

Sentencia C-571/10

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Aplicación/SANCION TRIBUTARIA-Aplicación del principio de legalidad

PRINCIPIO DE CLARIDAD Y CERTEZA EN PREDETERMINACION TRIBUTARIA-Verificación de su cumplimiento a partir del contexto normativo y situacional de la norma

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Falta de argumentación en cargo

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones para sustentar cargos deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

SANCION TRIBUTARIA-Clausura de establecimiento de comercio o lugar donde se desempeña profesión u oficio, cuando éste coincide con el lugar de habitación/CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO QUE COINCIDE CON EL LUGAR DE HABITACION-Medida normativa para el cumplimiento de obligaciones tributarias

SANCIONES RELATIVAS A DOCUMENTACION COMPROBATORIA Y DECLARACION INFORMATIVA-No implica violación al principio de legalidad

NORMA LEGAL DE CARACTER TRIBUTARIO-Es inexecutable si da lugar a dificultades de interpretación insuperable

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional una norma legal de carácter tributario es inexecutable si da lugar a “dificultades de interpretación insuperables”, esto es, dificultades de tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita colegir razonablemente su sentido. Para la Corte, las leyes tributarias, como las demás, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual puede acarrear su inconstitucionalidad, “[...] si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación legítima sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. [...]”Esta posición jurisprudencial ha sido reiterada en recientes ocasiones. Por supuesto, la protección del principio de legalidad también comprende las normas tributarias de carácter sancionatorio. En tal caso, es imperioso que el juez constitucional evite situaciones de incertidumbre jurídica para las personas. No obstante, como lo ha reiterado en múltiples ocasiones la jurisprudencia, la aplicación de los principios constitucionales que rigen el derecho sancionatorio, no se aplican con el celo y el rigor con el que se aplican cuando las normas analizadas contemplan sanciones de tipo penal.

POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION- Línea Jurisprudencial/POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION-Se diferencia de la potestad para imponer sanciones penales

POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Es típicamente administrativa y no jurisdiccional/POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION-Finalidad

Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador. En efecto, reiterada jurisprudencia ha afirmado que si bien tanto la actividad sancionadora en lo administrativo como el proceso penal son expresiones de la facultad punitiva del Estado, y en ambas deben respetarse las garantías del debido proceso, unas y otra persiguen fines diferentes; en especial, esta diferente teleología se ha puesto de presente en relación con la potestad disciplinaria de la Administración como expresión de la facultad administrativa sancionadora.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Importancia del lenguaje empleado por el legislador

Es necesario resaltar que el análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria, no debe ser efectuado palabra por palabra, de forma descontextualizada y con el rigor propio del ámbito penal. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contexto normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados. De modo que una norma tributaria de las que inciden en la determinación de los elementos esenciales de la obligación impositiva, sólo es contraria a la Carta Constitucional si los vocablos en que fue expresada por el legislador son insuperablemente imprecisos. Aquellos casos en los que las expresiones, aunque se las ponga en contexto con las demás normas y con la situación para la que promulgados como partes de un todo, no pueden ser comprendidas. De lo contrario será una norma con un grado de indeterminación aceptable constitucionalmente.

Referencia: expediente D-7985

Demandante: Humberto de Jesús Longas Londoño

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 651, 655, 656, 657 literales b y f e incisos 3° y 4°, 658-1, 658-2 y 658-3 numeral 4°, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario, y contra el artículo 402 del

Código Penal.

Magistrada Ponente

Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de dos mil diez (2010)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y de los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño presentó acción de inconstitucionalidad contra los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 651, 655, 656, 657 literales b y f e incisos 3° y 4°, 658-1, 658-2 y 658-3 numeral 4°, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario, y contra el artículo 402 del Código Penal.

II. NORMAS DEMANDADAS

Debido a la extensión de los textos legales acusados por el accionante, la Sala abordará cada una de las normas demandadas a medida que sean analizadas. En todo caso, como anexo, se incluye una transcripción completa de las normas.

III. DEMANDA

1. Humberto de Jesús Longas Londoño, presentó acción pública de inconstitucionalidad en contra de varias normas del Estatuto Tributario y una del Código Penal, por considerar que desconocen algunos de los mandatos consignados en la Constitución Política de Colombia.

2. El accionante estructura su demanda en torno a cuatro peticiones, las cuales, a su vez, sustenta con varios argumentos. La primera, consiste en solicitar la inexecutable del artículo 657 (inciso 3°) del Decreto Extraordinario 624 de 1989, por violar el derecho al trabajo, la libertad de profesión u oficio y empresa, el derecho a la vivienda digna, el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana.

“Artículo 657.— SANCIÓN DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el

artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario.1

[b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.2]

c) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda cerrado POR EVASIÓN Y CONTRABANDO. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar.3

d) Derogado por la Ley 1111 de 2006, artículo 78.4

e) Cuando el responsable perteneciente al Régimen Simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.5

[f) Cuando el agente retenedor o el responsable del Régimen Común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno Nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.6]

La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'cerrado por evasión'.7

[Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el

desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.]

[Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.8]

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.”⁹

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.¹⁰

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Administración de Impuestos así lo requieran”.¹¹

En la segunda petición se solicita la inexecutable de los artículos 260-10, 647 y 658-3, del Decreto Extraordinario 624 de 1989, por no consultar el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica.

“Artículo 260-10.— SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

A. Documentación comprobatoria

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales se suministró la información de manera extemporánea, presente errores, no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (Valor año base 2004).

En los casos en que no sea posible establecer la base, la sanción por extemporaneidad o por inconsistencias de la documentación comprobatoria será del medio por ciento (0.5%) de los

ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (Valor año base 2004).

2. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales no se suministró la información, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004) y el desconocimiento de los costos y deducciones, originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las cuales no se suministró la información.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

Las sanciones pecuniarias a que se refiere el presente artículo, se reducirán al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada en el pliego de cargos, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta y cinco por ciento (75%) de tal suma, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados 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 dependencia 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.

En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que fueron determinados conforme con el régimen de precios de transferencia.

B. Declaración informativa

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la declaración, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).¹²

2. Cuando la declaración informativa se presente con posterioridad al emplazamiento la sanción será del doble de la establecida en el parágrafo anterior.¹³

3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).¹⁴

Se presentan inconsistencias en la declaración informativa, en los siguientes casos:

a) Los señalados en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario;

b) Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado;

c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignadas en la declaración informativa y los reportados en sus anexos;

d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o en sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

Las anteriores inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial en relación con la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de setecientos millones de pesos (\$700.000.000). (Valor año base 2004).

Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701.

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).¹⁵

Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración Tributaria, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes.

El contribuyente que no presente la declaración informativa, no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción será del diez por ciento (10%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el diez por ciento (10%)

del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).¹⁶

La sanción pecuniaria por no declarar prescribe en el término de cinco (5) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente presenta la declaración, la sanción por no presentar la declaración informativa, se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) de la suma determinada por la Administración Tributaria, en cuyo caso, el contribuyente deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración informativa. Para tal efecto, se deberá presentar ante la dependencia competente para conocer de los recursos tributarios de la respectiva Administración, un memorial de aceptación de la sanción reducida con el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

La sanción reducida no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el presente artículo.

Cuando el contribuyente no liquide en su declaración informativa las sanciones aquí previstas, a que estuviere obligado o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 de este Estatuto.

Cuando el contribuyente no hubiere presentado la declaración informativa, o la hubiere presentado con inconsistencias, no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa, pero la Administración Tributaria efectuará las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia, o de la no presentación de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria, en la declaración del

impuesto sobre la renta del respectivo año gravable, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V del Estatuto Tributario.

Parágrafo. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 de este Estatuto.

Parágrafo 2º transitorio. La sanción por inconsistencias de la documentación comprobatoria de que trata el numeral 1 del literal a); la sanción por corrección de la declaración informativa contenida en el numeral 3 del literal b) de este artículo; así como las sanciones por corrección y por inexactitud de la declaración de renta, cuando estas (sic) se originen en la no aplicación o aplicación incorrecta del régimen de Precios de Transferencia, serán aplicables a partir del año gravable 2005.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades de fiscalización, podrá modificar mediante Liquidación Oficial de Revisión la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, para determinar mayor impuesto, mayor renta líquida o menor pérdida líquida, por no aplicación o aplicación incorrecta del régimen de Precios de Transferencia”.

[...]

“Artículo 647.— SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.¹⁷

“Artículo 658-3. SANCIONES RELATIVAS AL INCUMPLIMIENTO EN LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL RUT Y OBTENCIÓN DEL NIT.¹⁸

[1. Sanción por no inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT, antes del inicio de la actividad, por parte de quien esté obligado a hacerlo.

Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retraso en la inscripción, o una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la inscripción, para quienes no tengan establecimiento, sede, local, negocio u oficina].

[2. Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Único Tributario, RUT, por parte del responsable del régimen simplificado del IVA.

Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de tres (3) días].

3. Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el Registro Único Tributario, RUT.

Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiera a la dirección o a la actividad económica del obligado, la sanción será de dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información.

[4. Sanción por informar datos falsos, incompletos o equivocados, por parte del inscrito o del obligado a inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT. Se impondrá una multa equivalente a cien (100) UVT.”]

[...]

La tercera petición consiste en solicitar la inexecutableidad de varios de los artículos del Estatuto Tributario Artículos 260-10 [ya transcrito págs. 4, 5, 6, 7, 8 y 9], 641, 642, 643, 644, 647-1 y 651) por violar el principio ‘non bis in ídem’.

“Artículo 641.—19 EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN. Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.²⁰

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

“Artículo 642.-22 EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto

o retención, según el caso.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) a dichos ingresos, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de diez millones (\$10.000.000) (año gravable 2001: \$73.400.000; año gravable 2002: \$79.300.000), cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el veinte por ciento (20%) al mismo, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de diez millones (\$10.000.000) (año gravable 2001: \$73.400.000; año gravable 2002: \$79.300.000), cuando no existiere saldo a favor.²³

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente, retenedor o responsable.

Cuando la declaración se presente con posterioridad a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, también se deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, a que se refiere el presente artículo”.

“Artículo 643.— SANCIÓN POR NO DECLARAR. La Sanción por no declarar será equivalente:

1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.²⁴

2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior.²⁵

3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.²⁶

4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, la sanción por no declarar será equivalente a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

Parágrafo 1º Cuando la Administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.²⁷

Parágrafo 2º Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar el contribuyente, responsable o agente retenedor, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración, en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642".²⁸

"Artículo 644.— SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

Parágrafo 1° Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.²⁹

Parágrafo 2° La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.³⁰

Parágrafo 3° Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.

Parágrafo 4° La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 589".³¹

[...]

“Artículo 647-1.— RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PERDIDAS. La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.

Parágrafo 1º. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

Parágrafo 2 º. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada”.

[...]

Sanciones relativas a informaciones y expedición de facturas

Artículo 651.— SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. 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:32

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$ 50.000.000), la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:33

- 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.34

- 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.

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) 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.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.³⁵

[...]

Finalmente, en la cuarta petición se solicita la inexecutableidad de varios de los artículos del Estatuto Tributario Artículos 643, 644, 647, 647-1 (ya transcritos en páginas 17, 18, 19 y 20), 648, 649 transitorio., 655, 656, 657 literal b, literal f e inciso 4°, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a) y uno del Código Penal (artículo 402, Ley 599 de 2000) por violar los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones penales, aplicables a las sanciones administrativas, y el concurso y concurrencia de los hechos sancionables.

“Artículo 648.— LA SANCIÓN POR INEXACTITUD PROCEDE SIN PERJUICIO DE LAS SANCIONES PENALES. Lo dispuesto en el artículo anterior, se aplicará sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes de acuerdo con el Código Penal, cuando la inexactitud en que se incurra en las declaraciones constituya delito.

Si el Director General de Impuestos Nacionales, los Administradores o los funcionarios competentes, consideran que en determinados casos se configuran inexactitudes sancionables de acuerdo con el Código Penal, deben enviar las informaciones del caso a la autoridad o juez que tengan competencia para adelantar las correspondientes investigaciones penales”.

“Artículo 649. Transitorio.—36 SANCIÓN POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que hubieren incluido pasivos inexistentes u omitido activos adquiridos en períodos no revisables o con declaración en firme, podrán incluir dichos activos y/o excluir los pasivos en la declaración inicial por el año gravable 2003, sin que se genere renta por diferencia patrimonial por tratarse de activos adquiridos en períodos anteriores no revisables. Lo anterior no se aplica a los inventarios, los cuales tributan a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

La sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes de períodos anteriores, será autoliquidada por el mismo declarante en un valor único del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada año en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Para tener derecho al tratamiento anterior, el contribuyente deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003 dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, incluyendo los activos o excluyendo los

pasivos, liquidando la correspondiente sanción y cancelando la totalidad del saldo a pagar o suscribiendo el respectivo acuerdo de pago.

La preexistencia de los bienes se entenderá probada con la simple incorporación de los mismos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, con la relación soporte que conserve el contribuyente. Teniendo en cuenta que se trata de bienes adquiridos con dos años o más de anterioridad, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de iniciar investigaciones cambiarias cuando los mismos estuvieren ubicados en el exterior, salvo que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley ya se hubiere notificado pliego de cargos”.

[...]

“Artículo 655.— SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de veinte millones de pesos (\$ 20.000.000).

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

Parágrafo. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable”.³⁷

“Artículo 656.— REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES POR LIBROS DE CONTABILIDAD.³⁸ Las sanciones pecuniarias contempladas en el artículo 655 se reducirán en la siguiente forma:

a) A la mitad de su valor, cuando se acepte la sanción después del traslado de cargos y antes de que se haya producido la resolución que la impone;

b) Al setenta y cinco por ciento (75%) de su valor, cuando después de impuesta se acepte la sanción y se desista de interponer el respectivo recurso.

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 el pago o acuerdo de pago de la misma”.³⁹

[NOTA: En la siguiente norma se indica entre corchetes y negrilla cuáles son los apartes de la norma que fueron acusados, a saber, literales b y f, e incisos 3° y 4° de literal c].

“Artículo 657.— SANCIÓN DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

[b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.⁴⁰]

[f) Cuando el agente retenedor o el responsable del Régimen Común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno Nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.⁴¹]

La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda ‘cerrado por evasión’.⁴²

[Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.]

[Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.⁴³]

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.”⁴⁴

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.⁴⁵

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Administración de Impuestos así lo requieran”.⁴⁶

“Artículo 658-1.— SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES. Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de la suma de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.⁴⁷

La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.⁴⁸

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado”.

“Artículo 658-2.— SANCIÓN POR EVASIÓN PASIVA.⁴⁹ Las personas o entidades que realicen pagos a contribuyentes y no relacionen el correspondiente costo o gasto dentro de su contabilidad, o estos no hayan sido informados a la administración tributaria existiendo obligación de hacerlo, o cuando esta lo hubiere requerido, serán sancionados con una multa equivalente al valor del impuesto teórico que hubiera generado tal pago, siempre y cuando el contribuyente beneficiario de los pagos haya omitido dicho ingreso en su declaración tributaria.

Sin perjuicio de la competencia general para aplicar sanciones administrativas y de las acciones penales que se deriven por tales hechos, la sanción prevista en este artículo se podrá proponer, determinar y discutir dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra el contribuyente que no declaró el ingreso. En este último caso, las dependencias competentes para adelantar la actuación frente a dicho contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente a la persona o entidad que hizo el pago”.

[NOTA: En la siguiente norma se demanda el numeral 4°]

Sanciones específicas para cada tributo

“Artículo 663. SANCIÓN POR GASTOS NO EXPLICADOS. Cuando las compras, costos y gastos del contribuyente excedan de la suma de los ingresos declarados y los pasivos adquiridos en el año, el contribuyente podrá ser requerido por la Administración de Impuestos para que explique dicha diferencia.

La no explicación de la diferencia a que se refiere el presente artículo, generará una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia no explicada.

Esta sanción se impondrá, previo traslado de cargos por el término de un (1) mes para responder”.

[...]

“Artículo 669. SANCIÓN POR OMITIR INGRESOS O SERVIR DE INSTRUMENTO DE EVASIÓN. Las responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma.

Esta multa se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un (1) mes para contestar”.

[...]

[NOTA: En la siguiente norma se demanda el literal a]

“Artículo 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE. A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles

en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo, hubiere declarado como:

[a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada;]

b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa".50

Ley 599 de 2000

"por la cual se expide el Código Penal

[...]

Título XV

Delitos contra la administración pública

Capítulo Primero

Del peculado

Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador.⁵¹ El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos

legales mensuales vigentes.⁵²

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.⁵³

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.⁵⁴

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar".⁵⁵

IV. ANÁLISIS DE LAS PETICIONES (demanda, intervenciones, consideraciones y fundamentos)

1. Primera petición; (inexequibilidad del artículo 657, (inciso 3°) del Estatuto Tributario por violación de varios derechos fundamentales)

1.1. Demanda

En la primera petición, se solicita la inexequibilidad del artículo 657, (inciso 3°) del Decreto Extraordinario 624 de 1989, por violar el derecho al trabajo, la libertad de profesión u oficio y empresa, el derecho a la vivienda digna, el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana. La norma en cuestión establece a propósito de la sanción de clausura de un establecimiento que puede imponerse por la administración de impuestos, lo siguiente: 'cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación' entonces, (i) 'se permitirá el acceso de las personas que lo habitan', pero (ii) 'en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión y oficio, por el tiempo que dura la sanción' y, en todo caso, (iii) 'se impondrán los sellos correspondientes'.

1.1.1. El demandante considera que esta norma constitucional viola el derecho al trabajo, porque lo restringe desproporcionadamente. Dijo al respecto lo siguiente,

"[...] Al clausurar la casa de habitación del trabajador, por razones tributarias, y no permitirle desarrollar allí su actividad laboral, por razones tributarias, y no permitirle desarrollar allí su

actividad laboral, no podrá atender sus obligaciones personales, familiares y con el Estado. El mismo Estado propicia, con estas normas demandadas, la desprotección del derecho al trabajo, y desconoce que es una obligación social; y elimina de tajo la especial protección del trabajo que debe tener el Estado. Es desproporcionada la norma de clausura de la casa de habitación por obligaciones tributarias y desproporcionadas la prohibición de ejercer allí actividad laboral.

Por proteger el deber de contribuir que tiene la persona, dentro de los conceptos de justicia y equidad, [...] no se puede vulnerar el derecho fundamental al trabajo [...]"

1.1.2. En segundo lugar, afirmó que la norma acusada restringe irrazonablemente la libertad de profesión u oficio por cuanto la 'desaparece'. Presentó el argumento en los siguientes términos,

"[...] Al clausurar la casa de habitación, por razones tributarias, y no permitirse a las personas que la habitan el desarrollo de la actividad, profesión y oficio, no pueden atender sus obligaciones personales, familiares y con el Estado. Desaparece el derecho a la libertad de ejercer profesión u oficio, que en un derecho fundamental en un Estado Social de Derecho, como lo es Colombia [...]. No es razonable la desprotección del derecho a la libertad de ejercicio de la profesión u oficio, por la protección a ultranza del deber de contribuir; porque, en ambos, prima el concepto de justicia, según el Preámbulo y el artículo 95, numeral 9 de la Constitución Política."

1.1.3. En tercer lugar, sostuvo que la norma en cuestión viola el derecho a la libre empresa, en tanto su consecuencia jurídica implica desconocer 'el bien común'. Sustentó este argumento en los siguientes términos,

"La libre empresa [...] se desarrolla dentro de los límites del bien común. El bien común no permite la violación de los derechos fundamentales; porque, si así fuere, se desquebrajaría todo el ordenamiento constitucional. Por lo tanto, la imposición de la clausura de la casa de habitación, por obligaciones tributarias, no puede ordenar la prohibición de efectuar allí operaciones mercantiles o desarrollar actividad, profesión y oficio, porque se violaría, también, el bien común, a la vez, que el derecho a la libertad de ejercer profesión y oficio y la libertad de la libre empresa."

1.1.4. Finalmente, en cuarto lugar, considera que la norma, 'al clausurar la casa de habitación', viola los derechos a la vivienda digna, al libre desarrollo de la personalidad y a la dignidad humana, en sí misma considerada. Al respecto dijo,

"La casa de habitación no puede ser objeto de la sanción de clausura, por obligaciones o deberes tributarios, porque se menoscaba el derecho a la vivienda digna, donde el Estado debe fijar las condiciones que lo vulneren; se menoscaba el derecho al libre desarrollo de la personalidad, porque este derecho sólo tiene como límite los derechos de los demás y el orden público; y no se cumple el principio fundamental de la dignidad humana, porque se irrespeta, y como principio fundamental se desmorona el Estado Social de Derecho."

1.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

1.2.1. En primer lugar, como lo hará con relación a las demás peticiones presentadas en la demanda, la DIAN solicitó mediante apoderada que la Corte Constitucional se inhiba de hacer un pronunciamiento de fondo, por considerar que los argumentos que se presentan son meras afirmaciones de impresiones y opiniones personales, que en modo alguno constituyen cargos susceptibles de ser considerados en sede de constitucionalidad. Por lo anterior, para la DIAN, antes “[...] de entrar a defender cada uno de los cargos aducidos en la demanda es pertinente proponer la excepción de inepta demanda”; la cual fundamentó en los siguientes términos:

“Me parece pertinente poner de manifiesto [...] que la argumentación no resulta clara, cierta, específica, pertinente y suficiente, como lo exige la Corte Constitucional para abordar el estudio de constitucionalidad de una normativa, toda vez que responde más bien a apreciaciones sobre el tipo de legislación que el demandante quisiera que existiera, lo que evidencia una acción absolutamente equivocada. Al respecto la Corte en varias oportunidades ha desestimado los argumentos presentados con base en consideraciones subjetivas y con propósitos particulares [...]”

1.2.2. La representante de la DIAN señaló, que en todo caso, si la norma era analizada materialmente, debía ser declarada constitucional, por cuanto en modo alguno ‘disminuye el acceso al campo laboral’, el ‘libre albedrío de escoger profesión u oficio’, ni ‘mengua las condiciones de su mínimo vital’.⁵⁷

1.2.3. La DIAN señala que la razonabilidad constitucional de la regla legal acusada con relación a la primera petición, se sigue de la jurisprudencia constitucional, que ha establecido un parámetro que permite llegar a esa conclusión. Dice al respecto,

“La Corte Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el alcance de varios de la acápite del artículo 657, considerando que no resulta desproporcionado establecer que el incumplimiento de ciertas exigencias connaturales a los comerciantes como sujetos dedicados al intercambio de bienes y servicios, el legislador les exija con rigor el acatamiento de ciertos deberes y castigue su inobservancia, para garantizar el cumplimiento cierto y veraz de obligaciones tributarias, como la factura que es fuente de información tanto para el consumidor como para el Estado (Sentencia C-1717 de 2000).”

1.3.1. El Procurador General de la Nación, Alejandro Ordóñez Maldonado, solicitó a la Corte Constitucional inhibirse “[...] para conocer de la presente demanda por falta de claridad y suficiencia en su presentación debido a que el actor se dedica a hacer afirmaciones sin demostrar la correlación de las mismas entre lo legal cuestionado y los contenidos constitucionales cuya enunciación formal hace”.

Al respecto añade el Procurador: “(...) el actor afirma que se vulneran los derechos por él señalados porque al clausurar su casa de habitación no se le permite al trabajador desarrollar su actividad laboral, razón por la cual no podrá atender sus obligaciones personales, familiares y con el Estado; pero no demuestra, siquiera sumariamente, la relación que existe entre la actividad sancionadora tributaria, en sí misma considerada en cuanto a recaer sobre un establecimiento de actividad económica, y el compromiso de los derechos constitucionales indicados que son propios de la persona del afectado, independientemente de la sanción cuestionada.”

1.3.2. Subsidiariamente, en caso de que la Corte entre a analizar la cuestión de fondo, solicita que se considere “[...] la sanción de clausura de un establecimiento de actividad económica, por evasión tributaria, ajustado al orden constitucional por tratarse de una expresión de la libertad de configuración del legislador que, por recaer sobre el establecimiento en sí mismo considerado, no compromete los derechos al trabajo, a la libertad de profesión u oficio y de empresa, a la vivienda digna, al libre desarrollo de la personalidad, ni la dignidad humana, ya que estos continúan incólumes en cabeza del sancionado, quien los puede ejercer sin restricción alguna.” Para el Procurador, Al respecto dice lo siguiente,

“[...] la sanción de clausura del establecimiento de actividad económica, por evasión, proviene de la libertad de configuración política del legislador para efectos de darle pleno cumplimiento al deber de justicia tributaria, entendido éste como un asunto de interés general (la contribución para garantizar la existencia y funcionamiento del Estado con el fin que la sociedad pueda convivir pacíficamente. Constitución Política. Preámbulo; artículos 1, 2, 95, numeral 9).

De igual manera, como la sanción indicada recae es sobre el establecimiento en el cual se ejerce una actividad económica, la misma no le impide al sancionado llevar una vida digna ejerciendo su trabajo, profesión u oficio, o la libertad de empresa, ya que los mismos se pueden ejercer sin restricción alguna en sitios y actividades similares o diferentes a las relacionadas con el establecimiento clausurado.

Ni siquiera se viola el derecho a la dignidad humana en materia de vivienda, ya que la sanción indicada recae exclusivamente sobre el establecimiento de actividad económica, en el evento que el lugar clausurado fuere casa de habitación, debiéndose permitir sin restricción alguna el uso del bien para efectos de morar en él.”⁵⁸

1.3.3. Por tanto, con relación a la primera petición de la demanda, el Procurador solicitó a la Corte inhibirse de conocer el cargo presentado, o, en su defecto, declarar ajustado a la Constitución el inciso tercero del artículo 657 del Estatuto Tributario.

1.4. Consideraciones y fundamentos

1.4.1. Inhibición por los cargos de violación a la libertad de profesión u oficio, a la libertad de empresa, al derecho a la vivienda digna, al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana

1.4.1.1. La primera petición del accionante es que se declare inexecutable la norma del Estatuto Tributario en virtud de la cual, ‘cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación’, entonces, (i) ‘se permitirá el acceso de las personas que lo habitan’, pero (ii) ‘en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión y oficio, por el tiempo que dura la sanción’ y, en todo caso, (iii) ‘se impondrán los sellos correspondientes’ [el artículo 657 (inciso 3º) del Decreto Extraordinario 624 de 1989], con base en cuatro cargos diferentes, a saber, (1) por violar el derecho al trabajo, (2) la libertad de profesión u oficio, (3) la libertad de empresa, y (4) el derecho a la vivienda

digna, el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana.

Para la Sala, el primer cargo relativo a que es desproporcionada constitucionalmente la norma que establece la sanción de clausurar el establecimiento de comercio o el lugar donde se desempeña la profesión u oficio, cuando este coincide con el lugar de habitación, si bien es precario, tal como lo sostienen la DIAN y la Procuraduría General de la Nación en sus intervenciones, cumple con los requisitos para ser analizado en sede de constitucionalidad. No ocurre lo mismo con los tres cargos restantes. Éstos no cumplen las mínimas cargas argumentativas, que el ejercicio del derecho fundamental a interponer acciones públicas de inconstitucionalidad supone. De acuerdo con la jurisprudencia, toda persona que interponga una acción pública de inconstitucionalidad, debe presentar las razones por las cuales los textos normativos demandados violan la Constitución (artículo 2, numeral 3°, del Decreto 2067 de 2000). La efectividad de éste derecho político fundamental depende de que las razones presentadas por el actor sean 'claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes'; de lo contrario, la Corte deberá inhibirse, frustrándose 'la expectativa legítima de los demandantes de recibir un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte Constitucional.'⁵⁹

1.4.1.2. Con relación a la libertad de elegir y desempeñar profesión u oficio, el accionante no presenta razones específicas, esto es, razones que definan con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través 'de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada'⁶⁰ El accionante se limita a afirmar que la medida legal acusada 'desaparece' el derecho, sin indicar al menos sumariamente, porqué el texto acusado podría tener tal efecto o impacto sobre el mismo.⁶¹

1.4.1.3. Con relación a la libertad de empresa, el accionante tampoco presenta razones específicas. Partiendo del supuesto de que la norma viola otros derechos fundamentales, el accionante considera que la norma desconoce por tal razón el bien común y, en consecuencia, la libertad de empresa.⁶² Es claro pues, que no formula el accionante por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada, por violar la libertad de empresa, que muestre como aquella afecta a ésta.

1.4.1.4. Por último, con relación a la violación del derecho a la vivienda digna, el derecho al libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana el accionante tampoco presenta razones específicas. No formula por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada, por violar los derechos constitucionales alegados.⁶³ Se limita a afirmar que ello es así sin dar argumentos y razones, susceptibles de ser consideradas y evaluadas por la Corte Constitucional.

1.4.1.5. En resumen, la Sala considera que la demanda de la referencia no presenta razones específicas en contra del artículo 657 (inciso 3°) del Estatuto Tributario, con relación a los cargos por violación a la libertad de elegir y ejercer profesión u oficio, a la libertad de empresa, al derecho a la vivienda digna, al libre desarrollo de la personalidad y a la dignidad humana, por lo que se inhibirá para pronunciarse al respecto. A continuación, pasa la Sala a analizar el primer cargo contra la norma en cuestión.

1.4.2. La clausura del establecimiento de comercio, o el lugar donde se ejerza la profesión u oficio, no limita el derecho al trabajo irrazonablemente

1.4.2.1. A juicio del accionante, la norma que establece la sanción de clausurar el establecimiento de comercio o el lugar donde se desempeña la profesión u oficio, cuando éste coincide con el lugar de habitación [artículo 657, (inciso 3°) del Estatuto Tributario], es inconstitucional, por cuanto es desproporcionada constitucionalmente. En otras palabras, ¿viola el derecho al trabajo el legislador al clausurar el lugar de trabajo como sanción a una persona, y no permitirle desarrollar allí su actividad laboral, por el incumplimiento de obligaciones tributarias?

1.4.2.2. Para la Sala la respuesta a este problema jurídico es negativa. Tal como la jurisprudencia constitucional lo ha señalado en el pasado, el Estado puede restringir razonablemente derechos fundamentales, especialmente el derecho al trabajo, como medio para proteger los recursos públicos y garantizar el principio de solidaridad y contribución a los gastos públicos, fin imperioso en un estado social de derecho, mediante la clausura del lugar de trabajo. Así lo consideró la Corte en la sentencia C-1717 de 2000,⁶⁴ en la cual analizó la constitucionalidad de la sanción de clausura en los siguientes términos,

“Si se revisa con atención el contenido de los artículos 617 y 652 del Estatuto Tributario, a cuyo incumplimiento la norma acusada condiciona la aplicación de ciertas sanciones, puede verificarse que la observancia de los requisitos allí consagrados, antes que reducirse a la indicación de simples formalidades, constituye la esencia del cumplimiento de las funciones del comerciante como agente económico y verdadero actor de la administración tributaria para efectos del cobro y recaudación de impuestos fundamentales para la hacienda pública (v.gr. el impuesto a las ventas y el impuesto a las importaciones, entre otros). Así, consignar los apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; los apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios; el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de las facturas de venta; la fecha de expedición; y la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o de los servicios prestados,⁶⁵ resulta ser una labor indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley, a saber, el reconocimiento de los descuentos tributarios.⁶⁶

No resulta desproporcionado, entonces, establecer que cuando se incumpla con estas exigencias, connaturales a la naturaleza propia de los comerciantes como sujetos dedicados profesionalmente al intercambio de bienes y servicios, el legislador exija con rigor el acatamiento de ciertos deberes y castigue su inobservancia, bien si se infringe la norma por primera vez o si se reitera en su inaplicación, estableciendo ciertas sanciones (v.gr. la clausura del establecimiento de comercio, oficina, consultorio o sitio donde se ejerza la actividad).⁶⁷ Lo que está en juego aquí, menester es reiterarlo, no es la simple verificación de un procedimiento administrativo que se propone junto a muchos otros “trámites” que se predicen de los comerciantes, sino de la comprobación del cumplimiento cierto y veraz de obligaciones tributarias respecto de las cuales, la expedición de un documento como la factura, es la fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo, de forma tal, que su no entrega, o la no incorporación de toda la información exigida por la ley, se conviertan en hechos graves, análogos a la propia evasión.”⁶⁸

1.4.2.3. Se trata pues, de una medida normativa que propende por un fin imperioso del

Estado, por un medio que no está prohibido constitucionalmente [imponer sanciones administrativas sobre el lugar de trabajo u oficio], y que es conducente para alcanzar dicho fin, pues el impacto de la sanción, presiona a las personas a cumplir con sus obligaciones tributarias. Además, se trata de una medida que no sacrifica por completo el derecho al trabajo, y que si bien le impone una limitación considerable, esta se compadece con la importancia de los bienes constitucionales protegidos.⁶⁹ A la luz del orden constitucional vigente, el trabajo que se ejerza a espaldas de los principios de solidaridad y de contribución en equidad de las cargas públicas, principios fundamentales en un estado social de derecho, puede ser limitado razonablemente.

1.4.2.4. El accionante dirigió su primera petición contra el tercer inciso del artículo 657, que establece las reglas sobre la sanción de clausura del establecimiento cuando éste coincide con el lugar de habitación. No obstante, presentó argumentos que acusan de inconstitucional la sanción en general y no la especificidad de su aplicación en el caso del lugar de habitación. Por tanto, la Sala restringe el presente análisis de constitucionalidad sobre la violación del derecho al trabajo a los cargos analizados.

En consecuencia, se declarará la exequibilidad del artículo 657, inciso 3°, del Estatuto Tributario, con relación, únicamente, a los argumentos estudiados por la Sala.

2. Segunda petición; (inexequibilidad de los artículos 260-10, 647, 658-3 numeral 4 del Estatuto tributario, por desconocer los principios de legalidad y seguridad jurídica)

2.1. Demanda⁷⁰

2.1.1. El actor solicita declarar la inexequibilidad de los artículos 260-10,⁷¹ 647⁷² y 658-3, del Decreto Extraordinario 624 de 1989, por no consultar el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. Estas normas tipifican sanciones que son procedentes cuando en la información remitida a la administración de impuestos se presentan datos o factores ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’.

El artículo 260-10 hace parte de las normas que regulan los precios de transferencia (Capítulo XI, del Estatuto Tributario). En éste se indica que es inexactitud sancionable ‘la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’, en cuanto al deber de declarar sobre precios de transferencia.⁷³ El artículo 647 indica que se considera inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. Finalmente, el artículo 658-3 sanciona a los inscritos u obligados a inscribirse en el RUT que informaron datos falsos, incompletos, equivocados con una multa equivalente a 100

unidades de valor tributario UVT.

2.1.3. En cuanto al principio de seguridad jurídica, el accionante afirmó lo siguiente,

“La inseguridad jurídica nace al violarse el principio de legalidad que deben tener las normas tributarias, y con mayor razón las normas que establecen sanciones tributarias; porque en aspectos sancionatorios el principio de legalidad debe establecerse e interpretarse de manera rigurosa, porque los tipos en blanco, en la ley tributaria, sin reenvío a norma legal preexistente, crea inseguridad jurídica, porque da amplias facultades a la Administración Tributaria para imponer sanciones tributarias.”

Para el actor, “[...] el orden jurídico se resquebraja con estas normas demandadas, porque los contribuyentes quedan expuestos a la discrecionalidad administrativa sin tope ni límites.”

2.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales, DIAN

2.2.1. La DIAN solicitó declarar exequibles los artículos 260-10, 647, 658-3 numeral 4 del Estatuto tributario. En contra de los argumentos del actor la DIAN expresó:

“Al respecto encuentro infundado el cargo, toda vez que es regla hermenéutica jurídica la relativa a que las palabras contenidas en una disposición legal deben entenderse por su sentido natural y obvio conforme al uso general de las mismas, tal como lo reza el artículo 28 de Código Civil.

De ahí que son plenamente válidas las definiciones que el mismo accionante ejemplariza, y en donde le corresponde al juzgador o interprete darle el alcance y adecuación conforme el asunto que en su momento este decidiendo. Y ello es así, porque sería infinito el número de términos que tendrían que definirse para la aplicación de las normas lo que las haría totalmente inoperante.

En el caso de la expresión en comento (datos o factores falsos, desfigurados e incompletos) en los preceptos demandados, el legislador no ha contemplado su definición legal, por lo que en derecho se acude a su sentido natural y obvio según el uso corriente o general de las mismas, sin que con ello se genere una vulneración del principio de legalidad y seguridad jurídica.”

Para la DIAN, las “[...] sanciones contenidas en los artículos 260-10, 647, 658-3 y 660 definen de manera clara y contundente las conductas, hechos, o circunstancias objeto de sanción [...],” en consecuencia no se violan los principios de igualdad, legalidad y seguridad jurídica.

De esta forma, para la DIAN no es necesaria la definición legal ya que de una “[...] adecuada lectura e interpretación de su texto legal conduce a evidenciar con claridad la situación que es objeto de reproche por parte del Estado, unido a la consecuencia jurídica o sanción que le acarrea.”

2.3. Intervención del Ministerio Público

2.3.1 La Procuraduría General de la Nación, en su intervención, solicitó a la Corte declarar la exequibilidad al considerar que los principios de legalidad y seguridad jurídica no fueron desconocidos por el legislador en las expresiones acusadas. Los argumentos centrales son los siguientes:

“La decisión del legislador, de constituir inexactitud sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, bien sea en relación con el régimen de transferencias, o en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, se ajusta al orden constitucional porque se trata de preceptos que, vistos en el contexto normativo en el cual se encuentran insertos, se avienen sin ninguna duda o contradicción al principio de legalidad del régimen tributario.

En cuanto a las sanciones por el suministro de información inexacta al momento de la inscripción en el RUT, se tiene que esto no ofrece ninguna duda desde el punto de vista de la legalidad, siempre y cuando dicha información sólo sea la estrictamente pertinente para determinar las responsabilidades y obligaciones tributarias, con el fin de evitar que se presenten confusiones o extralimitaciones en el cumplimiento de ese precepto.”

2.3.2. El Procurador, al igual que la DIAN, manifiesta que de una lectura integral de los artículos 260-10, 647, se puede apreciar ‘claramente’ que la utilización de las expresiones “[...] de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, debe entenderse bajo la finalidad de establecer, por parte de la autoridad tributaria nacional, una inexactitud en la información suministrada por el contribuyente que genere un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo.”

2.3.3. Además, también considera que la administración de impuestos, en virtud del artículo 15, tiene la facultad de exigir la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados que le permitan establecer la veracidad de las declaraciones o informaciones presentadas. De esta forma, “[...] la autoridad tributaria tiene claro cuando un dato es falso (v.gr. contratación ficticia, empresas de papel, etc.), equivocado (v.gr. liquidaciones incorrectas), incompleto (v.gr. indicación parcial de ingresos o de recaudos), o desfigurado (v.gr. cambio o tergiversación de valores relacionados con el hecho económico).”

2.3.4. El Procurador aclaró que el artículo 658-3 numeral 4 -el cual determina las sanciones que proceden contra el inscrito u obligado a inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT, por informar a éste datos falsos, incompletos o equivocados- no se viola el principio de legalidad “[...] siempre y cuando dicha información sólo sea la estrictamente pertinente para determinar las responsabilidades y obligaciones tributarias, es decir dirección y la actividad económica del obligado.” Consideró que bajo ésta interpretación integral puede declararse exequible el artículo 658-3 numeral 4, ya que impide que se causen confusiones o extralimitaciones en el cumplimiento de la norma indicada, desde el punto de vista de la reglamentación o aplicación de la misma (Constitución Política, artículo 189, numerales 11, 20), en lo que tiene que ver con la clase de información que se solicite al obligado a registrarse en el RUT.

2.4. Consideraciones y Fundamentos

2.4.1. Problema Jurídico

2.4.1.1. La Sala debe entrar a resolver el siguiente problema jurídico ¿viola el legislador los principios de legalidad y de seguridad jurídica al fijar una serie de sanciones tributarias que emplean las expresiones ‘datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’, sin definir expresamente la manera en que tales conceptos son usados por la ley?

2.4.1.2. Para la Corte, la respuesta a este problema es negativa. El legislador no viola los principios de legalidad y de seguridad jurídica al emplear en normas sancionatorias de carácter tributario, expresiones que tengan un ‘grado de indeterminación aceptable constitucionalmente’. Tal es el caso, precisamente, de las normas sancionatorias tributarias que usan las expresiones ‘datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’.

2.4.1.3. Para justificar la respuesta al problema jurídico planteado la Sala (i) hará referencia a la jurisprudencia constitucional sobre el principio de legalidad en la tipificación de sanciones tributarias, y (ii) indicará por qué el uso de las expresiones acusadas, no implica una violación al principio de legalidad ni promover una situación de inseguridad jurídica que abra espacio a las arbitrariedades.

2.4.2.1. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional una norma legal de carácter tributario es inexecutable si da lugar a “dificultades de interpretación insuperables”,⁷⁵ esto es, dificultades de tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita colegir razonablemente su sentido.⁷⁶ Para la Corte, las leyes tributarias, como las demás, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual puede acarrear su inconstitucionalidad, “[...] si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación legítima sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. [...]”⁷⁷ Esta posición jurisprudencial ha sido reiterada en recientes ocasiones.⁷⁸

2.4.2.2. Por supuesto, la protección del principio de legalidad también comprende las normas tributarias de carácter sancionatorio. En tal caso, es imperioso que el juez constitucional evite situaciones de incertidumbre jurídica para las personas. No obstante, como lo ha reiterado en múltiples ocasiones la jurisprudencia, la aplicación de los principios constitucionales que rigen el derecho sancionatorio, no se aplican con el celo y el rigor con el que se aplican cuando las normas analizadas contemplan sanciones de tipo penal.

En reiteradas oportunidades, la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre la naturaleza, las características y los requisitos de la facultad de la administración para imponer sanciones.⁷⁹ De hecho, se trata de una posición jurisprudencial que recoge la sostenida al respecto por la Corte Suprema de Justicia,⁸⁰ en la que se había resaltado que el ius puniendi del Estado es un género que cubre varias especies entre las que se cuentan el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Sin embargo, la potestad sancionadora de la administración se diferencia, sustancialmente, de la potestad para imponer sanciones penales. Concretamente, con relación a la aplicación de los principios constitucionales del derecho sancionador, en el contexto del derecho tributario, la Corte Constitucional ha

resaltado las diferencias propias de uno y otro ámbito, dentro de las cuales se encuentran el que unas se imponen en un contexto judicial (las sanciones penales) y las otras en uno administrativo (las sanciones tributarias). A propósito de una demanda en contra de algunas normas del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional dijo lo siguiente,

“Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador.

En efecto, reiterada jurisprudencia ha afirmado que si bien tanto la actividad sancionadora en lo administrativo como el proceso penal son expresiones de la facultad punitiva del Estado, y en ambas deben respetarse las garantías del debido proceso, unas y otra persiguen fines diferentes; en especial, esta diferente teleología se ha puesto de presente en relación con la potestad disciplinaria de la Administración como expresión de la facultad administrativa sancionadora [...]”⁸¹

[...]

Concretamente, en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. Obviamente, no se trata de reducir los

espacios para la discusión concreta de estas obligaciones en cabeza de los ciudadanos, pero sí de dotar a la Administración de cierta fuerza coactiva destinada a lograr la recaudación. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario. El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo (C.P art. 338) y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración (C.P art. 29), permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc.”

2.4.2.3. Con todo, es necesario resaltar que el análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria, no debe ser efectuado palabra por palabra, de forma descontextualizada y con el rigor propio del ámbito penal. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contexto normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados. De modo que una norma tributaria de las que inciden en la determinación de los elementos esenciales de la obligación impositiva, sólo es contraria a la Carta Constitucional si los vocablos en que fue expresada por el legislador son insuperablemente imprecisos. Aquellos casos en los que las expresiones, aunque se las ponga en contexto con las demás normas y con la situación para la que promulgados como partes de un todo, no pueden ser comprendidas. De lo contrario será una norma con un grado de indeterminación aceptable constitucionalmente.⁸²

Esto puede ilustrarse si se analizan las sentencias C-220 de 1996⁸³ y C-114 de 2006,⁸⁴ que si bien no son referentes a sanciones de carácter tributario, si se trata de reglas de tipificación de tributos que también están sometidas a los principios de legalidad y tipicidad y que, por tanto, deben ser ciertas y precisas. En ambas decisiones judiciales se examinaba la validez de normas tributarias que usaban expresiones tales como “análogas” y “otro género”, para definir elementos esenciales de la obligación tributaria. Dichas expresiones, sustraídas del contexto, eran indudablemente indeterminadas y por eso se acusaban de violar los principios de claridad y certeza en la configuración de los tributos. La Corte, empero, fue del parecer que ambas leyes debían ser declaradas constitucionales, porque si bien esas expresiones aisladamente podían ser calificadas como ambiguas y vagas, cuando se las insertaba en el contexto específicamente normativo y situacional del que hacían parte, tenían la suficiente claridad como para poder ser interpretadas razonablemente.

2.4.2.3.1. En efecto, en la Sentencia C-220 de 1996 se evaluaba la constitucionalidad del término “análogas”, contenido en una ley tributaria, y fue declarado exequible por la Corte, tras estimar que en el contexto en el cual estaba inserto, no violaba el principio de claridad y certeza en la predeterminación impositiva. En aquella oportunidad, se estudiaba la validez de una norma que especificaba el hecho generador del impuesto de industria y comercio. El impuesto estudiado gravaba, “todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con

establecimientos de comercio o sin ellos' (Subrayas fuera del texto). El legislador quiso definir lo que debía entenderse por 'actividades de servicios', y así lo hizo: '[s]on actividades de servicios las dedicadas a satisfacer las necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: (...)' y a continuación enunciaba más de treinta y seis actividades de servicios, entre ellas las de 'expendio de bebidas y comidas, servicio de restaurantes, cafés, hoteles (...); servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión (...)', etcétera. La Corporación desestimó el argumento del actor, encaminado a cuestionar la constitucionalidad de la ley porque al usar el término "análogas" violaba el principio de certeza y claridad en la predeterminación tributaria. Básicamente porque consideró que, de acuerdo con el contexto de la ley, podía deducirse que el término demandado no era imposible de determinar, pues el impuesto era aplicable a "todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos", de modo que el propósito perseguido por el legislador al enunciar las referidas actividades de servicios no era ofrecer un catálogo exhaustivo, sino puramente ilustrativo, de las mismas. Y habría sido irrazonable, según la Corte, que en vista de un catálogo tan amplio se le exigiera al legislador agotar todas y cada una de las actividades gravables con el impuesto de industria y comercio, pues los ejemplos eran referentes fuertes del significado del término "análogas".

2.4.2.3.2. Asimismo, en la Sentencia C-114 de 2006, se estudiaba si la disposición "[l]os débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero" (Subrayas fuera del texto), violaba el principio de claridad y certeza en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria en tanto usaba, entre otros, los términos "otro género", para definir el hecho generador del impuesto 'Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF-'. A juicio del demandante sí lo hacía, pues era posible referir muchas cuentas de un género distinto a las contables, como por ejemplo las cuentas de contabilidad administrativa, de contabilidad por áreas de responsabilidad, de contabilidad tributaria, de informaciones estadísticas, de registros técnicos, entre otras; de modo que el legislador, al no precisar de manera meticulosa a cuáles de ellas se aplicaba el impuesto, delegaba en otros órganos no representativos pluralistas la determinación del hecho generador. La Corporación, para decidir, consideró en primer lugar que quizás si se tomaban las palabras aisladamente, era posible concluir que no tenían un ámbito de significado determinable. Pero respecto de esta forma de aproximarse al estudio de constitucionalidad de las leyes tributarias estableció que era inapropiada, pues al insertar cada expresión en su respectivo contexto, veía precisado su sentido y alcance. Además, y en segundo lugar, estimó que los vocablos "otro género", que calificaban al tipo de cuentas en que se 'efectuaran' los débitos gravados con el impuesto, estaba lo suficientemente especificada en el contexto normativo de la ley, como para deducir con precisión, por una parte, que con la ley demandada, técnicamente no se gravaban las cuentas, sino los débitos para la realización de un pago o una transferencia a un tercero; y, por otra parte, que precisamente en consideración a que lo gravado era propiamente el débito, lo de menos era la denominación o naturaleza de la cuenta en que aparecieran efectuados, razón por la cual no

había mérito para tachar de inconstitucional la regulación legal.

2.4.2.4. En suma, es la norma tributaria en su integridad, puesta en el contexto normativo y situacional en el que está inserta cada ley, ordenanza o acuerdo, la que debe satisfacer el principio de certeza y claridad en la predeterminación de los elementos esenciales del tributo, y no cada palabra tomada fragmentaria o aisladamente. De acuerdo con la anterior, la Corte procede a establecer si los vocablos demandados violan el principio de certeza y claridad en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria.

2.4.3. Las expresiones ‘datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’, presentes en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario tienen un grado de claridad y certeza razonable

2.4.3.1. Para la Sala, las expresiones ‘datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’, presentes en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, tienen un grado de claridad y certeza razonable, cuando son interpretadas dentro del contexto y las prácticas en las que estas normas se inscriben.

Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos. En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera.

También resalta la Sala que la aplicación de las reglas legales acusadas no pone en riesgo derechos fundamentales ni los compromete. En efecto, casos en los cuales la vaguedad o ambigüedad de las normas puede poner en riesgo el ejercicio de un derecho fundamental de forma grave, como lo es, por ejemplo, la libertad personal y el libre desarrollo de la personalidad.⁸⁵

2.4.3.2. Por otro lado, analizando el Estatuto Tributario se tiene que en cuanto a precios de transferencia, declaraciones tributarias y RUT las normas indican los conceptos por los cuales debe declararse o enviarse información a la dirección de impuestos. Teniendo en cuenta estos parámetros, es posible determinar cuándo se está en presencia de un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado. El capítulo XI del Estatuto Tributario regula los precios de transferencia, estableciendo entre otros aspectos, métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas,⁸⁶ documentación comprobatoria,⁸⁷ ajustes,⁸⁸ costos y deducciones,⁸⁹ obligaciones de presentar declaración informativa⁹⁰ y acuerdos anticipados de precios.⁹¹ Este último se realiza directamente con la Administración de Impuestos. De esta forma un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, sería entre otros los que no siguieran los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos.

2.4.3.3. El artículo 647, segunda de las tres normas acusadas en esta segunda parte de la

demanda, dice en su primer literal:

“Artículo 647.— SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.” (Subrayado fuera de texto)

El contenido de este artículo se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

2.4.3.4. Con respecto a la tercera de las normas acusadas en esta segunda parte, el artículo 658-3 numeral 4, -tercera de las normas acusadas en esta segunda parte-, se tiene que la inscripción en el Registro Único Tributario RUT corresponde al diligenciamiento de un formato92 que recoge información básica sobre identificación, ubicación y clasificación de la actividad económica que corresponden a un código. De esta forma el diligenciamiento de este formato no es complejo y representa dar respuestas a preguntas concretas sobre cuál es la actividad económica del contribuyente, sus responsabilidades, si es usuario aduanero o exportador. Así las cosas, declarar información que no corresponde a la realidad en cuanto a la identidad del contribuyente y su actividad económica tendría por resultado la presentación de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. En consecuencia, claramente se puede establecer que los apartes demandados no representan ninguna clase de vaguedad o indeterminación en la tipificación de la sanción.

2.4.3.5. En conclusión, los artículos estudiados al contener las expresiones ‘datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no implican que las sanciones establecidas en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario sean indeterminadas, vagas y ambiguas y concedan a la administración de impuestos, por tanto, un amplio margen de discrecionalidad. Se trata de normas que se encuentran dentro de un ‘grado de indeterminación aceptable constitucionalmente’. Esto en razón a que de la lectura e interpretación, tanto aislada como ‘en contexto’ de estas normas, se tiene claro los supuestos de hecho que se sancionan. En consecuencia, la Corte declarará exequibles las expresiones demandadas, pero únicamente en razón a los cargos analizados en esta sentencia.

3. Tercera petición; (inexequibilidad de los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647-1 y 651 del Estatuto Tributario por violar el principio 'non bis in idem')

3.1. Demanda

En la tercera petición se solicita la inexequibilidad de varios de los artículos del Estatuto Tributario (Artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647-1 y 651) por violar el principio 'non bis in idem' o prohibición de doble sanción sobre un mismo hecho sancionable. Para el demandante "(...) el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia establece que toda persona tiene derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, dentro del debido proceso aplicable a todas las actuaciones judiciales o administrativas. En el caso de imposición de sanciones tributarias, este derecho es plenamente aplicable, por cuanto, ninguna persona, contribuyente o no contribuyente, puede ser juzgado o sancionado dos veces por el mismo hecho sancionable."

Para el accionante, este hecho generador de sanción se juzga y sanciona dos veces, en el artículo 260-10, literal B, numerales 1 y 2 del Estatuto, y en los artículos 641 y 642. Dice al respecto lo siguiente,

"Los artículos 641 y 642 del Estatuto Tributario establecen la sanción por extemporaneidad por la presentación de las declaraciones tributarias en forma extemporánea, antes de emplazamiento y después de emplazamiento, sin distinción. El artículo 260-10, literal B, numerales 1 y 2 del Estatuto Tributario establece la sanción por extemporaneidad por la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia. Todas las declaraciones que se presentan en el régimen tributario colombiano de impuestos nacionales se denominan declaraciones tributarias, por el artículo 574 del Estatuto Tributario, por el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, por el artículo 298 del Estatuto Tributario, y por el artículo 877 del Estatuto Tributario, adicionalmente a las declaraciones de Aduana.

En caso de presentación de las declaraciones tributarias en forma extemporánea, bien sean antes de emplazamiento o después de emplazamiento, se aplican las sanciones por extemporaneidad de los artículos 641 y 642 del Estatuto Tributario. Y, adicionalmente, porque las normas del Estatuto Tributario no distinguen, se aplica la sanción por extemporaneidad por la presentación extemporánea de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, bien sea antes de emplazamiento o después de emplazamiento, según el artículo 260-10, literal b, numerales 1y 2 del Estatuto Tributario. O sea, que es la auténtica demostración de la violación del principio del debido proceso 'non bis in idem', porque se juzga y sanciona dos veces por el mismo hecho: la presentación extemporánea de las declaraciones tributarias. "

3.1.2. Corrección de las declaraciones tributarias;

Para el accionante, la 'corrección de las declaraciones' se juzga y se sanciona dos veces: en los artículos 260-10, literal b, numeral 3 del Estatuto Tributario, sanción por corrección de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia y en el artículo 644 del Estatuto Tributario, sanción por corrección de las declaraciones tributarias. Al respecto dice lo

siguiente,

“Todas las declaraciones que se presentan en el régimen tributario colombiano de impuestos nacionales se denominan declaraciones tributarias, por los artículos 574, 260-8, 298 y 877 del Estatuto Tributario, adicionadas las declaraciones de Aduana.

En caso de corregirse las declaraciones tributarias, dentro de los términos legales establecidos, se aplica la sanción por corrección regulada en el artículo 644 del Estatuto Tributario. Y, adicionalmente, porque las normas del Estatuto Tributario no distinguen, se aplica la sanción por corrección de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, según el artículo 260-10, literal b, numeral 3 del Estatuto Tributario. Es la ocurrencia de doble juzgamiento y doble sanción al mismo hecho sancionable, la corrección de las declaraciones tributarias, violando el principio ‘non bis in ídem’ del artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, porque se juzga y sanciona dos veces el mismo hecho: la corrección de las declaraciones tributarias.”

3.1.3. No declarar;

A juicio del ciudadano demandante, el hecho de ‘no declarar’ se juzga dos veces en los artículos 260-10, literal b, numeral 4 del Estatuto Tributario, sanción por no presentar la Declaración Informativa de Precios de Transferencia; y el artículo 643 del Estatuto Tributario, sanción por no declarar. Al respecto dice,

“La sanción por no declarar del artículo 643 del Estatuto Tributario, es general para todas las declaraciones tributarias, según el inciso 1° de este artículo, pero el quantum de las sanciones se establece para la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, la declaración del impuesto sobre las ventas, la declaración de retenciones, la declaración de impuesto de timbre. Pero, de todas maneras, al final del párrafo 2° del artículo 643 del Estatuto Tributario, se establece, expresamente, que, en todo caso, la sanción por no declarar no puede ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad liquidada, de conformidad con el artículo 642 del Estatuto Tributario; esto es, la sanción por extemporaneidad para todas las declaraciones tributarias presentadas con posterioridad al emplazamiento.

Todas las declaraciones que se presentan en el régimen tributario colombiano de impuestos nacionales, se denominan declaraciones tributarias, por los artículos 574, 260-8, 298 y 877 del Estatuto Tributario, adicionadas las declaraciones de Aduanas.

En caso de no declarar las declaraciones tributarias, se aplica como límite de la sanción por no declarar, la sanción por extemporaneidad después de emplazamiento del artículo 642 del Estatuto Tributario. Y, adicionalmente, porque las normas del Estatuto Tributario no distinguen, se aplica el quantum a la sanción por no declarar en la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, según el artículo 260-10, literal b, numeral 4, del Estatuto Tributario pero sin que tal sanción sea inferior al valor de la sanción por extemporaneidad liquidada según el artículo 642 del Estatuto Tributario para todas las declaraciones tributarias. Es decir, que la no presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia tiene dos límites inferiores: el límite inferior del artículo 260-10, literales 1 y 2 del Estatuto Tributario en cuanto limita la sanción por no declarar reducida, a la sanción por

extemporaneidad para todas las declaraciones tributarias establecidas en el artículo 642 del Estatuto Tributario.”

3.1.4. Inexactitud;

Sostiene el accionante que la ‘inexactitud’ se juzga y sanciona múltiples veces en los artículos 260-10, literal b, último inciso y parágrafo del Estatuto Tributario, sanción por inexactitud en la Declaración Informativa de Precios de Transferencia; y artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, sanción por inexactitud y sanción por inexactitud por rechazo o disminución de pérdidas en las declaraciones tributarias. Dijo al respecto la demanda,

“Los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario establecen la sanción por inexactitud y la sanción por inexactitud por rechazo o disminución de pérdidas en las declaraciones tributarias. El artículo 260-10 literal b, último inciso y Par (sic) del Estatuto Tributario establece la sanción por inexactitud en la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, regulando que las inconsistencias presentadas en la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, implican que la Administración Tribuna efectúe las modificaciones en la declaración de renta y la aplicación es ésta de la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario; y, por ende, cuando dé lugar a ello, la sanción por inexactitud por rechazo o disminución de pérdidas.

Las inconsistencias de la Declaración Informativa de Preciso de Transferencia se configuran en nuevos hechos sancionables con la sanción por inexactitud. Tales inconsistencias las establece el numeral 3 del artículo 260-10 literal b del Estatuto Tributario; las señaladas en el artículo 580 del Estatuto Tributario, o sea, declaraciones que se tiene por presentadas; en el artículo 650-1 del Estatuto Tributario, sanción por no informar la dirección; el artículo 650-2 del Estatuto Tributario, sanción por no informar la actividad económica; cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado; cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la Declaración Informativa y los reportados en sus anexos; cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignadas en la Declaración Informativa y/o en sus anexos, con la Documentación Comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

Ocurre sanción por inexactitud por estas inconsistencias en la Declaración Informativa de Precios de Transferencia; ocurre sanción por inexactitud por los hechos sancionables del artículo 647 del Estatuto Tributario; y ocurre sanción por inexactitud por los hechos sancionables del artículo 647-1 del Estatuto Tributario. Es decir, que en un mismo hecho sancionable, la inexactitud, ocasiona dos o más sanciones por inexactitud [...]”

3.1.5. No dar información tributaria

Finalmente, se dijo que las ‘informaciones tributarias’ generan sanciones varias, en los artículos 260-10, literal a, numerales 1, 2 y parágrafo 2° del Estatuto Tributario, sanción por presentación de la Documentación Comprobatoria en forma extemporánea, presentación de errores, no correspondencia con lo solicitado, o no permitir la verificación de la aplicación de los Precios de Transferencia; artículo 647 del Estatuto Tributario, sanción por inexactitud en los informes suministrados a las oficinas de impuestos de datos o factores falsos,

equivocados, incompletos y desfigurados; y artículo 651 del Estatuto Tributario, sanción por no enviar información o por presentar errores o por no corresponder a lo solicitado. La demanda analizó la cuestión así,

“El artículo 651 del Estatuto Tributario establece la sanción por no enviar información o porque el contenido presenta errores o no corresponde a lo solicitado, y se cuantifica en multa pecuniaria, y en el desconocimiento de los costos, renta exentas, deducciones, descuentos y pasivos, impuestos descontables y retenciones.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece la sanción por inexactitud por el suministro a las oficinas de impuestos de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, y se cuantifica en el 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

El artículo 2609-10 literal a, numerales 1, 2 y Par 2° de Estatuto Tributario, establece la sanción por presentar la Documentación Comprobatoria en forma extemporánea, presentar errores, no corresponder a lo solicitado o no permitir verificar la aplicación de los Precios de Transferencia, y se cuantifica en multa pecuniaria, y en el desconocimiento de los costos y deducciones, originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o parte relacionadas, respecto de la cuales no se suministró información.

Aquí, es evidente, el establecimiento por la ley tributaria de múltiples sanciones para un mismo hecho sancionable: el suministro de información tributaria, con imposición de diferentes cuantías, dependiendo de si se trata de información que se solicita directamente a los contribuyentes o no contribuyentes en el artículo 651 del mismo Estatuto.”

3.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

3.2.1. Al igual que con el resto de las peticiones presentadas, la DIAN consideró que “antes de entrar a defender cada uno de los cargos aducidos en la demanda es pertinente proponer la excepción de inepta demanda” La DIAN solicitó mediante apoderada a la Corte Constitucional que se inhiba de hacer un pronunciamiento de fondo, por considerar que los argumentos que presentó son meras afirmaciones de impresiones y opiniones personales, que en modo alguno constituyen cargos susceptibles de ser considerados en sede de constitucionalidad.

3.2.2. En cuanto a la cuestión que de fondo que sugiere la demanda, la DIAN afirmó que si la Corte resuelve abordarla, solicita que se declare la constitucionalidad de las disposiciones acusadas. Para la DIAN no existe una doble sanción, en cuanto se trata de ámbitos sancionatorios disímiles. Dice al respecto lo siguiente,

“Respecto al comparativo que realiza el actor entre las sanciones previstas en las normas fiscales para quienes incumplan las obligaciones formales relacionadas con la declaración informativa y documentación comprobatoria prevista para los precios de transferencia y las sanciones generales que cobijan las declaraciones tributarias, para denotar una doble sanción, es importante resaltar que se trata de ámbitos sancionatorios absolutamente disímiles.”

3.2.3. Con relación al artículo 260-1 señaló lo siguiente,

“En efecto, el legislador tributario consagró en el artículo 260-1 los precios de transferencia en aquellas operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, en donde están obligados a determinar para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y deducciones, considerando los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.”

3.2.4. Con respecto al artículo 260-4 dijo,

“Así mismo, para los obligados a aplicar precios de transferencia el artículo 260-4 dispone de acuerdo con los topes de patrimonio bruto e ingresos allí previstos, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, que deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas que regulan este régimen.”

3.2.5. Refiriéndose al artículo 260-10 estableció,

“[Los contribuyentes que están obligados a] aplicar las normas sobre precios de transferencia están obligados a presentar anualmente la documentación comprobatoria y la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, so pena de incurrir en las sanciones que para tal efecto prevé el artículo 260-10 del Compendio Fiscal.

De suerte que se trata de una norma sancionatoria especial que involucra las sanciones aplicables para el incumplimiento de deberes formales relacionados con la documentación comprobatoria de la declaración informativa, referente a la sanción por no informar, extemporaneidad, corrección e inexactitud.

Por tanto, es una norma preferente diseñada como marco sancionatorio para quienes deben aplicar el sistema especial de precios de transferencia, lo que excluye de plano la aplicación del esquema sancionatorio general aplicable a la generalidad de las declaraciones tributarias.

Es más, si se mira con detenimiento las sanciones reguladas en el artículo 260-10, fácilmente se evidencia que tienen en cuenta las características del tipo de información que se reporta tanto en la documentación comprobatoria como en la declaración informativa, para a partir de ahí determinar cuándo se configura la sanción por no informar, la de extemporaneidad, corrección e inexactitud.

De ahí que sea inacertada (sic) la interpretación del libelista referente a que se presenta doble sanción por un mismo hecho, toda vez que no es posible perder de vista la regla de interpretación jurídica referente a que al existir una norma especial que regula una determinada materia, esa tiene prelación sobre la de carácter general (artículo 10 del Código Civil).”

3.2.6. Concluye la DIAN su participación, con relación a la tercera de las peticiones, en los

siguientes términos,

“[...] en materia de precios de referencia el legislador lo reguló en forma especial a partir del artículo 260-1 hasta el artículo 260-11 del ET, y dentro de ese articulado se detuvo en la regulación sancionatoria respectiva, que si se ahonda en más razones se deduce su primacía sobre la normas generales de sanciones previstas en los artículos 641 y subsiguientes, incluso por su ubicación dentro del texto legal.”

3.3. Intervención del Ministerio Público

3.3.1. Al igual que con las demás peticiones de la demanda, el Procurador General de la Nación, Alejandro Ordóñez Maldonado, solicitó a la Corte Constitucional inhibirse “[...] para conocer de la presente demanda por falta de claridad y suficiencia en su presentación debido a que el actor se dedica a hacer afirmaciones sin demostrar la correlación de las mismas entre lo legal cuestionado y los contenidos constitucionales cuya enunciación formal hace.”⁹³ Subsidiariamente, en caso de que la Corte decida entrar a analizar la cuestión de fondo, el Director del Ministerio Público solicitó a declarar la exequibilidad de la normas.

3.3.2. En lo concerniente al cargo contra los numerales 1 y 2 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y los artículos 641 y 642 del mismo, el Procurador dijo lo siguiente,

“En relación con el cargo [...] la Corporación Judicial debe inhibirse para conocer del mismo, debido a la falta de claridad y suficiencia en su planteamiento, presentado éste como la existencia de doble sanción por unos mismos hechos tributarios.

El demandante trae a colación las sanciones por extemporaneidad cuando en la declaración de renta no se informe acerca el valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas; y las sanciones por extemporaneidad en la presentación de declaraciones tributarias, y a partir de estos dos hechos afirma que se presenta doble sanción en materia tributaria, pero no demuestra, siquiera de manera mínima, por qué razón se presenta ese cuestionamiento constitucional a la luz del debido proceso.

Ahora bien, si la Corte decide abordar la presente demanda de fondo, hay que decir que no existe doble sanción tributaria porque lo regulado en los numerales 1 y 2 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario es muy diferente a lo establecido en los artículos 641 y 642 del mismo Estatuto. Es decir, se trata de regulaciones diversas para hechos tributarios diferentes.

La primera es una norma especial que regula, de manera específica y por ese solo hecho, las sanciones por la presentación extemporánea, en las declaraciones tributarias, de la totalidad de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas (v.gr. negocios entre sociedades matrices y subordinadas). Los segundos, son dos artículos que contemplan sanciones generales por presentar declaraciones tributarias en forma extemporánea, lo cual no incluye el hecho especial ya indicado.

En ese sentido, es perfectamente viable que se apliquen los dos tipos de sanciones indicadas, de manera simultánea, si al mismo tiempo se presentan los hechos generales y especiales allí regulados.

Por tal razón, el Ministerio Público solicitará a la Corte Constitucional declararse inhibida para conocer de la presente demanda, por falta de claridad y suficiencia en la formulación del cargo o, subsidiariamente, declarar la exequibilidad, únicamente por el cargo analizado, de los numerales 1 y 2 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y de los artículos 641 y 642 del mismo Estatuto, por inexistencia de doble sanción tributaria frente a unos mismos hechos.”

3.3.3. Con relación al artículo 260-10, numeral 3, el Procurador también solicitó declarar la constitucionalidad de la norma, en caso de que la Corte no resolviera inhibirse de conocer la petición del accionante.⁹⁴ Las razones de constitucionalidad son, en términos generales, las mismas aducidas para la disposición legal anterior.⁹⁵ Posteriormente, replicará los mismos argumentos frente a los cargos en contra del numeral 4 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y el artículo 643 del mismo;⁹⁶ los cargos en contra del literal B y el párrafo del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y los artículos 647 y 647-1 del mismo;⁹⁷ y, finalmente, los cargos contra el literal A y el párrafo 2 transitorio del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y los artículos 647 y 651 del mismo.⁹⁸

3.4. Consideraciones y fundamentos

Inhibición por los cargos de violación contra los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647-1 y 651 del Estatuto Tributario por violar el principio ‘non bis in ídem’

3.4.1. Como se indicó previamente,⁹⁹ toda persona que interponga un acción pública de inconstitucionalidad, debe presentar las razones por las cuales los textos normativos demandados violan la Constitución (artículo 2, numeral 3°, del Decreto 2067 de 2000). La efectividad de éste derecho político fundamental depende de que las razones presentadas por el actor sean ‘claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes’; de lo contrario, la Corte deberá inhibirse, frustrándose ‘la expectativa legítima de los demandantes de recibir un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte Constitucional.’¹⁰⁰ Coincide la Sala con la DIAN y con el Ministerio Público, en que la demanda no presenta cargos susceptibles de ser estudiados en sede de constitucionalidad, por cuanto no son razones ciertas (esto es, que ‘la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente’¹⁰¹) ni específicas (esto es, razones que definan con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través ‘de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada’¹⁰²).

3.4.2. En efecto, vistos los argumentos y razones presentados por el demandante,¹⁰³ es preciso concluir que éste no demuestra que en realidad, los textos acusados desconozcan el principio de non bis in ídem. Afirma que no se puede imponer dos sanciones por la misma falta, lo cual es cierto, y luego señaló que las normas acusadas se ocupan de sancionar las mismas conductas, parte que no se sustenta debidamente. El accionante nunca muestra que en efecto las normas acusadas sancionan las mismas conductas. Se limita a afirmar que ello es así y a transcribir el contenido normativo de cada disposición, esperando que con ello baste o parezca evidente que ambas disposiciones se ocupan exactamente de lo mismo. No es la Corte Constitucional la llamada a argumentar por qué los contenidos demandados sí contemplan castigos para sancionar exactamente las mismas faltas, ni tampoco la llamada a demostrar que esas sanciones que aparentemente sancionan unos mismos hechos, de

acuerdo con el ordenamiento legal deben ser aplicadas a la vez. Por supuesto, sí los cargos se formulan la Corte está obligada a responderlos, pero si no son formulados, debe abstenerse de formularlos, para luego juzgarlos.

3.4.3. En consecuencia, la Corte se inhibirá de conocer la demanda en contra de los artículos en cuestión (artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647-1 y 651 del Estatuto Tributario), por no existir cargos ciertos y específicos para ser analizados en sede de constitucionalidad.

4. Cuarta petición; (inexequibilidad de los artículos 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, literal f e inciso 4°, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a, del Estatuto Tributario y el artículo 402 del Código Penal, Ley 599 de 2000 por violación de los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones)

4.1. Demanda

La cuarta petición consiste en solicitar la inexequibilidad de varios de los artículos del Estatuto Tributario (Artículos 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, literal f e inciso 4°, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a) y uno del Código Penal (artículo 402, Ley 599 de 2000) por violar “[...] los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones penales, aplicables a las sanciones administrativas, y el concurso y concurrencia de los hechos sancionables.”

4.1.1. El accionante recuerda que de acuerdo al artículo 3° del Código Penal, la imposición de la pena o de la medida de seguridad responderá a los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad. En su criterio, éste, al igual que los demás principios del derecho penal, es aplicable al “derecho administrativo sancionador”. Al respecto afirma lo siguiente,

“[...] el Estado Social de Derecho garantiza la protección de los derechos, libertades y deberes, como fines esenciales del Estado, según los artículos 1° y 2° de la Constitución; y por el reconocimiento del debido proceso aplicable a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, según el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia. El debido proceso en la actuación administrativa de aplicar las sanciones tributarias, exige que la ley que establece tales sanciones tributarias, determine que la imposición de las sanciones tributarias responde a los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad.”

4.1.2. Con relación al artículo 647 del Estatuto Tributario la demanda señaló lo siguiente,

“En esta norma concurren diferentes hechos sancionables, que se sancionan todos por igual, y con la misma intensidad, y con el mismo quantum de la sanción por inexactitud, equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable.

Tienen la misma sanción por inexactitud, la omisión de ingresos, impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y la solicitud de compensación o devolución de sumas solicitadas anteriormente, que la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes

suministrados a las oficinas de impuestos de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, no definidos legalmente.

Estas conductas no son ni iguales ni similares. Las primeras, omisión, inexistencia, y solicitud de sumas ya obtenidas, tienen mayor intensidad, y las segundas, datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, menor intensidad, en el hecho generador de sanción. No hay modulación en la ley para la aplicación de la sanción, según la intensidad del hecho generador de sanción correspondiente. Se sanciona por igual a quien omita un ingreso o incluya costos inexistentes o solicita compensación o devolución que ya había obtenido, que quien presenta datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

Es decir, que el artículo 647 del Estatuto Tributario no establece una graduación de la sanción por inexactitud, dependiendo de cada uno de los hechos sancionables allí contenidos. Esto acarrea la violación de los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones tributarias, y la razonable aplicación de la sanción por inexactitud en la concurrencia de hechos sancionables.”

Posteriormente precisa la demanda al respecto, que la violación de los principios sancionatorios invocados, se da en los siguientes términos,

“El artículo 647 del Estatuto Tributario exige la aplicación por igual, para los distintos hechos sancionables, el mismo quantum de la sanción por inexactitud, lo cual, no es indispensable al fin de prevención de la evasión tributaria (principio de necesidad), ni es adecuada para llegar a tal fin (principio de idoneidad), y es desproporcionada la vulneración del debido proceso en relación con el deber de contribuir que se trata de proteger (principio de proporcionalidad); ya que se superprotege el deber de contribuir y se desmejora el derecho fundamental del debido proceso sin causa justificativa: si los hechos sancionables allí contenidos fueran iguales en intensidad, sería razonable la aplicación de la misma sanción tributaria; pero, al ser desiguales es irrazonable aplicar la misma sanción tributaria.”

4.1.3. Con relación a los artículos 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario, el accionante sostuvo que estos desconocen los principios sancionatorios invocados, por cuanto sancionan varias veces un mismo hecho de forma acumulativa, de tal suerte que se generan castigos irrazonables y desproporcionados. Dice al respecto la demanda,

“Hay concurrencia de sanciones tributarias desproporcionada, que se convierten en acumulativas; porque, adicionalmente, a la aplicación de la sanción por inexactitud, se aplican todas y cada una de las sanciones cuantificables en normas separadas, en forma separada, cuando, en realidad, todos estos hechos sancionables conducen a los mismos hechos sancionables de la sanción por inexactitud del artículo 647.

Es decir, que los hechos sancionables de la sanción por inexactitud, del artículo 647 del Estatuto Tributario se repiten, con diferentes nombres en los artículos 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario.

[...]

La acumulación de sanciones, según las normas demandadas, no es indispensable al fin de prevención de la evasión tributaria (principio de necesidad), ni es adecuada para llegar a tal fin (principio de idoneidad), y es desproporcionada la vulneración del debido proceso en relación con el deber de contribuir que se trata de proteger (principio de proporcionalidad); ya que se superprotege el deber de contribuir y se desmejora el derecho fundamental del debido proceso. La falta de dosificación y la carencia de norma legal que prohíba la acumulación de las sanciones tributarias, implica que se violan los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad. Si los hechos sancionables conducen inexorablemente a la sanción por inexactitud establecida en este artículo son desproporcionadas, violando los artículos 1°, 2°, 4°, 6°, 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia., porque la protección excesiva del deber de contribuir, el Estado desprotege los derechos, libertades y deberes de los particulares.”

4.1.4. Con relación a los artículos 643, 657 literal f e inciso 4° del Estatuto Tributario, y el artículo 402 del Código Penal, Ley 599 de 2000, la acción presentada presentó un cargo similar al anterior, según el cual los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad se ven violados ante una clara “acumulación de sanciones”. Dijo el demandante al respecto,

“[...] para el agente retenedor que no declare y pague las retenciones en la fuente dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional, se le acumulan las siguientes sanciones: por no declarar, clausura del establecimiento, y reincidencia con la multa liquidada en la forma de las irregularidades en la contabilidad; y prisión de tres (3) a seis (6) años con multa del doble de lo no consignado.

A pesar de que la conducta es grave por no consignar las retenciones en la fuente dentro de los plazos establecidos, y que es sancionable como delito, es desproporcionada la imposición y acumulación de sanciones para un mismo hecho sancionable, que fuera de violar el principio del ‘no bis in ídem’ del artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, viola los principios de necesidad, proporcionalidad de las sanciones penales, descritas en el artículo 3° de la Ley 599 de 2000, aplicables a las sanciones tributarias.

La protección del recaudo de los dineros públicos está debidamente protegida con la sanción penal y pecuniaria dispuesta en el artículo 402 del Código Penal. Las demás sanciones administrativas que se acumulan, sin límite, para el mismo hecho de la mora en la cancelación del saldo a pagar por retenciones, son desproporcionadas. Primero, porque viola el principio de necesidad, no indispensable al fin de protección de recursos públicos, porque el fin de protección de los recursos del Estado, ya están protegidos suficientemente con la sanción penal y su multa pecuniaria, establecida en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000. Segundo, porque viola el principio de idoneidad, adecuación al fin de protección de los recursos del Estado, porque estas normas son excesivas y basta con lo dispuesto en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000. Se viola el principio de la razonabilidad, porque queda por fuera de toda razón la acumulación desmedida de sanciones tributarias para proteger el deber de contribuir, por encima de la protección de los derechos, libertades y deberes de las personas que la Constitución le exige a las autoridades públicas.”

4.1.5. Por último, la demanda advierte que todas las normas acusadas en esta cuarta parte de la demanda, son inconstitucionales por violar el principio de proporcionalidad, debido a

que se acumulan, sin límite y sin agravantes ni atenuantes. A su juicio “[...] esto viola el principio de favorabilidad del artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, según el cual, debe aplicarse la ley más favorable, de preferencia a la ley restrictiva o desfavorable. En la imposición de sanciones tributarias debe respetarse este principio de favorabilidad, que es un derecho fundamental del debido proceso, por el cual en el caso de acumulación de sanciones tributarias debe aplicarse la sanción más favorable, sin desproteger el bien jurídico tutelado. Es decir, que debe haber una adecuación de la sanción, a la protección del bien jurídico tutelado, la protección de los recursos del Estado, sin que se desborde en exceso de protección, pero sin que ocurra carencia de protección. O sea, que debe haber un equilibrio en la protección del deber de contribuir y la afectación de los derechos, libertades y deberes de las personas, que no ocurre con las normas demandadas.”

4.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

4.2.1. Al igual que con el resto de las peticiones presentadas en la demanda, la DIAN consideró que “antes de entrar a defender cada uno de los cargos aducidos en la demanda es pertinente proponer la excepción de inepta demanda” La DIAN solicitó mediante apoderada a la Corte Constitucional que se inhiba de hacer un pronunciamiento de fondo, por considerar que los argumentos que presentó son meras afirmaciones de impresiones y opiniones personales, que en modo alguno constituyen cargos susceptibles de ser considerados en sede de constitucionalidad.

4.2.2. Subsidiariamente, la DIAN solicita que se declaren exequibles las disposiciones acusadas en esta cuarta parte de la demanda, en caso de que la Corte decida conocer de fondo los cargos presentados.

4.2.2.1. Con relación al artículo 647 del Estatuto Tributario, sostiene lo siguiente,

“[...] el artículo [...] consagra una serie de supuestos legales a los cuales el legislador les asignó como consecuencia jurídica la configuración de la sanción por inexactitud, de donde se colige que no es viable realizar una calificación sobre la mayor o menor intensidad que cubre cada una de las infracciones allí planteadas.

Ciertamente, la sanción de inexactitud, prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario busca castigar al contribuyente que en su declaración tributaria ha omitido ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

De manera que la norma parte de una serie de hechos o circunstancias evasivas y fraudulentas con la cuales el contribuyente busca generar una menor carga impositiva, lo que hace calificarlo como inexacto en el cumplimiento de sus obligaciones de índole fiscal.

4.2.2.2. Con relación a los artículos 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b,

658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario, la demanda sostiene que son normas diversas que se aplican en casos diversos. Dijo al respecto lo siguiente,

“[...] son sanciones con unos presupuestos legales propios que al incurrirlos el particular le generan el respectivo castigo administrativo, sin que pueda predicarse que sea la sanción de inexactitud repetida, pues se trata de un sinnúmero de conductas, circunstancias y hechos que giran en torno a la realidad económica del contribuyente y su incidencia en el marco de la tributación, al igual que cubre un margen sancionatorio para aquellas personas que por sus funciones representan en un momento dado al particular en el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Así las cosas, [...] se trata de una acusación de inconstitucionalidad sin fundamento alguno, pues emerge de su texto que todo este tipo de sanciones tienen sus propios presupuestos para que se configuren y en esa medida opere el aparato estatal para hacerlas operantes, sin perder de vista que en cada una de ellas se establece el porcentaje o proporción que corresponde, de ahí que sea desacertado assimilarla todas las sanciones con inexactitud, dado que son tipos sancionatorios diametralmente distintos que miran todos los ángulos de evasión que se pueda presentar en la realidad económica que maneja el conglomerado de contribuyentes, sin que pueda dar lugar a que todas se asimilen a la sanción por inexactitud, como equivocadamente lo entiende el libelista y menos aun que pueda predicarse una acumulación de sanciones por el mismo hecho.

[...] el cargo in extenso carece de fundamento, y más bien corresponde a una interpretación sesgada y acomodada, pues no son los mismos hechos los que se sancionan, ni se trata de una cadena acumulativa de sanciones, pues cada una de ellas tiene un parámetro claro para su configuración, y en su aplicación se tiene en cuenta el procedimiento fijado por la ley.”

4.2.2.3. Finalmente, con relación a las sanciones para el agente retenedor (artículos 643, 657 literal f e inciso 4° del Estatuto Tributario), que según el demandante se recogen en el tipo penal contemplado en el artículo 402, y harían innecesarias las primeras normas, la DIAN considera que se trata de una acusación que no es aceptable por cuanto “desconoce los diferentes ámbitos sancionatorios planteados en la norma en estudio. Dijo al respecto lo siguiente,

“[...] se trata de las sanciones por no declarar (art. 643), sanción por clausura del establecimiento y su reincidencia (artículo 657) y el delito penal previsto expresamente para el agente retenedor (art. 402 del Código Penal) que parten de distintos parámetros para su configuración e incluso de tiempos y causales de exoneración diferentes, [...]

Es decir, si bien todas las disposiciones tienen en común al agente de retención, son diferentes conductas en que este puede incurrir para que le sean aplicados los respectivos correctivos, empezando por la sanción por no declarar que es general para los contribuyentes omisos; la sanción de clausura del establecimiento de acuerdo con lo normado en el literal f, que castiga al agente retenedor o responsable el tipo penal por omitir consignar las retenciones dos meses después de la fecha de vencimiento, de tal manera que son aspectos diferentes y lapsos de tiempo distintos para que se imponga la correspondiente sanción.

Por ello es imposible concebir que en el tipo de índole penal (art. 402 CP) se enmarquen las distintas omisiones de retener y pagar a cargo del agente de retención, pues la óptica de la figura penal es independiente al manejo estatal que cubre el castigo administrativo por incumplimiento de las obligaciones fiscales que a él le competen.”

Con base en lo decidido en la sentencia C-506 de 2002, la DIAN afirma, por medio de su apoderada, que se “[...] trata de sanciones con presupuestos propios y en consecuencias jurídicas independientes que no pueden volcarse en un solo precepto jurídico de aplicación general [...]”.

4.3. Intervención del Ministerio Público

4.3.1. Al igual que con las demás peticiones de la demanda, el Procurador General de la Nación, Alejandro Ordóñez Maldonado, solicitó a la Corte Constitucional inhibirse “[...] para conocer de la presente demanda por falta de claridad y suficiencia en su presentación debido a que el actor se dedica a hacer afirmaciones sin demostrar la correlación de las mismas entre lo legal cuestionado y los contenidos constitucionales cuya enunciación formal hace.”¹⁰⁴ Subsidiariamente, en caso de que la Corte decida entrar a analizar la cuestión de fondo, el Director del Ministerio Público solicitó a declarar la exequibilidad de la normas, debido a la inexistencia de concurrencia de sanciones tributarias frente a unos mismos hechos.

4.3.2. Antes de entrar a analizar los argumentos de la demanda, el Procurador precisó con relación al artículo 649 Transitorio del Estatuto Tributario, que la Corte Constitucional debe inhibirse para conocer de la misma por carencia actual de objeto, debido a que a lo estipulado en dicha norma sólo rigió para la presentación de declaración de renta por el año gravable 2003.

4.3.3. En términos generales, el Procurador sostiene que “[...] el debido proceso aplicado al campo de las actuaciones administrativas debe ser morigerado en relación con su concepción penal, ya que obedece a razones, fines y responsabilidades diferentes. En ese sentido, debe entenderse que el proceso penal tiende a ser muy estricto en materia de definición desde el punto de vista de la legalidad, lo que incluye las penas y su graduación, porque lo que está en juego es la libertad del procesado como última ratio de control social.

4.3.4. Con relación al artículo 647 del Estatuto Tributario, el Procurador sostuvo lo siguiente,

“Al revisar el artículo 647 del Estatuto Tributario, se tiene que éste regula las sanciones por inexactitud en la información tributaria, cuando de la misma se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable, lo que incluye la solicitud de compensación o devolución sobre sumas que ya hayan sido objeto de estos beneficios.

Esto demuestra que el legislador fue objetivo al establecer la sanción indicada, ya que la inexactitud sancionada se debe determinar y probar mediante cifras y no por apreciaciones de autoridad, lo cual, por consecuencia, garantiza el ejercicio pleno del derecho de defensa

del responsable tributario. Por tanto, las sanciones por inexactitud establecidas en el artículo 647 del Estatuto Tributario responden, sin ninguna duda, al debido proceso aplicable a las actuaciones administrativas.

4.3.5. Sobre el cargo de concurrencia desproporcionada de sanciones, en relación con las contempladas en los artículos 647, 647-1; 648; 655; 656; 657, literal b; 658-1; 658-2; 663; 669; 671, literal a, del Estatuto Tributario, el Procurador insiste a la Corte Constitucional que se declare inhibida, debido a la falta de claridad y suficiencia en la formulación del mismo.¹⁰⁵

Ahora bien, el Procurador solicitó subsidiariamente que si la Corte decide abordar de fondo el presente asunto, declare exequibles los artículos indicados pues “cada uno de ellos regula situaciones diferentes”, es decir, no se presenta una doble sanción. Dijo al respecto lo siguiente,

“En efecto, los artículos 647; 647-1; 648; 655; 656; 657, literal b); 658-1; 658-2; 663; 669; 671, literal a), todos del Estatuto Tributario, regulan, respectivamente, los siguientes diferentes entre sí tipos de sanciones: por inexactitud en las declaraciones tributarias; por rechazo o disminución de pérdidas en las declaraciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas; sanciones penales por inexactitud de las declaraciones tributarias; por irregularidades en la contabilidad, reducción de las sanciones por irregularidades en la contabilidad; de clausura del establecimiento de actividad económica por irregularidades contables o en la facturación; a los representantes legales o administradores cuando ordenen o aprueben la inclusión, en las declaraciones tributarias de los contribuyentes, de irregularidades sancionables relativas a la omisión de ingresos gravados, doble contabilidad, o inclusión de costos o deducciones inexistentes, o de pérdidas improcedentes; por evasión pasiva (no relación de costos o gastos en su contabilidad); por compras, costos y gastos no explicados; por omisión de ingresos, o por servir de instrumento de evasión tributaria; y por las compras o gastos efectuados a quienes hayan sido declarados proveedores ficticios por la administración tributaria.”

4.3.6. Finalmente, el Procurador consideró que tampoco debe prosperar el cargo con relación a la eventual violación del principio de proporcionalidad de las sanciones, por contemplarse 3 tipos de sanciones diferentes contra el agente retenedor en la fuente (artículos 643 y 657, literal f e inciso cuarto, del Estatuto Tributario; y 402 del Código Penal, Ley 599 de 2000). Al respecto sostuvo,

“[...] desde el punto de vista tributario y penal, se están regulando hechos diferentes y complementarios con la finalidad de acentuar, mediante estímulos negativos, la eficiencia tributaria en materia de recaudo de retenciones en la fuente del impuesto de renta.

De igual manera, la sanción penal establecida en el artículo 402 del Código Penal contra el agente retenedor en la fuente, además de responder a la protección de bienes jurídicos diferentes tributarios -como ya se analizó en el presente concepto fiscal-, complementa lo prescrito en los artículos 643 y 657 del Estatuto Tributario (sanciones por omitir la presentación de la declaración de retención en la fuente), en el sentido de sancionarse con prisión y multa al agente retenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha establecida para el efecto.

De igual manera y en el sentido de hacer primar la eficiencia en el recaudo frente a la potestad punitiva, el parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000 contempla la liberación de la responsabilidad penal del agente retenedor mediante resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento, en el evento que se extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas.”

El Procurador concluye que no existe desproporción en las sanciones analizadas, por lo que solicita declarar ajustados al orden constitucional los artículos acusados.

4.4. Consideraciones y fundamentos

Como se dijo, la cuarta petición de la demanda es solicitar la inexecutable de varios de los artículos del Estatuto Tributario (Artículos 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, literal f e inciso 4°, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a) y uno del Código Penal (artículo 402, Ley 599 de 2000) por violar “[...] los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones penales, aplicables a las sanciones administrativas, y el concurso y concurrencia de los hechos sancionables.” La petición se divide en tres partes, dedicando la primera de ellas al artículo 647 del Estatuto Tributario, la segunda a los artículos 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto, y finalmente, la tercera contra los artículos 643, 657 literal f e inciso 4°, del Estatuto Tributario, y el artículo 402 del Código Penal, Ley 599 de 2000. En los tres casos la Sala considera que tal como lo sostienen la DIAN y el Ministerio Público, el accionante no presenta cargos susceptibles de ser analizados en sede de constitucionalidad. Como se indicó previamente,¹⁰⁶ toda persona que interponga una acción pública de inconstitucionalidad, debe presentar razones ‘claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes’, de lo contrario, la Corte deberá inhibirse, frustrándose ‘la expectativa legítima de los demandantes de recibir un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte Constitucional.’¹⁰⁷

4.4.1. Inhibición con relación al cargo contra el artículo 647 del Estatuto Tributario por violar los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las penas

Con relación al artículo 647 del Estatuto Tributario, la demanda no presenta razones específicas, esto es, razones que muestren porque las normas acusadas violan la constitución. La demanda afirma (1) que las penas deben ser proporcionales a las faltas cometidas, (2) que el artículo 647 acusado sanciona varias conductas allí establecidas, y (3) que la norma impone la misma pena para todos los casos. Pero la demanda omite sustentar una parte esencial del alegato, a saber, (4) que los hechos sancionados con las mismas penas, tienen una diferencias entre sí que ameritarían tener sanciones diferentes. En efecto, constatar que una misma norma sanciona diferentes actos con la misma pena no implica demostrar que dicha norma viola el principio de proporcionalidad, para ello se requiere además, demostrar también que la gravedad de las acciones es de una diferencia tal, que deberían ser sancionados de forma diferente. Al no presentar un argumento específico que muestre la inconstitucionalidad de la norma acusada, debe pues la Sala inhibirse de conocer el cargo.

4.4.2. Inhibición con relación al cargo contra los artículos 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario por violar

los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las penas

Con relación a los artículos 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657 literal b, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario, el accionante sostuvo que estos desconocen los principios sancionatorios invocados, por cuanto sancionan varias veces un mismo hecho de forma acumulativa, de tal suerte que se generan castigos irrazonables y desproporcionados. En este caso se trata de un cargo similar al analizado en la tercera petición. La demanda acusa a estas normas de no ser proporcionales ni razonables, por cuando sancionan dos veces a la persona, esto es, porque desconocen el principio de non bis in ídem. Ahora bien, al igual que ocurre con los cargos presentados para sustentar su tercera petición, la demanda no evidencia que en efecto sean los mismos actos los que están siendo sancionados. No se muestra que se trate en efecto de las mismas faltas. Es el demandante, y no la Sala, el que debe hacer las comparaciones específicas y detalladas entre las normas, y mostrar que en efecto se trata de las mismas faltas que están siendo sancionadas irrazonablemente. Así pues, no presenta la demanda razones específicas que puedan ser analizadas en sede de constitucionalidad, por lo que la Corte se inhibirá frente al cargo formulado en contra del grupo de normas legales que hacen parte de este segundo grupo.

4.4.3. Inhibición con relación al cargo contra los artículos 643, 657 literal f e inciso 4° del Estatuto Tributario, y artículo 402 del Código Penal, Ley 599 de 2000 por violar los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las penas.

Con relación a los artículos 643, 657 literal f e inciso 4°, del Estatuto Tributario, y artículo 402 del Código Penal, Ley 599 de 2000, la acción presentada presentó un cargo similar al analizado con relación al anterior grupo de normas, según el cual los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad se ven violados ante una clara “acumulación de sanciones”. En este caso la Sala también considera que la demanda no presenta un cargo específico susceptible de ser analizado en sede de constitucionalidad. En efecto, la demanda constata la existencia de las normas que sancionan unos determinados hechos, pero no se analiza específicamente porque implicaría una acumulación de sanciones, y menos aún, porque sobre los mismos hechos. La mera descripción y exposición de las normas acusadas no demuestra que éstas contemplen varias sanciones en contra de las mismas faltas, de forma acumulativa. Es necesario construir los argumentos pertinentes que demuestren y sustente porque ello es así.

Esta falla en la demanda es aún más patente cuando se tiene en cuenta que, como ya se dijo,¹⁰⁸ la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es una actividad típicamente administrativa, no jurisdiccional. En materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos. En tal sentido, la simple constatación de que existen normas de carácter penal, que contemplan sanciones impuestas jurisdiccionalmente sobre unos hechos determinados, que aparentemente son similares a los sancionados mediante normas administrativa, en modo alguno demuestra que se estén ‘acumulando’ sanciones sobre una misma falta. Se trata de normas distintas, inscritas en contextos normativos diferentes, por lo que el demandante está llamado a justificar, así sea someramente, por qué la diferencia de ámbitos normativos a los que pertenecen las normas legales acusadas implica, en todo caso, una acumulación de sanciones. En tal sentido, la Corte considera que con relación a este

cargo tampoco se presentan razones específicas y, por lo tanto, se inhibirá de pronunciarse de fondo.

5. Conclusión

Estudiadas las cuatro peticiones presentadas por la demanda de la referencia, la Corte llega a las siguientes conclusiones:

5.1. La demanda de la referencia no presenta razones específicas en contra del artículo 657 (inciso 3°) del Estatuto Tributario, con relación a los cargos por violación a la libertad de elegir y ejercer profesión u oficio, a la libertad de empresa, al derecho a la vivienda digna, al libre desarrollo de la personalidad y a la dignidad humana, por lo que se inhibirá para pronunciarse al respecto [ver apartado (1.4.1.) de la sentencia].

5.2. La demanda no contempla cargos ciertos y específicos de inconstitucionalidad contra los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647, 647-1 y 651 del Estatuto Tributario, por violar el principio de non bis in ídem, en consecuencia, la Corte se inhibirá de pronunciarse al respecto [ver apartado (3.4.) de la sentencia].

5.3. La demanda no contempla cargos específicos contra los artículos 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 655, 656, 657, literal b y literal f e inciso 4°, 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a del Estatuto Tributario y el artículo 402 del Código Penal, por violar los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad de las penas, en consecuencia, la Corte se inhibirá de pronunciarse al respecto [ver apartado (4.4.) de la sentencia].

5.4. La sanción de clausura de establecimiento contemplada en el artículo 657, inciso 3°, del Estatuto Tributario, es razonable, constitucionalmente, por cuanto se trata de una medida legal que (i) propende por un fin imperioso del Estado [el cumplimiento de los deberes tributarios], (ii) por un medio que no está prohibido constitucionalmente [imponer sanciones administrativas sobre el lugar de trabajo u oficio], y (iii) que es conducente para alcanzar dicho fin [el impacto de la sanción presiona a las personas a cumplir con sus obligaciones tributarias]; y que, además, (iv) conlleva un sacrificio parcial al goce efectivo derecho al trabajo que se compadece con la importancia de los bienes constitucionales protegidos. Por tanto, el artículo 657, inciso 3°, del Estatuto Tributario, se declarará exequible, con relación al cargo analizado. [ver apartado (1.4.2.) de la sentencia].

5.5. Las expresiones 'datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' contenidas en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, tienen un 'grado de indeterminación aceptable constitucionalmente'. Por tanto, los artículos serán declarados exequibles, con relación al cargo analizado [ver apartado (2.4.3.) de la sentencia].

V. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- INHIBIRSE de pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 651, 655, 656 y 657 (literales b, y f e incisos 3° y 4°), 658-1, 658-2, 663, 669 y 671 literal a) del Estatuto Tributario y el artículo 402 del Código Penal.

Segundo.- DECLARAR EXEQUIBLE el artículo 657, inciso 3°, del Estatuto Tributario, con relación al cargo analizado.

Tercero.- DECLARAR EXEQUIBLES las expresiones 'datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' contenidas en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, con relación a los cargos analizados.

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

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Presidente

Ausente en comisión

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Ausente en comisión

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Literal modificado por la Ley 488 de 1998, artículo 74. Los apartes resaltados fueron declarados exequibles por la Corte Constitucional en la sentencia C-1717 de 2000.

2 Literal modificado por la Ley 49 de 1990, artículo 42.

3 Literal adicionado por la Ley 633 de 2000 artículo 41. Este artículo fue declarado exequible condicionalmente por la Corte Constitucional en la sentencia C-616 de 2002, salvo las expresiones “con la factura con el lleno de los requisitos legales”, las cuales fueron declarada inexecutable —estaban al final del artículo—.

4 Literal que había sido adicionado por la Ley 863 de 2003, artículo 25. Cuando quien estando obligado a hacerlo, no se inscriba en el Registro Único Tributario, RUT, dentro de los plazos establecidos en la ley;

5 Literal adicionado por la Ley 863 de 2003, artículo 25.

6 Literal adicionado por la Ley 863 de 2003, artículo 25.

7 Inciso segundo modificado por la Ley 488 de 1998, artículo 75.

8 Inciso cuarto modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 47.

9 El aparte resaltado en este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

10 Este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-1717 de 2000.

11 Las expresiones resaltadas en este artículo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

12 Este numeral fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-815 de 2009, confirmada en la Sentencia C-229 de 2010.

13 Este numeral fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-815 de 2009, confirmada en la Sentencia C-229 de 2010.

14 Este aparte del numeral fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-815 de 2009, confirmada en la Sentencia C-229 de 2010.

16 Este aparte del numeral fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-815 de 2009, confirmada en la Sentencia C-229 de 2010.

17 Esta norma fue modificada temporalmente, mientras estuvo vigente, mediante el Decreto 129 de 2010 que le adicionó el siguiente párrafo 'Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el párrafo 1º del artículo 50 de la Ley 789 de 2003 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a Título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario.'

18 Adicionado por la Ley 1111 de 2006, artículo 49.

19 Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

20 Las expresiones resaltadas de este inciso, fueron declaradas exequibles condicionalmente por la Corte Constitucional en la sentencia C-637 de 2000.

21 Inciso tercero, modificado por la Ley 49 de 1990, declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-637 del 31 de mayo de 2000.

22 Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

23 Inciso segundo modificado por la Ley 49 de 1990, artículo 53.

24 Las expresiones resaltadas en este inciso fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2002.

25 Las expresiones resaltadas en este numeral fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002; las resaltadas y en cursiva, fueron declaradas exequibles condicionalmente en la Sentencia C-637 de 2000.

26 Las expresiones resaltadas en este numeral fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

27 Este párrafo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2002, confirmada en la sentencia C-893 de 2002.

28 Las expresiones resaltadas en este párrafo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

29 Este párrafo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-054 de 1999.

30 Este párrafo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-054 de 1999.

31 Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2002.

32 Inciso primero modificado por la Ley 6 de 1992, artículo 55. Las expresiones resaltadas en este inciso, fueron declaradas exequibles condicionalmente por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

33 Literal modificado por la Ley 6 de 1992, artículo 55.

34 Las expresiones resaltadas en este literal, fueron declaradas exequibles condicionalmente por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

35 Las expresiones resaltadas en este artículo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2002.

36 Modificado por la Ley 863 de 2003, artículo 6.

37 Las expresiones resaltadas en este artículo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

38 Título e inciso primero modificados por la Ley 223 de 1995, artículo 46.

39 Las expresiones señaladas con negrilla en este artículo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

40 Literal modificado por la Ley 49 de 1990, artículo 42.

41 Literal adicionado por la Ley 863 de 2003, artículo 25.

42 Inciso segundo modificado por la Ley 488 de 1998, artículo 75.

43 Inciso cuarto modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 47.

45 Este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-1717 de 2000.

46 Las expresiones resaltadas en este artículo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la Sentencia C-506 de 2002.

47 Adicionado por la Ley 788 de 2002, artículo 1o.

48 Inciso segundo modificado por la Ley 863 de 2003, artículo 26.

49 Adicionado por la Ley 863 de 2003, artículo 27.

50 Las expresiones resaltadas fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional en la sentencia C-506 de 2002.

51 Ley 890 de 2004, "artículo 14. Las penas previstas en los tipos penales contenidos en la Parte Especial del Código Penal se aumentarán en la tercera parte en el mínimo y en la mitad en el máximo. En todo caso, la aplicación de esta regla general de incremento deberá respetar el tope máximo de la pena privativa de la libertad para los tipos penales de acuerdo con lo establecido en el artículo 2° de la presente ley. Los artículos 230A, 442, 444, 444A,

453, 454A, 454B y 454C del Código Penal tendrán la pena indicada en esta ley.” (Al respecto ver las sentencias C-238 de 2005 y sentencia C-394 de 2006).

52 Este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-009 de 2003, en relación con los cargos analizados en la misma, confirmada en la Sentencia C-129 de 2003.

53 Este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-009 de 2003, en relación con los cargos analizados en la misma, confirmada en la sentencia C-129 de 2003.

54 Este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-009 de 2003, en relación con los cargos analizados en la misma, confirmada en la sentencia C-129 de 2003.

55 Este artículo fue declarado exequible condicionalmente por la Corte Constitucional en la sentencia C-652 de 2003, en relación con los cargos analizados en la misma.

56 En el presente caso se abstuvieron de participar, a pesar de haber sido invitados a hacerlo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Fiscalía General de la Nación, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Academia Colombiana de Jurisprudencia.

57 Dice textualmente la intervención: “[...] si se mira en conjunto las acusaciones contra la clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio y en general donde se ejerce la actividad, profesión u oficio, por las causales estrictamente enunciadas en los literales a y f del artículo 657 del Estatuto Tributario, fácilmente se evidencia que en manera alguna pretender disminuir al acceso al campo laboral de los ciudadanos, ni menos al libre albedrío de escoger profesión o actividad o menguar las condiciones que garanticen su mínimo vital, pues su orientación se ajusta a buscar que el contribuyente expida en debida forma su facturación, lleve correctamente la contabilidad, respete el régimen aduanero, entre otras razones. De ahí, que si bien es cierto que el ordenamiento constitucional prevé en el artículo 25 el trabajo como un derecho y una obligación social de especial protección por parte del Estado, también es cierto que la norma tributaria no tiende a impedir el ejercicio de la actividad laboral, sino a corregir el incumplimiento de precisos deberes que influyen en una imagen distorsionada de la realidad económica del contribuyente.”

58 Para el Procurador el problema jurídico que tendría que resolver la Corte en este caso es el siguiente: “¿La sanción de clausura de un establecimiento para la explotación económica que adicionalmente fuere morada, por sí misma, viola los derechos al trabajo, a la libertad de profesión u oficio y de empresa, a la vivienda digna, al libre desarrollo de la personalidad, y la dignidad humana, por resultar desproporcionada ante las consecuencias que pueda traer para el sancionado?”

59 Así se consideró en la sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa). Esta sentencia, que recogió la jurisprudencia constitucional al respecto, ha sido reiterada frecuente y constantemente por la Corte Constitucional.

60 Ver al respecto, por ejemplo, la sentencia C-568 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz).

En este caso la Corte se inhibió para resolver una acción de inconstitucionalidad, porque la demandante no estructuró el concepto de la violación de los preceptos constitucionales invocados.

61 Ver lo dicho por la demanda en el apartado (1.1.2.) de la presente sentencia.

62 Ver lo dicho por la demanda en el apartado (1.1.3.) de la presente sentencia.

63 Ver lo dicho por la demanda en el apartado (1.1.4.) de la presente sentencia.

64 Corte Constitucional, sentencia C-1717 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz). En este caso se resolvió declarar exequibles los apartes demandados del literal a y el inciso 2° del artículo 657 del Decreto 624 de 1989, con las modificaciones introducidas por los artículos 74 y 75 de la Ley 488 de 1998, respectivamente.

65 Ver los literales b, c, d, e y f del artículo 617 del Estatuto Tributario.

66 *Ibídem*.

67 Ver artículo 652 del Estatuto Tributario.

68 Corte Constitucional, sentencia C-1717 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz).

69 La protección de los deberes constitucionales materializados en las contribuciones tributarias suelen ser protegidos con celo por el legislador, como ocurre por ejemplo, con las prelación de las acreencias.

70 Esta petición cobijaba la solicitud de inconstitucionalidad del artículo 660 del Estatuto Tributario, sin embargo esta parte de la demanda fue rechazada por la Magistrada Sustanciadora (Auto de 20 de enero de 2010) por tratarse de una norma legal sobre la cual existe una decisión de constitucionalidad que hizo tránsito a cosa juzgada [sentencia C-597 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero); en este caso se resolvió, entre otras cosas, 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].

71 Este artículo ha sido objeto de tres análisis constitucionales por parte de la Corte contenidos en las sentencias C-575 de 2004 (MP Jaime Araujo Rentería), C-1123 de 2008 (MP Rodrigo Escobar Gil), C-815 de 2009 (MP Nilson Pinilla Pinilla). En la primera sentencia se acusó el artículo estudiado de violar el derecho a la igualdad. La Corte se declaró inhibida por ineptitud sustantiva de la demanda. En la sentencia C-1123 de 2008 el actor consideraba que el artículo 260-10 violaba los artículos 13, 34, 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política. La Corte se declaró inhibida por no cumplir la demanda con los requisitos de procedibilidad. En la sentencia C-815 de 2009 la Corte declaró exequible el artículo al examinar la proporcionalidad de la sanción impuesta por este artículo.

72 El Artículo 647 ha sido analizado constitucionalmente en las sentencias: C-916 de 1999 (MP Fabio Morón Díaz), C-1185 de 2008 (MP Nilson Pinilla Pinilla), C-910 de 2004 (MP Rodrigo Escobar Gil, SPV Jaime Araujo Rentería), C-252 de 2010 (MP Jorge Iván Palacio Palacio). En la sentencia C-916 de 1999 se estudió una demanda sobre el inciso final de este artículo, que

fue declarado exequible de los cargos relacionados con violación de los artículos 2º, 6º, 13, 29, 83, 95-9 y 338 de la Constitución Política. En la sentencia C-910 de 2004 el artículo 647 fue declarado exequible declarando la no violación del principio de debido proceso. En cambio, en la sentencia C-1185 de 2008, la corte se inhibió por ineptitud sustantiva de la demanda. Los cargos presentados fueron la afectación a la propiedad privada y violación del principio non bis in idem. El artículo 647 poseía un párrafo adicionado por el artículo 4 del Decreto 129 de 2010, “Por medio del cual se adoptan medidas en materia de control a la evasión, elusión de cotizaciones y aportes el sistema de la protección social, y se dictan otras disposiciones”. Este Decreto tenía por fuente el Decreto 4975 de 2009 que declaraba el Estado de Emergencia Económica. Mediante sentencia C-252 de 2010 se declaró inexecutable este Decreto, en consecuencia el párrafo adicionado al artículo 647, proveniente del Decreto 129 de 2010 siguió igual suerte.

74 El accionante transcribe las definiciones de el Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, 2001 y da una amplia gama de definiciones a estos términos, así: Dato. Puede significar antecedentes, documentos, testimonios, fundamentos o representación de información. II Factor: Elemento o concausa, cada una de las cantidades que se multiplican para formar un producto. II Falso: Engañoso, fingido, simulado falto de ley o veracidad, incierto o contrario a la verdad. II Equivocado: De equivocar. Tener o tomar una cosa por otra juzgando u obrando desacertadamente, equivocarse una cosa por otra, semejarse mucho y parecer una misma. II Incompleto: No completo. II Desfigurado: Desemejar, afejar, ajar la composición, orden y hermosura del semblante y de las facciones. Oscurecer o impedir que se perciban las formas y figuras de las cosas. Referir una cosa alterando sus verdaderas circunstancias.

75 Así lo señaló la sentencia C-253 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz); en este caso se estudió si la ley mediante la cual se estableció la cuota de fomento lechero y ganadero (Ley 89 de 1993) violaba el principio de legalidad de los tributos.

76 En la sentencia C-488 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz), al estudiar el nivel de precisión de un hecho generador del impuesto al valor agregado, la Corte, aseveró que “[I]a ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo puede conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, únicamente en aquellos casos en que no es posible, de acuerdo con las reglas generales de interpretación de las leyes, determinarlos.” Esta decisión ha sido reiterada, entre otras, en las sentencias C-690 de 2003 (MP Rodrigo Escobar Gil, AV Jaime Araujo Rentería) y C-114 de 2006 (MP Rodrigo Escobar Gil).

77 Corte Constitucional, sentencia C-253 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz). Esta sentencia ha sido reiterada en varias ocasiones; entre otras, ver las sentencias C-537 de 1995 (MP Hernando Herrera Vergara), C-412 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-583 de 1996 y C-842 de 2000 (MP Vladimiro Naranjo Mesa), C-155 de 2003 (MP Eduardo Montealegre Lynett), C-121 de 2006 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra).

78 En la sentencia C-018 de 2007 (MP Nilson Pinilla Pinilla), por ejemplo, se reiteró que “[...] el principio de predeterminación de los tributos no puede ser interpretado con excesivo rigor, al punto de exigir que el acto jurídico que imponga una contribución no pueda dar lugar a

algún entendimiento divergente, como sucede en toda concepción humana, pues ‘las leyes tributarias como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual de suyo no puede acarrear su inexecutablez’ 78, y solo hay lugar a declararla cuando no sea posible “encontrar una interpretación razonable sobre cuales en definitiva pueden ser los elementos esenciales del tributo [...]”

79 En varias ocasiones la Corte ha hecho referencia a las principales decisiones en las que ha fijado las líneas básicas de su jurisprudencia en materia de sanciones administrativas. Al respecto ver, entre otras, las sentencias C-506 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), C-616 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

80 Sentencia C-214 de 1994; M.P. Antonio Barrera Carbonell (En esta sentencia, en la que la Corte Constitucional conoció de una demanda contra una norma que establece una multa en el ámbito del control vehicular, se realiza uno de los primeros estudios por parte de esta Corporación en materia de potestad sancionatoria de la administración).

81 Corte Constitucional, sentencia C-506 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra) En esta ocasión, la Corte Constitucional decidió que las normas acusadas no desconocían el principio de inocencia, aplicable también a las sanciones tributarias. Dijo la Corte al respecto: “Desde la perspectiva de la precedente jurisprudencia, en relación con el cargo que aduce el demandante (según el cual la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago), la Corte debe reiterar que una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias, constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios. || Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.” En este caso se reiteró, entre otras, la sentencia T-145 de 1993 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz, AV José Gregorio Hernández Galindo).

82 En la sentencia C-350 de 2009 (MP María Victoria Calle Correa; SV Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Nilson Pinilla Pinilla y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), al hablar sobre jurisprudencia constitucional sobre prohibición de tipos sancionatorios disciplinarios indeterminados, la Corte expresó: “3.1. En el sistema jurídico existen sinnúmero de

disposiciones normativas que contemplan conceptos jurídicos indeterminados, en ocasiones, incluso con un muy alto grado de vaguedad o ambigüedad. [...] Si bien existen casos en los cuales el derecho establece condiciones más o menos claras y precisas para el uso de ciertas palabras, en todo el sistema o en parte de éste, por lo general, el derecho usa el lenguaje ordinario. En esa medida, los sistemas jurídicos de toda sociedad deben lidiar con los problemas de indeterminación de sentido, propios de todo lenguaje natural, a saber: la ambigüedad, la vaguedad o la textura abierta.” Al respecto, la DIAN recordó que según el artículo 28 del Código Civil, ‘las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras.’

83 Corte Constitucional, sentencia C-220 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz); en este caso se resolvió declarar exequible la expresión ‘o análogas’ contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del decreto-ley 1333 de 1986 en el que aparece la misma expresión, la que por las mismas razones, también se declara exequible.

84 Corte Constitucional, sentencia C-114 de 2006 (MP Rodrigo Escobar Gil); en este caso Declarar la exequibilidad, por los cargos estudiados, del inciso 6º del artículo 871 del estatuto Tributario.

85 En la sentencia C-350 de 2009 (MP María Victoria Calle Correa; SV Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Nilson Pinilla Pinilla y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) se resolvió declarar inexecutable el numeral 9º del artículo 35 de la Ley 734 de 2002, ‘por medio de la cual se expide el Código Disciplinario Único’. En este caso la Corte sostuvo al respecto: “El grado de indeterminación de los conceptos acusados, en un contexto sancionatorio, ofrece un amplio margen de discrecionalidad a la autoridad encargada de establecer si un servidor incurrió o no en tal prohibición, de suerte que las personas no cuentan con un criterio que les permita prever con certeza si una determinada actuación atenta o no contra tales conceptos. La penumbra que deben enfrentar los ciudadanos en estos casos es constitucionalmente inadmisibles. Representa un desconocimiento claro del principio de legalidad y tipicidad en materia sancionatoria, suscitando una inseguridad jurídica tal, que los ciudadanos carecen de referentes para saber cuál es la conducta que de ellos se demanda, o cuál la que se les permite. La indeterminación de estos conceptos, y la incertidumbre que pueden generar, han sido resaltadas por la doctrina, incluso en otras áreas del derecho diversas al derecho penal o sancionatorio.”

86 ARTÍCULO 260-2. “MÉTODOS PARA DETERMINAR EL PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD EN LAS OPERACIONES CON VINCULADOS ECONÓMICOS O PARTES RELACIONADAS. El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas: 1. Precio comparable no controlado. El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables. || 2. Precio de reventa. El método de precio de reventa consiste en determinar el precio de adquisición de un bien o de prestación de un servicio entre vinculados económicos o partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien o del servicio, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta

obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este inciso, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas. || 3. Costo adicionado. El método de costo adicionado consiste en multiplicar el costo de bienes o servicios por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este numeral, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas. || 4. Partición de utilidades. El método de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, de acuerdo con los siguientes principios: a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas; || b) La utilidad de operación global se asignará a cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas, considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos de cada uno de los vinculados económicos, con respecto a las operaciones entre dichas partes. || 5. Residual de partición de utilidades. El método residual de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada entre partes independientes, de conformidad con las siguientes reglas: a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas; || b) La utilidad de operación global se asignará de acuerdo con los siguientes parámetros: || (1) Se determinará la utilidad mínima que corresponda, en su caso, a cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los numerales 1 a 6 del presente artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos. || (2) Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el numeral (1), de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre los vinculados económicos involucrados o partes relacionadas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción en que hubiera sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables. || 6. Márgenes transaccionales de utilidad de operación. El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. || PARÁGRAFO 1o. Para los efectos de este artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. || PARÁGRAFO 2o. De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil que consagra la ciencia económica. || Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes de operaciones entre partes independientes. || En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes

independientes es la mediana de dicho rango. || PARÁGRAFO 3o. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento. || La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata éste Capítulo y podrá surtir efectos en el período gravable en que se solicite, en el período gravable inmediatamente anterior y hasta por los tres períodos gravables siguientes a aquel en que se solicite. || Los acuerdos a que se refiere el presente párrafo se aplicarán sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

87 Artículo 260-4.

88 Artículo 260-5.

89 Artículo 260-7.

90 Artículo 260-8.

91 ARTÍCULO 260-9. "ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento. || La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata este Capítulo y podrá surtir efectos en el período gravable en que se solicite, y hasta por los tres (3) períodos gravables siguientes. || Los contribuyentes deberán solicitar por escrito la celebración del acuerdo. La Administración Tributaria, tendrá un plazo máximo de nueve (9) meses contados a partir de la presentación de la solicitud, para efectuar los análisis pertinentes, solicitar y recibir modificaciones y aclaraciones y aceptar o rechazar la solicitud. || El contribuyente podrá solicitar la modificación del acuerdo, cuando considere que durante la vigencia del mismo se han presentado variaciones significativas de los supuestos tenidos en cuenta al momento de la celebración. La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses para aceptar, desestimar o rechazar la solicitud, de conformidad con lo previsto en el reglamento. || Cuando la Administración Tributaria establezca que se han presentado variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de suscribir el acuerdo, podrá informar al contribuyente sobre tal situación. El contribuyente dispondrá de un (1) mes a partir del conocimiento del informe para solicitar la modificación del acuerdo. Si vencido este plazo, no presenta la correspondiente solicitud, la Administración Tributaria cancelará el acuerdo. || Cuando la Administración Tributaria establezca que el contribuyente ha incumplido alguna de las condiciones pactadas en el acuerdo suscrito, procederá a su cancelación. || Cuando la Administración Tributaria establezca que durante cualquiera de las etapas de negociación o suscripción del acuerdo, o durante la vigencia del mismo, el contribuyente suministró información que no se corresponde con la realidad, revocará el acuerdo dejándolo sin efecto desde la fecha de su suscripción. || El contribuyente que suscriba un acuerdo, deberá presentar un informe anual de las operaciones amparadas con

el acuerdo en los términos que establezca el reglamento. || Contra las resoluciones que rechacen las solicitudes de acuerdo presentadas por los contribuyentes, las que desestimen o rechacen las solicitudes de modificación del acuerdo, y aquellas por medio de las cuales la Administración Tributaria cancele o revoque unilateralmente el acuerdo, procederá el recurso de reposición que se deberá interponer ante el funcionario que tomó la decisión, dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación. || La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses contados partir de su interposición para resolver el recurso. || Los acuerdos a que se refiere el presente artículo se aplicarán sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

92 Adoptado por la Resolución 14199 de 2009 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

93 Al respecto ver el considerando (1.3.1.) de la presente sentencia.

94 Sobre la inhibición de la Corte Constitucional con relación a esta petición de la demanda se dijo lo siguiente: “En relación con el cargo formulado contra el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y el artículo 644 del mismo Estatuto, también debe decirse que la Corporación Judicial debe inhibirse para conocer del mismo, debido a la falta de claridad y suficiencia en su planteamiento, presentado éste como la existencia de doble sanción por unos mismos hechos tributarios. || El demandante trae a colación las sanciones por corrección de la declaración de renta de carácter informativo en lo que tiene que ver con las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas; y las sanciones por corrección de las declaraciones tributarias, y a partir de estos dos hechos afirma que se presenta doble sanción en materia tributaria, pero no demuestra, siquiera de manera mínima, por qué razón se presenta ese cuestionamiento constitucional a la luz del debido proceso.”

95 Al respecto dijo lo siguiente: “si la Corte decide abordar la presente demanda de fondo, hay que decir que no existe doble sanción tributaria porque lo regulado en el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario es muy diferente a lo establecido en el artículo 644 del mismo Estatuto. Es decir, se trata de regulaciones diversas para hechos tributarios diferentes. || La primera es una norma especial que regula, de manera específica y por ese solo hecho, las sanciones por la corrección, en las declaraciones informativas tributarias, de la totalidad de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas (v.gr. negocios entre sociedades matrices y subordinadas). El segundo, es un artículo que contempla sanciones generales por la corrección de las declaraciones tributarias, lo cual no incluye el hecho especial ya indicado. || En ese sentido, es perfectamente viable que se apliquen los dos tipos de sanciones indicadas, de manera simultánea, si al mismo tiempo se presentan los hechos generales y especiales allí regulados.” Concluye el Ministerio Público solicitando a la Corte Constitucional “[...] declararse inhibida para conocer de la presente demanda, por falta de claridad y suficiencia en la formulación del cargo o, subsidiariamente, declarar la exequibilidad, únicamente por el cargo presentado, del numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y del artículo 644 del mismo Estatuto, por inexistencia de doble sanción tributaria frente a unos mismos hechos.”

96 Concretamente se dijo al respecto: “[...] si la Corte decide abordar la presente demanda

de fondo, hay que decir que no existe doble sanción tributaria porque lo regulado en el numeral 4 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario es muy diferente a lo establecido en el artículo 643 del mismo Estatuto. Es decir, se trata de regulaciones diversas para hechos tributarios diferentes. || La primera es una norma especial que regula, de manera específica y por ese solo hecho, las sanciones por no presentar, dentro del término para dar respuesta al emplazamiento para declarar, la declaración de renta de carácter informativo, en lo que tiene que ver con la totalidad de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas (v.gr. negocios entre sociedades matrices y subordinadas). El segundo, es un artículo que contempla sanciones generales por la no presentación de las declaraciones tributarias, lo cual no incluye el hecho especial ya indicado.”

97 Concretamente se dijo al respecto: “[...]si la Corte decide abordar la presente demanda de fondo, hay que decir que no existe doble sanción tributaria porque lo regulado en el inciso final del literal B y el parágrafo del artículo 260-10 del Estatuto Tributario es muy diferente a lo establecido en los artículos 647 y 647-1 del mismo Estatuto. Es decir, se trata de regulaciones diversas para hechos tributarios diferentes. || Las primeras son normas especiales que regulan, de manera específica y por ese solo hecho, las modificaciones que debe efectuar la administración tributaria a la declaración de renta de carácter informativo cuando el contribuyente la hubiere presentado con inconsistencias, en lo que tiene que ver con las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas (v.gr. negocios entre sociedades matrices y subordinadas), a la luz de lo que se considera inexactitud sancionable por esa razón. Los segundos, son artículos que contemplan sanciones generales por inexactitud en las declaraciones tributarias, incluyendo las derivadas del rechazo o disminución de pérdidas declaradas por el contribuyente, lo cual cubre el hecho especial ya indicado pero por remisión normativa de la regulación especial a la general.”

98 Concretamente se dijo al respecto: “[...]si la Corte decide abordar la presente demanda de fondo, hay que decir que no existe doble sanción tributaria porque lo regulado en el literal A y el parágrafo 2 transitorio del artículo 260-10 del Estatuto Tributario es muy diferente a lo establecido en los artículos 647 y 651 del mismo Estatuto. Es decir, se trata de regulaciones diversas para hechos tributarios diferentes. || Las primeras son normas especiales que regulan, de manera específica y por ese solo hecho, las sanciones por extemporaneidad, o por inconsistencias de la documentación comprobatoria que suministre el contribuyente, o por la omisión de esa obligación, en lo que tiene que ver con las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas (v.gr. negocios entre sociedades matrices y subordinadas). Los segundos, son artículos que contemplan sanciones generales por inexactitud en las declaraciones tributarias, y por no suministrar información tributaria, lo cual no incluye los hechos especiales ya indicados. || En ese sentido, es perfectamente viable que se apliquen los dos tipos de sanciones indicadas, de manera simultánea, si al mismo tiempo se presentan los hechos generales y especiales allí regulados.”

100 Así se consideró en la sentencia C-1052 de 2001 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa). Esta sentencia, que recogió la jurisprudencia constitucional al respecto, ha sido reiterada frecuente y constantemente por la Corte Constitucional.

101 Por ejemplo, en la sentencia C-362 de 2001 (MP. Álvaro Tafur Gálvis) la Corte se inhibió de conocer una demanda contra el artículo 5º del Decreto 2700 de 1991, pues “del estudio más detallado de los argumentos esgrimidos por el demandante, como corresponde a la presente etapa procesal, puede deducirse que los cargos que se plantean aparentemente contra la norma atacada no lo son realmente contra ella”.

102 Ver al respecto, por ejemplo, la sentencia C-568 de 1995 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz). En este caso la Corte se inhibió para resolver una acción de inconstitucionalidad, porque la demandante no estructuró el concepto de la violación de los preceptos constitucionales invocados.

103 Ver el apartado (3.1.) de la presente sentencia.

104 Al respecto ver el considerando (1.3.1.) de la presente sentencia.

105 Dijo al respecto el Director del Ministerio Público lo siguiente: “Esta solicitud de inhibición se presenta porque el libelista considera que las sanciones establecidas en el artículo 647 del Estatuto Tributario se cuantifican en forma diferente y adicional, por los mismos hechos sancionables del artículo 647, en los artículos 647-1; 648; 655; 656; 657, literal b); 658-1; 658-2; 663; 669; 671, literal a), todos del Estatuto Tributario, pero no demuestra, siquiera mínimamente, cómo lo regulado en el artículo 647 del Estatuto Tributario se repite, desde el punto de vista sancionador, en los demás artículos señalados. || Al respecto, lo único que hace el demandante es una disgregación temática muy simple de cada artículo pero sin ninguna correlación concreta con el contenido del artículo 647 del Estatuto Tributario que permita establecer la doble sanción que motiva su demanda, a partir de la cual concluye que “los hechos sancionables de la sanción por inexactitud, del artículo 647 del Estatuto Tributario, se repiten, con diferentes nombres, en los artículos 647-1, 648, 649 Trans., 655, 656, 657 literal b), 658-1, 658-2, 663, 669, 671 literal a), del Estatuto Tributario.”

106 Ver el apartado 1.4.1. de la presente sentencia.

107 Así se consideró en la sentencia C-1052 de 2001 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa). Esta sentencia, que recogió la jurisprudencia constitucional al respecto, ha sido reiterada frecuente y constantemente por la Corte Constitucional.

108 Ver al respecto el apartado 2.4.2.2. de la presente sentencia.