C-511-96

Sentencia C-511/96

SANEAMIENTO FISCAL-Prohibición amnistías por delitos comunes

Los beneficios que tiendan a exonerar a un convicto de la correspondiente responsabilidad penal – amnistías o indultos -, sólo pueden ser concedidos por el Congreso de la República, de manera extraordinaria, a delincuentes o sindicados de delitos políticos. Resulta contrario a la Constitución otorgar a ciertos ciudadanos una amnistía por los delitos comunes que hubieren cometido al incurrir en las conductas que son objeto de saneamiento fiscal. La Corte deberá declarar contraria a la Constitución la interpretación de la norma estudiada que admite exonerar a los contadores, revisores fiscales y administradores, de las investigaciones y sanciones de carácter penal.

SANEAMIENTO TRIBUTARIO-Naturaleza

La expresión "saneamiento" alude a un resultado final que se predica del contribuyente que obtiene del Estado el finiquito de sus obligaciones fiscales, hasta la fecha incumplidas, luego de allanarse a las condiciones pecuniarias y de otro orden que para el efecto establece la ley. La medida, sin embargo, no mira exclusivamente el interés del contraventor, sino también el del erario que incrementa sus fondos presentes y futuros.

EXENCION TRIBUTARIA-Naturaleza/SANEAMIENTO TRIBUTARIO-Naturaleza

Si bien la exención supone la concesión de un beneficio fiscal, no tiene el carácter de medio extintivo extraordinario de la obligación tributaria. La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria -definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica-, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. La exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación. La exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por

su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales ex ante no se ha dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento.

CONTRIBUYENTE MOROSO-Medidas para recuperar créditos/EXENCION TRIBUTARIA-Procedencia

No viola en ningún sentido la Constitución, que una ley pretenda conceder a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal. Tampoco quebranta la Carta que el Estado haga uso de ciertos instrumentos de recaudo, con el objeto de recuperar, así sea parcialmente, sus créditos, máxime si de lo anterior se sigue el aumento de personas que ingresan a la base de contribuyentes. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas. Las amnistías o saneamientos consagradas, en principio son inconstitucionales. Lo anterior no es óbice para que en situaciones excepcionales, puedan adoptarse medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de una manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción. Naturalmente, por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde estricta congruencia con la causa y la finalidad que las anime, la carga de la justificación de que el régimen excepcional que se adopta es razonable y proporcionado, y que se sustenta en hechos reales, corresponderá a los autores y defensores del mismo y, en consecuencia, se examinará por la Corte en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso.

SANEAMIENTO TRIBUTARIO-Vulnerción de igualdad entre contribuyentes/EQUIDAD TRIBUTARIA-Vulneración

Se pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. El criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una

situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron. La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley. Los problemas de eficiencia del aparato estatal, no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho. Las autoridades que están instituidas para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares, se ven compelidas por la ley a resignar de esta función, no negociable, con el objeto de superar las falencias que exhiben en materia de recaudo, las que debían resolverse a través de otros medios distintos.

AMNISTIA TRIBUTARIA-Prohibición

Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.

Referencia: Expediente D-1252

Actor: Isidoro Arévalo Buitrago

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 “Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”

Magistrado Ponente:

Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Santa Fe de Bogotá, D.C., octubre ocho (8) de mil novecientos noventa y seis (1996).

Aprobada por acta Nº 46

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por su Presidente Carlos Gaviria Díaz y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Antonio Barrera Carbonell, Eduardo Cifuentes Muñoz, José Gregorio Hernández Galindo, Hernando Herrera Vergara, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCIÓN

ha pronunciado la siguiente

S E N T E N C I A

En el proceso de constitucionalidad contra el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 "Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones".

I. TEXTO DE LA NORMA REVISADA

LEY 223 de 1995

(diciembre 20)

"Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones"

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(…)

CAPITULO XIII

(…)

Artículo 243.- Saneamiento a contadores, revisores fiscales y administradores. Para efectos de los saneamientos previstos en este capítulo, no se harán investigaciones, ni se aplicarán sanciones por ningún motivo, a los contadores, revisores fiscales y administradores, por hechos que sean objeto de tales saneamientos.

II. ANTECEDENTES

1. El Congreso de la República expidió la Ley 223 de 1995, "Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones", la cual fue publicada en el Diario Oficial Nº 42.160 de diciembre 22 de 1995.

2. El ciudadano Isidoro Arévalo Buitrago demandó el artículo 243 de la Ley 223 de 1995, por considerarlo violatorio de los artículos 1°, 2°, 4°, 15, 21, 28, 29, 83, 95, 113, 116, 136-1, 150-17 y 158 de la Constitución Política.

3. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de apoderada, presentó memorial en el cual solicita a la Corte que declare la exequibilidad de la norma demandada.

4. El Procurador General de la Nación (E), mediante concepto fechado el 27 de mayo de 1996, solicitó a esta Corporación se declarara inhibida para fallar acerca de la constitucionalidad del artículo 243 de la Ley 223 de 1995.

III. LA DEMANDA

Antes de formular los cargos contra la norma acusada, el demandante enuncia una serie de "antecedentes jurídicos" de la misma. Luego de un recuento de las discusiones sostenidas por las Comisiones Redactoras del Proyecto de Código Penal, en torno al delito de falsedad ideológica en documento privado, el actor concluye que, en el Decreto 100 de 1980, quedó consagrada la figura de la "falsedad en documento privado". De igual forma, el demandante trae a colación sendas sentencias proferidas por la Corte Suprema de Justicia, en las cuales la doctrina mayoritaria tiende a señalar que la falsedad ideológica en documento privado sólo se presenta en aquellos casos en los cuales el particular se encuentra expresamente obligado por la ley a decir la verdad. Por último, el actor transcribe una serie de normas de la Ley 43 de 1990 (reglamentaria de la profesión de contador público) y del Código de

Comercio, en las cuales se consagra la obligación de los contadores, revisores fiscales y administradores de decir la verdad en los documentos privados que deben aprobar o sobre los que deben dar fe pública, y la correspondiente responsabilidad penal.

A continuación, el demandante formula los siguientes cargos contra el artículo 243 de la Ley 223 de 1995:

1. En primer lugar, el libelista considera que "el saneamiento a contadores, revisores fiscales y administradores, constituye una verdadera amnistía que los exonera no solamente de las sanciones propias de la normatividad tributaria sino también del delito de falsedad ideológica en documento privado establecido en el artículo 221 del Código Penal, que el Congreso no puede 'amnistiar' por tratarse de un delito común, lo cual viola la Constitución, en su Preámbulo y en los artículos 1°, 2°, 4°, 95, 113, 116, 136-1 y 150-17".

En su concepto los artículos 1°, 10 y 70 de la Ley 43 de 1990 y los artículos 157, 200, 292, 293 y 395 del Código de Comercio imponen en cabeza de contadores y administradores la obligación de "decir la verdad", so pena de incurrir en el delito de falsedad ideológica en documento privado. La norma acusada implica no sólo una exoneración de sanciones administrativas sino, también, del delito de falsedad ideológica en documento privado. Si bien el artículo 10 del Decreto Reglamentario 0196 de 1996 señala que el saneamiento a contadores y administradores se otorga sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar, ello no subsana el vicio de constitucionalidad que exhibe el artículo 243 de la Ley 223 de 1995, toda vez que la salvedad mencionada debe ser materia de ley y no de reglamento. Opina el demandante que la norma acusada consagra una amnistía para un delito común, lo cual contraviene el artículo 150-17 de la Carta que sólo establece la posibilidad de amnistiar delitos políticos.

Según el actor, el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 viola también el Preámbulo y los artículos 1°, 2°, 4° y 136-1 de la Constitución, dado que impide que los infractores de la ley sean castigados, lo cual atenta contra los principios de justicia, igualdad y libertad y contra el deber de todo nacional y extranjero de someterse a las leyes colombianas. La norma demandada comporta, además, una intromisión del Congreso en las competencias de la Rama Judicial, como quiera que esta es la única autorizada para "declarar si una persona ha cometido delito, si es culpable o inocente, condenarla o exonerarla".

2. En segundo lugar, el libelista manifiesta que el artículo atacado vulnera las normas superiores, toda vez que "se condena 'ex post facto' al escarnio público al contador público o revisor fiscal, sin haber sido oído y vencido, lo cual viola la Constitución es sus artículos 15, 21, 28, 29 y 83". Según el actor, la norma impugnada, al conceder una amnistía frente al delito de falsedad ideológica en documento privado, parte de una premisa falsa, según la cual "los contadores, revisores fiscales y administradores, por el hecho de serlo y ejercer su profesión, son, 'per se', infractores consuetudinarios de la ley, motivo por el cual debe amnistiárseles para asegurar el recaudo de los tributos previstos en las amnistías y saneamientos concedidos a los contribuyentes, (...), lo que, además de absurdo constituye un ex abrupto jurídico, porque se está sindicando y condenando gratuita y públicamente, a los citados profesionales, 'ex post facto', sin haber sido oídos y vencidos en juicio, y, lo cual es peor, por ley, de haber incurrido en la comisión de conductas reprochables y sancionables por la sociedad colombiana a la cual pertenecen, sometiéndolos a la afrenta pública, atentando gravemente contra su buena imagen personal y profesional, su fama, buen nombre y honra; desconociéndoles el derecho a la intimidad personal, a la presunción de inocencia y buena fe".

3. Por último, el demandante considera que el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 viola el principio de unidad de materia, consagrado en el artículo 158 de la Carta. En efecto, el actor estima que la "Jurisprudencia sostiene que (la ley) puede ocuparse del establecimiento o la exoneración de conductas típicas relacionadas, en el caso que nos ocupa, de asuntos tributarios, pero en ningún caso establecer amnistías que involucren el Código Penal". Por otra parte, las normas en materia penal deben ser tramitadas en primer debate por la Comisión Primera Constitucional Permanente del Congreso de la República y no por la Comisión Tercera, como ocurrió en el caso de la norma acusada, razón por la cual ésta vulnera el artículo 157-1 de la Constitución.

IV. INTERVENCIONES

Intervención de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La apoderada de la DIAN inicia su intervención con la afirmación de que "el saneamiento a contadores, revisores fiscales y administradores es una amnistía que los exonera de las

sanciones propias de la normatividad tributaria". Según la interviniente, en Colombia no se han penalizado las conductas que infringen el deber de contribuir a la financiación de los gastos del Estado a través del pago de tributos. Sin embargo, las normas tributarias sí establecen una serie de sanciones de índole administrativa en caso de que los contribuyentes evadan sus obligaciones fiscales. Las sanciones en materia tributaria se constituyen, entonces, en un instrumento del que dispone el Estado para aumentar los recaudos de impuestos y para disuadir a los evasores y, por ende, carecen de "las connotaciones penales que pretende atribuirles el actor". A diferencia de las penas imponibles por la comisión de delitos, las sanciones tributarias no persiguen "la aflicción o resocialización del individuo en forma directa, sino la formación en materia fiscal del asociado para hacerlo consciente de su coadyuvancia en las cargas públicas del Estado".

En este orden de ideas, la representante judicial de la DIAN estima que el saneamiento de las conductas de contadores, revisores fiscales y administradores que consagra la norma demandada, corresponde "a aquellas que obviamente tienen que ver con la infracción a la normatividad tributaria, pues, pretender lo contrario sería tanto como desconocer la naturaleza de las normas tributarias, el origen y finalidad de las mismas así como el régimen sancionatorio especial previsto en ellas". Igualmente, la apoderada de la Nación manifiesta que el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 no configura una amnistía para un delito común sino que busca la efectividad de un mecanismo "contenido en la reforma tributaria que releva de las sanciones administrativas a quienes hayan incurrido en contravención a la ley tributaria". A juicio de la interviniente, la norma demandada sólo hace referencia a los saneamientos contemplados en el capítulo XIII de la Ley 223 de 1995 (saneamiento de intereses, saneamiento de declaraciones, saneamiento de contribuyentes que han cumplido con sus obligaciones tributarias, saneamiento especial en favor de la Empresa Distrital de Transporte Urbano, saneamiento para entidades sin ánimo de lucro, saneamiento de impugnaciones), esto es, a "la exoneración de la consecuencia fiscal que la ley prevé frente a contadores, administradores y revisores fiscales por facilitar, asesorar, o avalar declaraciones que contengan imprecisiones objeto de saneamiento". La apoderada de la DIAN señala que las sanciones de las que quedan exentos los contadores, revisores fiscales y administradores, en virtud del artículo 243 de la Ley 223 de 1995, son aquellas que se encuentran consagradas en los artículos 659 y 660 del Estatuto Tributario, en caso de avalar declaraciones no conformes con la realidad económica del contribuyente, llevar libros de contabilidad en forma contraria a la ley, emitir certificados dirigidos a la administración

tributaria no conformes con la contabilidad o realidad económica del contribuyente, etc.

De otra parte, desecha el cargo del actor según el cual la norma acusada viola el principio de unidad de materia legislativa, como quiera que ésta presenta un carácter eminentemente tributario directamente relacionado con las materias a las que se refiere la Ley 223 de 1995.

Por último, la interviniente señala que, en el presente caso, los cargos contra el artículo demandado se fundan en una particular interpretación que de éste efectúa el actor, lo cual choca con la doctrina establecida por la Corte Constitucional según la cual "en tratándose de juicios de constitucionalidad no es posible acceder a las pretensiones de un accionante que se fundamente en una de las posibles interpretaciones que pueda admitir la norma".

V. Concepto del Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación (E), solicita a la Corporación declararse inhibida para decidir acerca de la constitucionalidad del artículo 243 de la Ley 223 de 1995, en razón de la ineptitud sustantiva de la demanda.

El representante del Ministerio Público, comienza su intervención señalando que la tesis del actor para solicitar la declaratoria de inexequibilidad de la norma acusada, según la cual ésta consagra una amnistía por delitos comunes, es apenas una hipótesis normativa por él deducida que no corresponde al sentido jurídico del texto impugnado. Frente a este tipo de situaciones, la Corte Constitucional ha sido clara al determinar que "la inexequibilidad que ante ella se solicita debe recaer sobre un texto real y no simplemente deducido por el actor o implícito".

Según la vista fiscal, un simple repaso del artículo 243 de la Ley 223 de 1995 pone de manifiesto que el Legislador, en ningún momento, quiso establecer una amnistía por delitos comunes en los términos que para la procedencia de esta figura requiere la Carta Política. Opina el Procurador que, una "decisión de esa trascendencia exige una manifestación expresa y cualificada del Legislador".

Además de lo anterior – estima el concepto fiscal -, una interpretación "sistemática y contextual" de la norma acusada pone en evidencia que "lo que persigue el legislador con la

mayor parte de las disposiciones que integran el capítulo XIII de la Ley 223 de 1995 es establecer un saneamiento en variados aspectos", que implica "que la exoneración de investigaciones y sanciones a los contadores, revisores fiscales y administradores por hechos que son objeto de ese saneamiento, se refiere única y exclusivamente a materias de índole tributaria y no a otras, y por lo tanto no comprende la concesión de amnistías para delitos comunes como lo propone equivocadamente el accionante".

VI. FUNDAMENTOS

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda, en virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución Política.

Primer cargo: la norma acusada consagra una amnistía para el delito de falsedad ideológica en documento privado

2. La norma demandada establece que a los contadores, revisores fiscales y administradores no se les seguirá investigación, ni se les aplicarán sanciones por ningún motivo relacionado con los hechos objeto de los saneamientos tributarios contemplados en el capítulo XIII de la Ley 223 de 1995.

El demandante formula una interpretación literal y exegética del artículo cuestionado, según la cual éste no establece distinción alguna en cuanto a la naturaleza jurídica de las investigaciones y sanciones a que allí se hace referencia. En este sentido, no sólo quedarían excluidas las sanciones e investigaciones de índole meramente administrativa, sino también aquellas que corresponden al ámbito específico del derecho penal ordinario. Por esta razón, considera que la norma estudiada es inexequible dado que consagra una amnistía para delitos comunes.

Sin embargo, los intervinientes señalan que la disposición demandada, interpretada en forma sistemática y armónica con las otras disposiciones que componen el capítulo XIII de la Ley 223 de 1995, sólo exime a los contadores, revisores fiscales y administradores de las sanciones de carácter administrativo consagradas en el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, arts. 659 y 660). Al respecto advierten que las conductas que dan lugar a los

saneamientos de que trata el mencionado capítulo, no tienen consecuencias de orden penal sino únicamente disciplinarias, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 659 y 660 del Estatuto Tributario.

Frente a las interpretaciones divergentes antes expuestas, compete a la Corte, en primer término, definir cuál es el alcance de la disposición demandada a fin de aclarar si la inmunidad que consagra se extiende al ámbito del derecho penal ordinario.

3. Los saneamientos a los cuales se refiere la disposición cuestionada son los siguientes: (1) el saneamiento de intereses (artículo 238), según el cual los contribuyentes, responsables y agentes de retención de los impuestos que administra la DIAN que cancelen las sumas que adeuden por estos conceptos, antes del 31 de marzo de 1996, serán exonerados del pago de intereses de mora y de la actualización de sus deudas; (2) el saneamiento de declaraciones (artículo 239), a cuyo tenor los contribuyentes, responsables, agentes de retención y entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio que no lo hayan hecho, podrán hacerlo hasta el 15 de febrero de 1996 sin hacerse acreedores a la sanción por extemporaneidad consagrada en el Estatuto Tributario; (3) el saneamiento aduanero y tributario de los equipos y vehículos de la liquidada Empresa Distrital de Transporte Urbano (artículo 241); (4) el saneamiento para entidades sin ánimo de lucro que no hubieren presentado solicitud de calificación, a las cuales se extiende el plazo para presentar la mencionada solicitud (artículo 242); (5) el saneamiento a empresas de servicios públicos (artículo 244), según el cual quedan exentas de pagar a la DIAN los valores que le adeuden cuando hayan facturado y cobrado un menor valor del IVA o no hayan efectuado las retenciones a que estaban obligadas; (6) el saneamiento de impugnaciones (artículo 245), según el cual los contribuyentes y responsables de impuestos sobre la renta, ventas, consumo, timbre y retención en la fuente a quienes se les haya notificado requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación de revisión o resolución sancionatoria, que desistan de las objeciones, recursos o acciones administrativas y acepten deber el mayor impuesto que surja de los mencionados actos administrativos, serán exonerados del pago de parte del mayor impuesto aceptado y del anticipo del año gravable siguiente y de las sanciones, actualización e intereses; (7) el saneamiento de demandas contencioso administrativas (artículo 246), según el cual los contribuyentes y responsables de impuestos sobre la renta, ventas, consumo, timbre y retención en la fuente que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho y desistan totalmente de ésta, serán exonerados del mayor

impuesto a su cargo y del anticipo del año gravable siguiente y de las sanciones, actualización e intereses.

La mayoría de las conductas que se contemplan en los artículos referidos, hacen relación a irregularidades como la no presentación o presentación extemporánea de la declaración tributaria que, en principio, no darían lugar a responsabilidad penal de los terceros mediatos en la relación jurídico tributaria. Sin embargo, el saneamiento de impugnaciones, contemplado en el artículo 245, puede referirse a la comisión de irregularidades materiales – inexactitudes – que, eventualmente, podrían dar lugar a responsabilidad penal de quienes estando obligados, en virtud de la ley, a decir la verdad, hubieren señalado en los documentos tributarios hechos ajenos a la realidad.

Tanto para los contadores, como para los revisores fiscales y los administradores, se predica el deber legal de lealtad con el Estado, en particular en lo que atañe a suministrar a las autoridades datos ciertos respecto de hechos propios del ámbito de su profesión. Esta obligación surge, en especial, de los artículos 157, 212 y 293 del Código de Comercio, tácitamente derogados por el artículo 43 de la Ley 222 de 1995, y de los artículos 1, 10 y 70 de la Ley 43 de 1990, que regula de la profesión de contador público.

Antes de la expedición de la citada Ley 222 de 1995, la violación de los aludidos deberes profesionales podía acarrear al contador, revisor fiscal o administrador, las sanciones establecidas para la comisión del tipo penal de falsedad en documento privado (Código Penal art. 221). Actualmente, el artículo 43 de la Ley 222 de 1995, consagra la pena de prisión de uno a seis años, para quien, a sabiendas, suministre datos a las autoridades o expida constancia o certificación contraria a la realidad u, ordene, tolere, haga o encubra una falsedad en los estados financieros o en sus notas.

Por esta razón, la simple interpretación literal y exegética del artículo 243 de la Ley 223 de 1995, no puede desconocer que éste hace referencia, inclusive, a las investigaciones y sanciones de carácter penal que pudieren llegar a entrañar los saneamientos contemplados en el capítulo XIII de la Ley 223 de 1995, pues ello se deriva con claridad de la cláusula: " (…) no se harán investigaciones, ni se aplicarán sanciones por ningún motivo (…) " contenida en la citada norma.

Por lo anterior, pese a que una interpretación sistemática de la disposición estudiada, como

la propuesta por los intervinientes, parece más acorde con el espíritu de la Ley de la cual forma parte, no cabe duda de que su texto admite una interpretación más favorable para el presunto implicado, en virtud de la cual la inmunidad que consagra se extiende incluso al ámbito del derecho penal ordinario.

4. En las circunstancias descritas, la Corte se pregunta si es constitucional que la ley exonere a los contadores, revisores fiscales y administradores de la responsabilidad de orden penal a la que virtualmente hubiere lugar en razón de los hechos que son objeto de los saneamientos contemplados en el capítulo XIII de la mencionada Ley 223 de 1995.

El efecto de la norma demandada consistiría, por una parte, en que la Fiscalía General de la Nación no podría investigar a los contadores, revisores fiscales y administradores que hubieren contravenido normas de carácter penal en razón de los hechos constitutivos de los mencionados saneamientos. De otro lado, las acciones penales en curso, contra contadores, revisores fiscales y administradores por los hechos ya anotados, deberían declararse precluídas.

En síntesis, de la norma acusada podría derivarse una concesión de beneficios de índole penal a presuntos responsables o a los sindicados de los delitos comunes que puedan derivarse de los hechos sobre los cuales se fundan los saneamientos contemplados en el capítulo XIII de la Ley 223 de 1995.

5. En los precisos términos del artículo 150-17 de la Carta Política, los beneficios que tiendan a exonerar a un convicto de la correspondiente responsabilidad penal – amnistías o indultos -, sólo pueden ser concedidos por el Congreso de la República, de manera extraordinaria, a delincuentes o sindicados de delitos políticos.

En efecto, esta Corporación tiene establecido que la concesión de este tipo de beneficios, fuera de los eventos contemplados en el anotado artículo 150-17 superior, es violatoria de la Constitución y, por lo tanto, inexequible. Sobre el particular, la Corte ha manifestado:

“Constituye flagrante quebrantamiento de la justicia, y de la propia Constitución, el dar al delincuente común el tratamiento de delincuente político. La Constitución distingue los delitos políticos de los delitos comunes para efectos de acordar a los primeros un tratamiento más benévolo con lo cual mantiene una tradición democrática de estirpe humanitaria, pero

en ningún caso autoriza al legislador, ya sea ordinario o de emergencia para establecer por vía general un tratamiento más benigno para cierto tipo de delitos comunes, con exclusión de otros. El Estado no puede caer en el funesto error de confundir la delincuencia común con la política. (…) La acción delictiva de la criminalidad común no se dirige contra el Estado como tal, ni contra el sistema político vigente, buscando sustituirlo por otro distinto, ni persigue finalidades altruistas, sino que se dirige contra los asociados, que se constituyen así en víctimas indiscriminadas de esa delincuencia. (…).

Admitir tamaño exabrupto es ir contra toda realidad y contra toda justicia. La Constitución es clara en distinguir el delito político del delito común. Por ello prescribe para el primero un tratamiento diferente, y lo hace objeto de beneficios como la amnistía o el indulto, los cuales sólo pueden ser concedidos, por votación calificada por el Congreso Nacional, y por graves motivos de conveniencia pública (art. 50, num. 17), o por el Gobierno, por autorización del Congreso (art. 201, num. 2o.). Los delitos comunes en cambio, en ningún caso pueden ser objeto de amnistía o de indulto. El perdón de la pena, así sea parcial, por parte de autoridades distintas al Congreso o al Gobierno, -autorizado por la ley, implica un indulto disfrazado1".

En consecuencia, resulta contrario a la Constitución otorgar a ciertos ciudadanos una amnistía por los delitos comunes que hubieren cometido al incurrir en las conductas que son objeto de saneamiento fiscal en virtud de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la Ley 223 de 1995. Por lo tanto, la Corte deberá declarar contraria a la Constitución la interpretación de la norma estudiada que admite exonerar a los contadores, revisores fiscales y administradores, de las investigaciones y sanciones de carácter penal.

6. La Corte considera que el artículo 243 de la Ley 223 de 1995, tiene una relación íntima con las normas del capítulo XIII de la misma que, en términos generales, se refieren a diversos tipos de "saneamientos". En efecto, la norma demandada dispone: "Para efecto de los saneamientos previstos en este capítulo, no se harán investigaciones, ni se aplicarán sanciones por ningún motivo, a los contadores, revisores fiscales y administradores, por hechos que sean objeto de tales saneamientos". De no integrarse la proposición jurídica completa con las disposiciones relativas a los saneamientos (arts 238, 239, 241, 242, 243, 244, 245, 246 y 247), no se podrá establecer la conducta concreta de los indicados profesionales y la consiguiente constitucionalidad o inconstitucionalidad de la exclusión de

responsabilidad que consagra la norma demandada. De otro lado, no parece coherente que el contribuyente mantenga incólume el beneficio derivado del saneamiento y, en cambio, el revisor fiscal, el contador o el administrador que con aquél fraguaron el comportamiento irregular, en el caso de que se declare la inconstitucionalidad del anotado precepto, terminen sin gozar de la inmunidad que se extendería injustificadamente sólo al primero. En otras palabras, el autor principal del ilícito tributario sería perdonado, en tanto que sus copartícipes no. En consecuencia, la Corte procederá a integrar la proposición jurídica completa, que comprende los artículos de la ley demandada que a continuación se transcriben.

ARTICULO 238. Saneamiento de intereses. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención de los tributos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que cancelen las sumas debidas por tales conceptos, a más tardar el 31 de marzo de 1996, tendrán derecho a que se les exonere de los intereses de mora y de la actualización de la deuda, correspondientes a las sumas pagadas. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención, que a la fecha de vigencia de la presente ley se encuentren en proceso concordatario debidamente legalizado, tendrán plazo hasta el primero de julio de 1996.

El saneamiento previsto en este artículo, sólo será aplicable a las deudas de plazo vencido que se hubieren causado hasta el primero de julio de 1995.

ARTICULO 239. Saneamiento de declaraciones. Los contribuyentes, responsables, agentes de retención y entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio, que no hubieren presentado sus declaraciones tributarias, podrán hacerlo a más tardar el 15 de febrero de 1996, sin que haya lugar al pago de la sanción por extemporaneidad señalada en cada caso en el estatuto tributario.

Quienes hagan uso de la opción prevista en este artículo, podrán pagar los impuestos que resulten a su cargo en las declaraciones objeto de saneamiento, dentro del plazo señalado en el artículo precedente con el beneficio allí concedido.

Parágrafo 1. Los declarantes que antes del primero de julio de 1995 hubieren presentado sus declaraciones tributarias sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del estatuto tributario o presenten errores en la identificación del período fiscal, podrán subsanar los correspondientes errores u omisiones, mediante la presentación de declaraciones de corrección en las entidades autorizadas para el recaudo de los

impuestos administrados por la DIAN, de la jurisdicción a que corresponda sin que haya lugar al pago de sanciones por este concepto.

Para tener derecho a este beneficio, las declaraciones de corrección deben ser presentadas a más tardar el 15 de febrero de 1996.

Parágrafo 2. Concédese amnistía a los establecimientos públicos, sociedades de economía mixta en las que el Estado posea más del 90% y empresas comerciales o industriales del Estado o cualquier nivel territorial sancionadas como resultado de la suscripción de sus declaraciones de retención en la fuente o declaraciones de ingresos o patrimonios por el tesorero o pagador o por funcionario distinto del representante legal.

ARTICULO 241. Considéranse saneados aduanera y tributariamente los equipos y vehículos de la liquidada Empresa Distrital de Transporte Urbano, EDTU.

ARTICULO 242. Saneamiento para entidades sin ánimo de lucro. Las entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial que no hubieren presentado la solicitud de calificación, podrán hacerlo hasta el 28 de febrero de 1996. En dicho caso, el término para declararse extiende hasta un mes después de la fecha en que se resuelva definitivamente la solicitud de calificación.

ARTICULO 243. Saneamiento a contadores, revisores fiscales y administradores. Para efectos de los saneamientos previstos en este capítulo, no se harán investigaciones, ni se aplicarán sanciones por ningún motivo, a los contadores, revisores fiscales y administradores, por hechos que sean objeto de tales saneamientos.

ARTICULO 244. Saneamiento a empresas de servicios públicos. Las empresas de servicios públicos que hayan facturado y cobrado un menor valor del impuesto a las ventas en la prestación del servicio por los años 1993, 1994 y primer semestre de 1995, o no hayan efectuado las retenciones a que estaban obligadas durante el mismo término, quedan exentas de pagar a la DIAN dichos valores incluidos los intereses y la actualización. De igual exención gozarán los municipios que no hayan pagado la retención en la fuente hasta el año 1994.

ARTICULO 245. Saneamiento de impugnaciones. Los contribuyentes y responsables de los

impuestos sobre la renta, consumo, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta ley, requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación de revisión o resolución que impone sanción, y desistan totalmente de las objeciones, recursos o acciones administrativas, y acepten deber el mayor impuesto que surja de tales actos administrativos, o la correspondiente sanción, según el caso, quedarán exonerados de parte del mayor impuesto aceptado, así como del anticipo del año siguiente al gravable, de las sanciones, actualización e intereses correspondientes, o de parte de la sanción, su actualización e intereses, según el caso.

Para tal efecto, dichos contribuyentes deberán presentar un escrito de desistimiento ante la respectiva administración de impuestos y aduanas nacionales y antes del primero de abril de 1996, en el cual se identifiquen los mayores impuestos aceptados o sanciones aceptadas y se alleguen las siguientes pruebas:

a) La prueba del pago de la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable 1994 y la del pago de la liquidación privada correspondiente al período materia de la discusión, relativa al impuesto objeto del desistimiento, o de la sanción aceptada;

b) La prueba del pago, sin sanciones, actualización, intereses, ni anticipo del año siguiente al gravable, del 25% del mayor impuesto que se genere como consecuencia del requerimiento especial, o del 25% de la sanción sin intereses ni actualización, que se genere en el pliego de cargos o en el acta de inspección de libros de contabilidad, en el evento de no haberse notificado acto de determinación oficial del tributo o resolución sancionatoria, y

Parágrafo 1. Los contribuyentes cuyas reclamaciones y demandas se encuentren dentro del término de caducidad para acudir ante los tribunales de lo contencioso administrativo y no lo hubieren hecho podrán acogerse a lo previsto en el literal c) de este artículo, para lo cual presentarán el correspondiente escrito ante la respectiva administración de impuestos y aduanas nacionales.

Parágrafo 2. Las manifestaciones y desistimientos de que trata este artículo, tienen el

carácter de irrevocables.

Parágrafo 3. Cumplidas las exigencias de este artículo, se dará por terminado el proceso y se ordenará el archivo del expediente.

ARTICULO 246. Saneamiento de demandas ante la jurisdicción contencioso administrativa. Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, consumo, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, y desistan totalmente de su acción o demanda, quedarán exonerados del mayor impuesto a su cargo, así como del anticipo del año siguiente al gravable, de las sanciones, intereses y actualización correspondiente. Para tal efecto, dichos contribuyentes deberán presentar un escrito de desistimiento ante el tribunal respectivo o ante el Consejo de Estado, según corresponda antes de que se dicte fallo definitivo, y en todo caso, antes del 1º de abril de 1996, adjuntando las siguientes pruebas:

a) Si el proceso se halla en primera instancia, la prueba del pago, sin sanciones, intereses, actualización, ni anticipo del año siguiente al gravable, del 65% del mayor impuesto discutido. Cuando se trate de un proceso contra una resolución que impone sanción, se debe acreditar el pago del 65% de la sanción, sin intereses, ni actualización.

Si el proceso se halla en única instancia o en conocimiento del honorable Consejo de Estado, la prueba del pago sin sanciones, intereses, actualización, ni anticipo del año siguiente al gravable, del 80% del mayor impuesto discutido, o del 80% de la sanción, sin intereses, ni actualización, cuando se trate de un proceso contra una resolución que impone sanción, y

b) La prueba del pago de la liquidación privada por el año 1994 relativa al impuesto sobre la renta cuando se trate de un proceso por dicho impuesto.

La prueba del pago de las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes al año 1994, cuando se trate de un proceso por dicho impuesto.

La prueba del pago de las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 1994, cuando se trate de un proceso por impuestos de timbre o por retención en la fuente.

El auto que acepte el desistimiento deberá ser notificado personalmente al jefe de la división jurídica de la respectiva administración de impuestos y aduanas nacionales en el caso de los tribunales administrativos y al jefe de la división de representación externa de la sub-dirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el caso del Consejo de Estado.

Contra la providencia que resuelva este desistimiento será procedente el recurso de apelación por parte del contribuyente.

Parágrafo. Las manifestaciones y desistimientos de que trata este artículo tienen el carácter de irrevocables.

ARTICULO 247. Competencia. La competencia para resolver las solicitudes de saneamiento que se presenten ante la administración tributaria, radica en el jefe de la división jurídica de la respectiva administración de impuestos y aduanas nacionales, el cual deberá resolverla favorablemente cuando se reúnan las exigencias previstas en esta ley. Contra la providencia que resuelva la petición no procede recurso alguno por la vía gubernativa.

7. Las normas demandadas conforman el conjunto de reglas sustanciales y procedimentales de lo que en la tradición colombiana se conoce con el nombre de "amnistía tributaria" y que en el texto de la ley se designa con el vocablo "saneamiento". La expresión alude a un resultado final que se predica del contribuyente que obtiene del Estado el finiquito de sus obligaciones fiscales, hasta la fecha incumplidas, luego de allanarse a las condiciones pecuniarias y de otro orden que para el efecto establece la ley. La medida, sin embargo, no mira exclusivamente el interés del contraventor, sino también el del erario que incrementa sus fondos presentes y futuros.

La ley examinada regula diversos saneamientos. El "saneamiento de intereses", se aplica a los contribuyentes, responsables y agentes de retención de los tributos, que no los hubieren cancelado, lo que podrán hacer hasta el 31 de marzo de 1996, sin que la deuda se actualice y sin que se les cobre intereses de mora.

El "saneamiento de declaraciones", se concede a los contribuyentes, responsables, agentes de retención y entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio, que no hubieren presentado sus declaraciones tributarias, lo que podrán hacer hasta el día 15 de

febrero de 1996, sin necesidad de pagar la sanción de extemporaneidad, los intereses de mora y la actualización de la deuda vencida. El beneficio anterior se extiende también a los declarantes que hubieren omitido ciertos requisitos o incurrido en errores u omisiones, quienes podrán presentar las declaraciones de rectificación.

La "amnistía" por sanciones impuestas como resultado de la suscripción de sus declaraciones de retención en la fuente o declaraciones de ingresos o patrimonios, se establece en beneficio de las entidades descentralizadas del Estado de cualquier nivel.

El "saneamiento para entidades sin ánimo de lucro", se confiere a las entidades de esta naturaleza que no hubieren presentado la solicitud de calificación, lo que podrán realizar hasta el 28 de febrero de 1996 y, en este evento, el término para declarar se extiende hasta un mes después de la fecha en que se resuelva definitivamente la solicitud de calificación.

El "saneamiento a contadores, revisores fiscales y administradores", se refiere a la exclusión de cualquier sanción que pueda corresponderles en razón de su participación en los hechos materia de saneamiento.

El "saneamiento a empresas de servicios públicos", apareja la exención completa de sus obligaciones fiscales por concepto de las menores facturaciones y cobros del impuesto a las ventas por los años 1993, 1994 y primer semestre de 1995, lo mismo que por haber dejado de efectuar las respectivas retenciones. La exención ampara igualmente a los municipios que no hayan pagado la retención en la fuente hasta el año de 1994.

El "saneamiento de impugnaciones" incluye a las personas a las que se haya notificado requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación de revisión o resolución que impone sanción, que por el hecho de aceptar el mayor valor que surja de éstos actos y de desistir de las objeciones, recursos o acciones, quedan exonerados de dicho incremento y de los respectivos intereses, sanciones y actualización, para lo cual, entre otros requisitos, deben cancelar la liquidación privada.

El "saneamiento de demandas ante la jurisdicción contencioso administrativa", beneficia a los contribuyentes que hubieren presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante dicha jurisdicción y que desistan de la misma. La exoneración abarca porcentajes variables del mayor impuesto objeto de controversia y la totalidad de los

correspondientes intereses y sanciones adicionales.

8. Las medidas de saneamiento descritas tienen varias características comunes. La primera, las personas y entidades a las que se aplican, son aquéllas que han incumplido las leyes tributarias que consagran deberes y obligaciones de diversa índole. La segunda, el estímulo que la ley ofrece a los sujetos anteriores con el objeto de que ajusten sus cuentas con el erario, consiste en eliminar cargos como la mora, la extemporaneidad, la actualización monetaria y, tratándose de las entidades públicas, la entera obligación. La tercera, el Estado, en consecuencia, renuncia parcial o totalmente, en favor de los deudores, a recibir el pago de los créditos que le son debidos y, por consiguiente, se abstiene de exigir su pago por la vía administrativa o judicial. La cuarta, las medidas de saneamiento son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y beneficiar indiscriminadamente a los deudores morosos.

El problema constitucional que plantean las amnistías o saneamientos genéricos como los que consagran las normas examinadas es complejo. De una parte, debe precisarse si los saneamientos equivalen a las exenciones que la ley, en los términos de la Constitución, puede decretar. Adicionalmente, tiene que analizarse el alcance del poder del Estado para conceder beneficios fiscales, frente al principio de igualdad y equidad tributaria.

9. Podría considerarse que las disposiciones arriba transcritas, pueden legítimamente adoptarse mediante ley, pues a ésta corresponde autorizar exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales (C.P. art. 154). Sin embargo, si se tiene presente que el saneamiento o amnistía opera una condonación o remisión de la obligación tributaria preexistente, se comprende la distancia conceptual que la separa de la noción de exención.

Si bien la exención supone la concesión de un beneficio fiscal, no tiene el carácter de medio extintivo extraordinario de la obligación tributaria. La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria – definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a

conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación.

La diferencia de la exención con el saneamiento o amnistía, de acuerdo con lo expuesto, puede ilustrarse de múltiples maneras. Mientras que el contribuyente, beneficiario de una exención, por ejemplo, resta su monto del valor de la renta gravable, a la cual luego se aplica la tarifa impositiva correspondiente, la persona amnistiada cancela la suma adeudada por concepto de un tributo, pero deja de pagar otras sumas que en estricto rigor debía pagar por verificarse y concretarse en su caso la obligación tributaria. En suma, la exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales ex ante no se ha dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento.

10. Luego de haber definido que las amnistías o saneamientos genéricos, no quedan comprendidos dentro de la potestad de exención concedida a la ley, resta analizar si las medidas objeto de análisis violan la igualdad tributaria y afectan, por consiguiente, la equidad fiscal.

Los beneficios tributarios contemplados en la ley demandada, favorecen a los deudores morosos del fisco. El "saneamiento de contribuyentes", busca imprimirle a los restantes saneamientos visos de generalidad, lo que en modo alguno logra realizar. La dispensa legal, en todo caso, escinde el universo de los contribuyentes en dos grupos, los morosos y los no morosos. Sólo a los primeros se los exonera parcialmente de sus obligaciones tributarias. En relación con los segundos, simplemente se dispone que sus declaraciones privadas adquieran firmeza. Desde el punto de vista de la exoneración del pago de las obligaciones tributarias, es claro que se establece un beneficio circunscrito a los deudores morosos y, justamente, tomando en consideración dicha condición.

Establecida la disparidad de trato, entra la Corte a estudiar si el régimen diferenciado que la ley consagra tiene un asidero objetivo y razonable. De lo contrario, la ley habría introducido una discriminación que altera la igualdad de los contribuyentes y la equidad en la que debe informarse el sistema tributario.

No viola en ningún sentido la Constitución, que una ley pretenda conceder a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal. Tampoco

quebranta la Carta que el Estado haga uso de ciertos instrumentos de recaudo, con el objeto de recuperar, así sea parcialmente, sus créditos, máxime si de lo anterior se sigue el aumento de personas que ingresan a la base de contribuyentes.

El acicate al cual ha recurrido la ley, desde el punto de vista de su idoneidad y eficacia, para lograr realizar la finalidad que se ha propuesto, se revela altamente efectivo. La oportunidad de pagar impuestos atrasados o efectuar la devolución de retenciones, sin pagar intereses, ni ver incrementado el principal en virtud de su actualización monetaria, a lo que se suma que el importe de la obligación por el simple paso del tiempo sólo representa una fracción de la originaria, en verdad constituye para el moroso un estímulo poderoso para ponerse al día con el fisco. De otro lado, la liberalidad del erario, puede suscitar una respuesta de este grupo de personas que, dada las condiciones que se les brinda, con miras a hacerse a los beneficios que otorga la ley, procederán a pagar parte de sus obligaciones y así el fisco recuperará algo de sus acreencias.

Aquí la norma pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron.

La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.

No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas.

Los problemas de eficiencia o eficacia del aparato estatal, no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho. En materia tributaria, la eficacia puede, en ocasiones, desplazar la primacía que por regla general debe mantener la equidad. Sin embargo, no puede sostenerse que la solución de la ineficiencia del aparato estatal dedicado a cobrar los créditos fiscales pueda ser la de alterar retroactivamente la carga tributaria de los contribuyentes colocados en la misma situación, salvo en lo que tiene que ver con la mora en el pago de sus obligaciones. En estas condiciones asimismo se sacrifica el estado de derecho. Las autoridades que están instituidas para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2), se ven compelidas por la ley a resignar de esta función, no negociable, con el objeto de superar las falencias que exhiben en materia de recaudo, las que debían resolverse a través de otros medios distintos. La ley llega hasta el extremo de renunciar a practicar las liquidaciones de revisión respecto de los declarantes cumplidos, pero lo hace con el objetivo de darle un barniz de postiza generalidad y legitimidad a los beneficios que concede a los deudores morosos. El estado de derecho que se sustenta, no sólo en el respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia, termina convertido en el artículo negociable y en el precio que se ha de pagar para colmar las aulagas y apremios del fisco, originados claramente en la ineficiencia de la administración.

La ley no puede restarle efectividad a los deberes de solidaridad y, en especial, al de tributación (C.P. art. 2 y 95-9). Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.

El cumplimiento de un deber constitucional, como el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, reposa en la confianza legítima de que todos los sujetos concernidos por la norma, lo observarán y que las autoridades, en caso contrario, coercitivamente lo harán exigible frente a los remisos. La ley que retroactivamente cambia las reglas de juego y favorece a los deudores morosos, viola flagrantemente el postulado de la buena fe de que subyace al estricto cumplimiento del deber de tributar (C.P. arts 83 y

95-9).

Ni siquiera resulta admisible este proceder frente a entidades del Estado que sean sujetos de algún tributo u obligación de este género. La buena fe exige de las autoridades del Estado un comportamiento paradigmático. Mal puede pretenderse de los particulares una conducta no desviada, cuando son las entidades del Estado las que también concurren en la lesión colectiva de la ley. La organización empresarial del Estado, de otro lado, abusa de su condición cuando es objeto de injustas condonaciones fiscales que afectan la libre competencia económica y de las cuales no gozan los particulares que participan en el mismo mercado (C.P. art. 333).

Se infiere de los razonamientos anteriores que los saneamientos ordenados por la ley, resultan abiertamente inconstitucionales por violar el principio de igualdad y de equidad tributaria. Por contera, también lo será la exoneración de responsabilidad para los revisores fiscales, administradores y contadores.

Si la amnistía o saneamiento para los deudores morosos es inconstitucional, por los motivos indicados, no podrá considerarse constitucional la norma que ordena la abstención del Estado respecto de las acciones u omisiones ilícitas de los mencionados profesionales que tengan relevancia tributaria. La ley no puede disponer que el ejercicio de las profesiones deje de ser objeto de inspección, vigilancia y control, sin violar el artículo 26 de la C.P., que establece esa función indeclinable del Estado y que hace posible socialmente la libertad de profesión u oficio. El deber tributario no se predica exclusivamente de los sujetos del tributo. Los administradores de las empresas o de los haberes de los contribuyentes, lo mismo que sus contadores y revisores fiscales, están comprendidos subjetivamente por el deber tributario, en el sentido de que deben colaborar de buena fe con las autoridades para determinar y definir en concreto los elementos del tributo (C.P., art., 95-9). El ilícito tributario compromete la responsabilidad de los referidos profesionales y no puede, en consecuencia, la ley tratar de eliminarla, pues de esta manera socava el deber de tributación que tiene fundamento constitucional.

11. Al lado de las amnistías o saneamientos genéricos del tipo que se ha analizado y que, por los motivos expresados, violan la Constitución, pueden presentarse otros que adopten la forma de descuentos o exenciones, o que tengan en últimas un efecto exonerativo

semejante, y que se ajusten a la Constitución. En este caso, deberá poder deducirse del propio texto de las normas y de su exposición de motivos respectiva, lo mismo que de las intervenciones del Gobierno y del Congreso, que tengan lugar con ocasión del proceso de constitucionalidad, la causa excepcional, que justifique la medida exonerativa y que la haga razonable y proporcionada respecto de los hechos concretos que la motivan.

Sin agotar las causas que teóricamente pueden constituir el presupuesto de estas amnistías, cabe sostener que el acaecimiento de ciertas circunstancias vinculadas a crisis económicas, sociales o naturales que afecten severamente al fisco, a toda la población o a una parte de ella, o a un sector de la producción, podrían permitir a nivel nacional al Legislador, previa iniciativa del Gobierno (C.P. art., 154) – dado el efecto material liberatorio y su efecto final en la eliminación de créditos fiscales-, exonerar o condonar total o parcialmente deudas tributarias, siempre que la medida sea en sí misma razonable, proporcionada y equitativa.

En suma, las amnistías o saneamientos como el que consagran las normas estudiadas, en principio son inconstitucionales. Sin embargo, lo anterior no es óbice para que en situaciones excepcionales, puedan adoptarse medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de una manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción. Naturalmente, por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde estricta congruencia con la causa y la finalidad que las anime, la carga de la justificación de que el régimen excepcional que se adopta es razonable y proporcionado, y que se sustenta en hechos reales, corresponderá a los autores y defensores del mismo y, en consecuencia, se examinará por la Corte en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso.

12. No escapa a la Corte que en anteriores sentencias, se han analizado algunas leyes que decretaban determinados saneamientos (entre otras las sentencias C- 511 de 1992 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y la C-138 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En las sentencias citadas, por motivos distintos, la Corte declaró la inexequibilidad de las normas demandadas. La circunstancia de que en esta ocasión el espectro de las medidas de amnistía sea más amplio y que la inexequibilidad se centre en la vulneración del principio de igualdad y en la necesidad de que el deber tributario se observe en términos de equidad, le ha

permitido a la Corte pronunciarse sobre una faceta del problema constitucional que antes no había abordado de manera directa.

Segundo cargo: la norma acusada determina que los contadores, revisores fiscales y administradores son violadores consuetudinarios de la ley y los condena sin haber sido oídos y vencidos en juicio

13. A juicio de la Corte, el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 no consagra ningún tipo de presunción de responsabilidad de los contadores, revisores fiscales o administradores frente a las conductas que dan lugar a los saneamientos consagrados en el capítulo XIII de esta ley. La citada disposición se contrae a establecer dos hipótesis distintas: (1) no se iniciarán investigaciones a los contadores, revisores fiscales y administradores que hubieren podido incurrir en los hechos que sean objeto de los saneamientos que establece la Ley 223 de 1995; (2) no se impondrán sanciones a los mencionados contadores, revisores fiscales y administradores por los hechos anotados.

En consecuencia, advierte la Corte la inexistencia de la proposición jurídica demandada pues el cargo estudiado surge de un precepto que no se desprende del texto del artículo 243 de la Ley 223 de 1995, sino de una hipótesis normativa inexistente, arbitrariamente deducida por el actor.

Tercer cargo: la norma acusada vulnera el principio de unidad de materia

14. La Corporación considera que el cargo por vulneración del principio de unidad de materia, formulado contra el artículo 243 de la Ley 223 de 1995 tampoco es procedente, toda vez que existe una conexidad causal, teleológica, temática y sistemática entre dicha norma y la ley a la cual pertenece.

En efecto, la citada disposición establece una serie de beneficios para los terceros mediatos de la relación tributaria que incumplieron los deberes que les imponen las normas fiscales, a fin de consagrar un incentivo para el aumento del recaudo tributario. A su turno, el objetivo central de la Ley 223 de 1995 es el de implementar una serie de medidas tendentes a evitar la evasión y aumentar el recaudo. Consecuentemente, debe afirmarse que la norma demandada encuentra una estrecha relación de conexidad con el propósito principal de la ley.

Al respecto cabe anotar que el derecho tributario no sólo regula aquellas materias relativas a la obligación tributaria propiamente dicha – sujetos, hechos generadores, bases gravables, etc.-. Esta rama del derecho se ocupa también de regular las conductas que infringen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, las sanciones que éstas implican y las formas de extinguir la responsabilidad fiscal, no sólo en cabeza del contribuyente, sino del tercero mediato en la relación tributaria, como los contadores, administradores y revisores fiscales. En este sentido, puede afirmarse que el llamado "derecho penal tributario", pertenece tanto al derecho penal – ordinario o administrativo – en cuanto se refiere a la aplicación de las garantías y exigencias propias de esta rama del derecho, como al derecho tributario, en la medida en que el bien jurídico tutelado no es otro que la hacienda pública. En consecuencia, la regulación de la obligación tributaria principal, de las accesorias y de los deberes de los terceros en la relación tributaria, tanto en cuanto se refiere a las obligaciones y deberes en si mismos considerados, como a las infracciones y sanciones respectivas, pertenece al derecho tributario, no obstante la virtual aplicación de las garantías y exigencias propias de otras ramas del derecho.

15. En atención al principio de buena fe y al respeto que merecen las situaciones creadas y consolidadas al amparo de las normas que serán declaradas inexequibles, la Corte establecerá el efecto pro futuro del fallo que, por lo tanto, en ningún sentido, podrá afectar ninguna situación anterior a su notificación (Sentencia C-113 de 1993 M.P. Jorge Arango Mejía).

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional

R E S U E L V E

Primero.- Declarar INEXEQUIBLES los artículos 238, 239, 241, 242, 243, 244, 245, 246 y 247 de la Ley 223 de 1995.

Segundo.- Disponer que los efectos del presente fallo sólo se producirán hacia el futuro y, en consecuencia, en ningún sentido afectará las situaciones anteriores a su notificación o se aplicará a hechos acaecidos en ese período.

Notifíquese, cópiese, comuníquese al Presidente de la República y al Presidente del Congreso, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Sentencia C-171 de 1993 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa).