propiedad. En razón de la gravedad de los abusos que pueden presentarse por el uso ilegítimo o irrazonable de tal potestad, las democracias modernas han diseñado e implementado una serie de restricciones a la creación de cargas tributarias, al punto que hoy se considera a éstas limitaciones como una de las condiciones necesarias para la existencia de un Estado democrático y respetuoso de un orden justo.

Si bien la existencia misma del Estado se encuentra ligada indefectiblemente a la creación de cargas tributarias para financiar el funcionamiento de las instituciones que le dan forma, se ha intentado establecer límites claros en términos de competencia para decretar impuestos, el volumen máximo de las cargas impositivas, las sanciones a imponer en caso de morosidad de los ciudadanos, entre otros. De la tensión existente entre los principios de financiación del Estado y el respeto por la libertad y la propiedad del ciudadano han surgido una serie de restricciones y reglas que regulan el poder impositivo, dentro de las mismas están la prohibición de cargas tributarias confiscatorias, la exigencia de progresividad y, en el caso que nos ocupa, los principios de representación democrática y legalidad del tributo.

4.1.2. Respecto a este último, el art. 388 de la Constitución declara que “(e)n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o

parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos."⁶⁶ A su vez, el art. 150, numeral 12, asigna al Congreso la facultad de "*(...) establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley*"⁶⁷.

4.1.3. Aquel principio demanda que los elementos de la imposición fiscal se encuentren establecidos de forma previa en una norma con rango legal. La Corte en su jurisprudencia ha decantado este principio y ha fijado reglas respecto a cómo el mismo ha de ser aplicado en la creación de cargas tributarias. Conviene traer a colación la sentencia C-155 de 2003,⁶⁸ en la que la Corte valoró una acción pública de inconstitucionalidad en contra de dos artículos del Decreto 1604 de 1966, "*Por el cual se dictan normas sobre valorización*", referentes a este impuesto, y un artículo de la Ley 48 de 1968, "*Por el cual se adoptan como legislación permanente algunos decretos legislativos, se otorgan facultades al Presidente de la República y a las Asambleas, se introducen reformas al Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones*", debido a que, a juicio del actor, las normas acusadas violaban el principio de legalidad del tributo, al permitir a las autoridades administrativas regular temas impositivos. La Corte se inhibió respecto a parte de la demanda, declaró exequible algunas de las expresiones acusadas y declaró inexecutable otra⁶⁹.

La sentencia aclaró que el principio de legalidad no se exige solo de los impuestos, sino de cualquier tributo o contribución. A su vez, el juez constitucional individualizó los elementos del tributo, al afirmar que "*(e)n la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación*". En relación con el elemento de base gravable, la Sala Plena aseveró que éste puede entenderse como "*(...) la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria*".

⁶⁶ Constitución Política de 1991, art. 338.

⁶⁷ (Ib.), art. 150, numeral 12.

⁶⁸ Corte Constitucional, sentencia C-155 de 2003 (M. P. Eduardo Montealegre Lynett. S. P. V. Eduardo Montealegre Lynett, Manuel José Cepeda Espinosa, Rodrigo Escobar Gil, Marco Gerardo Monroy Cabra).

⁶⁹ Se lee en la sentencia "Primero. INHIBIRSE para proferir sentencia de fondo respecto del inciso final del artículo segundo del Decreto 1604 de 1966 y el artículo quinto del mismo decreto, adoptado como legislación permanente mediante la Ley 48 de 1968. Segundo. Declarar EXEQUIBLES las expresiones "el establecimiento" y "que ejecute las obras", contenidas en el artículo segundo del Decreto 1604 de 1966, adoptado como legislación permanente mediante la Ley 48 de 1968. Tercero. Declarar INEXEQUIBLE la expresión "nacional", contenida en el artículo segundo del Decreto 1604 de 1966, adoptado como legislación permanente mediante la Ley 48 de 1968." (Ib.)

Por su parte, la sentencia C-690 de 2003⁷⁰ resolvió una demanda de inconstitucionalidad en contra de varios artículos de la Ley 788 de 2002, “*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*”, a los que el accionante consideró violatorios, entre otros, del principio de representación democrática de la tributación. La Corte declaró la inexecutable de las disposiciones y diferenció entre el principio de legalidad general y la reserva de ley, refiriéndose esta última a la competencia privativa del Congreso para reglar ciertas materias o temas. A su vez, precisó que en materia tributaria existe una reserva especial de ley, que se fundamenta en el principio de representación popular y democrática de los impuestos, y se materializa en el principio de predeterminación del tributo, de conformidad con el cual los elementos de la obligación tributaria deben estar establecidos de forma previa y cierta en una norma de rango legal.

La mencionada sentencia reiteró la regla de acuerdo con la cual si la ley no determina de forma clara y directa los elementos de la obligación impositiva, ello genera una violación del principio de legalidad en su sentido material. Además advirtió que de cualquier forma “*la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria*”, pues ello equivaldría a facultar al ejecutivo para que en uso de sus potestades reglamentarias determine el impuesto en sí mismo, lo que entraría en pugna con las competencias de otros órganos estatales.

Sin embargo, el juez constitucional aclaró que no toda indeterminación de los elementos del tributo conlleva a la inexecutable de la norma que lo consagra, pues esto solo ocurrirá en aquellos eventos en los que el alcance de la obligación no pueda ser determinado de acuerdo a los principios generales de interpretación de la ley. Finalmente, la Corte advirtió que “*(...) en materia de remisiones a la administración o al reglamento, es posible concluir que el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos del tributo, y que de tal rigor escapan ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley*”, al paso que estableció que la determinación política es la voluntad del legislador para crear un nuevo impuesto, definiendo sus elementos esenciales.

En la misma línea de decisión encontramos la sentencia C-121 de 2006,⁷¹ en la cual se resolvió una acción pública de inconstitucionalidad en contra del contenido de dos disposiciones del Decreto 1333 de 1986, “*Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal*”, referidas a impuesto de industria y comercio y a la definición de actividades comerciales, por ser contrarios a los principios de certeza, unidad nacional y justicia. La Corte declaró executable las expresiones acusadas y determinó que el principio de legalidad en materia

⁷⁰ Corte Constitucional, sentencia C-690 de 2003 (M. P. Rodrigo Escobar Gil. A. V. Jaime Araújo Rentería).

⁷¹ Corte Constitucional, sentencia C-121 de 2006 (M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra. A. V. Rodrigo Escobar Gil).

tributaria implica que sean los órganos de elección popular los que establezcan los elementos del tributo, a saber: sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, así como las tarifas de las obligaciones fiscales. De igual forma, se aclaró el contenido del principio de certeza en materia impositiva, el cual se refiere a que los elementos del impuesto han de ser establecidos de manera clara y precisa por el legislador, para evitar inseguridad jurídica.

Entretanto, la sentencia C-714 de 2009⁷² resolvió una acción pública de inconstitucionalidad en contra del art. 68 de la Ley 863 de 2003, *“Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”*, que establecía una exención tributaria del impuesto sobre la renta, y facultaba al gobierno para regular este beneficio fiscal. La Corte decidió declarar exequibles los apartes acusados y determinó que la facultad que tiene el ejecutivo de reglamentar deducciones tributarias estaría respaldada por el art. 189, numeral 11, de la Constitución, de acuerdo con el cual *“(c)orresponde al Presidente de la República (...) ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.”*⁷³, facultad que tendría como límite la posibilidad de alterar el contenido de una norma jurídica en el sentido de convertirla en algo sustancialmente diferente.

Para terminar esta reconstrucción, resulta preciso traer a colación la sentencia C-621 de 2012,⁷⁴ en la cual se decidió una demanda de inconstitucionalidad interpuesta en contra del literal c) del art. 101 de la Ley 1450 de 2011, *“Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.”*, que establecía que el fondo de estabilización de precios de los combustibles se financiaría, en parte, con los réditos que resultasen de las diferencias negativas entre el Precio de Paridad Internacional y el Precio de Referencia determinado por el Ministerio de Minas y Energía. La Corte declaró inexecutable la norma acusada al considerar que aquella no determinaba cuál era la base gravable de la imposición parafiscal, ni tampoco proveía elementos suficientes para establecer dicha base; lo que, en consecuencia, dejaba en manos del Ministerio de Minas tal determinación, en desconocimiento del mencionado principio constitucional.

Señaló la Corte que *“En resumen, el literal ahora acusado simplemente determina que la base gravable será la diferencia entre dos precios, respecto de los cuales no existe un solo elemento normativo de rango legal que sirva como derrotero al Ministerio de Minas y Energía al momento de establecerlos. Esta situación ubica en un espacio de discrecionalidad absoluta a la entidad administrativa en ejercicio de la competencia prevista*

⁷² Corte Constitucional, sentencia C-714 de 2009 (M. P. María Victoria Calle Correa).

⁷³ Constitución Política de 1991, art. 189.

⁷⁴ Corte Constitucional, sentencia C-621 de 2013 (M. P. Alberto Rojas Ríos).

en el literal acusado, lo que implica en la práctica una deslegalización en la determinación de la base gravable de una contribución parafiscal, con la consiguiente vulneración de los mandatos que se derivan del principio de legalidad, previsto en el tantas veces mencionado artículo 338 de la Constitución.”

4.1.4. De la jurisprudencia constitucional relativa al principio de legalidad del tributo se concluye que este es un mandato constitucional que busca resguardar el carácter democrático de la tributación, así como la seguridad jurídica. En este último sentido, la legalidad de las contribuciones constituye una clara garantía para los ciudadanos, pues los hace inmunes a cargas impositivas que no hayan sido aprobadas de forma previa por los órganos de elección popular autorizados por la Constitución para tal fin. Esta garantía se extiende, de acuerdo a las reglas jurisprudenciales, a la determinación de los elementos esenciales de los tributos: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravado, base gravable y tarifa.

Por lo anterior, aplicar una norma jurídica contentiva de un impuesto cuya base gravable no resulta determinada o cuando menos determinable por la ley no solo viola el principio de legalidad del tributo, sino que configura por esta misma vía una vulneración del derecho al debido proceso del contribuyente, toda vez que se le está aplicando una norma que no respeta las garantías constitucionales mínimas relacionadas con su contenido.

4.1.5. En el caso concreto, tenemos una situación que se acomoda al planteamiento anterior. Del expediente se deriva que la DIAN no cuenta con una disposición de rango legal que señale que la bonificación por compensación no constituye salario para efectos de la exención del art. 206 del Estatuto Tributario. Es así como, en la contestación de la demanda, cuando la parte accionada se refiere a la naturaleza de la bonificación por compensación, aquella acude en primer lugar al Concepto 015484 de dieciséis (16) de marzo de dos mil cinco (2005), en el que la entidad manifiesta que *“(e)n el caso de la bonificación por compensación creada mediante el Decreto 610 de 1998 no existe norma legal que expresamente la califique como salario ni para efectos laborales ni para efectos tributarios...”*⁷⁵ Sin embargo, el concepto tampoco señala que exista alguna norma legal que excluya esta misma posibilidad, lo que nos lleva a concluir que la Administración de Impuestos está definiendo la naturaleza de la bonificación por compensación para efectos tributarios con base en fuentes distintas a la ley.

4.1.6. Así, el mencionado concepto jurídico expresa que la bonificación por compensación no constituye salario para efectos de la exención, toda vez que el inciso 2° del art. 1 del Decreto 610 de 1998 dispone que *“(l)a bonificación por compensación solo constituirá factor salarial para efectos de determinar*

⁷⁵ Expediente, folio 79.

las pensiones de vejez, invalidez y sobrevivientes, en los mismos términos de la prima especial de servicios de los Magistrados de las Altas Cortes”, tesis luego reafirmada con base en el Concepto 001852 de diecisiete (17) de enero de dos mil cinco (2005).

4.1.7. En relación con este punto, conviene precisar que no puede la accionada alegar que la bonificación por compensación no constituye salario para efectos de aquella exención con base en conceptos jurídicos emitidos por la DIAN. La exención tiene el claro efecto de modificar la base gravable del impuesto sobre la renta, componente esencial del tributo, por lo tanto sometido al principio de legalidad y solo determinable por el órgano de elección popular autorizado para tal fin. En consecuencia, un concepto de la DIAN resulta a todas luces insuficiente para determinar la naturaleza salarial de la bonificación aludida, para efectos del beneficio del art. 206 del Estatuto Tributario. Lo mismo puede afirmarse en relación con el art. 1 del mencionado decreto, pues este tampoco fue proferido por el Congreso y, por lo tanto, tampoco se ajusta a la exigencia del principio de legalidad del tributo.

4.1.8. Asimismo, respecto a la tercera fuente utilizada por la accionada para concluir que la bonificación por compensación no es salario, se tiene que aquella corresponde al Oficio 006861 de diez (10) de febrero dos mil cinco (2005), lo que significa que no se está en presencia de una norma legal que se ajuste al principio de legalidad del tributo. Además, el oficio en cuestión se refiere al Decreto 4040 de 2004, *“Por el cual se crea una Bonificación de Gestión Judicial para los Magistrados de Tribunal y otros funcionarios”, que es distinta de la bonificación por compensación.*

4.1.9. Finalmente, conviene referirse a la última fuente jurídica utilizada para sustentar la tesis de la parte accionada, la cual corresponde a una decisión judicial del Consejo de Estado. En relación con esta, cabe anotar que las decisiones del órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa respecto a la naturaleza de la bonificación por compensación para efectos tributarios no son pacíficas, pues si bien la administración de impuestos referencia una decisión que sostiene que dicho emolumento no ha de tenerse como salario para la exención,⁷⁶ la accionante también refirió providencias del mismo órgano judicial en sentido contrario.⁷⁷ Por lo que se está en presencia de un tema que no puede considerarse resuelto.

4.1.10. Se tiene entonces que, en este caso, no existe norma de rango legal que determine la naturaleza de la bonificación por compensación para efectos tributarios. Si bien a la Corte Constitucional no le corresponde definir la forma en la que ha de interpretarse o aplicarse la normatividad tributaria,

⁷⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Fallo del 8 de junio de 2008 (C. P. Jaime Abella Zárate).

⁷⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda-Sala de Conjueces, Exp. 11001-03-25-000-2005-00244-01. Fallo del 14 de diciembre de 2011 (C. P. Carlos Arturo Orjuela Góngora).

considera la Sala que sí es deber del juez de tutela señalar a la administración de impuestos que no puede basarse en conceptos jurídicos internos no vinculantes para definir qué es salario en materia tributaria, pues de hacerlo se estaría desconociendo el principio de legalidad del tributo y, por lo tanto, el derecho al debido proceso. Ello debido a que bajo el ordenamiento constitucional de 1991 la definición de la base gravable del impuesto de renta corresponde al Congreso de la República. Un entendimiento contrario de este asunto podría llevar a consecuencias negativas desde la óptica los principios de libertad, representación democrática y prevalencia de un orden justo, que emanan, precisamente, de la Constitución.

4.2. Existencia de una vía de hecho prospectiva

Entra la Sala a considerar si en este caso se ha configurado una vía de hecho prospectiva derivada del actuar de la administración tributaria en relación con el cobro del impuesto a la renta de la señora Mary Genith Viteri. Para desarrollar este punto, la sentencia habrá de referirse a cuatro puntos: (i) el concepto de vía de hecho; (ii) la doctrina de la vía de hecho prospectiva; (iii) la existencia de una vía de hecho prospectiva en el caso concreto y sus implicaciones para el derecho al debido proceso de la tutelante; (iv) las medidas que han de adoptarse en el caso objeto de controversia. A Continuación se procederá a desarrollar cada uno de estos elementos.

4.2.1. El concepto de vía de hecho

La teoría de la vía de hecho ha sido acogida por la jurisprudencia Constitucional. Inicialmente, la misma se planteó como una de las situaciones que autorizaba la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales.⁷⁸ La jurisprudencia constitucional entendía que la configuración de la vía de hecho se daba “(...) cuando la conducta del agente carece de fundamento objetivo, obedece a su sola voluntad o capricho y tiene como consecuencia la vulneración de los derechos constitucionales de la persona...”.⁷⁹ Por lo tanto, el concepto vía de hecho permitía controlar procedimientos arbitrarios de la administración que, por su proceder manifiestamente contrario a derecho, se entendían por fuera del ordenamiento jurídico. Más tarde, la Corte reconoció la posibilidad de existencia de vías de hecho administrativas en materia pensional,⁸⁰ en el marco de procesos de naturaleza policiva,⁸¹ respecto a la revocación de beneficios penitenciarios para personas privadas de la libertad,⁸² entre otros. A la postre, la teoría de vía de hecho judicial cayó en desuso y fue reemplazada por el concepto de causales de procedibilidad de la tutela contra providencias judiciales.⁸³

⁷⁸ Corte Constitucional, sentencia C-543 de 1992 (M. P. José Gregorio Hernández Galindo).

⁷⁹ Corte Constitucional, sentencia T-572 de 1994 (M. P. Alejandro Martínez Caballero).

⁸⁰ Corte Constitucional, sentencia T-390 de 2009 (M. P. Humberto Antonio Sierra Porto).

⁸¹ Corte Constitucional, sentencia T-122 de 1996 (M. P. Antonio Barrera Carbonell).

⁸² Corte Constitucional, sentencia T-1093 de 2005 (M. P. Clara Inés Vargas Hernández).

⁸³ Corte Constitucional, sentencia C-590 de 2005 (M. P. Jaime Córdoba Triviño).

4.2.1.1. A su vez, la vía de hecho judicial podía presentarse por medio de cinco causales: (i) por defecto procedimental; (ii) por falta de competencia; (iii) por defecto fáctico absoluto; (iv) por consecuencia; y (v) por defecto material sustancial⁸⁴.

4.2.1.2. En cuanto al defecto procedimental, se tiene que este hace referencia a casos en los que el funcionario judicial se apartaba casi por completo del trámite establecido para el proceso objeto de decisión. Se aclara que no cualquier error de procedimiento permite que se configure una vía de hecho en este sentido, pues de acuerdo con la jurisprudencia constitucional “(s)i bien existe un sistema de normas que establece las formalidades y etapas a seguir en los diferentes asuntos litigiosos que deben ser respetadas por los jueces o particulares que administren justicia, no todo desconocimiento de éstas permite la procedencia de la tutela. Sólo cuando quien administre justicia haya actuado completamente por fuera del procedimiento establecido se configura una vía de hecho de carácter procedimental”⁸⁵.

Esta causal de vía de hecho deriva su importancia de los principios de transparencia y seguridad jurídica que irradian la aplicación de las normas creadas por el legislador a los administrados. La creación de distintas etapas y momentos procesales garantiza al ciudadano que la forma en que se le dará vigencia al ordenamiento jurídico no será caprichosa o arbitraria. De la misma manera, la predeterminación del procedimiento también representa una de las garantías para el individuo desde la perspectiva del debido proceso, pues le permiten hacer valer sus derechos y custodiar sus intereses.

En este orden de ideas, no puede aducirse que existe un defecto procedimental en aquellas situaciones en las que fue el ciudadano quien originó la aplicación errada del trámite establecido para gestionar su asunto ante la jurisdicción o la administración pública. Los principios de responsabilidad y de imposibilidad de alegar la culpa propia bloquean esta posibilidad, a menos que se trate de casos especialísimos.

4.2.1.3. En relación con la segunda causal de vía de hecho, referida al defecto orgánico o falta de competencia del funcionario para adelantar el proceso judicial o administrativo,⁸⁶ se tiene que esta encuentra fundamento, entre otros, en los principios de facultades regladas de los funcionarios públicos y de garantía de juez natural. No puede un funcionario judicial abrogarse para sí mismo una competencia que la Constitución o la ley no le han dado, pues ello terminaría por desconocer los mandatos superiores que reducen la capacidad de acción del Estado y sus agentes a aquellos asuntos para los cuales se les ha habilitado de manera previa.

⁸⁴ Botero Marino, Catalina. “La acción de tutela en el ordenamiento constitucional colombiano”. Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla, Pp. 68 a 72.

⁸⁵ Corte Constitucional, sentencia T-446 de 2007 (M. P. Clara Inés Vargas Hernández)

⁸⁶ Corte Constitucional, sentencia T-696 de 2010 (M. P. Juan Carlos Henao Pérez).

Se aclara que la vía de hecho por defecto orgánico solo se considera acreditada cuando existe una carencia total de competencia en el funcionario en cuestión, puesto que en aquellos casos en que se esté en presencia de una falta de competencia que resulte subsanable, no podrá afirmarse que se incurrió en una vía de hecho. A su vez, la incompetencia del funcionario puede fundarse en la ausencia de una norma que lo faculte para conocer sobre determinado asunto o en la existencia de un vicio en la expedición de la norma que otorgó dicha autorización.

Adicionalmente, la Corte Constitucional ha entendido que existe una estrecha relación entre los defectos procedimental y orgánico, a tal punto que en varios casos una sola actuación puede llevar a que ambos tipos de vía de hecho se presenten de forma concomitante, sobre el particular se ha afirmado que *“(e)l desconocimiento de alguna de las etapas procesales, bien sea por la pretermisión de una instancia o por el uso indebido de una figura procesal por fuera del término legalmente previsto para su desarrollo, implican la consolidación de una vía de hecho por defectos orgánico y procedimental, frente a la cual es procedente, en primer lugar, las acciones o recursos ordinarios reconocidos en el ordenamiento jurídico, y en segundo término, la acción de tutela de acuerdo con las reglas de procedencia establecidas en el artículo 86 de la Constitución Política y conforme a la jurisprudencia reiterada de esta Corporación, en aras de garantizar el principio constitucional de la seguridad jurídica”*⁸⁷.

4.2.1.4. Entretanto, el tercer medio para que se configure una vía de hecho es que se concrete un defecto fáctico absoluto en el marco de la actuación judicial o administrativa. Este tipo de defecto se encuentra estrechamente vinculado con el decreto, práctica y valoración de pruebas. Empero, ello no significa que cualquier valoración de las pruebas por parte del funcionario judicial que se aparte de aquella presentada por el administrado da lugar a una vía de hecho. Sólo en aquellos casos en que nos hallemos frente actos arbitrarios de la autoridad, relacionados con la conformación o valoración de los elementos de prueba, podrá hablarse de una vía de hecho en este sentido.

En relación con esta forma de vía de hecho, *“(l)a jurisprudencia constitucional ha identificado dos formas por medio de las cuales puede manifestarse el defecto fáctico: de manera negativa, es decir, cuando el juez se niega a decretar una prueba o se abstiene de valorar las pruebas allegadas al expediente y lo hace de modo arbitrario, no razonable y caprichoso, así que da por no probado un hecho o situación “que de la misma emerge clara y objetivamente”; de forma positiva, a saber, cuando el juez aprecia pruebas que obran en el expediente, las cuales, no ha debido admitir ni valorar por cuanto fueron recaudadas de manera indebida, lo que implica desconocer el texto constitucional (artículo 29 superior). En otras*

⁸⁷ Corte Constitucional, sentencia T-1097 de 2005 (M. P. Rodrigo Escobar Gil).

palabras, se presenta defecto fáctico por omisión cuando el juzgador se abstiene de decretar pruebas. Existe defecto fáctico por no valoración del acervo probatorio, cuando el juzgador omite considerar pruebas que obran en el expediente. Hay lugar al defecto fáctico por valoración defectuosa del material probatorio cuando o bien “el funcionario judicial, en contra de la evidencia probatoria, decide separarse por completo de los hechos debidamente probados y resolver a su arbitrio el asunto jurídico debatido; o cuando a pesar de existir pruebas ilícitas no se abstiene de excluirlas y con base en ellas fundamenta la decisión respectiva” dando paso a un defecto fáctico por no excluir o valorar una prueba obtenida de manera ilícita”⁸⁸.

Este tipo de vía de hecho guarda estrecha relación con las normas constitucionales y legales que rigen la práctica de pruebas. En este sentido, resultan de especial importancia los incisos cuarto y quinto del art. 29 de la Constitución, referidos al derecho de los sindicatos a presentar pruebas y controvertir aquellas aducidas en su contra, así como la declaración de nulidad de la prueba obtenida sin observar el derecho al debido proceso del enjuiciado⁸⁹.

4.2.1.5. En cuanto a la vía de hecho por consecuencia, se tiene que la misma se configura en aquellas situaciones en las que si bien el funcionario judicial que ha abocado conocimiento del caso se ha ceñido a las normas procesales y sustanciales que regulan la materia, este a su vez basó su decisión en actuaciones previas de otros órganos estatales que obraron de forma indebida, en desconocimiento de las normas constitucionales.

Sobre el particular ha dicho la Corte que “(e)s posible distinguir la sentencia violatoria de derechos fundamentales por defectos propios del aparato judicial - supuesto de la vía de hecho -, de aquellas providencias judiciales que aunque no desconocen de manera directa la Constitución, comportan un perjuicio iusfundamental como consecuencia del incumplimiento por parte de distintos órganos estatales de la orden constitucional de colaborar armónicamente con la administración de justicia con el objeto de garantizar la plena eficacia de los derechos constitucionales. Se trata de una suerte de vía de hecho por consecuencia, en la que el juez, a pesar de haber desplegado los medios a su alcance para ubicar al procesado, actuó confiado en la recta actuación estatal, cuando en realidad ésta se ha realizado con vulneración de derechos constitucionales, al inducirlo en error. En tales casos - vía de hecho por consecuencia - se presenta una violación del debido proceso, no atribuible al funcionario judicial, en la medida en que no lo puede apreciar, como consecuencia de la actuación inconstitucional de otros órganos estatales.”⁹⁰

⁸⁸ Corte Constitucional, sentencia T-1065 de 2006 (MP. Humberto Antonio Sierra Porto).

⁸⁹ Constitución Política de 1991, art. 29.

⁹⁰ Corte Constitucional, sentencia SU-014 de 2001 (MP. Martha Victoria SÁCHICA Méndez)

Tal como se menciona en el párrafo transcrito, pueden presentarse situaciones en las que la confianza legítima que tienen los funcionarios judiciales en otros operadores jurídicos puede conllevar a lesiones de derechos fundamentales, por las que si bien no se puede responsabilizar al funcionario judicial, tampoco pueden dejarse en pie por los nocivos efectos que pueden generarse para los administrados. Esta forma de vía de hecho se cimienta, por lo tanto, en un análisis de las consecuencias del actuar contrario a derecho de las autoridades públicas, que pueden proyectarse más allá de las situaciones decididas en concreto directamente por ellos.

4.2.1.6. Por último, hemos de considerar la vía de hecho por defecto material o sustancial. Ésta se configura por una indebida aplicación del derecho a una determinada situación fáctica. No estamos aquí en presencia de una inadecuada interpretación de los elementos de prueba sobre los cuales ha de decidirse el caso, sino de las normas que han de regular el asunto objeto de debate.

Son varios los escenarios en los que una vía de hecho de este tipo puede darse, en un primer momento, porque la norma utilizada en el proceso judicial es inexistente, ha perdido vigencia o ha sido declarada inexecutable por la Corte Constitucional. También se está en este evento en aquellas situaciones en las que existe una desconexión absoluta entre los fundamentos expuestos por el funcionario judicial para decidir el caso y la decisión adoptada al final del litigio.

Se ha entendido que también se está en una situación de vía de hecho en aquellos eventos en los que la norma que ha de aplicarse, si bien se encuentra vigente, es manifiestamente contraria a la Constitución, lo que haría necesario que el funcionario judicial la inaplicase para no incurrir en un defecto material o sustancial.

4.2.1.7. Como ya se mencionó, el concepto de vía de hecho se ha utilizado tanto en asuntos decididos en sede judicial como administrativa. La configuración de la misma depende de actuaciones por parte de autoridades que se apartan de forma clara, manifiesta y contundente del orden jurídico vigente, de tal manera que puede decirse que los mismos ocurren por fuera del imperio de la ley. Si bien la jurisprudencia constitucional ha dejado de lado la vía de hecho en materia de procedencia de tutela contra decisiones judiciales, para acoger en su reemplazo la doctrina de condiciones especiales de procedibilidad, en otras circunstancias el mencionado concepto aún resulta útil para determinar cuándo el proceder de una autoridad pública resulta ha vulnerado derechos fundamentales de los ciudadanos. Con esto dicho, es preciso referirnos al concepto de vía de hecho prospectiva.

4.2.2. La doctrina de la vía de hecho prospectiva

4.2.2.1. La jurisprudencia constitucional no solo ha declarado que la tutela resulta procedente en aquellos casos en los que se ha generado una vía de hecho, sino que también ha sostenido que esta figura puede proyectarse hacia el futuro, a lo que se ha llegado a denominar vía de hecho prospectiva. Esta figura jurídica fue primero establecida en la sentencia SU-047 de 1999,⁹¹ en la que la Corte Constitucional decidió una acción de tutela interpuesta por la entonces Representante a la Cámara Viviane Morales en contra de la Corte Suprema de Justicia, al considerar violados sus derechos fundamentales al debido proceso y a la inviolabilidad de sus votos y opiniones como Congresista. La vulneración de derechos se derivó de la vinculación de la Representante a un proceso penal, debido a que votó a favor de precluir la investigación que se llevaba en contra del entonces Presidente de la República Ernesto Samper Pizano. La Corte Constitucional amparó el derecho al debido proceso de la tutelante, toda vez que consideró que la garantía de inviolabilidad impedía a la Corte Suprema de Justicia investigarla por hechos como los que dieron lugar a aquel proceso penal.

En la mencionada sentencia de unificación, la Sala Plena encontró que si bien la decisión de la Corte Suprema estaba basada en interpretaciones plausibles de sus facultades constitucionales, no pudiendo entonces constituir una vía de hecho hacia el pasado, de continuar encaminada en la misma dirección planteada por el órgano judicial, terminaría en una vía de hecho que lesionaría los intereses *iusfundamentales* de la accionante. Afirmó la Corte que este escenario “(...) *(e)s lo que podría denominarse una “vía de hecho prospectiva”, por cuanto, hacia el pasado, las decisiones del funcionario judicial, aunque discutibles, son inatacables por medio de la tutela, ya que siguen amparadas por la autonomía funcional de los jueces, por no ser protuberantemente defectuosas; sin embargo, una evaluación de sus inevitables resultados futuros permite concluir que el juez terminará por incurrir en una vía de hecho, al violar de manera manifiesta la Carta...*”

La Corte, a su vez, ha afirmado que “(...) *(e)n tales circunstancias, y siempre y cuando esos resultados futuros sean evidentes, y no exista otro mecanismo judicial de defensa, el juez constitucional puede intervenir a fin de enfrentar una amenaza a los derechos fundamentales, derivada de una actuación judicial, que inevitablemente devendrá en vía de hecho ya que, el artículo 86 superior es claro en señalar que esa acción procede en tales eventos*”⁹².

⁹¹ Corte Constitucional, sentencia SU-047 de 1999 (MM. PP. Carlos Gaviria Díaz y Alejandro Martínez Caballero. S. V. Hernando Herrera Vergara, Eduardo Cifuentes Muñoz.)

⁹² En la misma línea, la Corporación manifestó las condiciones que, de forma general dan pie para que se configure una vía de hecho. La mencionada sentencia de unificación sostiene que “(...) *ciertos defectos protuberantes de una providencia implican una “manifiesta desconexión entre la voluntad del ordenamiento y la del funcionario judicial”, la cual “aparejará su descalificación como acto judicial” La jurisprudencia ha sistematizado entonces esos vicios en cuatro tipos de deficiencias superlativas, a saber, (1) que la decisión impugnada se funde en una norma evidentemente inaplicable (defecto sustantivo); (2) que resulte incuestionable que el juez no tiene el apoyo probatorio que permita la aplicación del supuesto legal en el que se sustenta la decisión (defecto fáctico); (3) que el funcionario judicial que profirió la decisión carezca, en forma absoluta, de competencia para hacerlo (defecto orgánico); y, (4) que el juez haya actuado completamente por fuera del procedimiento establecido (defecto procedimental)...*”

4.2.2.2. Se tiene entonces que la teoría de la vía de hecho prospectiva fue desarrollada como un remedio judicial para aquellos casos en los que existía casi una certeza de lesión de derechos fundamentales hacia el futuro, por el actuar contrario a derecho de autoridades públicas. La vía de hecho prospectiva busca permitir al juez constitucional intervenir en una situación específica para evitar que se configure una afectación concreta a las garantías constitucionales de los ciudadanos. Es, por lo tanto, una medida que permite conjurar de forma efectiva situaciones cuyo resultado previsible hace imperioso el despliegue de acciones indispensables para evitar su ocurrencia.

La figura está, de esta manera, pensada para optimizar la realización práctica de los deberes que la Constitución ha asignado a los funcionarios judiciales y administrativos, en especial los relativos a salvaguardar la vigencia de la Carta. No puede el Estado ante una actuación abiertamente opuesta a los mandatos superiores, dejar de actuar y permitir que se materialice una amenaza en contra de los derechos fundamentales de los asociados. En estos casos, la protección por parte del juez de tutela no puede hacerse esperar, pues éste tiene potestades que le permiten actuar tanto en casos de violación efectiva de derechos fundamentales como en aquellos eventos en los que se está frente a una amenaza de los mismos.

4.2.2.3. La vía de hecho prospectiva obtiene su fundamento de los principios de vigencia de un orden justo y economía procesal que informan los trámites administrativos y judiciales. El primero de estos principios se encuentra consagrado en el art. 2 de la Constitución, como un fin del Estado social de derecho.⁹³ Uno de los elementos que conforman la vigencia del orden justo es la exigencia de razonabilidad y proporcionalidad en la imposición de cargas y sanciones a los ciudadanos, pues si bien el Estado se encuentra facultado para imponer responsabilidades y reprender a sus asociados por el incumplimiento de deberes, tanto la creación de obligaciones como el uso de la potestad sancionatoria estatal han de ejercerse de manera tal que no constituyan un abuso de poder.

En concordancia, el principio de prevalencia del orden justo se extiende al concepto de vía de hecho prospectiva toda vez que no resultaría proporcionado exigir a un ciudadano que, frente a un procedimiento sancionatorio que de forma ostensible resulta contrario a los mandatos constitucionales, aquel espere impasible hasta que la actuación administrativa llegue a término para poder atacarlo en sede jurisdiccional. Imponer cargas irrazonables a los administrados desconoce el principio de vigencia de un orden justo, máxime si este se entiende en concordancia con el principio constitucional de prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal, consagrado en el art. 228 Superior⁹⁴.

⁹³ Constitución Política 1991, art. 2.

⁹⁴ Constitución Política de 1991, art. 228.

4.2.2.4. Por su parte, el principio de economía procesal, así como sus inescindibles corolarios de celeridad y eficacia, se encuentran incorporados en el art. 209 de la Carta Política, de acuerdo con el cual *“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.”*⁹⁵ De acuerdo con estos, el proceder de las autoridades públicas habrá de tener lugar de la forma más expedita y efectiva posible, no siendo viable el establecimiento de procedimientos engorrosos, innecesarios o que se extiendan en el tiempo más allá de lo debido.

Si bien este principio se encuentra consagrado como una directriz para el ejercicio de la función administrativa, el mismo rige también para los organismos judiciales. Sobre el particular, ha indicado la Corte que *“(e)l principio de la economía procesal consiste, principalmente, en conseguir el mayor resultado con el mínimo de actividad de la administración de justicia. Con la aplicación de este principio, se busca la celeridad en la solución de los litigios, es decir, que se imparta pronta y cumplida justicia”*⁹⁶.

En vista de lo anterior, la economía procesal también da un claro sustento constitucional a la doctrina de la vía de hecho prospectiva, toda vez que esta permite otorgar una protección efectiva de la jurisdicción constitucional para aquellos eventos en los que se ha dado una flagrante violación de normas constitucionales, sin tener que esperar a que se concrete una lesión a los derechos fundamentales que se encuentran amenazados y que de forma inevitable resultarán afectados por el desarrollo de la actuación administrativa.

4.2.2.5. Pues bien, a juicio de la Sala, en el caso concreto nos encontramos frente a una situación que encaja dentro del concepto de la vía de hecho prospectiva, como se pasa a explicar.

4.2.3. Existencia de una vía de hecho prospectiva en el caso concreto y su impacto en el derecho al debido proceso de la accionante.

4.2.3.1. La señora Mary Genith Viteri presentó acción de tutela para salvaguardar sus derechos fundamentales al *“debido proceso sustancial”*, a la igualdad y al trabajo en condiciones dignas, que habrían resultado lesionados luego de que la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto iniciase sendas investigaciones en su contra, al considerar que las declaraciones de renta de los años gravables

⁹⁵ (Ib.), art. 209.

⁹⁶ Corte Constitucional, sentencia C-037 de 1998 (M. P. Jorge Arango Mejía. A. V. José Gregorio Hernández Galindo).

dos mil nueve (2009) y dos mil diez (2010) de la tutelante fueron inexactas, por contabilizar como salario, para efectos de la exención del art. 206 del Estatuto Tributario, la bonificación por compensación que la accionante devenga en su calidad de Magistrada de la Sala Administrativa del Consejo Seccional de la Judicatura de Nariño.

A juicio de la señora Viteri, no existe duda alguna de que la bonificación por compensación ha de entenderse como salario, pues por medio de la misma se remunera su trabajo, elemento central de la noción constitucional y legal de salario. A su vez, señala que se le ha aplicado la ley tributaria en una forma discriminatoria, pues solo a ella se le investiga por su declaración de renta, aunque todos los Magistrados de tribunal del país declaran renta de la misma forma. Además, considera que se ejerció presión de forma indebida en su contra para que renunciase a sus derechos y garantías como contribuyente.

4.2.3.2. Por su parte, la entidad accionada considera que no asiste la razón a la peticionaria, toda vez que la bonificación por compensación de ninguna manera ha de constituir salario para efectos de la mencionada exención tributaria. Para sustentar su tesis, la DIAN recurre a los conceptos 015484 de dieciséis (16) de marzo de dos mil cinco (2005), 001852 de diecisiete (17) de enero de dos mil cinco (2005), al oficio 006861 de diez (10) de febrero de dos mil cinco (2005), al Decreto 610 de 1998, y a una providencia judicial del Consejo de Estado. Sin embargo, no aduce ninguna norma de carácter legal que permita saldar la discusión sobre la naturaleza salarial o no salarial de la bonificación por compensación para efectos de la exención del art. 206 del Estatuto Tributario.

4.2.3.3. Esta situación, a juicio de la Sala, permite ver claramente que para efectos de definir la base gravable del impuesto a la renta de la accionante, la administración de impuestos utiliza como fuentes normativas dos conceptos, un oficio y un decreto que no logran satisfacer el principio de legalidad en materia tributaria. Las mencionadas fuentes normativas tienen un rango jerárquico inferior al de la ley, por lo que no pueden ser utilizadas para definir elementos esenciales de los tributos, como la base gravable. Otro tanto puede decirse de la jurisprudencia del Consejo de Estado, la cual, como ya se estipuló, no es pacífica y por tanto tampoco permite sortear este punto de la discusión.

De acuerdo con esta situación, no existe duda de que se inobservó el principio de legalidad tributaria en la determinación del impuesto a la renta de la señora Viteri, así como en la investigación tributaria que se desató de forma posterior a la solicitud de devolución del saldo a favor, al que la accionante consideraba tener derecho.

4.2.3.4. De esta manera, el desconocimiento del principio de legalidad del tributo y la concomitante amenaza al derecho al debido proceso de la

accionante configuró una vía de hecho prospectiva en el caso concreto. Como ya se expuso, de acuerdo con la sentencia SU-047 de 1999, la vía de hecho prospectiva se presenta en situaciones en las que si bien hacia el pasado la actuación de la autoridad administrativa o judicial no ha incurrido en una vía de hecho, por no haberse concretado un actuar caprichoso o arbitrario, es claro que terminará por hacerlo en el futuro, pues la forma en la que se ha planteado el procedimiento permite prever casi con certeza que se terminarán por desconocer de forma abierta mandatos constitucionales.

Pues bien, en el caso de la señora Viteri nos encontramos frente a una situación similar a la decidida en la sentencia SU-047 de 1999. Esta Sala considera que si bien el actuar de la DIAN aún no ha incurrido en faltas que desconozcan de forma desbordada mandatos constitucionales, de continuar con las actuaciones administrativas propias de la acción fiscal, indefectiblemente la administración de impuestos terminaría por vulnerar los derechos fundamentales de la actora, pues acabaría por imponerle una sanción por haber declarado de forma inexacta el impuesto de renta, sanción que habría de tener fundamento en una interpretación del art. 206 del Estatuto Tributario que se cimenta en normas que no fueron proferidas por el Congreso, en claro desconocimiento del principio de legalidad del tributo y, por lo tanto, del derecho al debido proceso.

A la anterior conclusión puede llegarse al considerar los múltiples conceptos y oficios citados por la administración de impuestos en el escrito de contestación a la tutela, que sirvieron como base para su actuación administrativa. En su conjunto, el número, tipo y contenido de las fuentes utilizadas por la DIAN para establecer que la bonificación por compensación no constituye salario para efectos de la exención, nos permite apreciar que esta constituirá la base jurídica para llevar a término el proceso sancionatorio por inexactitud en la declaración de renta de la señora Viteri.

Adicionalmente, a ello deben sumarse las afirmaciones de la accionante, de acuerdo con las cuales la funcionaria de la administración de impuestos con quien tuvo contacto fue tajante en afirmar que “(...) *ella no tenía la culpa de que otros investigadores no investigan como ella y que no conozcan la ley, que ella cumplía la norma que al respecto era muy clara y que no podía hacer ninguna consideración distinta a la legal...*”⁹⁷

Las situaciones descritas permiten prever con alto grado de certeza que la actuación administrativa de la DIAN, tendiente a imponer sanciones a la señora Viteri por supuestamente haber presentado una declaración de renta que no se corresponde con la realidad, concluirá con graves vulneraciones a sus derechos fundamentales, lo que permite afirmar que se está en presencia de una vía de hecho prospectiva que amerita una intervención del juez de tutela encaminada a evitar que la amenaza identificada se concrete en una lesión *iusfundamental* específica. Ahora bien, es menester precisar en qué consistiría dicha afectación,

⁹⁷ Expediente, folio 3.

para lo cual nos referiremos a la vía de hecho prospectiva apreciada desde el derecho al debido proceso.

4.2.3.5. Según lo establecido en el art. 29 de la Constitución “*El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*”⁹⁸ Esta garantía se nutre de un conjunto amplio de requisitos relativos a los trámites ante la administración, procesos frente autoridades judiciales y conductos por los cuáles han de regirse las relaciones entre particulares.

4.2.3.6. La Corte Constitucional ha señalado en su jurisprudencia la forma en que debe darse vigencia al derecho al debido proceso en distintos ámbitos de las relaciones entre el Estado y los particulares. En especial, se ha referido al ámbito del debido proceso sancionatorio. En relación con este, la Corporación ha dicho que “*(l)a garantía del debido proceso, no consiste solamente en las posibilidades de defensa o en la oportunidad para interponer recursos, (...) sino que exige, además, como lo expresa el artículo 29 de la Carta, el ajuste a las normas preexistentes al acto que se imputa; la competencia de la autoridad judicial o administrativa que orienta el proceso; la aplicación del principio de favorabilidad en materia penal; el derecho a una resolución que defina las cuestiones jurídicas planteadas sin dilaciones injustificadas; la ocasión de presentar pruebas y de controvertir las que se alleguen en contra y, desde luego, la plena observancia de las formas propias de cada proceso según sus características. Todo ello descansa sobre el supuesto de la presunción de inocencia, la cual tiene que ser desvirtuada por el Estado para que se haga posible la imposición de penas o de sanciones administrativas*”⁹⁹.

4.2.3.7. De conformidad, el derecho al debido proceso es una prerrogativa que cobija un universo amplio de salvaguardas diseñadas por el constituyente y el legislador para asegurar que el uso de la facultad sancionatoria del Estado se encuentre sometida a las restricciones propias de un Estado democrático. En este sentido, existen por lo menos dos niveles en los que se ha de aplicar el derecho al debido proceso en los procedimientos de carácter sancionatorio, sea en sede administrativa o en sede judicial. De una parte, el derecho al debido proceso ha de evaluarse desde la perspectiva de la creación de las normas sustanciales y procesales que establecen sanciones, requiriendo en este nivel que las normas creadas por el legislador y la administración no afecten ilegítimamente derechos fundamentales o los restrinjan en desconocimiento de los principios de razonabilidad, necesidad y proporcionalidad. Por otra parte, el debido proceso también ha de entenderse como una demanda para que los procedimientos establecidos para la imposición de penas y las normas que consagran el derecho sustancial relativo a estas, se apliquen de forma regular, según lo ha establecido el ordenamiento

⁹⁸ Constitución Política, art. 29.

⁹⁹ Corte Constitucional, sentencia T-460 de 1992 (M. P. José Gregorio Hernández Galindo).

jurídico.

De esta manera, el derecho al debido proceso en materia sancionatoria ha de garantizarse en el nivel de creación de normas sustanciales y procesales necesarias para hacer uso de dicha facultad estatal, así como en el nivel relativo a la aplicación del cuerpo normativo dispuesto para castigar a los administrados ante el incumplimiento de sus deberes constitucionales, legales y reglamentarios¹⁰⁰.

4.2.3.8. Se tiene además, que el derecho al debido proceso en materia sancionatoria incluye dentro de sus componentes al principio de legalidad, pues no puede haber debido proceso si cada juez o funcionario público puede señalar en cada caso concreto cuáles normas han de aplicarse para imponer una sanción. No pueden los funcionarios públicos establecer procedimientos *ad hoc* ni aplicar a su antojo normas sustanciales cuando van a imponer sanciones administrativas que comprometen los derechos de los administrados. Un proceder semejante, desconocería el principio de legalidad y, consecuentemente, tendría efectos nefastos desde la perspectiva del derecho al debido proceso.

4.2.3.9. Pues bien, en el caso concreto, resulta claro para la Sala que la vía de hecho prospectiva en que incurrió la administración tributaria al definir la base gravable del impuesto a la renta de la señora Mary Genith Viteri con fundamento en fuentes normativas inferiores a la ley puso en riesgo la indemnidad de su derecho al debido proceso. Lo anterior se deriva de que el respeto por el principio de legalidad es un elemento fundamental del derecho al debido proceso cuando este se aprecia en el marco de actuaciones sancionatorias.

Como se mencionó, el derecho al debido proceso ha de respetarse tanto al momento de establecer las normas encaminadas a regular la imposición de sanciones a los administrados, como en la aplicación de dicha normatividad a casos específicos. Pues bien, en la situación objeto de debate, se tiene que no

¹⁰⁰ “La transgresión que pueda ocurrir de aquellas normas mínimas que la Constitución o la ley establecen para las actuaciones procesales, como formas propias de cada juicio, atenta contra el debido proceso y desconoce la garantía de los derechos e intereses de las personas que intervienen en el mismo. De esta manera, logra ignorar el fin esencial del Estado social de derecho que pretende brindar a todas las personas la efectividad de los principios y derechos constitucionalmente consagrados, con el fin de alcanzar la convivencia pacífica ciudadana y la vigencia de un orden justo. Sin embargo, la violación del derecho al debido proceso no sólo puede predicarse del incumplimiento de una determinada regla procesal; también ocurre por virtud de la ineficacia de la misma para alcanzar el propósito para el que fue concebida. Así, en la medida en que el derecho sustancial prevalece sobre las formas procesales, como mandato que irradia todo el ordenamiento jurídico y, muy especialmente, las actuaciones destinadas a cumplir con la actividad judicial, es que las formas procesales que la rijan deben propender al cumplimiento de los propósitos de protección y realización del derecho material de las personas y a la verdadera garantía de acceso a la administración de justicia. Con ello no se quiere significar que las reglas de procedimiento, legalmente establecidas, puedan resultar inobservadas sin discriminación por los funcionarios encargados de conducir el respectivo proceso; por el contrario, éstas deben aplicarse con estricto rigor en la medida de su eficacia para realizar los derechos e intereses de las personas, so pena de convertir en ilegítimos los actos efectuados sin su reconocimiento.” Corte Constitucional, sentencia C-383 de 2000 (M. P. Álvaro Tafur Galvis)

se respetó el debido proceso al momento de establecer la base gravable del impuesto a la renta, toda vez que al determinar dicha base con desconocimiento del principio de legalidad indefectiblemente se lesiona el derecho al debido proceso, pues esta prerrogativa precisa el acatamiento de las normas sustanciales y procesales que regulan la imposición de una sanción.

4.2.3.10. Lo anterior resulta de mayor relevancia si se toma en cuenta que en este caso no sólo se lesiona el derecho al debido proceso de la accionante por no cumplirse un determinado trámite o etapa procesal, sino porque se le hace aplicación de una norma jurídica sustancial de una forma que no se atiene a los mandatos constitucionales. Así pues, no se está en presencia de una situación que se reduzca a una afectación intrascendente de un mero rito, sino a un evento que ha comprometido la aplicación del derecho sustancial que determina la base gravable del impuesto a la renta de la tutelante.

4.2.3.11. En conclusión, como la interpretación realizada por la entidad tutelada, de acuerdo con la cual la bonificación por compensación no constituye salario para efectos de la exención del art. 206 del Estatuto Tributario, se fundamenta no en una norma de rango legal sino en conceptos y oficios de la Dirección de Impuestos y otras fuentes distintas a la ley, la actuación de la accionada desconoció el principio de legalidad del tributo y dio paso a la configuración de una vía de hecho prospectiva, pues de continuarse con la actuación administrativa sancionatoria se le lesionaría a la actora su derecho fundamental al debido proceso. Con este punto claro, es preciso ahora referirnos al tipo de medidas a adoptar en el caso concreto.

5. Medidas a tomar en el caso concreto

5.1. La Constitución no incluye una definición de salario. Sin embargo, el art. 53 de la Carta reconoce el derecho de los trabajadores a recibir una “(...) remuneración mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo...”¹⁰¹ Por su parte, el Decreto Ley 2663 de 1950, “Sobre Código Sustantivo del Trabajo”, en su art. 127 expresa que “Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones”¹⁰².

A juicio de la Corte, el salario es una garantía fundamental para el trabajador, cuya característica definitoria es que se genera como contraprestación directa a la ejecución personal del servicio, debiendo este ser proporcional al mismo

¹⁰¹ Constitución Política de 1991, art. 53.

¹⁰² Decreto Ley 2663 de 1950, “Sobre Código Sustantivo del Trabajo”, art. 127.

con independencia de la denominación que se le asigne. Por ello, se ha entendido que el art. 127 del Código Sustantivo del Trabajo no es exhaustivo al enunciar qué elementos constituyen salario, sino que tan solo provee ejemplos de pagos que sí lo integran. La Corte acudió al derecho internacional para delimitar salario desde una perspectiva jurídica y acogió la definición contenida en el Convenio 95 de la Organización Internacional del Trabajo - OIT-¹⁰³, la que declara que “(...) *el término salario significa la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que éste último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar*”¹⁰⁴.

5.2. Como se advirtió, no es competencia de esta Corte definir la forma en que ha de entenderse la bonificación por compensación para efectos de la exención del art. 206 del Estatuto Tributario. Ello corresponde al Congreso de la República, como órgano investido con la facultad impositiva, y al Consejo de Estado, como tribunal de cierre de la jurisdicción contencioso administrativa, en caso de controversia. Pero tampoco es viable para la Corporación, como máximo garante de la vigencia de la Constitución, no intervenir cuando sea necesario para proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos.

La configuración de una vía de hecho prospectiva y evidente llevan a que en esta ocasión se deba conceder la tutela, al ser el único mecanismo idóneo para proteger los derechos de la accionante en el caso concreto. Empero, constata la Sala que solo esta extraordinaria circunstancia permite un pronunciamiento en este sentido y que no debe de ninguna manera entenderse que es un mero debate interpretativo o sobre el monto a pagar por impuestos lo que justifica la intervención del juez de tutela¹⁰⁵.

5.3. Conforme a lo expuesto, la Sala advierte a la accionada que no resulta conforme a la Constitución que aquella fije la base gravable de un tributo con base en fuentes normativas que no cumplen con el principio de legalidad

¹⁰³ Organización Internacional del Trabajo, *Convenio 95 sobre la Protección del Salario*, art. 1.

¹⁰⁴ La Corte suscribió la definición establecida en el convenio, pues este hace parte del Bloque de Constitucionalidad, e iteró que no es dable al legislativo eliminar el carácter salarial de erogaciones efectuadas al trabajador que remuneran de forma directa la prestación del servicio, en mejora de su calidad de vida y la de su familia. Por lo anterior, concluyó la Corte que “(...) *el salario como emanación del derecho al trabajo es una obligación del empleador y un derecho irrenunciable del trabajador. El elemento central de dicha institución es el carácter retributivo por el servicio prestado por el empleado con independencia de su denominación. Este núcleo no puede ser alterado por el legislador al definirlo o regularlo; tampoco por los sujetos de la relación laboral cuando convienen la remuneración, y menos por el juez laboral al decidir el asunto sometido a su competencia.*” Corte Constitucional, sentencia T-1029 de 2012 (M. P. Luis Ernesto Vargas Silva. S. V. Alexei Julio Estrada).

¹⁰⁵ Se reitera que la tutela únicamente resultará procedente en el marco de procesos sancionatorios en el evento en que exista una lesión o amenaza clara o abierta a derechos fundamentales. En este sentido, el inicio de un proceso penal o disciplinario por sí mismo, de ninguna manera daría lugar a que se declare procedente una tutela. Empero, de existir un desconocimiento clara e indiscutible de garantías básicas para el enjuiciado (inicio de proceso penal sin derecho a que se cuente con la asistencia de un abogado o por un acto no tipificado como delito), la tutela se tornará procedente.

tributaria; el cual, sobra decir, no se ve satisfecho por la mera existencia de conceptos jurídicos u oficios de cualquier tipo. En consecuencia, se ordenará a la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto dar por concluidas las investigaciones iniciadas en contra de la señora Mary Genith Viteri Aguirre por los hechos analizados en esta sentencia.

5.4. Con fundamento en lo expuesto, la Sala de Revisión confirmará la sentencia del doce (12) de febrero de dos mil trece (2013) proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño-Sala de Conjueces, que a su vez revocó el fallo del cinco (5) de junio de dos mil doce (2012) dictado por el Juzgado Tercero Administrativo del Circuito de Pasto, y tutelaré el derecho de la accionante al debido proceso.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero.- LEVANTAR la suspensión de términos del presente proceso de tutela, ordenada mediante auto de dieciocho (18) de noviembre de dos mil trece (2013).

Segundo.- CONFIRMAR la sentencia del doce (12) de febrero de dos mil trece (2013) proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño-Sala de Conjueces, que revocó el fallo del cinco (5) de junio de dos mil doce (2012) dictado por el Juzgado Tercero Administrativo del Circuito de Pasto y, en consecuencia, **TUTELAR** el derecho al debido proceso de la accionante, por las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Tercero.- ORDENAR a la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto dar por concluidas las investigaciones iniciadas en contra de la señora Mary Genith Viteri Aguirre por los hechos analizados en esta sentencia.

Cuarto.- Por la Secretaría General, **LÍBRESE** la comunicación a que alude el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

Ausente con permiso

LUIS GUILLERMO GUERRERO PEREZ

Magistrado

ANDRÉS MUTIS VANEGAS

Secretario General (E)