

Sentencia C-690/96

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Competencia de la Corte

Esta Corporación tiene bien establecido que ella es competente para conocer de omisiones legislativas relativas, por cuanto éstas tienen efectos jurídicos susceptibles de presentar una oposición objetiva y real con la Constitución, la cual es susceptible de verificarse a través de una confrontación de los mandatos acusados y las disposiciones superiores.

NORMA LEGAL-Interpretaciones/CONSTITUCIONALIDAD CONDICIONADA-Interpretaciones diferentes de disposición legal/SENTENCIA INTERPRETATIVA-Sentidos posibles de disposición/CORTE CONSTITUCIONAL-Labor hermenéutica

La Corte ha señalado que si una disposición legal está sujeta a diversas interpretaciones por los operadores jurídicos pero todas ellas se adecúan a la Carta, debe la Corte limitarse a establecer la exequibilidad de la disposición controlada sin que pueda establecer, con fuerza de cosa juzgada constitucional, el sentido de la norma legal, ya que tal tarea corresponde a los jueces ordinarios. Pero si la disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecúan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimos constitucionalmente. En este caso, la Corte analiza la disposición acusada como una proposición normativa compleja que está integrada por otras proposiciones normativas simples, de las cuales algunas, individualmente, no son admisibles, por lo cual ellas son retiradas del ordenamiento. En ese orden de ideas, la Corte debe entrar a definir, con base en argumentos constitucionales, si ambas interpretaciones son admisibles o no. El estudio y decisión de la Corte Constitucional, como órgano encargado de salvaguardar la integridad de la Carta, no sólo se limita a la simple confrontación exegética de la norma legal y la Constitución, sino que su labor hermenéutica exige dilucidar los distintos sentidos posibles de los supuestos impugnados, las interpretaciones que resultan intolerables y los efectos jurídicos diversos o equívocos que contrarían la Constitución.

OBLIGACION TRIBUTARIA-Potestad constitucional del legislador

El legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas y en el principio de eficacia de la administración de impuestos, por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias.

DEBER DE TRIBUTACION-Potestad constitucional del legislador

La rama legislativa puede señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional. Sin embargo, no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues ella debe adecuarse a la Constitución, y en particular al debido proceso y los principios que gobiernan el sistema tributario.

DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO/DEBIDO PROCESO EN PODER SANCIONADOR TRIBUTARIO-Alcance

Las actuaciones administrativas sancionatorias deben regirse bajo los parámetros del debido proceso, por consiguiente, las garantías individuales mínimas que de este derecho se derivan deben aplicarse en el ámbito del poder tributario. Por ello la infracción administrativa tributaria requiere de la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, de la manifestación clara de la antijuricidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta. Igualmente, en materia penal, y en general en el campo sancionatorio, la Corte ha reconocido también, que el debido proceso implica la proscripción de la responsabilidad objetiva, toda vez que aquella es “incompatible con el principio de la dignidad humana” y con el principio de culpabilidad acogido por la Carta.

VALORES CONSTITUCIONALES-Alcance

Los valores constitucionales se caracterizan por su indeterminación y por la flexibilidad de interpretación, pero no por ello pueden resultar indiferentes para los operadores jurídicos, quienes con base en el principio de concordancia práctica de las normas constitucionales deben conducir la aplicación del derecho por la metas o fines predeterminados por el Constituyente, de tal manera que cualquier disposición que persiga fines diferentes o que obstaculice el logro de enunciados axiológicos consagrados constitucionalmente, resulta ilegítima y por consiguiente, debe declararse contraria a la Carta. Como a la Constitución subyace las funciones de legitimación, seguridad jurídica y justicia, el juez constitucional debe apartar las disposiciones que por acción u omisión nieguen la esencia misma del ordenamiento superior. Los valores superiores desempeñan un papel de robustecimiento de la norma constitucional en el proceso de creación- aplicación del derecho, por cuanto reduce el ámbito de discrecionalidad de los poderes públicos y los conduce por las líneas superiores trazadas por el Constituyente. Los valores son la cabeza de la Constitución material, son normas jurídicas básicas de la cual dependen todas las demás normas.

VALOR DE LA JUSTICIA-Alcance/JUSTICIA TRIBUTARIA-Alcance

En consideración a que la justicia es valor determinante en el Estado Social de Derecho y se constituye en un marco de conducta de los poderes públicos, ni el legislador puede serle indiferente en el proceso de creación de normas, ni el aplicador del derecho en su labor de ponderación, debe resultar ajeno a la misma. El valor de la justicia que consagra el Preámbulo de la Constitución, se materializa en otras disposiciones superiores, tales como el principio de la justicia tributaria. Por disposición constitucional, el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria.

DEBIDO PROCESO EN OBLIGACION TRIBUTARIA-Representación por fuerza mayor/DEBER DE TRIBUTACION-Representación por fuerza mayor/PRINCIPIO DE NULLA POENA SINE CULPA

En consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, “el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas

hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta" y, las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario. Para esta Corte las normas demandadas, en la interpretación de la Dirección General de Impuestos Nacionales, al excluir en forma explícita la fuerza mayor como causal que justifique la representación para la presentación de la declaración tributaria, ni la exposición en lugares diferentes a los señalados en la ley para el efecto, resulta insuficiente frente al principio de la justicia del sistema tributario, pues castigar al contribuyente que materialmente no puede cumplir con su obligación tributaria, es colocar en condiciones desproporcionadamente gravosas a esa persona obligada a declarar. Resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de nulla poena sine culpa como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado.

DEBIDO PROCESO EN OBLIGACION TRIBUTARIA-Presentación de descargos por contribuyente/**DEBER DE TRIBUTACION**-Sanción administrativa por incumplimiento/**DEBER DE TRIBUTACION**-Culpabilidad del contribuyente

La sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal. Una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente. Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso

administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

DECLARACION TRIBUTARIA-No presentación por fuerza mayor o caso fortuito/DECLARACION TRIBUTARIA POR AGENTE OFICIOSO-Procedencia

El estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley.

Referencia: Expediente D-1353

Normas acusadas: Artículos 557 y 580 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989.

Demandante: Inés Jaramillo Murillo

Temas:

Omisiones legislativas relativas y decisión de fondo.

Principios constitucionales, derecho tributario sancionador y responsabilidad sin culpa en las obligaciones tributarias.

Caso fortuito, fuerza mayor y deber de presentar la declaración tributaria.

Magistrado Ponente:

Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Santa Fe de Bogotá, cinco (5) de diciembre de mil novecientos noventa y seis (1996).

La Corte Constitucional de la República de Colombia, 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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

La ciudadana Inés Jaramillo Murillo presenta demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 557 y 580 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989, la cual fue radicada con el número

D-1353. Cumplidos, como están, los trámites previstos en la Constitución y en el Decreto No. 2067 de 1991, procede la Corte a decidir el asunto por medio de esta sentencia.

II. DEL TEXTO OBJETO DE REVISIÓN.

A continuación se transcriben los artículos 557 y 580 del Decreto 624 de 1989, y se subrayan los apartes demandados:

DECRETO NÚMERO 0624 DE 1989

(Marzo 30)

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

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

DECRETA:

(...)

Artículo 557. Agencia oficiosa. Solamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos.

En el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente.

Artículo 580. Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a) Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b) Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;
- c) Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables;

d) Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal;

e) Cuando no contenga la constancia del pago del impuesto, en el caso de la declaración del impuesto de timbre.

III. LA DEMANDA.

La actora considera que las normas demandadas violan el preámbulo y los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política.

Según la actora, la ausencia de consagración legal de la fuerza mayor como causal que justifique la intervención de agentes oficiosos para la presentación y firma de la declaración tributaria hace que los contribuyentes que se encuentran secuestrados o en estado de indefensión sean discriminados en relación con aquellos obligados que gozan de plena libertad y capacidad, puesto que a los primeros, se les exige el cumplimiento de una obligación perentoria que es imposible de efectuarse tanto personalmente como a través de representantes. En estas circunstancias, el trato discriminatorio origina injusticia e inequidad en la aplicación de la ley tributaria, lo que contraría principios tributarios consagrados constitucionalmente.

Para demostrar lo anterior, la ciudadana impugnante allega a la demanda documentos de una persona secuestrada y de un contribuyente que quedó mentalmente incapacitado para la presentación y firma de la obligación, por lo cual agentes oficiosos oportunamente representaron al contribuyente obligado. Sin embargo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al interpretar las normas que se demandan, consideró que la declaración se entiende como no presentada, porque no se firmó por quien tiene el deber legal de hacerlo, y en consecuencia impuso las sanciones pecuniarias previstas en el título III del Estatuto Tributario.

Así mismo, la actora considera que la estricta exigencia legal de presentación de la declaración tributaria en los lugares señalados para el efecto, transgrede los principios constitucionales de igualdad, justicia y equidad en casos de tomas guerrilleras en donde se imposibilita el cumplimiento de la obligación tributaria.

IV. INTERVENCIÓN DE AUTORIDADES PÚBLICAS

La ciudadana Elizabeth Whittingham García, en representación de la Subdirección Jurídica de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de las normas acusadas.

Según la interveniente, las consideraciones de la impugnación no deben prosperar, pues no existe la proposición jurídica demandada, toda vez que la exclusión legal de la agencia oficiosa en casos de fuerza mayor corresponde a hipótesis no consagradas en la ley que resultan imposibles de verificación constitucional. A su juicio, sólo a partir de la existencia de la materia acusable es factible la confrontación con los mandatos constitucionales que se consideran infringidos.

Por lo anterior, la ciudadana interveniente concluye que la demanda objeto de estudio pretende la consagración legal de la agencia oficiosa en casos de fuerza mayor, lo que de manera alguna es procedente a través de la acción pública de inconstitucionalidad, pues el reproche de las normas acusadas, se origina en hipótesis no previstas por el legislador, y no en la transgresión de la Constitución.

V. DEL CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

El Procurador General de la Nación, Orlando Vásquez Velásquez, rinde el concepto fiscal de rigor y solicita a la Corte que se declare inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo sobre la cuestión planteada.

La Vista Fiscal considera que la demandante hace consistir su reproche no en la contradicción directa de las normas acusadas con el Estatuto Superior, sino en la omisión del legislador de regular supuestos fácticos que originan desigualdad, injusticia e inequidad. Es por ello que el Ministerio Público propone la fórmula ya empleada por esta Corporación en situaciones de insuficiencia normativa, en donde la Corte Constitucional se abstuvo de enjuiciar normas cuya censura se fundamentó en hipótesis no contempladas en la ley demandada.

Así pues, el Procurador General concluye que el pronunciamiento que espera la libelista escapa de la órbita constitucional, pues a su juicio, la consagración de la fuerza mayor como

causal que justifique la intervención de agentes oficiosos en la presentación y firma de declaraciones tributarias, es una propuesta de carácter netamente legislativo.

VI. FUNDAMENTO JURÍDICO

Competencia.

1. Conforme al artículo 241 ordinal 5º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 557 y de los apartes acusados del artículo 580 del Decreto Ley 624 de 1989, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de normas que hacen parte de un decreto dictado por el Presidente de la República con fundamento en las facultades extraordinarias conferidas por las leyes 75 de 1986 y 43 de 1987.

Asunto previo: inexequibilidad por insuficiencia normativa, interpretaciones legales divergentes y decisión de fondo.

2. Según la demandante, las normas acusadas son inconstitucionales por cuanto no contemplan la fuerza mayor como causal que autorice la intervención de agentes oficiosos que representen a contribuyentes obligados a declarar tributos, cuando ésto se encuentran imposibilitados para ello. En cambio, el Ministerio Público solicita a la Corte que se inhiba, pues opina que la demanda fundamenta la inconstitucionalidad en supuestos no contemplados en las disposiciones impugnadas. Según su criterio, lo que pretende la actora es la consagración positiva de la agencia oficiosa en casos de fuerza mayor, como solución a situaciones que se consideran inequitativas e injustas. El Ministerio Público considera entonces que la demanda carece de un requisito indispensable para el pronunciamiento de la Corte: la existencia de una proposición jurídica susceptible de compararse directamente con la Constitución. Por consiguiente, la Corte debe comenzar por determinar si debe inhibirse - como lo señala la Vista Fiscal- o pronunciarse de fondo en relación con las disposiciones acusadas por la actora.

3- La actora juzga contradictorio con la Constitución la ausencia de positivización de ciertos supuestos que, según su criterio, deben existir en razón a que se consideran un desarrollo directo de la Constitución. Así pues, para la demandante, la falta de consagración legal del caso fortuito y la fuerza mayor en relación con el deber de presentar la declaración de renta

implica una violación concreta de los principios en que funda el sistema tributario, tales como la equidad y la justicia. Ahora bien, la actora misma ha incorporado al expediente casos en donde las autoridades competentes han aplicado las disposiciones acusadas precisamente en el sentido que ella juzga inconstitucional, pues la Administración Tributaria se ha negado a considerar que la fuerza mayor es una razón que pueda excusar el incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria o pueda permitir la intervención de un agente oficioso. Así, un concepto de la Sub-Dirección Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales (DIAN) señala al respecto:

El término legal para el cumplimiento oportuno de presentación de las declaraciones, tiene el carácter de perentorio, de tal suerte que al vencerse precluye, dando lugar a la causal de extemporaneidad.

En nuestra legislación tributaria, no existe disposición que permita exonerar a ningún contribuyente de esta sanción, aun en casos de fuerza mayor o caso fortuito, por tanto su aplicación es forzosa. (Criterio adoptado por este Despacho mediante concepto distinguido con el número 13718 de fecha 6 de junio de 1985).

De otra parte el Estatuto Tributario en sus artículos 571 señala “Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la Ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes...”.

Tales representantes podrán ser aquellos autorizados por Ley o mediante decisión judicial toda vez que exista imposibilidad para que el directo responsable pueda cumplir con su obligación fiscal.

En cuanto a la figura de la Agencia Oficiosa, el Estatuto Tributario la consagró específicamente, en el evento de la contestación de requerimientos y la interposición de recursos (artículo 557), razón por la cual no puede hacerse extensiva, a situaciones distintas de aquellas consagradas en forma expresa por la norma fiscal¹.

Esta interpretación de la Sub-Dirección Jurídica de la DIAN ha servido de fundamento a numerosas resoluciones sancionatorias de la DIAN, como lo muestran algunas de ellas que

fueron anexadas a la demanda². Además, se trata de una hermenéutica razonable, desde el punto de vista estrictamente legal, pues la ley no prevé expresamente la fuerza mayor como excusa al deber de declarar, ni autoriza con claridad la intervención de apoderado o de agente oficioso en tal evento. No estamos pues en frente de una interpretación arbitrariamente deducida por la demandante en relación con el texto acusado, evento en el cual lo procedente es la decisión inhibitoria por ausencia de la proposición jurídica demandada, tal y como ya lo señalado esta Corte³, puesto que el análisis del actor y de la DIAN tienen un fundamento legal plausible.

En ese sentido, y conforme a la interpretación del actor y de la DIAN, la demanda se formula en contra de una omisión legislativa relativa, toda vez que si bien el legislador reguló el deber de declarar, dejó por fuera ciertos supuestos que, a juicio de la demandante, necesariamente y por razones constitucionales, deben estar contenidos en la regulación del tema. Ahora bien, esta Corporación tiene bien establecido que ella es competente para conocer de omisiones legislativas relativas como la presente⁴, por cuanto éstas tienen efectos jurídicos susceptibles de presentar una oposición objetiva y real con la Constitución, la cual es susceptible de verificarse a través de una confrontación de los mandatos acusados y las disposiciones superiores. La Corte considera entonces que la demanda de la actora contra una presunta omisión legislativa relativa fue presentada en debida forma y procede el estudio de fondo de los preceptos impugnados.

4- Es cierto que el artículo 557 del Estatuto Tributario acusado también admite otra interpretación legal razonable pues, según otras hermenéuticas, esa disposición debe ser armonizada con el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961, el cual permite la representación y la agencia oficiosa en el cumplimiento de las distintas obligaciones fiscales, incluido el deber de presentar la declaración tributaria. Así, el Consejo de Estado, en fallo reciente, manifestó al respecto:

En primer término, se observa que, como lo anotó el demandante en su alegato de conclusión, la Administración en la sustentación del recurso de apelación no esgrimió argumento alguno acerca de la vigencia del artículo 142 del decreto extraordinario 1551 de 1961, sino que se limita a interpretar el artículo 557 del Estatuto Tributario en el sentido de que al tenor de esta norma la agencia oficiosa no proceda para firmar las declaraciones tributarias, porque el mencionado artículo no otorgó esta facultad al preceptuar que

solamente los abogados pueden actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del artículo 142 del decreto extraordinario 1651 de 1961, la sala comparte el criterio expresado por el Tribunal de que esta norma se encuentra vigente y autoriza a persona que no tengan la condición de representante, mandatario o apoderado del contribuyente, presenten por éste la declaración de renta, haciéndolos directamente responsables de las obligaciones que surjan de tal actuación, hasta cuando se verifique la correspondiente ratificación.

El anterior criterio se fundamenta simplemente en el hecho de que el artículo 142 del decreto 1651 de 1961 así lo ordena, como bien lo relieva el tribunal en la sentencia recurrida.

Resumiendo entonces los aspectos debatidos en este proceso, la Sala destaca los siguientes:

1. En materia de impuestos se acepta la representación como forma válida para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de carácter formal.
2. La agencia oficiosa puede ser utilizada sin limitación alguna para el cumplimiento de todos y cada una de las obligaciones formales, incluida la presentación de las declaraciones tributarias.
- 3- El artículo 142 del Decreto 1651 de 1961 no fue derogado por el artículo 557 del Estatuto Tributario, pues el alcance de uno y otro, es complementario, toda vez que mientras el primero regula, en términos generales, la agencia oficiosa, el segundo establece ciertos requisitos adicionales como es el tener la condición de abogado cuando se da respuesta a requerimientos o se interponen recursos5.

Sin embargo, como vemos, el argumento del Consejo de Estado sobre la procedencia de la agencia oficiosa y la representación para la presentación de la declaración tributaria es de naturaleza puramente legal, pues sus conclusiones se fundamentan en la idea de que el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961 no fue derogado por el artículo 557 del Estatuto Tributario. Existe pues una diferencia de interpretaciones entre la DIAN y el Consejo de Estado sobre el alcance estrictamente legal de una de las disposiciones acusadas. Ahora

bien, no corresponde a la Corte Constitucional definir esa discusión sobre cuál de las interpretaciones legales es la más adecuada, pues ambas hermenéuticas tienen un sustento legal razonable. En efecto, la Corte ha señalado que si una disposición legal está sujeta a diversas interpretaciones por los operadores jurídicos pero todas ellas se adecúan a la Carta, debe la Corte limitarse a establecer la exequibilidad de la disposición controlada sin que pueda establecer, con fuerza de cosa juzgada constitucional, el sentido de la norma legal, ya que tal tarea corresponde a los jueces ordinarios. Pero si la disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecúan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimos constitucionalmente. En este caso, la Corte analiza la disposición acusada como una proposición normativa compleja que está integrada por otras proposiciones normativas simples, de las cuales algunas, individualmente, no son admisibles, por lo cual ellas son retiradas del ordenamiento⁶. En ese orden de ideas, la Corte debe entrar a definir, con base en argumentos constitucionales, si ambas interpretaciones son admisibles o no.

Por todo lo anterior, y en razón a que el estudio y decisión de la Corte Constitucional, como órgano encargado de salvaguardar la integridad de la Carta, no sólo se limita a la simple confrontación exegética de la norma legal y la Constitución, sino que su labor hermenéutica exige dilucidar los distintos sentidos posibles de los supuestos impugnados, las interpretaciones que resultan intolerables y los efectos jurídicos diversos o equívocos que contrarían la Constitución, entra la Corte al examen del interrogante material planteado por la demanda.

El problema de fondo: poder sancionador tributario y principios constitucionales.

5. Conforme a lo anterior, el cargo de fondo de la actora es que las normas acusadas no establecen el caso fortuito o la fuerza mayor como excusa al incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, ni posibilitan en tales eventos la intervención de agentes oficiosos, con lo cual no sólo se violan los principios de justicia y equidad tributaria sino que, además, se consagra una responsabilidad tributaria sin culpa, ya que la no presentación de la declaración implica la imposición de las sanciones pecuniarias previstas en el título III del Estatuto Tributario.

Ahora bien, para esta Corporación resulta claro que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (C.P. art. 95 ord. 9) y en el principio de eficacia de la administración de impuestos (C.P. art. 209), por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord 9º) pues es “lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho”⁷. Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues ella debe adecuarse a la Constitución, y en particular al debido proceso (CP art. 29) y los principios que gobiernan el sistema tributario (CP art. 363).

Por consiguiente, el interrogante que surge es si la potestad administrativa sancionadora en materia tributaria puede fundamentarse en una responsabilidad sin culpa, como aparentemente la consagra la norma, sin violar con ello el debido proceso y la equidad y justicia tributarias. En otras palabras ¿la sanción de no presentación de la declaración tributaria, para contribuyentes que expongan su declaración en lugar diferente al que se tiene señalado para el efecto o para quienes no la firman, puede ser ajena al estudio de la eventual inculpabilidad del agente que ha incumplido ese deber constitucional?

Debido proceso administrativo sancionatorio y responsabilidad objetiva.

6- La Corte ha declarado la constitucionalidad de ciertas formas de reponsabilidad objetiva

en ciertos campos del derecho administrativo, como es el régimen de cambios, en donde la Corporación ha considerado que dados los intereses en juego “se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable, como son la intencionalidad, la culpabilidad e incluso la imputabilidad”. Dijo entonces la Corte:

El establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva, como lo disponen en las partes acusadas los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991, no desconoce ninguna norma constitucional. Claro está que al sujeto de esta acción ha de rodeársele de todas las garantías constitucionales de la libertad y del Derecho de Defensa, como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad y el NON BIS IN IDEM en su genuino sentido, que proscribe la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho.

7- Sin embargo, la posibilidad de la responsabilidad objetiva cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios es absolutamente excepcional, pues en reiterada jurisprudencia esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado⁸. En efecto, por expreso mandato constitucional (C.P. art. 29), las actuaciones administrativas sancionatorias deben regirse bajo los parámetros del debido proceso, por consiguiente, las garantías individuales mínimas que de este derecho se derivan deben aplicarse en el ámbito del poder tributario. Por ello la infracción administrativa tributaria requiere de la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, de la manifestación clara de la antijuricidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta. Igualmente, en materia penal, y en general en el campo sancionatorio, la Corte ha reconocido también, en varias providencias⁹, que el debido proceso implica la proscripción de la responsabilidad objetiva, toda vez que aquella es “incompatible con el principio de la dignidad humana”¹⁰ y con el principio de culpabilidad acogido por la Carta en su artículo 29. Así, en reciente decisión dijo esta Corporación al respecto:

La Corte coincide con el actor en que en Colombia, conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP arts 1º y 29), está proscrita toda forma de

responsabilidad objetiva en materia sancionadora. Sin embargo, ello no significa que ese artículo sea inconstitucional por no establecer de manera expresa que la conducta de estos profesionales debe ser culpable, pues esa disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora, por lo cual se entiende que no se puede sancionar a los contadores, revisores o auditores por el sólo hecho objetivo de producir el resultado descrito. Así por ejemplo, sería totalmente inadmisible que se impusieran las sanciones previstas en la norma a un contador que emita un dictamen contrario a las normas de auditoría, pero que haya efectuado tal conducta como consecuencia de un caso fortuito o de una fuerza mayor. En tal entendido, la Corte considera que el cargo del actor carece de fundamento, pues el artículo acusado debe ser interpretado de conformidad con la Constitución, y es obvio que en un Estado social de derecho, fundado en la dignidad humana (CP art. 1), no es admisible la responsabilidad objetiva en el campo sancionatorio. Además, el artículo 29 establece con claridad un derecho sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona, pues dice que nadie puede ser juzgado “sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa” y que toda persona se presume inocente “mientras no se le haya declarado judicialmente culpable” (subrayas no originales)11.

En esas condiciones, la pregunta obvia que surge es si el poder sancionador tributario en relación con el incumplimiento de la presentación de la declaración tributaria cae bajo los principios generales que proscriben las formas de responsabilidad objetiva, o es un campo excepcional del derecho administrativo en donde podrían ser admisibles esas formas de responsabilidad. Para responder a ese interrogante, esta Corporación procederá a analizar los principios constitucionales que rigen el sistema tributario y su relación con debido proceso en este campo.

Fuerza vinculante del valor constitucional del orden justo, constitucionalización de los principios tributarios y responsabilidad objetiva

8. Los valores constitucionales se caracterizan por su indeterminación y por la flexibilidad de interpretación, pero no por ello pueden resultar indiferentes para los operadores jurídicos, quienes con base en el principio de concordancia práctica de las normas constitucionales deben conducir la aplicación del derecho por la metas o fines predeterminados por el Constituyente, de tal manera que cualquier disposición que persiga fines diferentes o que obstaculice el logro de enunciados axiológicos consagrados constitucionalmente, resulta

ilegítima y por consiguiente, debe declararse contraria a la Carta. En otra palabras, como a la Constitución subyace las funciones de legitimación, seguridad jurídica y justicia, el juez constitucional debe apartar las disposiciones que por acción u omisión nieguen la esencia misma del ordenamiento superior.

En este orden de ideas, los valores superiores desempeñan un papel de robustecimiento de la norma constitucional en el proceso de creación- aplicación del derecho, por cuanto reduce el ámbito de discrecionalidad de los poderes públicos y los conduce por las líneas superiores trazadas por el Constituyente. Así pues, los valores son la cabeza de la Constitución material, son normas jurídicas básicas de la cual dependen todas las demás normas. Por lo tanto el valor de la justicia, de la seguridad jurídica, de la garantía de un orden político, económico y social justo que establece la Constitución, son mandatos que conducen el sistema jurídico y, por supuesto legitima la Constitución económica.

En síntesis, en consideración a que la justicia es valor determinante en el Estado Social de Derecho y se constituye en un marco de conducta de los poderes públicos, ni el legislador puede serle indiferente en el proceso de creación de normas, ni el aplicador del derecho en su labor de ponderación, debe resultar ajeno a la misma.

9. De otra parte, el valor de la justicia que consagra el Preámbulo de la Constitución, se materializa en otras disposiciones superiores, tales como el principio de la justicia tributaria el cual resulta determinante para resolver la cuestión que nos ocupa. Entonces la Corporación se pregunta ¿es materialmente justo que las personas objetivamente imposibilitadas para el cumplimiento personal del deber de declarar tributos, se les niegue la posibilidad de representación?. Para resolver el cuestionamiento se analizará su relación con los principios tributarios de justicia y equidad tributaria.

10. Los artículos 95-9 y 363 de la Constitución preceptúan que, tanto el sistema como las cargas tributarias deben ceñirse a los principios de equidad, eficiencia y progresividad, constituyéndose así en límites constitucionales y marcos de conducta para el poder tributario, de tal forma que los poderes públicos por virtud de estos principios jurídicos y de los criterios rectores de la Constitución, se encuentran comprometidos en la consecución de un orden social y económico justo e igualitario. En este orden de ideas, por disposición constitucional, el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de

justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria.

Por lo anteriormente expuesto, para esta Corte las normas demandadas, en la interpretación de la DIAN, al excluir en forma explícita la fuerza mayor como causal que justifique la representación para la presentación de la declaración tributaria, ni la exposición en lugares diferentes a los señalados en la ley para el efecto, resulta insuficiente frente al principio de la justicia del sistema tributario, pues castigar al contribuyente que materialmente no puede cumplir con su obligación tributaria, es colocar en condiciones desproporcionadamente gravosas a esa persona obligada a declarar.

11. El principio de equidad, que claramente desarrolla el principio de igualdad formal y material consagrada en el artículo 13 constitucional, también tiene relación directa con la aplicación concreta de la justicia a situaciones específicas. Por consiguiente, el estudio de constitucionalidad de una disposición legal desde la perspectiva de la equidad tributaria, si bien debe considerar la generalidad e igualdad de la tributación, entendida esta última como igualdad de trato para contribuyentes colocados en iguales circunstancias, tanto económicas como fácticas, y diferenciación de cargas y beneficios tributarios con base en criterios razonables y objetivos, también debe analizar la situación norma- caso, toda vez que ahí el concepto de equidad se aplica inevitablemente.

Pues bien, en consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, “el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta”¹² y, las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario.

Derecho sancionador tributario, culpabilidad y carga de la prueba.

En ese orden de ideas, es indudable que en virtud de la presunción de inocencia, también elemento propio del debido proceso (CP art. 29), corresponde al Estado y, en particular a la administración tributaria, probar que la persona no ha cumplido con su deber de presentar la declaración tributaria para poder imponer las sanciones previstas por la ley. Ahora bien, probado el incumplimiento de la ley tributaria, que es una exteriorización de la inobservancia de un deber constitucional y legal de particular trascendencia, como es el de contribuir a la financiación de los gastos del Estado (CP art. 95 ord. 9), el interrogante que surge es el siguiente: ¿es también necesario, en virtud de la presunción de inocencia y del principio nulla poena sine culpa, que el Estado deba probar que la persona efectuó tal conducta omisiva de manera culpable? O, en este campo, ¿la ruptura del deber constitucional y legal puede constituir una base suficiente que permita a la ley presumir la culpabilidad de aquella persona a quien la administración ya ha demostrado fácticamente que no presentó la declaración fiscal en los términos establecidos por la ley?

13- Para responder a ese interrogante, la Corte recuerda que el debido proceso en general, y el principio de culpabilidad en particular, no se aplican exactamente de la misma forma en materia penal y en el campo tributario, ya que entre el derecho penal y los otros derechos sancionadores existen diferencias que no pueden ser desestimadas. Así, el derecho penal no sólo afecta un derecho tan fundamental como la libertad sino que además sus mandatos se dirigen a todas las personas, por lo cual es natural que en ese campo se apliquen con máximo rigor las garantías del debido proceso. En cambio, otros derechos sancionadores no sólo no afectan la libertad física, pues se imponen otro tipo de sanciones, sino que además sus normas operan en ámbitos específicos, ya que se aplican a personas que están sometidas a una sujeción especial -como los servidores públicos- o a profesionales que tienen determinados deberes especiales, como médicos, abogados o contadores, o son resultados de deberes constitucionales específicos, como en el campo tributario. En estos casos, la Corte ha reconocido que los principios del debido proceso se siguen aplicando pero pueden operar con una cierta flexibilidad en relación con el derecho penal¹³.

En ese orden de ideas, la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95 ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la

naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal. Además, no se puede olvidar que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado, por lo cual, los procedimientos sancionatorios tributarios deben ser ágiles y lo menos onerosos posibles, con el fin de potenciar el recaudo y disminuir los costos del mismo. En efecto, sería absurdo que componentes importantes de los ingresos fiscales se destinarán a financiar los costos de los procesos administrativos y judiciales creados para asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios. Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente.

Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al

contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

15. En síntesis de todo lo expuesto, el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. Sin embargo, la Corte debe realizar una necesaria precisión. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley.

Análisis específico de las normas impugnadas y decisión a tomar

16. Conforme a lo anterior, entra la Corte a analizar las disposiciones acusadas. Así, el

artículo 557 del Estatuto Tributario señala que solamente los abogados pueden actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos, y especifica que en el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente. La Corte considera que se trata de una regulación razonable que establece la calidad de abogado para el agente oficioso y regula su eventual responsabilidad, con lo cual se busca proteger los derechos del contribuyente y salvaguardar los intereses de la administración tributaria. Por su parte, el artículo 580 del mismo estatuto, en sus apartes acusados, señala que se entiende por no presentada la declaración tributaria, cuando no sea presentada en los lugares señalados para tal efecto, o cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal. La Corte también encuentra que en principio esos literales establecen también exigencias razonables para el cumplimiento del deber de declarar. Sin embargo, como ya se vio, estas normas no prevén expresamente la intervención de agentes oficiosos para la presentación misma de la declaración, ni toman en consideración la ocurrencia de casos fortuitos o fuerzas mayores que puedan demostrar la inculpabilidad del contribuyente.

Ahora bien, como se señaló anteriormente en esta sentencia, no corresponde a la Corte Constitucional dirimir el debate en torno al alcance legal de algunas de estas disposiciones, esto es, determinar si en particular el artículo 557 sobre agencia oficiosa derogó no el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961. Por el contrario, y en aras de dar aplicación al principio de interpretación constitucional de concordancia práctica de las normas superiores, este fallo debe precisar el sentido conforme a la Carta de las normas demandadas pues, por las razones largamente expuestas en esta sentencia, la Corte considera que es inconstitucional la ausencia de consagración positiva de la fuerza mayor como causal que justifique la presentación de declaraciones extemporáneas, o en otros lugares, o por representantes, de aquellos contribuyentes que por circunstancias ajenas a la culpa no han podido cumplir personalmente la obligación de declarar. La Corte considera que en este caso la única decisión razonable a ser tomada es formular una sentencia integradora que permita subsanar la inconstitucionalidad de la actual regulación¹⁴ pues, conforme a los principios del debido proceso y de justicia tributaria, es deber de las autoridades administrativas y judiciales permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la

declaración tributaria no le es imputable, por ser consecuencia de hechos ajenos a su voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor. En consecuencia, la Corte declarará la exequibilidad de esta norma pero en el entendido que ella debe ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas por la ley.

VII- DECISIÓN.

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES, en los términos de esta sentencia, el artículo 557 y los numerales a) y d) del artículo 580 del Decreto 624 de 1989.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

JOSE GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1Concepto Sub-Dirección Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales incorporado al presente expediente, folios 103 y 104.

2Ver folios 109 y ss del presente expediente.

3Ver, entre otras, la sentencia C-504 de noviembre 9 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

4Ver, en particular, la sentencia C-543 de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

5Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de agosto 5 de 1996. Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

6Sentencia C-496/94. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 2.

7Sentencia C-597/96. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 9.

8Al respecto pueden consultarse las sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995, C-244 de 1996, entre otras.

9Sentencias C-244 de 1996 y C-597 de 1996

10Sentencia C-563 de noviembre 30 de 1995. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

11Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 17.

12Corte Constitucional. Sentencia C-335 del 21 de julio de 1994. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

13Ver, entre otras, las sentencias C-214 de 1994, C-244 de 1996 y C-597/96.

14Ver, entre otras, la sentencia C-109/95