

Sentencia C-597/96

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Naturaleza

"la materia" de una ley debe entenderse "en una acepción amplia, comprensiva de varios asuntos que tienen en ella su necesario referente". Esta comprensión generosa de la unidad temática de una ley no es caprichosa sino que es una concreción del peso del principio democrático en el ordenamiento colombiano y en la actividad legislativa. Si la regla de la unidad de materia pretende racionalizar el proceso legislativo y depurar el producto del mismo, al hacer más transparente la aprobación de las leyes y dar coherencia sistemática al ordenamiento, no es congruente interpretar esta exigencia constitucional de manera tal que se obstaculice indebidamente el desarrollo de la actividad legislativa.

COSA JUZGADA RELATIVA-Vicios de formación

Cuando existe un ataque contra una determinada norma o cuerpo normativo por vicios de formación pero no por el contenido material de la disposición, la vía procedente es limitar el alcance de la cosa juzgada constitucional, en caso de que la acusación no prospere. En tales eventos, la Corte debe declarar constitucionales las disposiciones contra las cuales no hay acusación por motivos materiales pero precisando que la cosa juzgada es relativa, por cuanto sólo opera por los vicios de formación analizados en la sentencia.

POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION-Naturaleza

La potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de realización de los fines que la Carta atribuye a estas autoridades, pues permite realizar los valores del orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia contribuye indudablemente a la realización de sus cometidos. Pueden distinguirse por lo pronto diferentes órbitas de acción sancionadora de la administración: así, frente a sus propios servidores opera el derecho disciplinario en sentido estricto, mientras que frente a la generalidad de los administrados se suele hablar en general de derecho correccional.

POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA-Naturaleza

Una de las manifestaciones específicas de potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo a criterios de equidad y justicia, los gastos del Estado. 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.

POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA-Datos falsos por contadores/CONTROL DE PROFESIONES-Intervención del Estado

La existencia de normas como las impugnadas persiguen entonces una finalidad claramente constitucional, ya que son expresiones de la potestad sancionadora que puede ejercer la administración a fin de asegurar el cumplimiento del deber de tributación. Las disposiciones pretenden evitar que los contadores, revisores y auditores incurran en conductas que pueden facilitar la evasión y elusión tributarias. También encuentran fundamento en la regulación e intervención estatal en las profesiones, ya que de esos profesionales "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". Es legítimo que la ley prevea sanciones a estos profesionales cuando desconozcan ese deber de lealtad y suministren datos falsos en desarrollo de su actividad profesional.

POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA-Límites

La Corte no encuentra ninguna objeción a que la ley prevea sanciones para aquellos contadores, revisores y auditores que incurran en conductas susceptibles de afectar el buen recaudo tributario pues ellas encuentran fundamento en el derecho sancionador tributario y en el control de las profesiones, que posibilita la existencia de sanciones que derivan de lo que esta Corporación ha denominado procesos disciplinarios ético profesionales. Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues en múltiples oportunidades esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado. La Constitución es clara en señalar que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

TIPICIDAD ADMINISTRATIVA-Conductas punibles

Uno de los principios esenciales en el derecho sancionador es el de la legalidad, según el cual las conductas sancionables no sólo deben estar descritas en norma previa (tipicidad) sino que, además, deben tener un fundamento legal, por lo cual su definición no puede ser delegada en la autoridad administrativa.

Referencia: Expediente D-1229

Norma acusada : Artículo 54 de la Ley 6° de 1992 que modifica los artículos 659 y 660 del Decreto Ley 624 de 1989 o Estatuto Tributario, y adiciona los artículos 659-1 y 661-1 de ese mismo decreto.

Actor: Isidoro Arévalo Buitrago

Temas:

El debido proceso y la potestad sancionadora
de la administración.
La tipicidad de las conductas punibles en
materia administrativa

Magistrado Ponente:
Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ
CABALLERO.

Santa Fe de Bogotá, noviembre seis (6) 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

El ciudadano Isidoro Arévalo Buitrago presenta demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 54 de la Ley 6° de 1992, el cual modifica los artículos 659 y 660 del Decreto Ley 624 de 1989 o Estatuto Tributario, y adiciona los artículos 659-1 y 661-1 de ese mismo decreto, la cual fue radicada en esta corporación con el número D-1229. 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. LOS TEXTO LEGALES OBJETO DE REVISIÓN.

El artículo 54 de la Ley 6° de 1992 modifica los artículos 659 y 660 del Decreto Ley 624 de 1989 o Estatuto Tributario, y adiciona los artículos 659-1 y 661-1 de ese mismo decreto. El artículo acusado preceptúa:

Ley 06 de 1992

"Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones"

(...)

ARTÍCULO 54. SANCIONES A CONTADORES Y A SOCIEDADES DE CONTADORES.

El artículo 659 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 659. Sanción por violar las normas que rigen la profesión

"Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado -quien deberá ser Contador Público- hará parte de la misma en adición a los actuales miembros."

Adiciónase al estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 659-1 Sanción a sociedades de contadores públicos.

Las sociedades de contadores públicos que ordenen o toleren que los Contadores Públicos a su servicio incurran en los hechos descritos en el artículo anterior, serán sancionadas por la Junta Central de Contadores con multas hasta de dos millones de pesos (\$2.000.000) (valor año base 1992). La cuantía de la sanción será determinada teniendo en cuenta la gravedad de la falta cometida por el personal a su servicio y el patrimonio de la respectiva sociedad.

Se presume que las sociedades de contadores públicos han ordenado o tolerado tales hechos, cuando no demuestren que, de acuerdo con las normas de Auditoria generalmente aceptadas, ejercen un control de calidad

del trabajo de Auditoría o cuando en tres o más ocasiones la sanción del artículo anterior ha recaído en personas que pertenezcan a la sociedad como Auditores, Contadores o Revisores Fiscales. En este evento procederá la sanción prevista en el artículo anterior”.

El artículo 660 del Estatuto Tributario quedará así:

"Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a dos millones de pesos (\$2.000.000), originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Sub-director General de Impuestos respectivo, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción(valor año base 1992)

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores.

Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente."

Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 661-1 Comunicación de Sanciones

“Una vez en firme en la vía gubernativa las sanciones previstas en los artículos anteriores, la administración Tributaria informará a las entidades financieras, a la Cámara de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país, el nombre del contador y/o sociedad de contadores o firma de contadores o auditores objeto de dichas sanciones”.

III- LA DEMANDA

Para el actor las normas demandadas violan los artículos 2º, 3º, 4º, 6º, 20, 21, 26, 28, 29, 83, 114, 150 y 189 de la Constitución.

Según su criterio, y apoyado en varias jurisprudencias, el actor formula un primer cargo, según el cual las conductas punibles contenidas en las normas demandadas no fueron definidas en forma clara, detallada, precisa, e inequívoca, y algunas de ellas están contenidas en decretos reglamentarios, con lo cual se desconoce el

principio de legalidad. Así, a su juicio, la expresión "que lleven o aconsejen llevar contabilidades", contenida en el artículo 659 del Estatuto Tributario, que para mayor comodidad llamaremos en esta sentencia E.T, no describe con exactitud la conducta punible, porque la palabra aconsejen no corresponde al uso de la técnica contable sino al lenguaje corriente. Además, señala el actor, si bien es cierto que una de las atribuciones propias del ejercicio profesional de contador es la de aconsejar, esté no lo hace de manera permanente, y a quien corresponde verdaderamente, según disposición legal, llevar la contabilidad es al empresario o comerciante, por lo cual considera que la norma acusada traslada entonces al contador la responsabilidad que tiene el comerciante o empresario de llevar adecuadamente su contabilidad.

En ese orden de ideas, el actor señala también que las conductas punibles "llevar contabilidades, elaborar estados financieros o expedir certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como la emisión de dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas" son también inconstitucionales, porque están condicionadas al cumplimiento y observancia de unos principios de auditoría que no se encuentran definidos en la Ley sino que están establecidos en el decreto reglamentario 2649 de 1993. Esto no tiene, según el actor, "ningún respaldo constitucional ni legal" pues contradice lo señalado por la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 27 de septiembre de 1990, que declaró fundadas unas objeciones presidenciales sobre este punto.

Con respecto a la norma acusada que convierte en conducta punible la expresión de opiniones, el actor también considera que viola el artículo 20 de la Constitución, según el cual "se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones", pues se está penalizando la libertad de opinión.

Igualmente, según el demandante, la frase "en iguales sanciones incurrirán si no se suministran a la administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que le sean solicitadas" de ese mismo artículo también es inexecutable, porque no define con claridad que debe entenderse por la palabra "oportunamente", ni tampoco señala la clase de informaciones o de pruebas que deben ser aportadas por el contador, ni el tiempo dentro del cual deben ser enviadas para cumplir el requisito de suministrarlas oportunamente.

Como segundo cargo, el actor considera que el artículo 659 del E.T, al disponer la sanción de multa, suspensión y cancelación de la tarjeta profesional "al contador público cuando lleve o aconseje llevar contabilidades que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados" establece una forma de responsabilidad objetiva, ya que la disposición no permite determinar con "precisión, claridad y objetividad, si el Contador obró con intención, culpa o dolo".

Como tercer cargo el demandante sostiene que el artículo 659 del E.T., al establecer en su inciso tercero que las sanciones previstas serán impuestas por la

Junta Central de Contadores, el Director de Impuestos Nacionales o sus delegados, quien deberá ser contador público, contraviene el artículo 29 de la Constitución que preceptúa que el tribunal competente debe estar señalado directamente en ley preexistente al hecho que se juzga, y no *ex post-facto*, como ocurre con el texto acusado.

El actor señala, como cuarto cargo, que el artículo 659 del E. T. viola de manera ostensible el principio de la unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución pues, según su criterio, se trata de una norma que modifica los artículos 16, 25 y 26 de la Ley 43 de 1990, la cual reglamenta la profesión de contador público. Por ello considera que esa disposición no podía estar incluida en un estatuto de naturaleza fiscal pues es una reglamentación de profesiones. Además, de esa manera, agrega el demandante, se incurrió en un vicio de trámite, pues esa norma fue aprobada por la comisión permanente tercera, que se encarga de asuntos económicos, cuando por su temática debió ser tramitada ante la comisión primera, pues se trataba de la reglamentación del derecho al ejercicio de una profesión liberal.

El demandante señala que el anterior cargo también es predicable del artículo 659-1, pues entre las dos disposiciones existe una relación de subordinación.

El actor también considera que el artículo 660 del E. T. desconoce el principio del *non bis in idem*. Según su criterio, los contadores incurso en las conductas allí descritas están sujetos no sólo a la sanción administrativa, impuesta por la administración tributaria, sino también a correctivos de orden disciplinario por parte de la Junta Central de Contadores. Considera además que esos textos no establecen plenamente las formas del debido proceso y violan el derecho de defensa de los contadores, por cuanto se ordena vincularlos a la investigación respectiva, cuando ya se ha agotado la vía gubernativa y ya les ha sido impuesta la sanción en ese ámbito.

Igualmente el demandante sostiene que la expresión "inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria" prevista en la norma acusada no está definida de manera clara, como lo disponen los preceptos 28 y 29 de la Carta, porque además de desconocer los efectos jurídicos que el E.T le reconoce a la firma del contador, básicamente el consistente en la presunción de que los libros de contabilidad se llevan en debida forma atendiendo a los principios generalmente aceptados, y que éstos reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa, puede dar lugar a la presencia de distintas conductas atribuibles a personas diferentes, entre las cuales se encuentra el contribuyente, cada uno de los cuales debe responder individualmente, máxime cuando la obligación del contador es de medio y no de resultado.

Finalmente, el último cargo esgrimido por el actor está orientado a señalar que la norma acusada viola el artículo 29 de la Constitución, porque antes de que el juez contencioso administrativo lo declare judicialmente culpable, ya lo ha hecho la administración tributaria, al publicar la sanción.

IV- INTERVENCIÓN DE AUTORIDADES.

4.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público -DIAN

El ciudadano Antonio Granados Cardona, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público -DIAN- interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de las normas acusadas.

El interviniente, luego de realizar una reflexión sobre la importancia social de la función desplegada por los contadores, rechaza los argumentos del actor. En primer término, según su criterio, las conductas punibles contenidas en las normas acusadas respetan el principio de tipicidad pues se encuentran adecuadamente descritas. Así, en cuanto a la expresión “aconsejen” acusada por el actor, el interviniente considera que ésta no resulta extraña en el campo de la contaduría pues no sólo corresponde a la “técnica contable sino a toda actividad donde se requiera una asesoría.” Igualmente, en relación con la frase "llevar contabilidades, elaborar estados financieros o expedir certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados", el ciudadano considera que los argumentos expresados por el actor para acusar su inconstitucionalidad no son válidos, pues las partes declaradas inexequibles por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del 27 de febrero de 1990 no fueron incorporadas en la Ley 43 de 1990, ni tampoco aparecen en la Ley 6 de 1992.

En cuanto a la expresión “opiniones” contenida en el artículo 659 del E.T, el interviniente señala que ella equivale a "los dictámenes que en ejercicio de sus funciones puede emitir el contador, como consejero o asesor de primer orden en la materia para la cual le han sido solicitados sus servicios", por lo cual considera que no viola la garantía de la libertad de expresión, la cual cubre otras esferas.

De otro lado, y en relación con la responsabilidad objetiva que según el actor prescribe la norma acusada, para el interviniente es clara la existencia de otras disposiciones de procedimiento que son aplicables a las investigaciones tributarias y que no son exclusivamente las contenidas en el código de procedimiento penal, pues éstas sólo hacen relación a las pruebas. Por el contrario, el procedimiento para discutir los actos de la administración en materia tributaria es diferente. Lo anterior le permite afirmar que no es posible la realización de valoraciones psicológicas en materia tributaria ni el establecimiento de una conducta subjetiva, por cuanto de esa manera la administración terminaría por conocer situaciones ajenas a su jurisdicción, por lo cual las conductas tributarias sancionables "tienen en cuenta los hechos y no las conductas sometidas al dolo, la culpa o la preterintención".

Por otra parte, con respecto a la violación del artículo 29 de la Constitución, debido a la posibilidad de que el director de Impuestos y Aduanas Nacionales sea reemplazado por un delegado en el Tribunal, el interviniente señala que hubo desconocimiento por parte del actor del artículo 209 de la Constitución, que autoriza expresamente la delegación de funciones administrativas.

El interviniente considera que no hay violación del artículo 158 de la Carta por falta en la unidad de materia, pues el propio contenido de la ley demuestra lo contrario

Finalmente, el interviniente agrega que no existe escarnio público con la divulgación de informaciones sobre contadores sancionados, sin haberse agotado la instancia de lo contencioso administrativo, "pues toda decisión no sólo judicial sino administrativa cumple un trámite procesal que incluye recursos, cuya interposición suspende los efectos de las sanciones hasta que se profiera una decisión final y ésta se encuentra en firme".

4.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El ciudadano Juan Fernando Romero Tobón, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito público, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de la disposición acusada. Para ello comienza con una reflexión sobre los principios tributarios constitucionales y su relación con el derecho sancionador en este campo, que constituye, según su criterio, uno de los mecanismos para el cumplimiento del deber de todos los ciudadanos de contribuir a los gastos de funcionamiento del Estado, ya que es un instrumento para combatir la evasión tributaria. Igualmente considera que es necesario distinguir el derecho penal del derecho sancionador tributario, pues si bien estas dos disciplinas tienen similitudes, presentan también notables diferencias, por lo cual no se pueden trasladar mecánicamente todas las garantías penales al campo de las sanciones tributarias. El interviniente termina esta reflexión general señalando la importancia que tiene la profesión de contador público y la necesidad que tiene entonces el Estado de reglamentarla y vigilarla, todo lo cual justifica la existencia de las sanciones consagradas por las disposiciones acusadas del Estatuto Tributario.

Luego el interviniente responde a los diversos cargos específicos formulados por el actor. En primer término, considera que no existe violación al principio de tipicidad ya que las conductas sancionables están descritas con suficiente precisión y claridad, pues se encuentran todos los elementos necesarios. Así, los artículos impugnados del E.T establecen los sujetos de las conductas, describen las acciones, precisan las sanciones, y determinan el procedimiento y la autoridad encargada de llevar a cabo la correspondiente investigación administrativa.

De igual manera, en relación con la expresión "que lleven o aconsejen llevar contabilidades", el interviniente considera que dicho vocablo admite significados dispares, pero que el problema no es de precisión frente a una asesoría, sino de prueba de la misma, entre lo que se cuenta la eficiencia misma del asesoramiento. Igualmente, el ciudadano considera que la opinión que emite el contador se hace con base en la elaboración de declaraciones tributarias, razón por la cual no se está en presencia de un simple ejercicio de la libertad de expresión, ya que se debe tener en cuenta que la opinión que se emite es en función del ejercicio de una

profesión u oficio, y que en consecuencia genera unos efectos pues termina siendo la causa eficiente del incumplimientos de obligaciones tributarias.

El ciudadano también considera que no está llamado a prosperar el cargo contra el precepto acusado que consagra la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria como conducta sancionables, ya que, según su criterio:

“A los contadores se les suministran los datos sobre lo que ha sido causado. Por una parte, su función no es la de realizar estimaciones ni proyecciones de la industria ni elaborar estudios a futuro de las posibilidades de la empresa. La exigencia de exactitud y la utilización de dicha expresión en esta norma, está en relación, con la naturaleza de la actividad que cumple. Lo exacto, entonces, es lo que según el desarrollo de determinada empresa, sucedió durante una vigencia fiscal. Para ello se llevan los respectivos asientos, facturas y transacciones por medio de las cuales se demuestra una realidad económica. Si el contador que suscribe la declaración se aparta de todo este soporte, está siendo inexacto en un área en donde la exactitud es predicable y resulta ser, además, un atributo de la profesión.”

El otro argumento que el ciudadano esgrime en relación con la norma que establece la debida oportunidad de la información y la prueba que le solicite la administración de impuestos y aduanas se fundamenta sobre el hecho de que está norma está concebida “como una potestad de la administración, la cual debe contar con los soportes necesarios para verificar la situación tributaria declarada”. Por ende no es, como lo supone el actor, una disposición arbitraria ya que “las pruebas e informaciones tienen un expreso límite en lo señalado. En relación con la oportunidad, los plazos de los particulares pueden ser señalados por la autoridad que los exija siempre y cuando sean razonables y proporcionados. En nada afecta que, sobre la base de estos criterios, se cumpla un deber legal.”

El segundo aspecto que considera el interviniente es el argumento del actor, según el cual las conductas sancionables deben estar señaladas en la ley, y no en reglamentos, por lo cual debe entenderse que la referencia a “los principios de contabilidad generalmente aceptados” viola el principio de legalidad por tratarse de una expresión ambigua que no está definida en la ley. El ciudadano no admite ese cargo pues según su criterio:

A diferencia de lo que señala el impugnante y en consideración a su conocimiento de la profesión, existen suficientes criterios a nivel general para que el contador tenga en cuenta al momento de reflejar una realidad económica. Allí se señalan una serie de principios generales a los cuales debe remitirse para cumplir sumisión. La eventualidad de que el legislador no hubiese utilizado para tal fin ‘el principio generalmente aceptado’ no releva al intérprete de concluir que existe una situación fáctica en punto a la regulación de la ciencia de la contaduría que no puede ser desconocida por quienes desarrollan esa profesión y es por ello que así lo exige la ley al momento de aplicar una sanción como la contenida en ese evento.

En lo que se refiere a la responsabilidad objetiva contenida en la norma acusada, el interviniente considera que tal responsabilidad no se infiere de la norma acusada, por lo cual "el cargo es inexistente y sólo se trata de una especulación en frente de la aplicación de la norma".

En relación con la posibilidad de asistencia de un delegado, y su participación en la Junta central de contadores el interviniente desestima el cargo. A su juicio, esta posibilidad de delegación es natural en aquellos cuerpos colegiados que están integrados por servidores públicos que no tienen como función central la asistencia a juntas "en las que se toman ciertas decisiones, pero que por razones de sus funciones están concernidos por las decisiones que allí se tomen.". Además, agrega el ciudadano, "en el artículo que se analiza se es riguroso al indicar que el delegado debe ser contador público", por lo cual "la junta no pierde fortaleza como cuerpo conocedor de la materia que se investiga y de las sanciones que se puedan derivar de las conductas que realicen los contadores".

Sobre el punto relativo al supuesto quebranto del principio de unidad de materia, el interviniente considera que la afirmación del actor es desacertada, por cuanto existe conexidad entre la materia tributaria y la imposición de sanciones a contadores, pues las normas acusadas se relacionan con una labor de los contadores que tiene impacto en el campo fiscal. Además, agrega el interviniente, "no debe olvidarse que la ley tributaria respeta, en todo caso, las sanciones disciplinarias que surjan de un ejercicio inadecuado de la profesión y que la sanción administrativa, producto de las conductas aquí establecidas, resulta independiente y especial".

De otro lado, y en relación con la acusación sobre trámite inadecuado de las presentes normas, al haber sido aprobadas por la comisión permanente tercera, y no por la primera como considera el actor que debía hacerse, el interviniente sostiene que ya operó el fenómeno de la caducidad, pues se trata de un vicio de carácter estrictamente formal. Además, el propio reglamento del Congreso prevé que para resolver problemas de competencia entre las comisiones, "primará el principio de especialidad", criterio que era aplicable en la tramitación de la Ley 6° de 1992, por lo cual concluye que el trámite de las normas impugnadas de todos modos se ajustó a la Carta.

En lo que hace referencia a las reglas contenidas en la norma acusada que a juicio del actor violan el debido proceso, el ciudadano considera que este cargo no es aceptable porque el contador tiene suficientes posibilidades de ejercer el derecho de defensa. Dice entonces el interviniente:

"El artículo 661 acusado preceptúa que el contador al cual se le inicie un juicio debe ser noticiado del mismo, dentro de los 10 días siguientes a la providencia que lo inicia. Dicho requerimiento se efectúa con el propósito de que el impugnante dé contestación a los cargos que se le formulan. Tendrá el término de un mes para responder al mencionado requerimiento y aportar y solicitar pruebas. Vencido dicho término, se procederá a dictar la respectiva sentencia, la cual es susceptible de recurso a nivel

administrativo. No puede sostenerse entonces que, con base en el procedimiento aquí establecido se esté quebrantando el debido proceso cuando en verdad, lo que se hace es reconocerlo."

El interviniente, con fundamento en la sentencia C-259/95 de esta Corporación, considera que no la norma acusada no viola el *non bis in ídem*, ya que se trata de dos situaciones autónomas y separables, pues por un lado se trata de una sanción tributaria y de otra parte estamos en presencia de una sanción profesional.

Por último, en lo que atañe al supuesto escarnio público al cual se somete a los contadores, el interviniente considera, con fundamento en la sentencia C-063/94 de la Corte, que la comunicación de las sanciones administrativas a diferentes entidades no viola el buen nombre, pues deriva de la propia conducta de los contadores.

V- INTERVENCIÓN CIUDADANA

Respondiendo a la invitación del Magistrado Ponente, los ciudadanos Juan Rafael Bravo Arteaga, Vicente Amaya Mantilla, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Alberto Múnera Cabas y Paul Cahn-Speyer Wells, miembros o consejeros del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervienen en el presente proceso y analizan de manera pormenorizada los distintos cargos formulados por el actor.

Así, con respecto al cargo contra la expresión "lleven o aconsejen llevar", los ciudadanos consideran que la norma no desconoce la tipicidad pues precisa las condiciones para que potencialmente el sujeto activo pueda incurrir en la infracción que se busca sancionar. De otra parte, los intervinientes sostienen que en el presente caso no es aceptable ni aplicable el argumento expresado por el actor con respecto a que la descripción de las conductas punibles administrativas debe estar exclusivamente en leyes y no en decretos reglamentarios. Dicen al respecto los ciudadanos:

Cuando el artículo 659 establece como conducta sancionable la elaboración de estados financieros o la expedición de certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptados, no está delegando al reglamento la tipificación de la conducta. Se está refiriendo a una realidad económica que no significa cosa diferente que la verdad real de los negocios.

Obsérvese que la disposición acusada se refiere a la transgresión de los principios de contabilidad y auditoría generalmente aceptados exclusivamente en función de la alteración de una realidad económica, de manera que la sola inobservancia de tales principios no configura conducta sancionable.

El artículo 659 no deja al arbitrio de quien debe aplicar la sanción la calificación discrecional ni el poder arbitrario de describir el comportamiento sancionable. El funcionario administrativo y el juez, para imponer las sanciones, deben necesariamente demostrar que la conducta del contador público estuvo orientada a ocultar la verdad real de los negocios o a permitir la alteración o deformación de una realidad económica, violando consecuentemente, por acción u omisión, principios de contabilidad y de auditoría que han sido instituidos para garantizar el fiel reflejo de la verdad.

Además, agregan los intervinientes, "los principios de contabilidad y de auditoría en función de la verdad de los negocios no son una ciencia subdesarrollada que permita al juzgador fallar con base en la expresión de simples "opiniones" ni, en general, emitir fallos arbitrarios e injustos. Por el contrario, se trata de una materia de alcance universal, desarrollada en forma clara y concreta."

Por el contrario, los ciudadanos consideran que el actor tiene razón al considerar inexecutable la norma que establece la imposición de una sanción por no suministrar a la administración tributaria las informaciones y pruebas que le sean solicitadas, ya que esa disposición no sólo "implica la represión por el incumplimiento de informaciones y pruebas discrecional y arbitrariamente elegidas por los funcionarios de la Administración" sino que, además, "esas informaciones y pruebas conciernen al contribuyente y no al contador, de tal manera que a aquél es a quien debiera requerirse."

De otro lado los intervinientes consideran que si bien es cierto que la norma demandada no prohibió expresamente la aplicación de la responsabilidad objetiva, no por ello es inconstitucional. Según su parecer, una interpretación sistemática permite concluir que la responsabilidad que la norma acusada consagra es de carácter subjetivo, ya que "las conductas de los contadores públicos que infringen normas tributarias, ocasionan sanciones que se rigen por los principios generales del Código Penal, salvo que la propia norma sancionatoria, o de alguna disposición tributaria o administrativa especial, en forma clara y expresa, sin dejar lugar a dudas, establezca unos principios diferentes y especiales". Además, agregan los ciudadanos, para el caso concreto resulta claro que, "por mandato constitucional y orden expresa del Código Penal Colombiano (art. 375), a la sanción establecida por el artículo 659 del Estatuto Tributario son aplicables en toda su extensión y significación jurídica, las nociones de culpabilidad, legalidad, tipicidad, antijuricidad, favorabilidad y en general todos los principios que rigen la materia penal."

Con respecto al tercer cargo formulado, los ciudadanos comparten la opinión del actor en el sentido de que la inclusión de la frase "o su delegado" en la conformación del tribunal que sanciona al contador es inconstitucional, pues consideran que la ley debe predeterminedar el órgano competente para imponer las correspondientes sanciones administrativas, sin poder delegarla a la autoridad o al acto administrativo. Para ello se basan en un pronunciamiento hecho por la

Corte Suprema de Justicia al resolver una demanda contra los artículos 90, 91 y 92 de la Ley 9 de 1983. Dijo entonces esa Corporación:

“Encuentra sin embargo la Corte que los vocablos "o su delegado", de la parte final del inciso 1 del artículo 90, con los que se alude a la posibilidad de sustituir al administrador de impuestos como uno de los integrantes del primer Comité para actuar y sancionar, al igual que las expresiones "o sus delegados" de la parte final del artículo 92, con las que se permite la facultad de reemplazar a los titulares del segundo comité competente para conocer y decidir, son contrarias al artículo 26 de la Carta en la cual se prevé que la autoridad juzgadora competente tiene que estar señalada directamente por la Ley preexistente al hecho que se juzga y no ex-post facto, ni tampoco en forma preexistente por las autoridades administrativas, ni por medio de actos administrativos. La determinación de la competencia de averiguación y juzgamiento de conductas sancionables es exclusiva de la Ley e indelegable por ella a la autoridad o al acto administrativo.”

Los ciudadanos consideran que el artículo 659 del E.T. no viola el principio de unidad de materia, pues si bien esa norma fue titulada "sanción por violar las normas que rigen la profesión", lo cierto es que "materialmente la disposición sanciona conductas de los contadores públicos, auditores o revisores fiscales directamente en función con estados financieros y certificaciones contables que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias y certificaciones, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria".

Los ciudadanos consideran que el actor tiene razón al señalar que el artículo 660 del E.T. desconoce las formas propias del debido proceso ya que deja muchos interrogantes al intérprete. Así, no se sabe bien, según los intervinientes, que significa la expresión "inexactitud de datos contables consignados en la declaración" pues ella puede referirse tanto a una diferencia de saldos entre los libros de contabilidad y la declaración como a otros fenómenos: quebrantamiento del principio de causación, cuentas mal clasificadas, comprobantes mal elaborados, etc. Concluyen entonces al respecto los intervinientes:

Todas estas preguntas y muchas más susceptibles de formularse, además de todos los interrogantes que acertadamente plantea el demandante en su escrito, no se pueden responder ateniéndonos a la forma textual como la disposición tipifica la infracción, porque ésta es oscura, ambigua e imprecisa: La posibilidad de que la conducta tipificada pueda confundir el comportamiento del contribuyente con la responsabilidad del contador público, y la pretendida y aparente exactitud exigida frente a la simple razonabilidad que se desprende de la función de los contadores públicos, crea -como lo señala el actor- una situación jurídica confusa e incierta, que pueda llevar a sancionar por faltas no cometidas. Es claro, a nuestro entender, que el artículo 660 del Estatuto Tributario, al aprovechar equívocos o dudas en su interpretación, no permite conocer exactamente a los contadores públicos hasta donde va la protección jurídica para sus actos.

Esta disposición contentiva de un mandamiento oscuro, ambiguo, demasiado general y peligrosamente abierto, transgrede el debido proceso penal protegido por el artículo 29 de la Constitución Política de 1991.

Sin perjuicio de considerar que la disposición es inconstitucional, queremos hacer claridad en que la atestación inexacta puede producirse por deficiencia de conocimientos, por error de hecho o de Derecho y el derivado del riesgo profesional, por ceder a presión o coacción del patrono, con amenaza de despido, por necesidad económica apremiante, por estado de necesidad y, en general, por muchas otras razones que a la luz de los principios del Derecho Penal -también plenamente aplicables a esta sanción de tipo administrativo- podrían discutirse como causas de justificación o de exclusión de la antijuridicidad, o causales de inculpabilidad.

Finalmente, los ciudadanos consideran que el actor tiene razón al señalar que la publicidad de la sanción aplicada a los contadores sin el agotamiento de la instancia de lo contencioso administrativo vulnera la Carta pues se "somete al contador público o revisor fiscal sancionado al escarnio público."

VI- EL CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO.

El Procurador General de la Nación, Orlando Vásquez Velásquez, se declara impedido por haber sido miembro del Congreso durante la tramitación de la disposición acusada. Sin embargo, al momento de recibir el impedimento, el Magistrado Ponente constató que era de público conocimiento que ese funcionario se encontraba separado de sus funciones, en virtud de decisión de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, la cual fue ratificada por el Senado de la República, por lo cual el Viceprocurador se encontraba ejerciendo el cargo de Procurador General encargado, conforme lo determina la ley. El Magistrado Ponente consideró entonces que, por sustracción de materia, no era procedente dar curso a la petición de impedimento y por ende, mediante auto del catorce de mayo de 1996, corrió traslado al Señor Procurador General encargado para que éste rindiera concepto. Así, mediante oficio No 1008, el Procurador General (E), José León Jaramillo Jaramillo, rinde el concepto fiscal de rigor y solicita a la Corte que declare exequibles los artículos impugnados del E.T, tal y como fueron modificados por el artículo 54 de la Ley 6° de 1992, con excepción del inciso segundo del artículo 659, que la Vista Fiscal considera que es inconstitucional.

El Ministerio Público comienza su examen por un análisis de la importante función social que cumplen los contadores y señala al respecto:

*Al Contador Público se lo ha catalogado legalmente como el **depositario de la fe pública** en materia económica, pues es quien a través de su actividad vela por los intereses económicos de la comunidad y del Estado; cuando atesta con su firma sobre actos propios de su profesión hace presumir, salvo*

prueba en contrario, que el negocio respectivo se ajusta a las exigencias legales y estatutarias.

*Bajo la anterior premisa es evidente que el ejercicio de la Contaduría Pública implica una **función social**, por cuanto la fe pública que imprime esta actividad beneficia el orden y la seguridad de las relaciones económicas existentes entre el Estado y los particulares o de éstos entre sí.*

*Por ello, en materia de asesoría tributaria -que es una de las actividades propias de la ciencia contable, de la cual se derivan deberes fundamentales con el Estado-, el Contador Público en desarrollo de su gestión deberá utilizar los métodos de análisis y evaluación más apropiados dentro de los lineamientos trazados por su oficio, observando, en todo caso, los principios básicos de la ética profesional como son la integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, competencia y actuación profesional y sujeción a las disposiciones normativas. Postulados que deberán ser aplicados tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción, pues del Contador se espera rectitud, probidad, honestidad y sinceridad en cualquier circunstancia. De ahí que cuando se trate de **certificar, dictaminar u opinar** sobre los estados financieros de una empresa o persona natural, es imperativo que el trabajo deba ajustarse a las previsiones legales promulgadas por el Estado y a las indicaciones de la Junta Central de Contadores, porque sólo de esta manera el Contador Público podrá garantizar la confianza pública en sus situaciones.*

Este marco general permite al Procurador (E) estudiar los distintos cargos formulados por el demandante. Así, según su criterio, la interpretación del actor de la expresión "que lleven o aconsejen llevar contabilidades" no es aceptable porque la inflexión verbal "aconsejar" apunta "directa y claramente al ejercicio concreto de la ciencia contable, sancionando de manera inequívoca, clara y objetiva, entre las distintas conductas típicas previstas en la norma acusada", cuando la conducta del contador "no se ajuste a las previsiones legales contempladas sobre la materia."

De otro lado, el Ministerio Público considera que los principios de contabilidad se encuentran definidos de manera clara en el artículo 7° de la Ley 43 de 1990, por lo cual el cargo no está llamado a prosperar. En efecto, el artículo 6° de la Ley 43 de 1990, preexistente a la norma acusada, señala que se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, "el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas."

En ese mismo orden de ideas, el Ministerio Público considera que el término "opiniones" acusado por el actor no va en contravía del artículo 20 de la Constitución porque la expresión opiniones es en este caso sinónimo de "dictamen, concepto, juicio que debe interpretarse contextualmente y en armonía con el artículo 69 de la Ley 43 de 1990" que busca sancionar los dictámenes u

opiniones que los contadores, auditores o revisores fiscales "emitan en ejercicio de su profesión sin sujeción a las reglas de auditoría generalmente aceptadas".

Con respecto, a la tacha formulada contra el inciso segundo del artículo 659 del E.T., la Vista Fiscal "comparte la reflexión del accionante y estima que debe ser retirada del ordenamiento jurídico" pues considera que esa norma "no describe en forma clara e inequívoca la conducta típica", al no precisar el alcance del término "oportunamente", ni definir la clase de pruebas que debe suministrar el inculpado a la administración tributaria. Igualmente señala el Procurador (E) que "las informaciones y pruebas requeridas por la administración conciernen al contribuyente y no al contador, auditor o revisor, por lo que resultaría injusto sancionarlos por obligaciones ajenas."

El Ministerio Público discrepa del actor pues considera que la norma acusada no introduce una forma de responsabilidad objetiva, ya que el ejercicio del poder punitivo estatal en materia tributaria debe someterse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los coasociados, entre ellos, los postulados de legalidad, imparcialidad, y publicidad, presunción de inocencia, y en particular la proscripción de toda forma de responsabilidad objetiva. Por ello el Procurador (E) considera que "el reproche impetrado es inocuo pues la responsabilidad objetiva está excluida del sistema punitivo colombiano."

En concordancia con lo anterior, la Vista Fiscal considera que el tercer cargo tampoco está llamado a prosperar, porque si bien es cierto que la expresión acusada "o su delegado" fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, "no es menos cierto que esta expresión al complementarse con la frase 'quien deberá ser Contador Público' se adecúa a las prescripciones constitucionales según las cuales la asignación de competencias en materia sancionatoria es exclusiva de la Ley e indelegable por ella a la autoridad o al acto administrativo", pues de esa manera "queda eliminada la posibilidad de que el administrador tributario pueda conformar a su arbitrio y ex post facto el tribunal punitivo, pues el hecho de que la ley haya previsto que el delegado sea un contador público no le deja ningún margen de discrecionalidad".

El Ministerio Público rechaza igualmente el cargo relacionado con la violación al principio de unidad de materia, porque considera que entre "la temática regulada en dicha disposición y el Código impositivo existe una relación causal, sistemática y teleológica, pues si bien se sancionan unas conductas en las que el sujeto activo es el contador, auditor o revisor fiscal, las mismas se refieren a la materia fiscal."

En contra de lo que sostiene el actor, la Vista Fiscal considera que el debido proceso está plenamente garantizado en la norma acusada pues, en primer término, regula de manera adecuada las relaciones y obligaciones que se traban entre los contadores, auditores y revisores fiscales y la administración tributaria, por lo cual no hay violación del principio del *non bis in idem*. De otra parte, considera el Procurador (E) que la frase "inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria" está definida en forma clara, toda vez

que la norma acusada sanciona no la infalibilidad del contador sino la veracidad y puntualidad en la rendición de sus certificados, pruebas o declaraciones tributarias, tal como lo exige el artículo 69 de la Ley 43 de 1990, el cual "le impone el deber de expresar sus salvedades sobre los mismos." Tampoco considera el Ministerio Público que la regulación desconozca el derecho de defensa, pues consagra recursos y términos razonables para el ejercicio del mismo.

Finalmente, la Vista Fiscal no comparte el argumento del actor en el sentido de que la norma acusada somete al escarnio público a los sancionados al ordenar que la administración comunique a las entidades señaladas en la norma el nombre del contador y/o sociedad de contadores objeto de dichas sanciones. Según su criterio, la administración actúa con fundamento "en las presunciones que favorecen su decisión de veracidad y validez jurídica, no transgrede en forma alguna el principio fundamental del debido proceso, pues como lo señala el Estatuto Contencioso los actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción contenciosa."

VII. FUNDAMENTO JURÍDICO

Competencia.

1- De conformidad con el artículo 241 numerales 4º y 5º de la Constitución, la Corte es competente para conocer del artículo 54 de la Ley 6º de 1992, el cual modifica los artículos 659 y 660 del Decreto Ley 624 de 1989 o Estatuto Tributario (E.T), y adiciona los artículos 659-1 y 661-1 de ese mismo decreto, ya que se trata de la demanda de un ciudadano contra el artículo de una ley que modificó y adicionó disposiciones en un decreto extraordinario.

Unidad de materia y cargos de forma.

2- Según el actor, el artículo 54 de la Ley 6 de 1992 es inexecutable pues viola la regla de la unidad de materia, ya que se trata de una regulación relativa a la profesión de los contadores, auditores y revisores fiscales, por lo cual no puede estar incorporada en la Ley 6 de 1992 ni en el E.T, pues estos cuerpos normativos se refieren al campo tributario.

La Corte no comparte el criterio del actor ya que "la materia" de una ley debe entenderse "en una acepción amplia, comprensiva de varios asuntos que tienen en ella su necesario referente"¹. Esta comprensión generosa de la unidad temática de una ley no es caprichosa sino que es una concreción del peso del principio democrático en el ordenamiento colombiano y en la actividad legislativa. En efecto, si la regla de la unidad de materia pretende racionalizar el proceso legislativo y depurar el producto del mismo, al hacer más transparente la aprobación de las leyes y dar coherencia sistemática al ordenamiento², no es congruente interpretar esta exigencia constitucional de manera tal que se

¹Cf sentencia C-025/93. Fundamento Jurídico No 43.

²C.f. sentencia C-531/95 Fundamento Jurídico No 5. Ver también sentencia C-055/96

obstaculice indebidamente el desarrollo de la actividad legislativa. Por ello esta Corte ha señalado que solamente deben retirarse del ordenamiento "aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistémica con la materia dominante de la misma".³

En ese orden de ideas, y como bien lo destacan varios intervinientes y la Vista Fiscal, existe una clara conexidad temática e instrumental entre la Ley 6° de 1992 y la norma acusada, pues el artículo impugnado no regula de manera genérica las profesiones de contador, auditor y revisor sino que establece unas sanciones a aquellas actividades específicas de estos profesionales que se encuentran directamente relacionadas con el campo tributario. Así, por medio de estas sanciones, la ley pretende evitar que los contadores fomenten o encubran diversas formas de elusión o evasión tributarias, prácticas que tienen un gran alcance en el país pues, como ya tuvo la oportunidad de resaltarlo esta Corporación, para la época de la expedición de la ley estos fenómenos representaban aproximadamente un 30% del recaudo potencial y un 4% del PIB⁴. Por consiguiente, la imposición de estas sanciones guarda una estrecha conexión con el tema tributario, pues ellas constituyen, como bien lo destacan varios intervinientes, dispositivos para potenciar el recaudo tributario y asegurar en mejor forma el cumplimiento de los deberes fiscales de las personas. Por consiguiente, la Corte concluye que no existe violación a la regla de la unidad de materia, pues todos los aspectos instrumentales destinados a mejorar la eficacia de la administración tributaria hacen parte del tema fiscal, tal y como esta Corporación ya lo había establecido. Dijo entonces la Corte:

la Ley 6a. de 1992 está destinada a regular la "materia tributaria", lo cual comprende no sólo lo obvio, como es la fijación de impuestos, sino también todos aquellos aspectos instrumentales que se dirigen a garantizar la eficacia de los tributos. Esto significa que tal ley podía regular también, sin romper la unidad de materia, todos aquellos aspectos orgánicos -instituciones-, funcionales y procedimentales de la función administrativa relacionados con la recaudación de los tributos. Es por ello que una readecuación administrativa enderezada a asegurar el incremento de la eficiencia en el recaudo y administración de un tributo determinado -aduanas-, tiende en últimas a minimizar los costos de la administración y a maximizar sus resultados, lográndose así una mejor gestión del tributo objeto de la ley⁵.

En el mismo sentido, en reciente decisión esta Corporación reiteró que hace parte del derecho tributario no sólo la regulación de la obligación tributaria en sí misma considerada sino también todo lo que podría denominarse el "derecho pena tributario", esto es, la normatividad que regula las infracciones, sanciones y procedimientos derivados del incumplimiento de los deberes fiscales⁶.

³Sentencia C-025/93 del 4 de febrero de 1993. Fundamento Jurídico No 43. Ver igualmente sentencia C-280/96. Fundamento jurídico No 21.

⁴Ver Sentencia C-540/96. MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Fundamento Jurídico No 8.

⁵Sentencia C-104/4. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 2.

⁶Sentencia C-511/96. MP Eduardo Cifuentes Muñoz, Fundamento Jurídico No 14.

3- El anterior análisis permite desestimar también el cargo del demandante, según el cual hubo un vicio en la formación del artículo 54 de la Ley 6° de 1993, pues esa norma fue aprobada por la Comisión Tercera permanente, que se encarga de asuntos económicos, cuando por su temática debió ser tramitada, según el actor, ante la comisión primera, por tratarse de la reglamentación del derecho al ejercicio de una profesión liberal. En efecto, y sin que la Corte tenga que entrar a analizar si la acción por tal concepto se encuentra caducada o no, para esta Corporación resulta evidente que la Comisión Tercera sobre asuntos económicos es perfectamente competente para tramitar una norma de esa temática, pues a ella corresponde conocer de los asuntos tributarios. Por consiguiente, si se admite que un artículo sobre sanciones a conductas de contadores que tienen incidencia fiscal puede estar incluido en una ley tributaria, resulta igualmente obvio que esa misma disposición puede ser tramitada ante la Comisión Tercera de las respectivas Cámaras cuando hace parte de una ley cuya materia es tributaria.

Cosa juzgada relativa y precisión de las normas a ser estudiadas de fondo.

4- La Corte no encuentra entonces de recibo los cargos del demandante relacionados con eventuales vicios de formación del artículo 54 de la Ley 6° de 1992. Ahora bien, como ya se señaló, esta norma modifica disposiciones o adiciona artículos del E.T, por lo cual la Corte entiende que los cargos de fondo del actor van dirigidos contra los correspondientes artículos del E.T, tal y como fueron modificados o adicionados por el artículo 54 de la Ley 6° de 1992.

Sin embargo, una pregunta obvia surge: ¿Formuló el actor acusaciones materiales contra todos los artículos del E.T modificados o adicionados por el artículo 54 de la Ley 6° de 1992? La respuesta a este interrogante es importante, ya que a la Corte no le corresponde efectuar una revisión oficiosa de las leyes ordinarias, sino un control de aquellas normas que han sido expresamente demandadas por un ciudadano, por lo cual, cuando existe un ataque contra una determinada norma o cuerpo normativo por vicios de formación pero no por el contenido material de la disposición, la vía procedente es limitar el alcance de la cosa juzgada constitucional, en caso de que la acusación no prospere. En tales eventos, la Corte debe declarar constitucionales las disposiciones contra las cuales no hay acusación por motivos materiales pero precisando que la cosa juzgada es relativa, por cuanto sólo opera por los vicios de formación analizados en la sentencia⁷.

5- El demandante acusa el artículo 659-1 únicamente por vicios de formación que, como ya vimos, no tienen fundamento, por lo cual la Corte debe mantener en el ordenamiento la disposición pero limitar el alcance de la cosa juzgada constitucional, por lo cual se procederá a declarar exequible ese artículo, pero únicamente por las razones expresamente estudiadas en esta sentencia, esto es, por cuanto se tramitó en la comisión permanente competente y no se violó la unidad de materia. En cambio, en relación con los artículos 659, 660 y 661-1 del E.T, el actor formula también acusaciones sobre el contenido normativo de las

⁷Ver, entre otras, las sentencias C-527/94 y C-055/94.

disposiciones, por lo cual la Corte procederá a analizar la constitucionalidad material de esas normas.

6- Según el demandante, las disposiciones acusadas desconocen los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración, por cuanto consagran conductas punibles ambiguas, desconocen derechos fundamentales como la libertad de expresión o posibilitan formas de responsabilidad objetiva. Además, las normas acusadas, según el actor, también desconocen el debido proceso, pues no sólo no se garantiza el derecho de defensa sino que, además, la ley no predetermina con precisión el órgano sancionador, permite la violación del *non bis in ídem*, y somete al escarnio público a los contadores o revisores sancionados. Por lo anterior, la Corte comenzará por recordar brevemente los principios que orientan y limitan la potestad sancionadora del Estado, en especial en el campo administrativo, para luego abordar en forma específica el estudio de los cargos formulados por el demandante.

El fundamento de las normas impugnadas: la potestad sancionadora tributaria y el control de la actividad profesional.

7- Esta Corporación ha mostrado que la potestad sancionadora del Estado se desenvuelve en diversos ámbitos, en los cuales cumple diferentes finalidades de interés general. Así, por medio del derecho penal, que no es más que una de las especies del derecho sancionador, el Estado protege bienes jurídicos fundamentales para la convivencia ciudadana y la garantía de los derechos de la persona. Pero igualmente el Estado ejerce una potestad disciplinaria sobre sus propios servidores con el fin de asegurar la moralidad y eficiencia de la función pública. También puede el Estado imponer sanciones en ejercicio del poder de policía o de la intervención y control de las profesiones, con el fin de prevenir riesgos sociales. Esta Corporación ha aceptado entonces el criterio adelantado por la Corte Suprema de Justicia, cuando ejercía la guarda de la Constitución, según el cual el derecho sancionador del Estado es una disciplina compleja pues recubre, como género, al menos cinco especies, a saber: el derecho penal delictivo, el derecho contravencional, el derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política o "impeachment".¹

8- En particular, la administración ejerce una potestad sancionadora propia, la cual constituye una importantísima manifestación de poder jurídico que es necesaria para el adecuado cumplimiento de sus funciones y la realización de sus fines. Se trata de una potestad que se ejercita a partir de la vulneración o perturbación de reglas preestablecidas, pero que no obstante ese contenido represivo presenta una cierta finalidad preventiva en el simple hecho de proponer un cuadro sancionador, junto al conjunto de prescripciones de una norma, lo cual implica una amenaza latente para quien sin atender pacífica y voluntariamente al cumplimiento de tales prescripciones las infringe deliberadamente. Por ello esta Corporación ha señalado que "la potestad administrativa sancionadora de la administración, se traduce normalmente en la sanción correctiva y disciplinaria

¹ Sentencia 51 de 14 de abril de 1983. MP Manuel Gaona Cruz, reiterado por la Corte Constitucional. Sentencia C-214/94. MP Antonio Barrera Carbonell.

para reprimir las acciones u omisiones antijurídicas y constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas."⁸

La potestad administrativa sancionadora constituye entonces un instrumento de realización de los fines que la Carta atribuye a estas autoridades, pues permite realizar los valores del orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia contribuye indudablemente a la realización de sus cometidos. Pueden distinguirse entonces por lo pronto diferentes órbitas de acción sancionadora de la administración: así, frente a sus propios servidores opera el derecho disciplinario en sentido estricto, mientras que frente a la generalidad de los administrados se suele hablar en general de derecho correccional⁹.

9- Una de las manifestaciones específicas de esa potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo a criterios de equidad y justicia, los gastos del Estado (CP art. 95 ord 9º). Por consiguiente, 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, ya que "las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado"¹⁰.

10- La existencia de normas como las impugnadas persiguen entonces una finalidad claramente constitucional, ya que son expresiones de la potestad sancionadora que puede ejercer la administración a fin de asegurar el cumplimiento del deber de tributación (CP art. 95 ord 9º). En efecto, como ya se indicó, esas disposiciones pretenden evitar que los contadores, revisores y auditores incurran en conductas que pueden facilitar la evasión y elusión tributarias. En ese orden de ideas, esas normas también encuentran fundamento en la regulación e intervención estatal en las profesiones (CP art. 26). ya que de esos profesionales "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"¹¹. Por ello es también legítimo que la ley prevea sanciones a estos profesionales cuando desconozcan ese deber de lealtad y suministren datos falsos en desarrollo de su actividad profesional.

⁸ Sentencia C-214/94 MP Antonio Barrera Carbonell

⁹Ibídem.

¹⁰Sentencia C-445/95 MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento jurídico No 6.

¹¹Sentencia C-511/96. MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Fundamento Jurídico No 3.

Los límites: potestad sancionadora y debido proceso.

11- La Corte no encuentra entonces ninguna objeción a que la ley prevea sanciones para aquellos contadores, revisores y auditores que incurran en conductas susceptibles de afectar el buen recaudo tributario pues ellas encuentran fundamento en el derecho sancionador tributario y en el control de las profesiones, que posibilita la existencia de sanciones que derivan de lo que esta Corporación ha denominado procesos disciplinarios ético profesionales¹². Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues en múltiples oportunidades 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 Estado. Así, por ejemplo la Corte ha señalado que el derecho disciplinario es una modalidad de derecho sancionatorio, por lo cual los principios del derecho penal se le aplican, *mutatis mutandi*¹³, pues las garantías sustanciales y procesales a favor de la persona investigada se consagran para proteger los derechos fundamentales del individuo y para controlar la potestad sancionadora del Estado, por lo cual operan, con algunos matices, siempre que el Estado ejerza una función punitiva. Por ello la Constitución es clara en señalar que el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Ahora bien, lo anterior no significa que los principios del derecho penal se aplican exactamente de la misma forma en todos los ámbitos en donde se manifiesta el poder sancionador del Estado, 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. 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 penal. Así, al distinguir el derecho penal y el derecho disciplinario, dijo con claridad esta Corporación:

Es cierto que existen elementos comunes entre el procedimiento penal y el procedimiento disciplinario en lo que tiene que ver con la definición y determinación de una conducta prohibida por la ley (tipicidad), en cuanto a la responsabilidad imputable al sindicado, y a la existencia de un procedimiento que asegure el debido proceso en la investigación y juzgamiento de las conductas ilícitas y la medición de las sanciones; no es menos cierto que de lo anterior no puede concluirse que se trata de unos

¹²Sentencia C-259/95 MP Hernando Herrera Vergara. Consideración de la Corte Tercera.

¹³Ver, entre otras, las sentencias T-438/92, C-195/93, C-244/96 y C-280/96.

mismos procedimientos, pues los fines perseguidos, la naturaleza de las faltas en general, y las sanciones por sus particulares contenidos, difieren unos de otros.

La prohibición legal de la conducta delictiva tiene por fin la defensa de la sociedad, mientras que las faltas disciplinarias buscan proteger el desempeño del servidor público, con miras al cumplimiento de la función pública.

La prohibición de la conducta delictiva involucra un conjunto de patrones que establecen una precisión tipológica en las que se describen de manera detallada los elementos conformantes del tipo, de manera que, sujeto activo, conducta, intención, sujeto pasivo y circunstancias llevan en el procedimiento penal a una exhaustiva delimitación legal de las conductas; mientras que en la definición de las faltas disciplinarias, entran en juego, elementos propios de la función pública que interesan por sobre todo a contenidos político-institucionales, que sitúan al superior jerárquico en condiciones de evaluar con mayor flexibilidad, y de acuerdo con criterios que permiten un más amplio margen de apreciación, tal como lo ha entendido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, órgano competente para interpretar y aplicar el Convenio Europeo de Derechos Humanos¹⁴.

Hechas tales precisiones, entra la Corte al estudio específico de los cargos del actor.

La legalidad y tipicidad de las conductas sancionadas por el artículo 659 del E.T.

12- Uno de los principios esenciales en el derecho sancionador es el de la legalidad, según el cual las conductas sancionables no sólo deben estar descritas en norma previa (tipicidad) sino que, además, deben tener un fundamento legal, por lo cual su definición no puede ser delegada en la autoridad administrativa. Precisamente el actor considera que varias de las disposiciones acusadas no satisfacen este principio, ya sea por falta de tipicidad de la falta, ya sea por delegar en reglamentos administrativos la definición de algunos elementos esenciales de la conducta. Tal es el cargo esencial del actor contra el artículo 659 del E.T.

Procede entonces la Corporación a analizar esa disposición, con el fin de determinar si hay o no violación al principio de legalidad. Para tal efecto, la Corte comienza por señalar que, como bien lo indica uno de los intervinientes, este artículo señala los elementos fundamentales que debe contener una conducta punible. Así, su lectura permite precisar el sujeto activo, que es cualificado, ya que se trata de los contadores públicos, auditores, o revisores fiscales. Igualmente las normas establecen las sanciones, pues se trata de multa, suspensión o cancelación de la inscripción profesional, de acuerdo con la gravedad de la falta. La norma indica también la autoridad encargada de imponer las sanciones, a saber

¹⁴Sentencia C-427/94. MP Fabio Morón Díaz, reiterado en la Sentencia C-244/96. MP Carlos Gaviria Díaz.

la Junta Nacional de Contadores. Finalmente, la disposiciones describe varias conductas punibles. Por consiguiente, de manera general, el artículo consagra los elementos básicos de un hecho sancionable, por lo cual, por este aspecto, la disposición se adecúa al principio de tipicidad.

13- Sin embargo, el actor no cuestiona la ausencia de algún elemento del tipo punible sino la manera como están descritas algunas de las conductas previstas por el artículo 659, por lo cual entra la Corte a analizar esas acusaciones específicas. Para ello, es necesario presentar cuáles son las conductas sancionadas por la norma. Así, si bien la redacción de la disposición no es la más adecuada, un análisis estructural de la misma permite concluir que el inciso primero de la disposición consagra tres tipos de conductas sancionables, todas ellas referidas a actividades de los contadores, auditores o revisores que "sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la administración tributaria". Entra pues la Corte a estudiar la tipicidad de cada una de ellas.

El primer tipo de conductas está referido a actividades directas de estos profesionales, pues se sanciona a los contadores, auditores o revisores que lleven contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones "que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros". En estos casos, el actor no cuestiona los verbos rectores (llevar contabilidad, elaborar estados financieros o expedir certificaciones), y no podía ser de otra forma, pues se trata de verbos que describen conductas con suficiente claridad. El cargo del demandante versa sobre la expresión "principios de contabilidad generalmente aceptados" pues, según su parecer, ésta es ambigua, y su alcance específico no se encuentra en la ley sino en un decreto reglamentario. La Corte no coincide con el actor pues considera que, como bien lo sostienen todos los intervinientes, esta expresión tiene un contenido técnico suficientemente preciso y determinado por la ley para calificar la conducta de estos profesionales. Así, el artículo 6° de la Ley 43 de 1990, que debe integrarse al análisis de la presente disposición, señala que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son "el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas." Además, como bien lo indican varios intervinientes, estos principios no son un criterio vago, que puede ser interpretado de cualquier manera por quien imponga la sanción, sino que tales principios tienen un contenido técnico universal que debe ser conocido por cualquiera de estos profesionales, pues es elemento integrante de sus conocimientos profesionales. Por ello la Corte considera que no estamos en frente de un tipo en blanco cuyo alcance es establecido de manera autónoma por un reglamento administrativo, caso en el cual su constitucionalidad sería discutible, sino de una descripción que recurre a un concepto técnico determinable por cualquiera que sea experto en tales disciplinas. Lo único que hace entonces el decreto reglamentario mencionado por el actor es aumentar la seguridad jurídica al codificar los alcances de ese concepto, lo cual en manera alguna genera la inconstitucionalidad de la norma acusada. Se trata pues de una "colaboración

reglamentaria", según la expresión de la jurisprudencia comparada¹⁵, que es válida en este campo sancionador, pues la ley no se remite al reglamento para que éste elabore una regulación independiente de la ley sino que el reglamento simplemente contribuye a la precisión de ciertos conceptos legales, que ya se encuentran de por sí suficientemente determinados por la ley.

14- El segundo tipo de conductas está referido a la actividad de consejo profesional de los sujetos activos, pues se los sanciona cuando aconsejen llevar llevar contabilidades que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o que no coincidan con los asientos registrados en los libros. En este caso, el actor cuestiona el verbo rector, pues considera que la palabra aconsejar no sólo es ambigua sino que sanciona de manera injusta al contador, pues a quien corresponde llevar la contabilidad es al comerciante. La Corte no comparte este criterio, pues el verbo aconsejar es suficientemente claro, y la sanción se encuentra justificada, ya que no es legítimo que un profesional como un contador, que es un depositario de la fe pública y tiene deberes de veracidad en este campo, tal y como lo establece la Ley 43 de 1990 que regula esta actividad, recomiende, dentro de la órbita de su actividad profesional, que un particular eluda sus obligaciones tributarias por medio de una contabilidad que no se ajusta a la realidad ni a los principios técnicos en la materia.

15- Por esas mismas razones, la Corte tampoco encuentra que haya violación de la tipicidad cuando el inciso primero del artículo 659 del E.T. sanciona a aquellos contadores, auditores o revisores que emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. De un lado, la expresión "normas de auditoría generalmente aceptadas" tiene un contenido técnico determinable, que permite calificar esa conducta con suficiente precisión. Así, el artículo 7º de la Ley 43 de 1990, que forma unidad normativa con el presente inciso, establece con claridad el alcance de esas normas de auditoría. Y, de otro lado, los núcleos rectores de la conducta, esto es el hecho de emitir dictámenes u opiniones, también son suficientemente claros, pues se entiende que se trata del desarrollo de esas actividades dentro de la órbita de la labor profesional de estas personas, por lo cual la Corte tampoco considera que haya violación de la libertad de expresión y de opinión, pues no puede invocarse ese derecho fundamental con el fin de justificar el incumplimiento de deberes profesionales. En efecto, no es legítimo que un contador invoque la libertad de opinión para emitir en el ejercicio de su profesión un dictamen contrario a las reglas de auditoría, ya que tales declaraciones no son una simple opinión de un individuo sino una actividad profesional que tiene efectos legales y prácticos de envergadura, por lo cual, la propia Ley 43 de 1990, en su artículo 11, indica que en el campo técnico contable "es función privativa del contador público expresar dictamen profesional e independiente".

No encuentra pues la Corte que las conductas descritas en el inciso primero del artículo 659 del E.T desconozcan el principio de legalidad.

¹⁵Ver, por ejemplo, Tribunal Constitucional Español. Sentencia STC 77/1983. Fundamentos Jurídicos No 2º y 3º y Sentencia STC 101/1988. fundamento Jurídico No 3.

16- El demandante también acusa el inciso segundo de ese mismo artículo por violar la tipicidad, ya que la norma sanciona a estos profesionales "si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas." Según el actor, en ninguna parte la ley expresa que se entiende por "oportunamente", por lo cual los contadores, auditores y revisores quedan sujetos al arbitrio de las autoridades administrativas, que pueden exigirles cualquier tipo de información o prueba, en plazos tan cortos que no sea posible el cumplimiento.

La Corte no comparte el criterio del actor, ni de la Vista Fiscal ni de algunos de los intervinientes que acogen este cargo, por cuanto considera que la argumentación se fundamenta en una interpretación aislada del inciso. En efecto, esta Corporación ha insistido en que las competencias administrativas deben ser siempre ejercidas en forma razonable, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una actuación irregular que puede ser impugnable por los medios previstos por el ordenamiento¹⁶. El alcance real de este inciso debe entonces ser determinado tomando en consideración las normas y principios que gobiernan la validez de las actuaciones administrativas, por lo cual las autoridades tributarias no pueden ejercer estas facultades de manera arbitraria sino que deben hacer las solicitudes a los contadores, revisores y fiscales en forma razonable y proporcionada, tomando en consideración la finalidad por la cual les fueron conferidas esas atribuciones. En efecto, el artículo 36 del Código Contencioso Administrativo, a cuyo tenor la Corte considera que deben ser interpretadas estas facultades de la Administración Tributaria, señala con claridad que "en la medida en que el contenido de una decisión, de carácter general o particular, sea discrecional, debe ser adecuada a los fines de la norma que la autoriza y proporcional a los hechos que le sirven de causa." Por consiguiente, se entiende que estos profesionales sólo pueden ser sancionados cuando no remiten a la administración pruebas o informaciones que tienen el deber de entregar y que les han sido solicitadas con plazos razonables. En tal entendido, ninguna objeción constitucional encuentra la Corte a este inciso.

Responsabilidad objetiva y predeterminación del órgano sancionador.

17. El actor también considera que el artículo 659 del E.T, y en especial la expresión relativa a emitir dictámenes contrarios a las normas de auditoría, implican una violación de la Carta, pues consagran una forma de responsabilidad objetiva, ya que no indican la manera como se determina la culpabilidad en esta conducta.

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

¹⁶Ver, entre otras, sentencias C-031/95 y C-318/95.

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 inadmisibles 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).

18- El actor también acusa el inciso final del artículo 659 del E.T, el cual atribuye la competencia para imponer las sanciones a la Junta Central de Contadores y señala que "el Director de Impuestos Nacionales o su delegado -quien deberá ser Contador Público- hará parte de la misma en adición a los actuales miembros." Según el actor, la expresión "o su delegado" desconoce que todo órgano sancionador debe estar predeterminado por la ley, lo cual no ocurre en el presente caso, pues la Junta podrá o no estar integrada por el Director de Impuestos Nacionales. Este criterio es acogido por algunos de los intervinientes que se apoyan en una sentencia de la Corte Suprema de Justicia quien, cuando ejercía la guarda de la Constitución, declaró inexecutable unas expresiones similares, por considerar que todos los componentes de un órgano sancionador deben estar explícitamente determinados por la ley, en forma previa, sin que se pueda delegar esa posibilidad en la autoridad administrativa.

19- La Corte coincide con el actor en que una de las garantías establecidas por la Constitución es que el órgano sancionador haya sido previamente determinado por la ley, pues es una conclusión lógica de la aplicación al derecho punitivo administrativo del principio del artículo 29 según el cual toda persona tiene derecho a ser juzgada ante su juez natural, el cual debe estar previamente determinado por la ley.

Ahora bien ¿cuál es el significado y contenido de esta garantía? La Corte considera que de esta manera se pretende ante todo asegurar a quien es investigado que va a ser juzgado por un órgano no sólo previamente conocido sino además imparcial e idóneo para tal efecto, esto es, que la persona no va a ser sometida a tribunales de excepción o a órganos *ad hoc*, que carezcan de la imparcialidad y capacidad profesional necesarias para asegurar un juicio justo. Por consiguiente la ley debe determinar no sólo cuál es la institución encargada de adelantar la investigación e imponer las sanciones, sino que también debe prever el procedimiento para la designación de los miembros que componen el órgano sancionador, así como los requisitos que éstos deben cumplir. Sin embargo, se

interroga la Corte ¿significa lo anterior que la ley debe establecer de manera rígida y definitiva no sólo cuál es el órgano sancionador sino quienes son sus integrantes permanentes? ¿O puede la ley establecer un procedimiento flexible de integración del órgano competente, siempre y cuando determine con precisión cuál es éste órgano?

20- La Corte considera que para responder a este interrogante es necesario tener en cuenta que la función administrativa, conforme a la Carta, se desarrolla con fundamento, entre otros principios, en la delegación y desconcentración de funciones (CP art. 209). Igualmente, como ya se vio, la garantía del juez natural tiene una finalidad más sustancial que formal, pues en el fondo el interés protegido por esta norma es que la persona sepa qué órgano lo va a juzgar, y además tenga la garantía de que esa institución es imparcial e idónea para conocer del asunto. Por ello, la Corte considera que es admisible que la ley, por necesidades de desconcentración y delegación de funciones, establezca un procedimiento de designación de los miembros de un órgano sancionador administrativo, siempre y cuando el órgano se encuentre claramente precisado y el mecanismo de designación sea suficiente para garantizar la idoneidad e imparcialidad de los juzgadores. Esto ocurre precisamente en este caso, pues la norma simplemente autoriza al Director de Impuestos Nacionales a nombrar un delegado que lo represente en la Junta Central de Contadores para efectos de la imposición de sanciones, lo cual es una simple autorización de delegación administrativa. Sin embargo la disposición exige que ese delegado sea contador público, con lo cual se garantiza su idoneidad en este campo, por lo cual la Corte considera que el inciso es exequible.

Los cargos contra el inciso primero del artículo 660

21- El actor acusa el artículo 660, y en especial la expresión "inexactitud de datos contables" pues, según su criterio, la conducta punible no aparece descrita con suficiente precisión, por cuanto no se sabe qué significado puede atribuirse a esa palabra inexactitud. La Corte no comparte el criterio del actor, pues considera que si bien la norma puede no tener una redacción afortunada, una interpretación sistemática permite establecer todos los elementos esenciales del hecho sancionable. De un lado se establece el sujeto activo, pues se trata nuevamente de los contadores, auditores o revisores. De otro lado, se señala la sanción ya que ésta consiste en la suspensión de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, hasta por un año la primera vez, hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. En tercer término se señala el órgano competente, pues la sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo. Finalmente se describe la conducta, que consiste en que el contador, el auditor o el revisor fiscal haya firmado una declaración, un certificado o una prueba, según el caso, y que de ella, y debido a la inexactitud de los datos contables consignados en la declaración tributaria, resulte, una vez agotada la vía gubernativa, un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a dos millones de pesos (\$2.000.000).

La Corte considera que la conducta es suficientemente clara, pues la inexactitud es un concepto objetivo, que tiene un sentido preciso en materia contable, ya que implica la no correspondencia de los asientos contables con la realidad económica y los hechos acaecidos, puesto que en ciencias contables "el grado de exactitud de un estado, cuenta o documento se mide por su relativa correspondencia con los hechos"¹⁷. Además, la conducta tiene que producir un resultado objetivo considerable, pues de ella debe resultar una falta de correspondencia con la declaración de más de dos millones de pesos de 1992. En tercer término, es obvio que, en función del principio de autoría e individualidad que rige todo derecho punitivo, el profesional sólo debe responder si ese diverso valor deriva de la inexactitud de los datos que fueron certificados por el propio profesional, y no de otros aspectos incorporados a la declaración tributaria por el contribuyente sin conocimiento del contador, del auditor o del revisor. Finalmente, y conforme a lo señalado en esta sentencia sobre la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionadora, es también claro que estos profesionales no podrían ser penalizados si no actuaron de manera culpable, por ejemplo, porque atestiguaron de manera inexacta sobre un determinado monto de gastos del contribuyente pero esa aseveración la efectuaron debido a un error insuperable.

Con tales precisiones, para la Corte es perfectamente exequible la imposición de esta sanción, pues no puede olvidarse que los contadores son depositarios de la fe pública en estas materias ya que, conforme lo señala el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, la firma de un contador en los actos propios de su profesión hace presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y que las cifras registradas reflejan en forma fidedigna la situación financiera real.

22- Según el actor, este artículo 660 también viola el debido proceso, por cuanto se ordena vincular a los profesionales a la investigación respectiva, cuando ya se ha agotado la vía gubernativa y ya ha sido impuesta la sanción en ese ámbito. La Corte no considera de recibo ese cargo, pues el inciso final de ese artículo señala que para imponer la sanción es necesario cumplir el procedimiento previsto en el artículo 661, el cual garantiza de manera idónea la defensa del profesional. En efecto, el artículo 661 preceptúa que el contador al cual se le inicie un juicio debe ser notificado del mismo, dentro de los 10 días siguientes a la providencia que lo inicia, a fin de que el profesional pueda dar contestación a los cargos que se le formulan. El investigado tendrá el término de un mes para responder al mencionado requerimiento y aportar y solicitar pruebas. Vencido dicho término, se procederá a dictar la respectiva sentencia, la cual es susceptible de recurso a nivel administrativo, pues se puede apelar ante el Sub-director General de Impuestos respectivo. Existen pues suficientes garantías para controvertir la acusación que se haya formulado.

Derecho sancionador tributario, derecho disciplinario ético profesional y *non bis in idem*

¹⁷Ver Eric Kohler. Diccionario para contadores. México: UTEHA, 1979, p 245.

23- El actor también acusa el inciso segundo del artículo 660 del E.T, pues considera que esa norma desconoce el principio según el cual nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho, ya que establece que las sanciones que se establezcan por el administrador de impuestos por la conducta descrita se harán sin "perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores".

La Corte no comparte el criterio del actor, pues esta Corporación, recogiendo los criterios desarrollados por la Corte Suprema de Justicia al respecto, tiene bien establecido que se desconoce el *non bis in ídem* únicamente en los casos "en que exista identidad de causa, identidad de objeto e identidad en la persona a la cual se le hace la imputación"¹⁸. Así, es necesario que se trate de una misma persona, que sea inculpada por exactamente los mismos hechos y, finalmente, que el motivo de la iniciación del proceso sea el mismo en ambos casos. Ahora bien, en los Fundamentos No 10 y 11 de esta sentencia, esta Corte ya había precisado que las sanciones impuestas a los contadores por las normas del E.T. tenían un doble fundamento constitucional. De un lado algunas son expresión de un derecho punitivo tributario que se establece con el fin de sancionar el incumplimiento de los deberes fiscales (CP art. 95 ord 9º). Y, de otro lado, otras son sanciones derivadas de la facultad de inspección y vigilancia de las profesiones, por lo cual se trata de manifestaciones de un derecho disciplinario ético profesional (CP art. 26). Esta diferencia de fundamento explica que en el primer caso las sanciones sean impuestas por la propia administración tributaria, como sucede con la conducta descrita en el artículo 660, mientras que en el segundo caso el órgano competente es la Junta Nacional de Contadores. Además, el tipo de sanciones no es idéntico, pues la administración tributaria suspende o cancela la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la propia administración tributaria, mientras que la Junta Nacional de Contadores puede imponer multas, y suspender o cancelar la inscripción profesional. Por consiguiente, a pesar de que en ambos casos se trata de sanciones administrativas, la Corte considera que no hay violación del *non bis in ídem*, pues el fundamento, la finalidad y el tipo de sanciones son diversos. En el primer caso se trata de la expresión del poder punitivo tributario que busca garantizar el cumplimiento de los deberes fiscales (CP art. 95 ord 9), mientras que en el segundo evento nos encontramos en frente del ejercicio de un derecho sancionador profesional, con el fin de controlar los riesgos sociales asociados al ejercicio de determinadas actividades como las de los contadores públicos (CP art. 26). La Corte considera entonces enteramente aplicables los criterios adelantados por la Corporación en decisión precedente en donde tuvo que estudiar un tema similar en relación con la actividad médica. Dijo entonces la Corte:

El actor considera que las normas acusadas permiten que además de la existencia del proceso disciplinario ético profesional por violación de las normas en materia de ética médica, es posible que por los mismos hechos se pueda adelantar simultáneamente otro proceso de carácter civil, penal o

¹⁸Sentencia C-244/96. MP Carlos Gaviria Díaz. Consideración de la Corte B

administrativo, con quebrantamiento del principio non bis in idem, al juzgarse al inculpado dos veces por el mismo hecho. Empero, es preciso resaltar cómo en aras del interés de la sociedad y de los bienes jurídicamente tutelados, y del respeto que debe tenerse a la dignidad humana (artículo 1o. Constitución Política), así como de la responsabilidad tanto de los particulares como de los servidores públicos ante las autoridades competentes por infringir la Constitución y las leyes de la República, nada impide que de la falta disciplinaria en que eventualmente incurra un profesional de la medicina por sus actos u omisiones en ejercicio de su actividad profesional, que acarrea las sanciones correspondientes a la violación al régimen disciplinario ético médico, pueda así mismo, al quebrantar los derechos fundamentales establecidos en la Constitución Política de Colombia y en especial el de la vida, la integridad física, la salud, la dignidad, la seguridad social, etc., ser responsable penal, civil o administrativamente, de hechos u omisiones que infrinjan los respectivos estatutos, que lo hacen acreedor de las sanciones correspondientes, diferentes a la disciplinaria.

De ahí que, de la misma manera, bien puede ocurrir que como el interés que se protege es de naturaleza diferente en cada una de las jurisdicciones, en este caso bien puede suceder igualmente que frente a hechos susceptibles del conocimiento respectivo, el juez penal absuelva y el disciplinario condene sin que haya lugar al quebrantamiento del principio constitucional del non bis in idem¹⁹.

Divulgación de sanciones y derecho al buen nombre.

24- La Corte no encuentra admisible el cargo del actor contra el artículo 661-1 del E.T, según el cual esta norma viola el buen nombre y somete al escarnio público a los profesionales, pues establece que una vez "en firme en la vía gubernativa las sanciones previstas en los artículos anteriores, la administración Tributaria informará a las entidades financieras, a la Cámara de Comercio y a las diferentes oficinas de impuestos del país, el nombre del contador y/o sociedad de contadores o firma de contadores o auditores objeto de dichas sanciones". En efecto, esta Corporación ya había tenido ocasión de señalar que esa divulgación de las sanciones administrativas no vulnera el buen nombre o a la intimidad de la persona sancionada²⁰, no sólo por cuanto ha sido ella la que, con su conducta, se ha hecho merecedora de tal sanción, después de un procedimiento administrativo en el cual le ha sido respetado el debido proceso sino que, además, existe un interés legítimo de las entidades a quienes se envía la información de conocer los nombres de estos profesionales o sociedades de profesionales que han perjudicado gravemente el desarrollo de la fe pública y han afectado el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El artículo será entonces declarado exequible.

¹⁹Sentencia C-259/95, MP Hernando Herrera Vergara.

²⁰ Ver sentencia C-280/96, MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 16. Igualmente ver sentencia C-063 de 1994.

VIII- 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

Primero: **DECLARAR EXEQUIBLE** el artículo 659-1 del Decreto Ley 624 de 1989, tal y como fue adicionado por el artículo 54 de la Ley 6° de 1992, pero únicamente por las razones expresamente estudiadas en esta sentencia, esto es, por cuanto se tramitó en la comisión permanente competente y no se violó la unidad de materia.

Segundo: **DECLARAR EXEQUIBLES** los artículos 659, 660 y 661-1 del Decreto Ley 624 de 1989, tal y como fueron adicionados o modificados por el artículo 54 de la Ley 6° de 1992.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

CARLOS GAVIRIA DÍAZ
Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA
Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL
Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ
HERNÁNDEZ GALINDO
Magistrado

JOSÉ GREGORIO
Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA
CABALLERO
Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ
Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ
Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO
Secretaria General