

Sentencia C-412/22

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VULNERACION DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD-
Incumplimiento de carga argumentativa

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos de claridad, certeza, especificidad,
pertinencia y suficiencia

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VULNERACION DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD-
Requisitos en la carga argumentativa

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra de los literales a), b), c) y d) (parciales)
del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y Juan Carlos Valencia Márquez

Magistrado sustanciador:

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, con fundamento en el artículo 241.4 de la Constitución y cumplidos los trámites previstos en el Decreto Ley 2067 de 19911, decide sobre la demanda presentada por los ciudadanos de la referencia en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 40.6 de la Constitución, en contra de los literales a), b), c) y d) (parciales) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, en la forma en que fue modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016.

I. DISPOSICIÓN DEMANDADA

LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

Artículo 289. Modifíquese el artículo 651 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a. El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;

b. El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;

c. El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;

d. Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. (...) [se resaltan, en negrilla, las expresiones acusadas, en los términos propuestos por los accionantes]

I. CARGO DE INCONSTITUCIONALIDAD ADMITIDO

1. Los demandantes sostienen que las expresiones demandadas vulneran los artículos 2, 13, y 363 de la Constitución Política (vigencia de un orden justo y principios de igualdad y equidad en materia tributaria, respectivamente), porque sancionan de la misma forma conductas disímiles, sin permitir una graduación o dosificación punitiva.

1. Según explican, las sanciones impuestas por el legislador en los literales parcialmente demandados “violan el principio de igualdad ya que, independientemente de la cuantía, [...] sancionan en la misma forma a contribuyentes ‘cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común’ y en las cuales ‘las diferencias son más relevantes que sus similitudes’, sin considerar si su actuación generó un daño a la Administración Tributaria o no lo generó, [y] sin permitir graduar la sanción en forma proporcional a la infracción cometida y al daño producido”.

1. Para sustentar lo anterior, afirman que (i) el literal a) establece la misma sanción para quien “por una vez, omitió enviar un formato de información exógena” y para quien “no envió ninguna información”; (ii) el literal b) establece la misma sanción para quien “suministró el NIT con un error o informó una sociedad como S.A.S., siendo una S.A.” y para quien “suministró la información con múltiples errores” y (iii) el literal c) establece la misma sanción para quien “suministró la información con un día de retardo” y para quien “suministró información con uno, dos o tres años de retardo”. Además, en cuanto al literal c), advierten que “[s]i la omisión no tiene cuantía, significa que no tiene gran relevancia tributaria, por lo que sancionar con un porcentaje fijo sobre los ingresos netos o el patrimonio bruto, genera un trato igual e injusto, sin considerar si hubo o no daño a la Administración, ni la magnitud o relevancia de ese daño, asimilando la omisión a omisiones que sí tienen cuantía”.

1. Así mismo, afirman que las expresiones acusadas “violan el Principio de Equidad del sistema tributario” (que es expresión concreta del principio de igualdad), pues “no permiten graduación punitiva alguna, ya que prevén como sanción el mismo porcentaje fijo sin consideración alguna a la infracción u omisión cometida”. En su criterio, “imponer la misma sanción a contribuyentes que incurran en conductas totalmente disímiles supone un tratamiento jurídico irrazonable e injusto, pues se sanciona con la misma severidad conductas que generan poco o ningún daño a la administración, que conductas que generan mayor daño al Estado en su labor de fiscalización”.

1. A juicio de los demandantes, “la violación de los principios constitucionales de Equidad e Igualdad sería subsanada a un nivel constitucionalmente admisible si se permite a la Administración graduar las sanciones establecidas en los literales a), b), c) y d) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, en función de la infracción u omisión incurrida por los contribuyentes”. Por lo tanto, solicitan declarar la exequibilidad de las expresiones demandadas, “condicionada a que los porcentajes de sanción constituyan porcentajes máximos y NO [...] porcentajes fijos que no permiten a las Autoridades Tributarias evaluar la magnitud y naturaleza de la infracción u omisión, esto es, sanciones graduadas en forma proporcional y equitativa de acuerdo con cada caso”.

I. INTERVENCIONES Y CONCEPTOS

1. A continuación, se enuncia el sentido de las intervenciones y conceptos recibidos³, al igual que el remitido por la Procuradora General de la Nación. Luego, se describen de manera sintética las razones que fundamentan cada una de estas posturas:

Inhibición

Exequibilidad

Exequibilidad condicionada

Procuradora General de la Nación

Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales⁴

Instituto colombiano de Derecho Tributario

Universidad Externado de Colombia

Alex Phabian Mejía Montañez

Universidad Nacional de Colombia

1. Autoridades que dictaron o participaron en la elaboración o expedición de la disposición demandada⁵ o el caso tiene en efectos en sus competencias

Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales⁶

1. De manera conjunta, estas entidades solicitaron que la Corte declare exequibles los apartados normativos demandados. Según explicaron, los planteamientos de los demandantes parten de una lectura equivocada del artículo bajo examen, “toda vez que, si bien se establece de manera clara y precisa el hecho sancionable y el porcentaje de sanción fijo aplicable, este varía según la infracción cometida [...] y recae únicamente sobre las sumas respecto de las cuales no se suministró la información, se suministró de forma errónea, o de forma extemporánea”. Esto, a su juicio, “deriva en sanciones de diferente magnitud según la falta cometida”, de manera que no se desconocen los principios de igualdad y equidad ni la vigencia de un orden justo.

1. Además, advirtieron, no se puede perder de vista que (i) las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario deben “observar la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad y favorabilidad, establecida expresamente en el artículo 640 del

[mismo estatuto]”, el cual permite reducir las sanciones impuestas por la administración tributaria, y (ii) “el parágrafo del mismo artículo 651 [...] permite al obligado que decida subsanar voluntariamente su falla una reducción de la respectiva sanción al 20%”.

1. De otro lado, destacaron que la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al citado artículo 6517 “tuvo como fundamento brindar seguridad jurídica a los contribuyentes, estableciendo de manera precisa el porcentaje que corresponde liquidar por concepto de la sanción aplicable según el hecho sancionable, sin sacrificar la igualdad y equidad, dada la posibilidad de graduar su valor en el ámbito de la infracción cometida”. Esto, en su criterio, permitió conocer con certeza la correspondiente sanción y evitó una aplicación arbitraria, subjetiva o discrecional por parte del funcionario encargado de imponerla.

1. Así las cosas, para estas entidades, “queda demostrado que la norma impugnada persigue un fin legítimo y razonable a través de un medio igualmente legítimo e idóneo”. Según indicaron, “el legislador eliminó la expresión ‘hasta’ de la norma en cuestión, a fin de evitar su aplicación subjetiva, discrecional y dispar por parte de la administración tributaria y otorgar garantías a los contribuyentes, en aras de la certeza y seguridad jurídica, y en desarrollo, precisamente, de los principios de igualdad y equidad, al contemplar una gradualidad en función del hecho sancionable -no del porcentaje de la sanción aplicable-”.

2. Intervenciones ciudadanas

Alex Phabian Mejía Montañez⁸

1. El ciudadano interviniente solicitó que la Corte condicione la exequibilidad de los apartados normativos demandados, en los términos expuestos por los demandantes. En su criterio, “los literales de la norma acusada no permiten graduar el rango de aplicación de la sanción”, ya que prevén “porcentajes fijos que no permiten a las Autoridades Tributarias evaluar la magnitud y naturaleza de la infracción u omisión” en la que incurrió el contribuyente. Esto, en su criterio, “contraviene el principio según el cual la intensidad de las sanciones debe corresponder a la gravedad del daño causado”.

1. En contraste, indicó, permitir que la administración tributaria gradúe o dosifique la sanción correspondiente “garantizaría que los derechos de los sancionados no se vean afectados de manera desproporcionada o irracional, pues en cada caso las Autoridades podrán imponer la sanción atendiendo a lo ordenado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-616 de 2002: ‘que el error o la información que no fue suministrada genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido’”⁹.

3. Entidades públicas, organizaciones privadas y expertos invitados

3.1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario¹⁰

1. El instituto solicitó que la Corte declare la exequibilidad condicionada de los apartados normativos demandados, “en los términos señalados por los actores”. En su criterio, los demandantes tienen razón al advertir que “no cualquier error o retraso en la información que presente un contribuyente tendrá la misma magnitud para la Administración Tributaria y, por ello, no sería proporcional ni equitativo que, en todos los casos, se sancionaran de la misma manera”. Según explicó, a pesar de que el artículo 651 del Estatuto Tributario prevé tres supuestos diferentes de incumplimiento (no suministrar la información exigida, suministrar información errónea y suministrar información de forma extemporánea), “las situaciones particulares en cada uno de esos supuestos pueden ser bastante distintas”.

1. Por ejemplo, “dentro de la hipótesis de infracción por entrega extemporánea de la información se pueden presentar escenarios en donde el retardo sea de un día o de varios meses. Y mal se podría pensar que, en esos eventos, el grado de afectación al Fisco es el mismo, de suerte que se justifique imponer una misma sanción respecto de ambas situaciones”. De igual manera, señaló que en el supuesto de la entrega de información con errores, “[u]n contribuyente podría incluir información irrelevante [...] o se podría confundir en la información de un dato sin relevancia, mientras que otro podría errar en la entrega del aspecto más importante de la información solicitada”. En ambos casos, advirtió, “se estaría

en una palmaria vulneración de los principios constitucionales de equidad en el sistema tributario e igualdad, si se pretendiera sancionar con la misma intensidad esos dos supuestos”.

1. Según el instituto, dichos principios resultan vulnerados, “porque a tipos de infracción distinta, incluso si se subsumen dentro del mismo supuesto de hecho del artículo 651 E.T., se les impone la misma sanción. De esa manera se descarga, sobre dos personas en situaciones jurídicas disímiles, una misma penalidad. Así se desnaturaliza la equidad que reclama la Carta Política del ordenamiento tributario, la igualdad que allí mismo se exige de nuestro sistema jurídico en general y, como es obvio, su corolario que se materializa en la proporcionalidad”.

1. Finalmente, advirtió que si bien el artículo 640 del Estatuto Tributario prevé que la imposición de sanciones debe observar los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad, “no se encuentra ninguna herramienta que faculte al funcionario para que, ante situaciones de gravedad diferente, pueda aplicar de manera diferenciada las sanciones del artículo 651” ibidem. En otras palabras, el artículo 640 “simplemente contempla unos porcentajes de reducción para las sanciones, atendiendo a la conducta o comportamiento previo del contribuyente, pero no las particularidades de cada caso concreto”. De esa manera, las reducciones previstas en esa disposición, “no permiten la concreción de los principios de gradualidad ni proporcionalidad ni una debida dosificación por parte del funcionario, que simplemente se limita automáticamente a validar el historial de infracciones del particular”.

3.2. Universidad Nacional de Colombia¹¹

1. La universidad solicitó que la Corte declare condicionalmente exequibles los apartados normativos acusados. En su criterio, “una interpretación literal de la norma transgrede los principios rectores del sistema tributario (equidad e igualdad), igualmente aplicables a la

determinación de las sanciones, en la medida en que plante[a] la no dosificación de la intensidad de la sanción de forma congruente con la conducta desplegada”. Por lo tanto, señaló, es “importante que, en virtud de criterios de justicia, equidad y proporcionalidad, se puedan resolver casos concretos mediante la evaluación de hechos o circunstancias acreditadas por el contribuyente y que permitan establecer las razones que llevaron a la realización de la conducta sancionada”.

1. A su juicio, las sanciones previstas en los literales acusados “pueden estar desconociendo el principio de igualdad por medio de alguno de sus mandatos, ya que [...] los supuestos que se indican en estos numerales sancionan en la misma forma a contribuyentes cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común”. De esta manera, advirtió, “también la norma entraría en tensión con el mandato constitucional de proporcionalidad en materia tributaria, pues [no toma en cuenta] la naturaleza concreta de la infracción cometida en cada caso, sumada a una imposibilidad de modular la intensidad de la sanción”.

1. Para sustentar lo anterior, afirmó que es posible “que se omita información de forma premeditada, o que se confunda información relevante con irrelevante y se proporcione esta última, así como que los retrasos en el suministro de la información sean de solo días, como pueden ser de meses, circunstancias que [...] no permite valorar la norma acusada”. En suma, a juicio de la universidad, “una medida legal que no permita una valoración concreta de la infracción, sino que establezca una sanción fija para la amplitud de supuestos fácticos a los cuales se puede aplicar, no permite materializar los mandatos constitucionales de igualdad, equidad, ni proporcionalidad tributaria”.

3.3. Universidad Externado de Colombia¹²

1. La universidad sostuvo que las expresiones demandadas no se oponen a la Constitución y, por lo tanto, deben ser declaradas exequibles. En su criterio, el artículo 651 del Estatuto Tributario regula un asunto sancionatorio en el que el análisis de la equidad y la igualdad en

materia tributaria es improcedente, pues lo que se analiza en estos casos “es la configuración del hecho imponible y la obligación tributaria”, a partir de “la capacidad contributiva de los sujetos a comparar”. Además, advirtió que, en el asunto bajo examen, no está demostrada “la superación de los límites de[l] poder sancionatorio tributario” de la administración.

1. En su criterio, la determinación directa del monto de la sanción por parte del legislador, quien tiene un “amplio poder de configuración sancionatoria”, “busca recortar al máximo la facultad discrecional de la administración en ejercicio del poder sancionatorio que le es propio”. Así las cosas, “crear en Sede judicial un instrumento de graduación a discrecionalidad de la administración [como lo pretenden los demandantes] podría desconocer el debido proceso en materia sancionatoria por afectación de la tipicidad y desconocería el principio de separación de poderes”.

1. Para la universidad, “la intención del legislador fue precisamente dar un margen proporcional y razonable a las sanciones modificadas y determinadas según su amplio poder de configuración, buscando evitar justamente la discrecionalidad del funcionario y salvando la tipicidad de la regla”. Además, “las sanciones del artículo 651 del Estatuto Tributario analizadas tienen en sí mismas una gradualidad y [...] sobre las mismas se aplica una gradualidad adicional que se encuentra en el artículo 640” del mismo estatuto.

4. Concepto de la Procuradora General de la Nación

1. En concepto remitido el 21 de julio de 2022¹³, la Procuradora General de la Nación solicitó que la Corte profiera un fallo inhibitorio, pues la demanda no satisface los requisitos de certeza y suficiencia y, por lo tanto, carece de aptitud sustantiva.

1. En su criterio, los argumentos de los demandantes no cumplen con la carga de certeza,

porque “realizan una lectura subjetiva de la literalidad de la disposición cuestionada, [e] ignoran su pertenencia a un cuerpo codificado que regula integralmente la materia tributaria”. Según explicó, para cumplir con este requisito, los demandantes no solo deben cuestionar una proposición jurídica real y existente, sino, además, no ser “ajenos a la comprensión sistemática de las normas en el contexto dispositivo en el que se insertan, pues puede acontecer que el precepto considerado inconstitucional realmente no lo sea si se analiza en consonancia con otras disposiciones del mismo estatuto en el que se encuentra contenido y que complementan su entendimiento”.

1. En el asunto bajo examen, advirtió, aunque los demandantes sostienen que el legislador no estableció criterios para graduar las sanciones, una lectura detenida de los preceptos acusados permite evidenciar que sí lo hizo. Ello es así, por cuanto, el artículo demandado: (i) establece que la multa por incumplir el deber de información no puede superar las 15.000 UVT; (ii) distingue tres tipos de infracciones, que son sancionadas con montos diferentes, esto es, 5 %, 4 % y 3 % de las sumas relacionadas con la información requerida; (iii) dispone que los montos de las sanciones variarán en función de las sumas relacionadas con dicha información, “con lo cual se atiende la gravedad de la actuación del contribuyente”, y (iv) prevé un instrumento residual para los casos en que no existe una base para tasar la sanción o la información requerida no tiene cuantía.

1. Además, advirtió que el artículo 640 del Estatuto Tributario prevé “una serie de parámetros que pueden influir en la dosificación de la sanción establecida en el precepto acusado”. Específicamente, explicó, esa norma se refiere a los criterios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad del régimen sancionatorio tributario y señala un conjunto de descuentos aplicables a las diferentes sanciones reguladas en dicho estatuto, por ejemplo, la reducción de la multa hasta un 75 %, si no hay reincidencia o se acepta la responsabilidad y se subsana la infracción cometida.

1. Finalmente, señaló que los argumentos de los demandantes carecen de suficiencia, por

dos razones. Primero, debido a la falta de certeza en la argumentación, “dado que, al evidenciarse la lectura parcializada de la norma cuestionada por parte de los actores, sus fundamentos pierden el poder de persuasión y no generan duda sobre la constitucionalidad que se presume de los vocablos acusados”. Segundo, porque los actores no cumplen la carga exigida por la jurisprudencia constitucional para formular un cargo por la violación del principio de igualdad, “pues omiten demostrar que la norma acusada persigue una finalidad contraria a la Carta Política o que, pretendiendo buscar un objetivo legítimo, contempla una medida que no es potencialmente adecuada para el efecto”.

1. Sobre este segundo aspecto, destacó que (i) según los antecedentes legislativos, las expresiones acusadas fueron incorporadas por el legislador para restringir la discrecionalidad de la autoridad tributaria en la imposición de las sanciones, “lo cual, en principio, es un objetivo que se aviene con el mandato superior de seguridad jurídica”, y (ii) entendida en su contexto, la disposición demandada “establece unos criterios razonables de graduación de las sanciones, que prima facie resultan consonantes con el amplio margen de configuración del legislador en materia fiscal”.

I. CONSIDERACIONES

1. Competencia

1. De conformidad con el artículo 241.4 de la Constitución Política, esta Corte es competente para ejercer el control de constitucionalidad de la norma demandada.

1. Aptitud sustantiva de la demanda y delimitación del cargo

1. En el auto que admite una demanda de inconstitucionalidad, el magistrado sustanciador valora si esta cumple con los requisitos mínimos de aptitud sustantiva. Sin embargo, ese estudio corresponde a una revisión sumaria, que no compromete ni define la competencia de la Corte, en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos (C.P. art. 241-4-5)¹⁴.

1. En el asunto bajo examen, la Procuradora General de la Nación cuestionó la aptitud de la demanda para provocar un pronunciamiento de fondo, por el incumplimiento de los requisitos de certeza y suficiencia. En consecuencia, de manera previa, la Sala examinará el cargo propuesto por los demandantes, con el fin de determinar si la demanda es apta para llevar a cabo el examen de constitucionalidad de los apartados normativos demandados.

1. Así mismo, la Sala observa que si bien los demandantes cuestionaron la constitucionalidad de dichos apartados normativos por la presunta vulneración la vigencia de un orden justo y los principios de igualdad y equidad en materia tributaria (artículos 2, 13, y 363 de la CP, respectivamente), toda su argumentación gira en torno a la presunta vulneración del principio de igualdad. En efecto, como se deduce de lo expuesto en los párrafos 1 a 6 supra, el eje de su cuestionamiento es que los literales a), b), c) y d) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario sancionan de la misma forma a sujetos que deberían recibir un tratamiento distinto, pues, con independencia de la infracción cometida, no es posible graduar la sanción de manera proporcional a su conducta y al daño que esta le haya producido a la administración tributaria en su labor de fiscalización. En esa medida, la Sala analizará si la demanda cumple los requisitos previstos por la jurisprudencia constitucional para estructurar un auténtico cargo por la vulneración del principio de igualdad.

1. Requisitos generales de las demandas de inconstitucionalidad

1. El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 regula los requisitos que deben cumplir las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad. A partir de esta disposición, la jurisprudencia constitucional ha considerado necesario que, para emitir un pronunciamiento de fondo, la demanda contenga: (i) la delimitación precisa del objeto demandado, (ii) el concepto de la violación, (iii) el señalamiento del trámite legislativo impuesto por la Constitución para la expedición de la disposición demandada, cuando fuere del caso¹⁵, y (iv) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto¹⁶.

1. Asimismo, a partir de la Sentencia C-1052 de 2001, la jurisprudencia constitucional ha considerado, de manera reiterada y uniforme, que, en lo relacionado con el concepto de la violación, las demandas presentadas en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad deben exponer argumentos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes para “poner en duda la compatibilidad entre el ordenamiento superior y el precepto demandado”¹⁷.

1. El requisito de claridad exige que la argumentación siga un curso de exposición comprensible y presente un razonamiento inteligible¹⁸. El de certeza, que la acusación recaiga sobre una proposición jurídica real y existente¹⁹ y que no esté basada en interpretaciones subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados²⁰. El de especificidad, que las razones que sustentan la solicitud de inexecutableidad sean concretas, y no genéricas o excesivamente vagas²¹. El de pertinencia, que el demandante plantee argumentos de naturaleza estrictamente constitucional²², y no de legalidad, conveniencia o corrección de las decisiones legislativas²³. Por último, el requisito de suficiencia exige que los argumentos del demandante generen al menos una duda inicial sobre la constitucionalidad de la disposición demandada²⁴.

1. Requisitos específicos de los cargos por violación del principio de igualdad

1. La jurisprudencia constitucional también ha señalado que los cargos de

inconstitucionalidad por la presunta vulneración del principio de igualdad (art. 13 de la CP) deben satisfacer unas exigencias argumentativas específicas. No basta con que el demandante afirme que las disposiciones acusadas establecen un trato diferenciado o son discriminatorias²⁵. El actor debe: (i) determinar cuáles son los sujetos comparables y cuál es el criterio de comparación o *tertium comparationis*, para saber si los supuestos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza; (ii) definir si, desde las perspectivas fáctica y jurídica, existe un tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles²⁶ y (iii) establecer si ese tratamiento tiene justificación constitucional, es decir, si las situaciones objeto de comparación, desde la Constitución, ameritan un trato diferente o deben ser tratadas de igual forma ²⁷.

1. La importancia de contar con estos elementos para la habilitación del control constitucional de una norma a la luz del principio de igualdad responde a la necesidad de, primero, contar con argumentos que permitan el diálogo constitucional característico de este tipo de control judicial²⁸; segundo, “proteger en últimas [...] la libertad de configuración legislativa”²⁹ en el desarrollo del juicio de igualdad; tercero, evitar que una errada o arbitraria determinación del criterio de comparación o de los sujetos, grupos o situaciones por comparar dé lugar a que la decisión del juez constitucional caiga en dos extremos nocivos: “la inocuidad del derecho a la igualdad o su dominio absoluto sobre los otros principios y valores constitucionales”³⁰.

1. En línea con lo anterior, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que “la correcta estructuración del cargo por vulneración del principio de igualdad requiere del demandante una importante carga argumentativa, la cual debe caracterizarse por tener un alto grado de precisión en beneficio de la suficiencia del cargo”³¹ igualmente adscrita al requisito de “especificidad con el fin de que el accionante aporte los elementos de juicio mínimos que habiliten un pronunciamiento de fondo”³². En consecuencia, si la Corte encuentra incumplidos los requerimientos señalados, deberá declararse inhibida por ineptitud sustantiva de la demanda.

1. Análisis de aptitud sustantiva de la demanda

1. La Sala constata que, contrario a lo sostenido por la Procuradora General de la Nación, la demanda bajo examen cumple con el requisito de certeza. Sin embargo, no satisface los requisitos específicos para formular un auténtico cargo por violación del principio de igualdad, pues (i) no identifica de manera precisa los sujetos, grupos o situaciones comparables y (ii) no justifica por qué el supuesto tratamiento desigual previsto por los apartados normativos demandados carece de justificación constitucional. En consecuencia, las razones expuestas por los demandantes son insuficientes para emitir un pronunciamiento de fondo, como se explica a continuación.

1. Primero, la demanda cumple con el requisito de certeza. Los demandantes afirman que los apartados normativos demandados son contrarios al principio de igualdad, porque sancionan de la misma forma conductas disímiles, sin permitir una graduación o dosificación punitiva. Al respecto, la Dian, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Universidad Externado de Colombia y la Procuradora General de la Nación advierten que, por el contrario: (i) la misma disposición en la que están contenidas las expresiones demandadas permite graduar las sanciones aplicables, según la naturaleza y la gravedad de la infracción, y (ii) una interpretación sistemática de las normas del Estatuto Tributario relacionadas con la potestad sancionatoria de la administración revela que esta se debe ejercer en aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad y favorabilidad, lo que influye en la dosificación de las sanciones correspondientes, entre ellas, las que se deriven de los apartados normativos demandados. Por lo tanto, el argumento de los demandantes partiría de una interpretación subjetiva del contenido normativo de las expresiones demandadas y, en consecuencia, carecería de certeza.

1. A juicio de la Sala, las razones expuestas por las entidades intervinientes y la Procuradora General de la Nación pierden de vista que la demanda cuestiona los porcentajes fijos que se aplican para determinar el monto de la multa por no presentar la información (5 %),

presentarla con errores (4 %) o presentarla de manera tardía (3 %), con independencia de los criterios adicionales que permitan disminuir la sanción, previstos en la misma disposición demandada o en otras disposiciones del Estatuto Tributario. En efecto, según se indica en la demanda, “las penas o sanciones impuestas por los literales a), b), c) y d), del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, violan el principio de igualdad ya que, independientemente de la cuantía, los supuestos de sus literales sancionan en la misma forma a contribuyentes ‘cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común’ y en las cuales ‘las diferencias son más relevantes que sus similitudes, sin considerar si su actuación generó un daño a la Administración Tributaria o no lo generó, [y] sin permitir graduar la sanción en forma proporcional a la infracción cometida y al daño producido”. De esa manera, los demandantes hacen explícito que su reproche no se dirige al monto de la sanción, sino a los porcentajes fijos que se utilizan para determinarla en cada uno de los supuestos sancionables.

1. Lo anterior quiere decir que si bien es posible disminuir la cuantía de la multa por razones como la conducta del contribuyente frente a la infracción cometida, el momento en que presente la subsanación respectiva u otras circunstancias relacionadas con su esfera subjetiva, esa sanción se calcula con base en un porcentaje que es igual para cualquier persona que haya incumplido el deber genéricamente descrito en cada uno de los literales cuestionados, esto es, 5 % por no suministrar la información, 4 % por suministrar la información en forma errónea y 3 % por suministrar la información de forma extemporánea. Así las cosas, la Sala constata que la acusación recae sobre un precepto normativo que se deriva razonablemente de la disposición demandada, pues es claro que el porcentaje aplicable para determinar la sanción en cada uno de los supuestos mencionados siempre será el mismo, con independencia de la gravedad o lesividad de la conducta y, por tanto, el monto final de la sanción. En consecuencia, la demanda satisface el requisito de certeza.

1. Segundo, la demanda no cumple con los requisitos específicos para formular un cargo por violación del principio de igualdad. Como se indicó previamente, los demandantes sostienen que las expresiones demandadas “sancionan en la misma forma a contribuyentes ‘cuyas

situaciones no comparten ningún elemento en común' y en las cuales 'las diferencias son más relevantes que sus similitudes'. Para demostrarlo, afirman que: (i) el literal a) establece la misma sanción para quien "por una vez, omitió enviar un formato de información exógena" y para quien "no envió ninguna información"; (ii) el literal b) establece la misma sanción para quien "suministró el NIT con un error o informó una sociedad como S.A.S., siendo una S.A." y para quien "suministró la información con múltiples errores" y (iii) el literal c) establece la misma sanción para quien "suministró la información con un día de retardo" y para quien "suministró información con uno, dos o tres años de retardo". Además, en cuanto al literal c), afirman que "[s]i la omisión no tiene cuantía, significa que no tiene gran relevancia tributaria, por lo que sancionar con un porcentaje fijo sobre los ingresos netos o el patrimonio bruto, genera un trato igual e injusto". Esto, en su criterio, "supone un tratamiento jurídico irrazonable e injusto, pues se sanciona con la misma severidad conductas que generan poco o ningún daño a la administración, que conductas que generan mayor daño al Estado en su labor de fiscalización".

1. La Sala advierte, en primer lugar, que los demandantes no determinan de manera precisa cuáles son los sujetos, grupos o situaciones objeto de comparación. Por el contrario, se limitan a plantear algunas hipótesis en las que, supuestamente, los apartados normativos demandados generarían un tratamiento diferenciado entre contribuyentes cuyas situaciones particulares no tendrían ningún elemento en común o cuyas diferencias serían más relevantes que sus similitudes. Ese argumento, por sí solo, no permite establecer exactamente con relación a qué personas, grupos o situaciones específicas debería el juez constitucional desarrollar el correspondiente juicio de igualdad. De hecho, como los demandantes solo refieren algunos ejemplos, no es claro si existirían o no otros eventos en los cuales la aplicación de los apartados normativos demandados generaría un trato igual entre sujetos que deberían ser tratados de distinta forma. Esta deficiencia argumentativa impide que la Sala se pronuncie de fondo sobre la constitucionalidad de las expresiones demandadas, pues incumple el requisito fundamental para llevar a cabo el juicio de igualdad: establecer, con precisión, los términos de comparación.

1. En segundo lugar, la Sala advierte que los demandantes no explican por qué razón el supuesto tratamiento similar que los apartados normativos demandados les dan a sujetos, grupos o situaciones distintas carece de justificación constitucional. Por el contrario, se limitan a afirmar, de manera genérica, que sancionar de la misma forma a contribuyentes que incurren en conductas distintas es irrazonable e injusto, pues se castiga con la misma severidad conductas que le generan poco o ningún daño a la administración y conductas que le generarían una afectación mayor. A juicio de la Sala, este argumento resulta insuficiente para determinar si dicho tratamiento es en efecto irrazonable, pues, como lo advierte la Procuradora General de la Nación, no examina si la medida prevista en los apartados normativos demandados (esto es, aplicar un porcentaje fijo para determinar el monto de la multa) (i) persigue una finalidad contraria a la Constitución Política o (ii) a pesar de perseguir una finalidad constitucionalmente legítima, no es potencialmente adecuada para alcanzarla.

1. En efecto, de manera reiterada, esta Corte ha sostenido que el legislador goza de un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria. En esa medida, cuando se cuestiona la constitucionalidad de una norma de esta naturaleza por la presunta vulneración del principio de igualdad, es necesario verificar “que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas”³³. Para ello, “debe determinarse si la medida que se demanda, (i) persigue una finalidad que no está prohibida por la Constitución y (ii) es idónea en algún grado, esto es, potencialmente adecuada para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue, o, en sentido negativo, no contribuye de ningún modo a la obtención de la citada finalidad”³⁴. Si bien la verificación de estos elementos es una tarea que le corresponde adelantar al juez constitucional al llevar a cabo el juicio integrado de igualdad, la demanda debe ofrecer argumentos específicos y suficientes para realizarla, que no se agotan con sostener que las normas demandadas ofrecen un trato irrazonable e injusto por, supuestamente, tratar de la misma forma supuestos que deberían ser tratados de manera diferenciada.

1. A juicio de la Sala, en el asunto bajo examen era relevante desarrollar una argumentación

específica y suficiente dirigida a constatar la falta de razonabilidad de la medida adoptada por el legislador, pues, presuntamente, como lo indicaron la Dian, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Universidad Externado de Colombia y la Procuradora General de la Nación, la definición de un porcentaje fijo para determinar el monto de la multa que se debe imponer a los contribuyentes infractores (esto es, la medida cuestionada por los demandantes) buscaría brindar un margen de razonabilidad a dicha sanción y, de esa manera, restringir la discrecionalidad de la autoridad tributaria.

1. Así, en la medida en que el concepto de la violación expuesto por los demandantes incumple con la carga argumentativa necesaria para formular un auténtico cargo por la vulneración del principio de igualdad, la demanda no ofrece argumentos aptos para generar siquiera una duda mínima o inicial sobre la constitucionalidad de los apartados normativos demandados. En consecuencia, la Sala se declarará inhibida para adoptar un pronunciamiento de fondo, por la ineptitud sustantiva de la demanda.

1. Síntesis de la decisión

1. La Sala se pronunció sobre la demanda de inconstitucionalidad presentada en contra de los literales a), b), c) y d) (parciales) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, que establecen el monto de la multa por no enviar información tributaria, enviarla con errores o enviarla de manera extemporánea, por la presunta vulneración de los artículos 2, 13 y 363 de la Constitución Política.

1. En cuanto a lo primero, la demanda se limitó a ejemplificar algunas situaciones en las que dichos apartados normativos generarían un trato igual entre personas que deberían ser tratadas de manera distinta, en virtud del perjuicio que su conducta le pueda causar a la

administración tributaria, y no definió, en concreto, cuáles son los sujetos, grupos o situaciones objeto de comparación. En cuanto a lo segundo, la demanda omitió demostrar que los apartados normativos demandados no persiguen una finalidad conforme a la Constitución Política o que, a pesar de perseguir un objetivo legítimo, prevén una medida que no es potencialmente adecuada para alcanzar dicha finalidad. En esa medida, los argumentos de la demanda resultan insuficientes para emitir una decisión de fondo.

I. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

INHIBIRSE de adoptar una decisión de fondo en relación con el cargo formulado en contra de los literales a), b), c) y d) (parciales) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Presidenta

Con impedimento aceptado

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con excusa

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO

Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 La demanda fue admitida únicamente respecto del cargo formulado por la presunta vulneración de los artículos 2, 13 y 363 de la Constitución Política (vigencia de un orden justo y principios de igualdad y equidad en materia tributaria, respectivamente), tal como consta en los autos de 18 de abril y 10 de mayo de 2022. Mediante el auto de 2 de junio de 2022, el

magistrado sustanciador ordenó: (i) comunicar el inicio del proceso al presidente del Congreso y al ministro de Hacienda y Crédito Público, (ii) correr traslado para que la Procuradora General de la Nación rindiera el concepto de rigor y (iii) fijar en lista el proceso. Así mismo, invitó a participar en el proceso a varias entidades, organizaciones y universidades.

2 El penúltimo inciso y el párrafo del artículo 651 del Estatuto Tributario disponen lo siguiente: “La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma. || [...] PARÁGRAFO. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%). || Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción”.

Por su parte, el artículo 640 del Estatuto Tributario dispone, en lo pertinente, lo siguiente: “Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante: || 1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones: || a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y || b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso. || 2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones: || a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y || b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso. || Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales: || 3. La sanción se reducirá

al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones: || a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y || b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente. || 4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones: || a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y || b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente. [...]”.

3 De manera extemporánea, esto es, el 28 de junio de 2022, la Universidad de Antioquia allegó un escrito en el que no formuló ninguna solicitud en particular. De otro lado, mediante comunicación de 14 de junio de 2022, la Universidad de los Andes informó que no emitiría ningún pronunciamiento, “teniendo en cuenta que no contamos con capacidad institucional”.

4 Concepto elaborado de manera conjunta.

5 Cfr., el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991.

6 Concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=44108>.

7 La disposición modificada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016 preveía lo siguiente: “Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: || a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: || - Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. || - Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no

existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. [...]” (negrillas por fuera del texto original).

9 En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del literal c) del artículo 657 del Estatuto Tributario (tal como fue adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000), según el cual la sanción de clausura del establecimiento de comercio por la violación del régimen aduanero “será de treinta (30) días calendario”, “en el entendido de que la clausura no se puede imponer a título de responsabilidad objetiva [...] y de que su duración máxima es de treinta (30) días”. La Corte advirtió que esta norma no permitía dosificar la sanción, “porque el funcionario competente para aplicarla no tendr[ía] la posibilidad de fijar niveles diferentes de severidad, lo cual contrav[enía] el principio según el cual la intensidad de las sanciones debe corresponder a la gravedad del daño causado”. No obstante, señaló que ello no implicaba que la norma fuera necesariamente inconstitucional. Por esa razón, concluyó que la clausura del establecimiento de comercio por 30 días calendario sería “el término máximo de la sanción”.

10 Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=44066>.

11 Concepto de la Universidad Nacional de Colombia. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=44105>.

12 Concepto de la Universidad Externado de Colombia. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=44115>

13 Concepto de la Procuradora General de la Nación. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=45202>

14 Al respecto, véanse, por ejemplo, las sentencias C-190 de 2022, C-165 de 2019, C-281 de 2013 y C-894 de 2009, entre muchas otras.

15 Cfr., entre otras, la Sentencia C-341 de 2014.

16 Cfr., la Sentencia C-089 de 2016.

17 Sentencia C-247 de 2017.

18 Ibidem.

19 Ibidem.

20 Ibidem.

21 Ibidem.

22 Sentencia C-049 de 2020.

23 Sentencia C-1052 de 2001, reiterada en las sentencias C-221 de 2019, C-002 de 2018, C-087 de 2018 y C-247 de 2017.

24 Ibidem.

25 Sentencia C-1031 de 2002.

26 Sentencias C-002 de 2018, C-240 de 2014, C-886 de 2010 y C-826 de 2008.

27 Ib.

28 Sentencia C-409 de 2021: “Estos criterios buscan establecer las bases mínimas para el diálogo público y participativo que se inicia con la admisión de la demanda, y permiten que la Corte se informe en relación con el problema jurídico que se somete a su consideración. La exigencia de esta carga argumentativa especial se fundamenta en la presunción de constitucionalidad que cubre a la legislación y en el amplio margen de configuración que la Constitución le confiere al Legislador”. Ver, además, la Sentencia C-1052 de 2001.

29 Sentencias C-043 de 2021 y C-635 de 2012.

30 Sentencia C-1191 de 2001.

31 Sentencia C-043 de 2021.

32 Sentencia C-409 de 2021.

33 Sentencia C-345 de 2019.

34 Sentencia C-370 de 2021.