

## SENTENCIA C-229/10

**Referencia:** expediente D-7831

**Accionantes:** Diana Margarita Salas Sánchez, Andrés Felipe Amaya Castrillón y Gustavo Adolfo Silva Montaña.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 260-10 del Estatuto Tributario literal B (modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y por los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006).

**Magistrada Ponente:** Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C. veinticuatro (24) de marzo de dos mil diez (2010).

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

### SENTENCIA

#### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, los ciudadanos Diana Margarita Salas Sánchez, Andrés Felipe Amaya Castrillón y Gustavo Adolfo Silva Montaña, demandaron el artículo 260-10 del Estatuto Tributario literal B (modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y por los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006), por considerar que la norma acusada vulneraba los artículos 13, 34, 95, numeral 9 y 363 de la Constitución Política.

Mediante Auto del seis (06) de agosto de 2009, la Magistrada sustanciadora inadmitió la demanda referida y le concedió al actor tres (3) días para presentar cargos de carácter constitucional, susceptibles de ser controvertidos en sede judicial. Dentro del término, los libelistas presentaron memorial correctivo y mediante auto del 3 de septiembre de 2009 se consideró que: *“la demanda cumple con los requisitos mínimos para ser admitida y en razón al principio pro actione será admitida, sin perjuicio de lo que decida la Sala Plena de la Corte Constitucional”*. Por consiguiente, se ordenó comunicar su iniciación al Presidente del Congreso de la República, Ministro de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 2067 de 2001. Asimismo, se ordenó comunicarlo al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, a la Facultad de Derecho de la Universidad de la Sabana, a la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, y a la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Bolivariana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991. Además, se corrió traslado al señor Procurador General de la Nación, dando cumplimiento a lo prescrito por el artículo 7 del referido decreto. Finalmente, se fijaron en lista las normas acusadas para efectos de la intervención ciudadana, cumpliendo lo establecido en el artículo 7 del Decreto 2067 de 1991.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

#### II. NORMA DEMANDADA

El texto de la disposición demandada, tal como aparece publicado en el Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, es el siguiente:

## Decreto 624 de 1989

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

(...)

**“Artículo 260-10.<sup>1</sup> 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:

(...)

“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 39.000 UVT.

“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 39.000 UVT.

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

“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 39.000 UVT.

“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 consignados 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

<sup>1</sup> Modificado por la Ley 863 de 2003, artículo 46. Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 a partir del año gravable 2007.

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 39.000 UVT.

“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 39.000 UVT.

“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 39.000 UVT.

“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 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.”

### III. LA DEMANDA

Para los demandantes, la norma viola los artículos 13, 34, 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política porque al consagrar el deber tributario de presentar la declaración informativa de precios de transferencia incurre en una omisión legislativa relativa al no graduar las sanciones imponibles de conformidad con los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad y teniendo en cuenta el daño causado al Estado, cuando exista incumplimiento total o tardío y errores en la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia.

En la corrección de la demanda, los accionantes precisan que los cargos se orientan a cuestionar la constitucionalidad de los numerales 1 y 2, inciso 1 del numeral 3, incisos 1 y 4 del numeral 4 del literal B, del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

Señalan los accionantes en primer lugar que la norma cuestionada no establece parámetros que permitan cumplir con el requisito de proporcionalidad y equidad al establecer normas sancionatorias, frente a situaciones en donde el error en el suministro de la información pueda estar justificado o señale una sanción menor a la que por la inflexibilidad de la norma debe imponerse. Dicen los demandantes:

*“Las garantías constitucionales de un sistema tributario fundado en la equidad, eficiencia y progresividad no se cumplen en la disposición demandada, por cuanto las bases y tarifas establecidas por el legislador para determinar las sanciones aplicables cuando ocurran eventos de incumplimiento total o tardío y errores en el deber tributario de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, no se establecieron consultando*

*critérios de igualdad, gradualidad, razonabilidad y proporcionalidad, al quedar en estos eventos comprendidas sin ninguna adecuación de gradualidad y proporcionalidad al daño causado al Estado, las diversas situaciones por las cuales un contribuyente incumple su deber tributario, sin atender la naturaleza del evento.*

*“Nótese cómo al aplicar la disposición demandada en diferentes circunstancias de incumplimiento, como consecuencia de la desproporción de la base (total de operaciones, ingresos netos, patrimonio bruto), contribuyentes en diferentes circunstancias de incumplimiento pueden ser sancionados de igual forma, y el único límite es el de 39.000 UVT, suma adicionalmente desproporcionada, y como tal violatoria de la consagración constitucional de no confiscatoriedad (Art. 34 CP), si se tiene en cuenta que se trata de una declaración informativa, que no establece ningún tipo de tributo, diferente del eventual efecto en la declaración de renta del obligado, en el caso de que las operaciones con sus vinculados no se realicen a precios de mercado.*

*“En efecto, no se previó en la norma que dicho evento – error en el suministro de la información – podría ser excusable o no, voluntario o involuntario, como tampoco se reconoció que el evento podría no causar un daño significativo. Nótese que en el evento que la declaración presente inconsistencias en la información incorporada en ella, si dicha inconsistencia implica efectuar ajustes en la declaración de renta, al momento de corregir este denuncia se causarán las sanciones legalmente establecidas. En tal sentido, las sanciones aplicables sobre las inconsistencias y omisiones relacionadas con la declaración individual de precios de transferencia deben ser proporcionadas al daño efectivamente causado con la conducta del obligado, tal como se ha reconocido por la Corte Constitucional. No obstante, la libertad de configuración legislativa ejercida por el Congreso en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario no incorporó dicho límite, en función del daño efectivamente causado.”*

Afirman los accionantes además que la norma cuestionada desconoce el principio de igualdad al otorgar la misma sanción, independientemente de que el origen del incumplimiento de la obligación de realizar la declaración informativa sea distinto. Según los demandantes: (i) el legislador cuenta con un margen de configuración para determinar las consecuencias al incumplimiento de las obligaciones que se impongan en materia tributaria; (ii) ese margen de configuración no es ilimitado, pues tal como se señaló en la sentencia C-160 de 1998, el derecho sancionatorio impone como criterio de justicia la proporcionalidad de la sanción de acuerdo con el daño ocasionado; (iii) la disposición demandada establece criterios fijos para el cálculo de la sanción que no están asociados al daño producido y que no garantizan una sanción proporcional y razonable, que en ocasiones puede llegar a ser confiscatoria.

Indican también los demandantes que el valor de la sanción a imponer cuando no se presenta una declaración informativa de precios de transferencia es siempre la misma y no tiene en cuenta el daño causado, el valor total de las operaciones con vinculados económicos, las partes relacionadas de la vigencia fiscal correspondiente, los ingresos netos, ni el patrimonio bruto reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Afirman sobre este punto que los criterios fijados en la disposición cuestionada no permiten una aplicación gradual de la sanción según la gravedad del retardo o error en la presentación de la declaración informativa.

Según los accionantes, la norma no previó que el error en el suministro de la información podría ser excusable o involuntario, y tampoco que tal evento podría causar un daño leve o insignificante, por lo cual resultaba desproporcionado sancionarlo. Señalan que las sanciones aplicables por la falta de declaración de los precios de transferencia o los errores contenidos en ella deben ser proporcionales al daño causado con la conducta del obligado. Sin embargo, la norma no previó criterios para garantizar la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción frente al hecho sancionable y, por el contrario, tomó como base la totalidad de los ingresos netos o del patrimonio para imponer la sanción, desconociendo así la adecuación normativa que debe existir entre la conducta y las operaciones que realmente afectan a los vinculados económicos o a las partes relacionadas. Así sostienen lo siguiente:

*“El numeral 1º en cuestión establece que a los contribuyentes que presenten su declaración informativa de manera extemporánea se les impondrá una sanción del 1% sobre el total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal, sin que aquella exceda de 39.000 unidades de valor tributario. En lo que al numeral 3º se refiere, este señala la misma sanción para el caso en el cual el contribuyente corrige la declaración informativa, con lo cual se viola nuevamente la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de igual modo y a los desiguales de modo desigual.”*

Con base en las anteriores consideraciones los accionantes solicitan a la Corte Constitucional *“declarar la inexecutable del literal B. del Artículo 260-10 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2006 y por los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006), por omisión legislativa relativa, o proferir una sentencia aditiva en la que se consagre que la disposición es constitucional en la medida que la sanción impuesta sea proporcional al daño real y efectivamente causado contra el Estado o de terceros, y atienda a los principios constitucionales de equidad, eficiencia, progresividad, proporcionalidad, razonabilidad y gradualidad.”*

#### **IV. INTERVENCIONES**

##### **1. Del Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

El Ministerio de Hacienda intervino en el presente proceso, con el fin de exponer las razones por las cuales considera que se debe declarar executable la norma demandada. Las razones de su solicitud se resumen a continuación.

En primer lugar, el interviniente se refiere a la supuesta existencia de una omisión legislativa relativa. Luego de resumir los criterios jurisprudenciales de la Corte Constitucional para determinar cuándo existe una omisión legislativa relativa, afirma el interviniente que no es cierto que la norma no contenga los ingredientes de gradualidad y proporcionalidad tanto de las sanciones como de los montos que deben pagarse que aseguran la constitucionalidad de la norma cuestionada. En cuanto a la gradualidad de los porcentajes dice el interviniente:

*“Las sanciones contempladas en el literal B. del artículo 260-10, disponen diferentes porcentajes, atendiendo la gravedad de la conducta, es así como por cada mes o fracción de mes de retardo en la presentación de la declaración se sanciona con el 1% del valor total de las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 Unidades de Valor Tributario (UVT).*

*“Cuando no es posible establecer la base, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo se reduce en medio punto, esto es 0.5% de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada; en caso de no existir ingresos, la sanción será de medio punto (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 exceder las 39.000 Unidades de Valor Tributario (UVT).*

*“De otro lado, la gradualidad de la sanción se incrementa en el doble, cuando la declaración informativa se presente con posterioridad al emplazamiento, esto es el 1%; así mismo, cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa, 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 exceder las 39.000 Unidades de Valor Tributario (UVT).*

*“Por último, la norma sanciona con mayor rigor el hecho de no presentar la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, evento en el cual se aplicará la 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; en caso de que 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. 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 de renta presentada, sin exceder de nuevo las 39.000 Unidades de Valor Tributario (UVT).

*“Nótese como la norma impone sanciones más graves, o porcentajes más altos a las infracciones que revisten una mayor entidad y viceversa, a las infracciones más leves se les asigna una sanción con porcentajes de un dígito o menos, desvirtuando de esta manera la ausencia del ingrediente de gradualidad y proporcionalidad señalado en la demanda.”*

En cuanto a la gradualidad de los montos de las sanciones dice el interviniente:

*“La norma también está concebida, para que la proporcionalidad o gradualidad se presente con ocasión del mayor o menor volumen de operaciones o montos efectuados por la sociedad responsable de presentar la declaración informativa, con ocasión de las transacciones comerciales sucedidas entre empresas vinculadas; en efecto, cuanto mayor sea el volumen de transacciones o mayor sea su valor, la sanción se incrementará proporcionalmente, a pesar de que el porcentaje sancionatorio sea el mismo. A manera de ejemplo citaré el caso de una Firma que realizó transacciones comerciales con una vinculada económica suya por valor de cien millones (\$100.000.000), durante la vigencia fiscal del 2008, y presentó su declaración informativa a la Administración con un mes de retraso; según el numeral 1° del literal B de la norma en estudio, deberá aplicársele la sanción del 1% de dicho monto, equivalente a \$1.000.000; si otra empresa incurre en la misma infracción, pero realizó operaciones comerciales por valor de \$200.000.000, deberá liquidarse una sanción por valor de \$2.000.000, evidenciándose de esta manera la gradualidad sancionatoria de la norma acusada.*

*Lo anterior corrobora (...) que la norma no carece del ingrediente de gradualidad y proporcionalidad señalado por los demandantes. Adicional a lo anterior, también podría decirse que la norma presenta una gradualidad temporal, en el sentido de que entre mayor sea el retraso en el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración informativa, mayor será el monto de la sanción. No deben olvidar los accionantes que las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplican en algunos casos por mes o fracción de mes.*

En cuanto a la supuesta violación de los principios de igualdad y equidad, el interviniente señala que los cuestionamientos de los demandantes son meras apreciaciones subjetivas que hacen inepto el cargo de la demanda. Afirma que en la demanda se minimiza a tal extremo la naturaleza de la obligación de declarar los precios de transferencia y el daño que de ese incumplimiento se deriva, que cualquier sanción por mínima que sea, puede resultar irrazonable y desproporcionada. Resalta que ni el espíritu ni el alcance de la norma es el señalado por los accionantes. Sobre este punto dice el interviniente:

*“El daño está representado en los ingresos que como consecuencia de los incumplimientos de una obligación de declarar información se dejarían de percibir por concepto del impuesto de renta del contribuyente.*

*El perjuicio real se traduce entonces en la evasión o elusión que como consecuencia última podría generarse y entonces ni la conducta es de ínfima lesividad ni la sanción es desproporcionada, irrazonable ni inconstitucional, aunque la falta ocurra por el incumplimiento de un “deber formal” que no por serlo, deja de entrañar importantes consecuencias derivadas de su insoluble relación con la obligación sustancial.*

(...)

*“No se puede desconocer que la información que se suministre a la administración tributaria, en relación con las operaciones que realice el contribuyente obligado a hacerlo, en relación con las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior, afecta de manera directa uno de los elementos esenciales del tributo: la base gravable (...).*

*(...)*

*Por supuesto que los incumplimientos a que nos hemos referido tienen un impacto en el control fiscal confiado a la DIAN y que su oportunidad y transparencia inciden para que sea más o menos eficaz. Pero el fin último, esencial y principal del régimen de precios de transferencia, incluidas las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones impuestas, es lograr una justa competencia entre las empresas que realizan operaciones con sus vinculadas o relacionadas en el exterior y las que, por el contrario, no cuentan con esos vínculos con miras a lograr, y esto es lo esencial, una distribución justa y equitativa de la renta proveniente de actividades realizadas en el comercio internacional, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, que habrá de redundar en el bien común por cuanto esos recursos se requieren para atender de manera prioritaria las necesidades de la población.*

*En definitiva, los precios de transferencia producen sus efectos reales en la determinación del impuesto sobre la renta y se constituyen en una herramienta eficaz para lograrlo, luego el incumplimiento de la obligación formal de declararlos genera un impacto fiscal concreto sobre la determinación del impuesto sobre la renta, que es la obligación principal, conexidad que no se puede obviar a efectos de establecer cuáles son las consecuencias del incumplimiento.”*

En cuanto al señalamiento sobre el carácter confiscatorio que tienen las sanciones previstas en la norma demandada, establece el interviniente que los accionantes en realidad no estructuran un cargo de inconstitucionalidad en la materia.

## **2. De la Academia Colombiana de Jurisprudencia**

Para la Academia Colombiana de Jurisprudencia, la disposición demandada no viola los principios de igualdad, equidad, eficiencia, progresividad y razonabilidad, que debe tener todo sistema sancionatorio. Sin embargo, precisa que no es claro que la norma respete los principios de gradualidad y proporcionalidad, por lo que solicita que la norma sea declarada exequible de manera condicionada a que se entienda que los porcentajes en ella señalados son los máximos y, por tanto, deben estar sometidos a la graduación que disponga el Gobierno, en ejercicio de la potestad reglamentaria, para facilitar su aplicación en cada caso concreto. Las razones de su solicitud se resumen a continuación.

El interviniente señala que la Ley 863 de 2003 reguló en general el tema de los precios de transferencia respecto de las operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas, la documentación comprobatoria, los paraísos fiscales, la obligación de presentar declaración informativa, los acuerdos anticipados de precios y las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. En cuanto a la obligación tributaria de presentar oportunamente la declaración informativa, señala que ésta se concreta en el acto positivo de suministrar información por parte del contribuyente (sujeto pasivo), en los casos y oportunidades señalados por la norma y explica que las sanciones establecidas obedecen a la inobservancia del deber de presentar oportuna y verazmente la declaración informativa.

Afirma el interviniente que esta disposición no es en sí misma inconstitucional porque consagra sanciones con fundamento en la política fiscal sobre precios de transferencia, que es respetuosa del principio de legalidad. *“El principio de legalidad en materia de sanciones tiene dos connotaciones, a saber: la existencia previa de una ley que señale de manera clara y completa la conducta objeto de la sanción y el*

*establecimiento, en la misma norma, de criterios para su determinación y los procedimientos para su imposición. De esta forma, se evita la mera discrecionalidad de la Administración Tributaria al momento de imponer la sanción.”*

En cuanto al respeto de los principios de igualdad y de equidad tributaria, señala el interviniente que la norma demandada los respeta, pues contiene *“una regla tributaria básica para la generalidad de las sanciones”* y además porque *“todos los contribuyentes que incurran en las conductas sancionables resultan afectados con las consecuencias económicas que se deriven de sus actos u omisiones al estar regidos pro el mismo procedimiento sancionatorio, lo cual pone de presente que no nos encontramos ante sanciones individualizadas”*.

En relación con el principio de progresividad, el interviniente afirma que *“aunque los porcentajes a aplicar sobre las bases son los mismos, estas bases atienden a la capacidad contributiva de los afectados, (...) al estar relacionadas con el valor de las operaciones realizadas y los ingresos y patrimonio de cada contribuyente.”* Sin embargo resalta que lo que resulta excesivo es que la ley, *“anticipadamente señale los porcentajes de la sanción calculados sobre los factores de referencia, sin permitir que se evalúen en cada caso, las causales que atenúen o expliquen los alcances de las sanciones”*.

En cuanto a la razonabilidad de las sanciones previstas en la norma cuestionada, resalta el interviniente que las leyes no pueden precaver todo tipo de situaciones y se limitan a establecer parámetros dentro de los cuales se subsuman determinadas conductas, por lo que *“en la práctica, resulta muy subjetivo determinar si las sanciones son desproporcionadas o no y seguramente en algunos casos, como suele ocurrir cuando las normas establecen límites y topes, pueden dejar la impresión de que no son las más adecuadas. No obstante, ello no puede desvirtuar que la norma demandada cumpla con los principios tributarios esenciales”*.

### **3. Del Instituto Colombiano de Derecho Tributario**

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, actuado a través de su Presidenta, remite el concepto enviado en su intervención en el proceso que culminó con la sentencia C-1123 de 2008, MP: Rodrigo Escobar Gil, en el cual se planteaba una demanda similar a la examinada en este proceso, pero frente a la cual se produjo un fallo inhibitorio porque los accionantes en esa ocasión no precisaron adecuadamente cuál era la norma cuestionada. En dicho concepto, el instituto solicitó que se declarara inexecutable el literal B del actual artículo 260-10 del Estatuto Tributario, porque *“resulta discriminatoria e inequitativa, por cuando el legislador en su configuración no consideró la posibilidad de graduar la sanción, ni tampoco permite valorar elementos subjetivos al tiempo de tasar la multa atendiendo al daño, así como al grado de diligencia y prudencia con que se hayan atendido los deberes relacionados con la determinación de los tributos”*. Las razones de su solicitud se resumen a continuación.

La interviniente señala en primer lugar que la obligación tributaria de presentar oportunamente la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, se cataloga como una obligación de hacer a favor del Estado y a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta que se concreta en el suministro de información en los términos, condiciones y oportunidades previstas en la norma bajo estudio. Frente a tal obligación, señala que las sanciones contempladas en la norma cuestionada castigan el incumplimiento o la ejecución defectuosa de la correspondiente obligación, por lo que guardan relación de medio a fin con la efectividad del derecho positivo legislado. Por lo anterior, considera que no existe violación de los principios de igualdad y de equidad en cuanto a la aplicación de las sanciones previstas, porque quienes incurran en las conductas sancionables pueden resultar afectados con las sanciones previstas en la norma acusada, sin que haya lugar a discriminaciones o tratamientos preferenciales.

Ahora bien, no obstante tales criterios, estima que el hecho de que no se permita evaluar en cada caso concreto los alcances y las condiciones de las sanciones a imponer, desconoce las pautas de gradualidad y proporcionalidad bajo las cuales deben regirse las sanciones en el marco de las infracciones tributarias. Para el interviniente, el establecimiento de porcentajes fijos que deben ser aplicados en la totalidad de los casos, no guarda proporción alguna con los principios de razonabilidad y

gradualidad, por lo que es el legislador a quien le incumbe ponderar las diferentes sanciones, en orden a asegurar una aplicación justa y equitativa de las mismas.

A continuación la interviniente afirma que la falta de criterios que permitan una aplicación proporcional y gradual de la sanción por retardo o error en la presentación de la información declarativa no pueden ser entendidos como una omisión legislativa relativa ni pueden ser objeto de un fallo modulado que llene tales vacíos, pues ello sería contrario al principio de legalidad que rige el derecho sancionatorio. Para la interviniente, la norma debe ser declarada inexecutable por “i) Ausencia de proporcionalidad con el hecho que se considera sancionable que sería el menor impuesto resultante de la falta de información de precios de mercado; ii) ausencia de un régimen respetuoso con el debido proceso cuando se trata de informes que se pueden presentar de manera diligente y prudente conforme con las circunstancias del caso y previo examen del grado de culpabilidad; iii) En general, consideramos que la falta de información de las operaciones realizadas con vinculados económicos, incluidas las de los clientes mayoritarios deben ser sancionadas en relación con la tributación que se persigue y en ningún caso puede superar el monto de la obligación tributaria que en cualquier caso puede ser determinada por el proceso administrativo tributario en adición a la sanción por no informar o por hacerlo tardíamente o con corrección de errores. Las infracciones no son similares y no deberían estar penalizadas de la misma forma, de seguirse un estricto principio de justicia”.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

La Procuradora General de la Nación (e), MARTHA ISABEL CASTAÑEDA CURVELO, mediante concepto No. 4860 del 26 de octubre de 2009 le solicitó a la Corte declarar la exequibilidad condicionada de la norma demandada en dos aspectos: “(i) De la norma en su integridad en cuanto de conformidad con la jurisprudencia constitucional, el régimen sancionatorio de las declaraciones meramente informativas debe tener como pauta únicamente el daño cierto causado a la administración con la omisión o retardo en la presentación de las mismas, y por las inconsistencias o errores que aprovechen de alguna forma al obligado; y, (ii) el condicionamiento de la expresión: “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 treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”, bajo el entendido que la corrección de las declaraciones meramente informativas no genera sanción alguna si dicha corrección se realiza voluntariamente dentro del plazo de los dos (2) años establecido para tal fin en la misma norma que se demanda.” Como sustento de su solicitud, presenta los siguientes argumentos.

En primer lugar, afirma la Vista Fiscal que la sanción prevista en disposición cuestionada resulta desproporcionada porque no existe una relación adecuada entre la sanción imponible y el daño causado.

Al respecto afirma la Procuraduría que “los factores a tomar en cuenta para la aplicación de sanciones por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones informativas o por la existencia de errores en su contenido, no pueden tener la misma connotación frente a otras obligaciones tributarias ciertas” a la luz de lo que establece el artículo 95-9 de la Carta Política. Agrega según lo que establece el artículo 83 Superior, en derecho administrativo sancionatorio es necesario tener en cuenta algunas atenuaciones para la imposición de sanciones con el fin de proteger los derechos y asegurar que el ejercicio de las potestades del Estado se ejercen en el marco del interés público y dentro de tales atenuaciones señala “que no siempre que el obligado incumple los términos para la presentación de las declaraciones puramente informativas se genera un perjuicio al Estado; y (...) que ante la existencia de errores en la declaración informativa debe ponderarse por parte de la administración la magnitud de tales y aplicar la presunción de buena fe del declarante.”

En consecuencia, para la Procuraduría, “las pautas fijadas por la norma para la tasación de las sanciones referidas a la declaración informativa de los precios de referencia no consultan el principio de proporcionalidad de la sanción a imponer y, por el contrario se tornan inequitativas, y en extremo onerosas para los contribuyentes.”

Por lo anterior, la Procuradora General de la Nación (e) solicita a la Corte Constitucional hacer los siguientes pronunciamientos:

**5.1. Declarar EXEQUIBLE** el literal B del artículo 260 del Estatuto Tributario –Decreto 624 de 1989-, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y por los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006, bajo el entendido que el régimen de las declaraciones meramente informativas debe tener como pauta para la imposición de sanciones por omisión en su presentación o retardo en la misma, y por las inconsistencias y errores en ellas contenidos, únicamente el daño cierto causado a la Administración y el provecho que el obligado haya experimentado como consecuencia de tales inconsistencias o errores.

**5.2. Declarar EXEQUIBLE** la expresión: ““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 treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”, que se contiene en el literal B del numeral 10 del artículo 260 del Estatuto Tributario, bajo el entendido que la corrección de las declaraciones meramente informativas no genera sanción alguna, si dicha corrección se realiza voluntariamente dentro del plazo de los dos (2) años establecido para tal fin en el mismo artículo.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS.

### 1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 Superior, la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como la que se acusa en la demanda que se estudia.

### 2. El problema jurídico

Corresponde a la Corte Constitucional en esta ocasión resolver si los numerales 1 y 2, el inciso 1 del numeral 3, los incisos 1 y 4 del numeral 4 del literal B, del artículo 260.10 del Estatuto Tributario, tal como fue reformado por los artículos 46 de la Ley 863 de 2003 y 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006, son contrarios a los artículos 13, 34, 95-9 y 363 Superiores porque no establecen parámetros suficientes para garantizar la graduación y proporcionalidad de la sanción imponible, de conformidad con los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad, y teniendo en cuenta el daño producido por la presentación tardía o errónea de la declaración informativa.

Con el fin de resolver el anterior problema jurídico, la Corte recordará los principios constitucionales que orientan el derecho administrativo sancionatorio, así como las reglas jurisprudenciales sobre el principio de proporcionalidad en el derecho administrativo sancionador. No obstante lo anterior, dado que recientemente la Corte Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, examinará previamente si se ha producido el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

### 3. La cosa juzgada constitucional

En la sentencia C-815 de 2009, MP: Nilson Pinilla Pinilla, la Corte Constitucional se pronunció sobre la cuestión planteada en el presente proceso. En dicha sentencia la Corte resolvió:

*Declarar EXEQUIBLES, por los cargos analizados, los apartes demandados del artículo 260-10, literal b), del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006.*

Constata la Corte que en la sentencia C-815 de 2009, esta Corporación circunscribió los efectos del fallo a los cargos analizados en esa oportunidad y por lo tanto, se está ante una cosa juzgada constitucional

relativa. Por ello, para que opere el fenómeno de la cosa juzgada debe existir coincidencia entre los cargos planteados en la demanda y los ya resueltos por la Corte Constitucional en la sentencia.

Observa la Corporación que en el asunto bajo examen, en efecto, existe una coincidencia entre los cargos analizados en la sentencia C-815 de 2009 y los planteados por los accionantes. En esa oportunidad, al igual que en esta,<sup>2</sup> fueron demandados los numerales 1 y 2, el inciso 1 del numeral 3, y los incisos 1 y 4 del numeral 4 del literal B, del artículo 260.10 del Estatuto Tributario, por considerarlos contrarios a los artículos 13, 34, 95-9 y 363 de la Constitución. Para los demandantes, la norma cuestionada era inconstitucional por establecer sanciones por el retardo o el error en la presentación de la declaración informativa, que no respetaban el principio de lesividad ni el de proporcionalidad de la sanción, ni valoraban las consecuencias que para la administración tributaria se generaban o pudieran generarse por el desconocimiento o la atención indebida de los deberes de información que contempla la normatividad de precios de transferencia. La Corte constitucional precisó el problema jurídico planteado en esa ocasión de la siguiente forma:

*Para el actor los apartes demandados del artículo 260-10 literal b) del Estatuto Tributario, resultan desproporcionados en relación con el daño que eventualmente se le pueda causar a la administración, por cuanto establecen un cuadro de sanciones aplicables a aquellos contribuyentes del impuesto a la renta que, estando sometidos al deber formal de presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas con vinculados económicos no residentes fiscalmente en Colombia, lo hacen con retardo, o con posterioridad al emplazamiento que le realice la autoridad, corrigen la declaración inicialmente presentada, o no la presentan en el mes siguiente al emplazamiento que realice la autoridad tributaria.<sup>3</sup>*

En relación con estos cargos, la Corte Constitucional señaló lo siguiente en la sentencia C-815 de 2009: (cita provisional del texto pertinente de la sentencia)

*“Por consiguiente, la Sala encuentra que el deber tributario de presentar oportunamente la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, es una obligación de hacer para con la administración, que se concreta en suministrar información por parte del contribuyente, en los casos y oportunidades señalados por la norma.*

*Así el medio más adecuado para sancionar al administrado por este tipo de infracciones es la imposición de multas, que en materia tributaria resultan ser eficaces para evitar el incumplimiento del deber de declarar, al desestimular y castigar la realización de estas conductas.*

*En efecto, como lo estipula el artículo 210 literal b), se trata del 1% de todas las operaciones realizadas con vinculados económicos, o del 0.5% de los ingresos netos (ante la imposibilidad de determinar la base de las operaciones) o del patrimonio del contribuyente (cuando no existan ingresos) para la respectiva vigencia fiscal. Los porcentajes son del 20% o del 10%, en las circunstancias antes reseñadas, cuando se*

<sup>2</sup> Si bien en la demanda original se demandó la totalidad del literal B. del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, en la corrección de la demanda, los accionantes circunscribieron los cargos a lo que establecen los numerales 1 y 2, inciso 1 del numeral 3, incisos 1 y 4 del numeral 4 y parágrafo del literal B, del artículo 260.10 del Estatuto Tributario.

<sup>3</sup> En sentencia C-1123 de noviembre 12 de 2008 (MP. Rodrigo Escobar Gil), se demandó el literal b) (parcial), del artículo 46 de la Ley 863 de 2003, que sustituyó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, providencia que culminó con fallo inhibitorio, al considerar que la demanda era sustancialmente inepta, en cuanto el actor no determinó en forma clara, precisa y completa el objeto sobre el cual versó la acusación, es decir, no identificó ni señaló todas las normas cuya inconstitucionalidad planteaba.

*incumpla el emplazamiento de la administración tributaria para que se presente la declaración informativa.*

*Siendo competencia del legislador establecer las sanciones, las cuales tienen como en este caso dos connotaciones, que consisten en la existencia previa de una ley que señale de manera clara y completa la conducta objeto de la sanción, y el establecimiento en la misma norma de criterios para su determinación y procedimientos para su imposición, con el fin de cerrar la discrecionalidad de la administración tributaria.*

*Ahora bien, de acuerdo con el artículo 13 superior, las sanciones estatuidas para los contribuyentes obligados a presentar declaración informativa, que no cumplan con ese deber oportunamente, o que incurran en inconsistencias, deben respetar los citados principios de justicia, igualdad y equidad, con referencia a 39.000 Unidades de Valor Tributario; contrario a lo planteado por el demandante, si se está garantizando el principio de legalidad, además de tener en cuenta la generalidad, como regla tributaria, pues todos los contribuyentes que incurran en conductas sancionables resultan afectados, con las consecuencias económicas que se deriven de sus actos u omisiones, al estar regidos por el mismo procedimiento sancionador.*

*Las expresiones demandadas tampoco vulneran el criterio de progresividad, puesto que aunque los porcentajes a aplicar sobre las bases sean los mismos, se encuentran acordes con la capacidad contributiva de quienes tienen el deber de presentar la declaración informativa, al estar relacionadas con el valor de las operaciones realizadas y el patrimonio de cada contribuyente.*

*Por consiguiente, la determinación de las sanciones por incumplimiento en la presentación de la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior durante la vigencia fiscal correspondiente, o de los ingresos netos o del patrimonio bruto reportados en la declaración de renta de ese año gravable, no vulneran los derechos constitucionales alegados por el actor, porque contrario a la hipótesis planteada por él, dicha declaración informativa anual tiene un carácter esencial en cuanto a la determinación del impuesto de renta, al estar destinada a prevenir las elusiones y evasiones en el pago del mismo, siempre en defensa de los intereses generales de la sociedad, necesitada del recaudo para solventar el fisco”.*

Teniendo en cuenta que en el asunto bajo revisión, existe identidad de norma demandada, de cargos y de problema jurídico con los examinados en la sentencia C-815 de 2009, la Corte Constitucional se estará a lo resuelto en dicha sentencia.

## **VII. DECISION**

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

### **RESUELVE**

**ESTARSE A LO RESUELTO** en la sentencia C-815 de 2009.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

**MAURICIO GONZALEZ CUERVO**

Presidente

*Impedimento aceptado.*

**MARIA VICTORIA CALLE CORREA**

Magistrada

**JUAN CARLOS HENAO PEREZ**

Magistrado

**GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO**

Magistrado

**JORGE IVAN PALACIO PALACIO**

Magistrado

**NILSON PINILLA PINILLA**

Magistrado

**JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB**

Magistrado

**HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO**

Magistrado

**LUIS ERNESTO VARGAS SILVA**

Magistrado

**MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ**

Secretaria General