

LA CONSTITUCION MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO

Por: Isidoro Arévalo Buitrago
Contador y Abogado

Ante los cambios permanentes del Derecho Tributario y otras Legislaciones en Colombia me permito comentar algunos artículos del Estatuto Tributario que con la reforma constitucional fueron derogados o modificados substancialmente. Deseo además, contribuir a la publicación que hace la facultad de Contaduría de la Universidad Autónoma Latinoamericana en su primera Revista con motivo de los 25 años de dicha universidad.

E

CRITERIO DE INTERPRETACION

El Artículo 9, Ley 153/87, señala que "la Constitución es Ley reformatoria y derogatoria de la legislación preexistente. **Toda disposición legal anterior a la Constitución y que sea contraria a su letra o a su espíritu, se desechará como insubsistente**".

El Artículo 380 de la C. dispone: "Queda derogada la Constitución hasta ahora vigente con todas sus reformas. Esta Constitución rige a partir del día de su promulgación" (julio 5/91). Su Artículo 4, dice: La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la Ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales..."

En consecuencia, las Leyes, decretos, ordenanzas, acuerdos o cualquier otra norma jurídica preexistentes a la actual C., que sean claramente contrarias a su letra o a su espíritu se consideran insubsistentes o derogadas.

Las siguientes normas del Estatuto Tributario (E.T.) son contrarias a la letra y al espíritu de la Constitución (C.):

L

COBRO COACTIVO DE IMPUESTOS

a Administración Tributaria ha perdido la facultad de cobrar los impuestos por vía administrativa. Tal función compete a la rama judicial encargada de administrar justicia, según el Art. 116, "Excepcionalmente la Ley podrá atribuir función Jurisdiccional en materias precisas a determinadas autoridades administrativas"

"Sin embargo, no les será permitido adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos".

Se requiere que el Congreso, mediante ley, determine las autoridades administrativas que tendrán atribuciones jurisdiccionales y las materias precisas de esas atribuciones. Mientras tanto, las facultades jurisdiccionales de las Administraciones de Impuestos quedan en suspenso hasta cuando el Congreso señale las autoridades administrativas que tendrán dichas facultades, salvo la Superintendencia Bancaria y la Comisión Nacional de Valores, que siguen con las facultades que actualmente tienen, hasta que el Congreso las confirme, elimine o modifique según los artículos transitorios 50 y 52.

Los Artículos 823 a 849 del (E.T.) que regulan todo el proceso de cobro administrativo de impuestos, contrarían claramente los Arts. 4 y 116 de la C. Tal procedimiento, deberá adelantarse únicamente a través de la justicia ordinaria, so pena de incurrir en nulidad de la actuación.

LA PRESUNCION DE BUENA FE, ELIMINA LOS INDICIOS Y PRESUNCIONES

E

Art. 83 de la C., manda que "las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas".

La buena fe, se define así: "Actuar en el proceso con probidad en el sincero convencimiento de hallarse asistido de razón (Dic. Procesal Penal, Cancino Antonio, Univ. Externado 1978).

"Convencimiento, en quien realiza un acto o hecho jurídico de que éste es verdadero, lícito y justo". (Dicc. Ciencias Jurídicas, M. Ossorio, Heliasta 1982).

"Modo sincero y leal con que proceden en los negocios y convenciones aquel que no pretende engañar a las personas con quienes lo celebra (Dicc. Juan D. Ramírez, Ed. Claridad 1965).

"Rectitud, honradez" (Dicc. Lengua Española, Ed. 1984).

En las actuaciones de los particulares ante las autoridades de impuestos queda comprendido lo relacionado con la solicitud y rendición de informes, testimonios, declaraciones, cifras, datos o declaraciones de impuestos, recursos, respuestas a requerimientos, etc., las cuales se entienden ajustadas a la realidad de los hechos, despojados de intenciones de obtener indebido provecho.

La C. rescata para las buenas relaciones de la comunidad, el bien común y el progreso social la regla de oro que nos enseñaron nuestros mayores: "la palabra empeñada, vale más que un documento". Es el rescate de la dignidad y la honradez del hombre, cuestionada hoy por la misma ley que presupone la mala fe porque le exige al ciudadano que sus actuaciones deben estar previamente soportadas en documentos, autenticados o registrados, certificaciones, etc. El sistema tributario se fundamenta en un régimen arbitrario de indicios, presunciones y agobiante medio probatorio que se extiende en el tiempo, pues hay obligación de conservar los documentos probatorios por más de cinco años.

De acuerdo con la presunción de buena fe, el contribuyente presentará su declaración tributaria y suministrará la información (no pruebas) que señale la Ley. El funcionario la dará por cierta. Si duda de su veracidad debe obtener pruebas idóneas y ponerlas en conocimiento del contribuyente para que éste las controvierta.

En consecuencia, todas las normas del E.T. que establecen indicios, presunción de ingresos, exigencias de pruebas como requisito previo para la validez de las declaraciones tributarias, etc., son contrarias a la letra y al espíritu de la C., razón por la cual deben considerarse insubsistentes, tales como el emplazamiento para corregir (Art. 685), presunción de ingresos en ventas (Arts. 35, 756 a 762), datos estadísticos para establecer costos o ingresos (Arts. 82, 754, 755) firma de la declaración tributaria por contador público (Art. 580, numeral 6 de los Arts. 596, 599, 602 y 606-5); prueba de la fuerza mayor o caso fortuito como única justificación para la no presentación de libros y documentos (Art. 781), entre otros.

del principio de la buena fe. El Art. 209, así lo dispone al señalar que, "la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones".

Las razones expuestas, son suficientes para concluir que las normas del E.T. que exigen enviar a las administraciones de impuestos, certificaciones o documentos para probar el contenido de las declaraciones tributarias o informes, son claramente contrarias a la letra y al espíritu de la C., y deben considerarse insubsistentes, tales como: certificados o paz y salvos de aportes parafiscales (Art. 78, 108) donaciones (Art. 252), pasivos (parág. del Art. 283), intereses pagados (Arts. 117 y 118), conservación de documentos con el fin de enviarlos posteriormente a las Oficinas de Impuestos (Art. 632).

L INVERSION EN LA CARGA DE LA PRUEBA

La C. al consagrar la presunción de inocencia (Art. 29) y la buena fe (Art. 83) necesariamente invierte la carga de la prueba. Ahora corresponde a las autoridades de impuestos desvirtuarlas con pruebas lógicas que deben poner en conocimiento del implicado, para que éste las controvierta. Las pruebas obtenidas sin este requisito serán nulas de pleno derecho y también lo será la decisión administrativa que se adopte.

Las administraciones de impuestos ya no podrán emitir requerimientos solicitando al contribuyente el envío de montañas de documentos probatorios, porque son ellas las que deben probar y poner en conocimiento de éste las pruebas que pretendan hacer valer para desvirtuar las cifras o hechos declarados, los cuales quedaron amparados por la presunción de la buena fe. Es en esta etapa procesal y no antes, cuando el contribuyente presentará las pruebas y argumentos para demostrarle a la administración, la realidad de los hechos y que obró de buena fe, todo dentro del debido proceso público y sin dilaciones injustificadas (Art. 29).

El Estado debe modernizarse y ser eficiente para controlar cualquier abuso o exceso en la utilización

EL RECHAZO DE PASIVOS O DEDUCCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES NO AUMENTAN LA BASE GRAVABLE

El Art. 95-9 de la C., señala que "es deber de la persona y del ciudadano "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad". El Artículo 363 manda que el sistema tributario se fundamente "en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

La obligación tributaria se determina aplicando la tarifa a la base gravable (art. 338) sin que esa base pueda aumentarse con rechazo de deducciones o pasivos por incumplimiento de requisitos formales, tales como falta del NIT en las facturas, rechazo de salarios por no pago de aportes parafiscales. Los aportes deben recaudarse por las mismas entidades beneficiarias o por las que la Ley señale, porque corresponde

a la función administrativa de que trata el Art. 209, de la C. antes mencionado.

El Sena, Seguro Social, Bienestar Familiar y Cajas de Compensación, deben modernizarse para hacer efectivo el recaudo, porque el procedimiento de asegurar el recaudo incrementando la base gravable y el impuesto, con el rechazo de deducciones o pasivos resulta desproporcionada y ajena a la capacidad económica del contribuyente.

Los Arts. 108 y 664 del E.T. deben considerarse "insubsistentes" respecto de la posibilidad de adicionar a la base gravable los salarios, o cualquier otro gasto o pasivos rechazados por incumplimiento de requisitos de forma. Si el contribuyente no cancela los aportes parafiscales, las autoridades dentro de sus funciones administrativas señaladas en el Art. 209, deben perseguir el pago por la vía judicial respectiva pero no mediante el insólito proceder de incrementar la base gravable.

E DEROGADO EL IMPUESTO DE PATRIMONIO SOBRE INMUEBLES

El Artículo 317 de la C. dispone que "sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización".

El impuesto de patrimonio desaparecerá en 1992. Para 1991 dicho impuesto desaparecerá para toda clase de inmuebles porque la norma constitucional permite que entidades distintas a los municipios los graven únicamente por contribución de valorización. Por tanto, los Arts. 5-1, 277 y 278 del E.T., que gravan la propiedad inmuebles con el impuesto de patrimonio, contraría manifiestamente la norma constitucional, razón por la cual debe "desecharse por insubsistente" a partir de julio 5 de 1991. También desaparecerá el impuesto de renta presuntiva sobre el patrimonio neto representado en inmuebles, pues la facultad de gravar la propiedad inmueble se atribuye exclusivamente a los municipios, salvo la contribución por valorización.

E ELIMINADO EL BENEFICIO DE AUDITORIA

El Artículo 689 de E.T. facultó al Gobierno para establecer por decreto, beneficios de auditoría con el fin de garantizar a los contribuyentes que voluntariamente incrementen su tributación para que la investigación de la declaración tributaria se haga únicamente mediante una selección basada en programas de computador. Tal procedimiento favorece la evasión de contribuyentes con altas rentas. Además, de contrariar el principio de igualdad ante la Ley (Art. 13) porque quienes no tienen capacidad económica no pueden acogerse al sistema, originando dos métodos de investigación: Uno más benigno para contribuyentes que paguen un impuesto superior al establecido en la ley. Otro más riguroso para los de escasos recursos.

La norma viola claramente los deberes de la persona y el ciudadano (Art. 95) quienes deben contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su real capacidad económica y los principios de justicia y equidad establecidos en el Art. 363 de la C.

Por estas razones el citado artículo, resulta contrario a la letra y al espíritu de la C. y debe "desecharse por insubsistente".

LAS ADMINISTRACIONES DE IMPUESTOS NO PUEDEN ALLANAR O REGISTRAR DOMICILIOS EN ASUNTOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO DE TIMBRE

El Artículo 536-3 del E.T., dispone que las Oficinas de Impuestos pueden allanar o registrar o sellar oficinas, establecimientos comerciales, industriales o locales, cuando el ocupante opusiere resistencia sin causa legítima a la diligencia de visita para examinar los libros de contabilidad y documentos relacionados con el impuesto de timbre. La norma legal contraría el Art. 28 de la C.,

según el cual el registro de domicilio puede hacerse únicamente en virtud de mandamiento escrito de autoridad judicial competente, con las formalidades legales y por motivos previamente definidos en la Ley. La facultad es exclusiva de la autoridad de la rama judicial, en ningún caso de autoridades administrativas. El legislador tampoco podrá facultar a las autoridades administrativas para registrar o allanar domicilio porque la norma constitucional en forma expresa señala que tal función corresponde a la autoridad de la rama judicial.

Por tanto, el citado artículo debe "desecharse por insubsistente" por contrariar claramente la C.

EL GOBIERNO NO PODRÁ SUMINISTRAR INFORMACION TRIBUTARIA A GOBIERNOS EXTRANJEROS

El Artículo 13 de la Ley 49/90 dispone que el Gobierno Colombiano podrá suministrar al Gobierno de cualquier país que lo solicite información tributaria con fines de control fiscal, exigiéndole al gobierno solicitante el compromiso expreso de su utilización exclusiva para fines de control tributario y obligándose a garantizar la debida protección a la reserva que ampara la información suministrada. La Ley dispuso entregar información sin ninguna reciprocidad. El gobierno extranjero queda sin sanción cuando viole el compromiso de no revelar la información o de utilizarla para fines distintos del fiscal. Estos compromisos son materias de tratados internacionales que deben celebrarse sobre la base de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, de acuerdo con el mandato del Artículo 226 de la C.

Mientras el Congreso no apruebe un tratado internacional en esta materia, el artículo 13 de la Ley 49/90, es claramente contrario a la letra y al espíritu, no sólo de los arts. 224 y 226 de la C., sino también del Artículo 2, (fines del Estado) y del Art. 15 (derecho a la intimidad), entre otros y debe considerarse "insubsistente".



ELIMINADAS LAS AMNISTIAS TRIBUTARIAS

a esencia de las amnistías tributarias es el perdón o rebaja del impuesto y sanciones que el contribuyente está legalmente obligado a pagar, con el fin de que se ponga al día en sus obligaciones tributarias. Varias normas de la C. indican claramente que las amnistías tributarias se acabaron, porque con ellas, se estimula la evasión, el incumplimiento de la C., y la Ley, tales como:

- a - El Art. 4; "es deber de los nacionales y extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades".
- b - El Artículo 34 prohíbe la pena de confiscación, pero por sentencia judicial se declara extinguido el dominio sobre los bienes adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, en perjuicio del tesoro público o con grave deterioro de la moral social". La evasión fiscal es un perjuicio directo y grave que afecta el tesoro público y los intereses de la comunidad. La extinción del dominio de los bienes adquiridos, entre otros, con el producto de la evasión de impuestos, constituye una sanción eficaz para controlarla. Las amnistías tributarias contrarían este precepto.
- c - El Artículo 13 consagra el principio de igualdad ante la Ley. Es claro que las amnistías tributarias envuelven un criterio de favorabilidad discriminatoria del grupo evasor, frente a quienes cumplieron oportunamente con el deber ciudadano de pagar sus impuestos.
- d - El numeral 9 del Artículo 95, fija como deberes de la persona y del ciudadano, "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad", es decir, que cada quien debe pagar sus impuestos de acuerdo con la ley y su real capacidad económica para que el Estado pueda atender las necesidades de la comunidad. La rebaja o perdón de impuestos que lleva consigo las amnistías tributarias, atentan contra el logro

de los fines del Estado y del bien común (Art. 2) y contra el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. (Art. 95).

- e - Las amnistías tributarias demuestran la incapacidad de la administración para controlar a los evasores. El Art. 209 manda que la función administrativa se desarrolle "con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad". Las leyes que consagran amnistías tributarias violan estos principios.
- f - El Artículo 363 ordena que "el sistema tributario debe fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad". Las amnistías contravienen estos principios. Es claro que las normas constitucionales citadas acabaron con la viciosa costumbre cuatrienal de conceder amnistías tributarias. Cualquiera que se expida en este sentido resultaría inconstitucional.

EL PROCURADOR PUEDE DESVINCULAR A LOS SERVIDORES PUBLICOS QUE INFRINJAN LA CONSTITUCION O LA LEY

El Artículo 278 de la C., señala: "El Procurador General de la Nación ejercerá directamente las siguientes funciones:

- 1 - "Desvincular del cargo, previa audiencia y mediante decisión motivada al funcionario público que incurra en alguna de las siguientes faltas: **Infringir de manera manifiesta la constitución o la ley**".

El funcionario puede infringir la constitución o la ley, de muchas maneras: cuando en el ejercicio de sus funciones, actúe o decida contrariamente a lo que ellas disponen.

En materia tributaria, cuando se fallen recursos con base en pruebas no controvertidas; allanar o registrar locales o establecimientos de comercio, para fines del impuesto de timbre, sin la orden de

la autoridad judicial competente; expedir requerimientos solicitando datos, documentos o pruebas no establecidas en la ley o con desconocimiento del principio de la buena fe; violar en cualquier forma el debido proceso o cualquier norma de la Constitución o la ley según cada caso en particular.

El ciudadano afectado por actuaciones de funcionarios con clara violación de la Constitución y la Ley, puede pedir la aplicación de la sanción de varias maneras:

- a - Solicitar al Señor Procurador que inicie la investigación suministrándole los datos o pruebas pertinentes para que sancione al infractor con la desvinculación del cargo.
- b - En las peticiones de los recursos o demandas puede solicitarse al funcionario o juez que compulse copia del fallo con destino al Procurador cuando se determine que hubo violación clara de la Constitución o la Ley. De otra parte, la investigación la puede solicitar el afectado o cualquier otra persona sin necesidad de acreditar interés jurídico porque así lo dispone el Art. 92 de la C.: "Cualquier persona natural o jurídica podrá solicitar de la autoridad competente la aplicación de las sanciones penales o disciplinarias derivadas de la conducta de las autoridades públicas".

Los funcionarios públicos deben conocer y aplicar correctamente la constitución y la ley o, de lo contrario, se exponen a que el Señor Procurador los desvincule del cargo por petición de cualquier persona.

LA CORRECCION MONETARIA POR INFLACION NO PODRA GRAVARSE SEGUN LA CONSTITUCION

OBLIGACION DEL ESTADO DE MANTENER UNA MONEDA SANA

El Artículo. 373, dispone: "El Estado por intermedio del Banco de la República, velará por el

mantenimiento de la capacidad adquisitiva de la moneda..."

El Art. 371, asigna al mismo Banco la función básica de "regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito; emitir la moneda legal. Todas ellas se ejercerán en coordinación con la política económica general".

Al Estado compete mantener el poder adquisitivo de la moneda, no permitiendo que se deprecie, sino que su poder de compra se mantenga en todo tiempo, para lo cual, el mecanismo y el remedio eficaz es la eliminación de la inflación, porque si se permite la upaquización de todos los factores de la economía en proporción al índice de inflación para compensar la pérdida de su poder adquisitivo, pronto se desencadenará en una alocada carrera inflacionaria imposible de controlar cuyo resultado final será el envilecimiento de la moneda, lo cual es contrario al espíritu constitucional que propugna por una moneda sana y fuerte.

L INSTRUMENTOS CONSTITUCIONALES PARA COMBATIR LA INFLACION

La Constitución consagra los instrumentos necesarios para combatir la inflación de acuerdo a la causa que la origine, según las diferentes teorías (Dicc. de Economía, Salvador Osvaldo, Ed. 1984, Plaza & Janes), así:

"La llamada teoría Cuantitativa", supone que el valor adquisitivo de la moneda depende de su cantidad y que el precio lo regula la circulación de dinero.

Los Artículos 371 y 373 otorgaron amplias facultades al Banco de la República para regular la moneda, emitirla y controlar el dinero en circulación.

La CEPAL, encuentra el origen de la inflación en la realidad estructural dando preponderancia a la rigidez de la oferta y explicando que no se origina en la demanda como consecuencia de la excesiva masa monetaria, sino en la limitación de la oferta

de mercancías y servicios por efecto de la estructura económica (formas de propiedad territorial y de capital, dependencia financiera, intercambio desigual en el comercio exterior, etc.) a esta teoría, lo mismo que aquella que considera la inflación "como un fenómeno eminentemente de precios que se genera en el dominio monopolístico que permite a los productores imponer las condiciones del mercado", la Constitución consagra en su artículo 58 la prevalencia del interés público o social sobre el privado; el Art. 334, encomienda al Estado la dirección general de la economía e intervendrá "en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano".

Respecto al "fenómeno de precios que se genera en el dominio monopolístico", el Art. 333, controla el abuso de la posición dominante en el mercado nacional, el 336, reconoce únicamente los monopolios como arbitrio rentístico con fines de interés público o social en virtud de la Ley.

Las anteriores disposiciones constitucionales unidas a las relacionadas con los servicios públicos (Art. 365 a 370), a los fines del Estado (Art. 2) al régimen económico y de la Hacienda Pública (Título XII), entre otras, constituyen un amplio y excelente ordenamiento jurídico para que el Estado cumpla con el mandato constitucional de mantener una moneda sana y fuerte, mediante la eliminación de la inflación. Si no logra este objetivo, podrá concluirse que el Estado fracasó y suya será la responsabilidad.

L EL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION

a pérdida del poder adquisitivo de la moneda como consecuencia del fracaso del

Estado en el control de la inflación, en ningún caso dará lugar a gravar con el impuesto de renta las utilidades aparentes que el fenómeno origine, porque ello equivaldría a premiar el fracaso, la ineficiencia e incumplimiento de los deberes sociales del Estado, pues es su obligación mantener una moneda sana para lograr el progreso y bienestar de la comunidad. Si el Estado, con todos los instrumentos que tiene a su disposición, no puede controlar la inflación debe establecer un mecanismo técnico que permita cuantificarla para que el contribuyente pueda

descontarla de la base gravable con el fin de morigerar, en parte, los desaciertos del Estado. En consecuencia el llamado "sistema de ajustes integrales por inflación", que regirá a partir de 1992, al someter a impuestos la corrección monetaria por inflación contraría la letra y el espíritu de la Constitución. Por tanto, los artículos 330 y 350 del E.T. y Art. 1º del D.E. 1744/91, deben considerarse insubsistentes por ser contrarios a la letra y al espíritu de la Constitución, según el Art. 9 de la Ley 153 de 1987.