



Sentencia C-815/09

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO EN PRESENTACION DE DECLARACION INFORMATIVA-Cumplimiento

Si bien el Legislador tiene competencia para establecer las sanciones, éstas tienen 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.

PRINCIPIOS DE JUSTICIA, IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA-No se vulneran por sanciones relacionadas con la presentación de la declaración informativa/JUSTICIA TRIBUTARIA-Generalidad y progresividad de la sanción

El artículo 260-10 del Estatuto Tributario, en su literal b), prevé unas sanciones aplicables a aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta que estando sometidos al deber formal de presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos no residentes fiscalmente en Colombia, presentan con retardo esa declaración, o lo hacen con posterioridad al emplazamiento que le realice la autoridad respectiva, o corrigen la declaración inicialmente presentada, o no la presentan en el mes siguiente al emplazamiento que oficialmente se le hace, con lo que se garantiza el cumplimiento del principio de legalidad, además de que tiene en cuenta la generalidad, como regla tributaria, ya que 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. Adicionalmente, tampoco se vulnera 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.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Concepto/PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Finalidad

Los regímenes de precios de transferencia constituyen un mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente. La esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria.

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios que lo rigen/PRINCIPIOS BASICOS DE LOS TRIBUTOS



En el régimen tributario nacional se consagran varios principios, que guían la creación y aplicación de los tributos, algunos de ellos consignados expresamente en la Constitución, como los de equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad y justicia, y otros en tanto se deducen de su consagración implícita en diferentes textos, como ocurre con los principios de generalidad y legalidad

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO-Concepto

PARAISO FISCAL-Criterios que lo constituye

DECLARACION INFORMATIVA E IMPUESTO DE RENTA-Relación/DECLARACION INFORMATIVA-Concepto/DECLARACION INFORMATIVA-Sujetos obligados/DECLARACION INFORMATIVA-Objeto

La declaración informativa individual de precios de transferencia, es aquella por medio de la cual los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios obligados a la aplicación de las normas que regulan tales precios y que cumplan con las condiciones para ser declarantes, informan a la administración tributaria los tipos de operaciones que en el respectivo año gravable realizaron con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, incluidos paraísos fiscales. Dichas transacciones pueden ser de cualquier naturaleza, como compras, ventas, leasing y demás, de bienes (tangibles e intangibles) y servicios, créditos, etc., y su fin es evitar que se hagan compras ficticias o a precios muy por debajo de los comercialmente aceptados, para disminuir las ganancias y, por tanto, la base del impuesto de renta; o endeudarse ficticiamente con los mismos fines. La declaración informativa anual tiene un carácter esencial en la determinación del impuesto de renta, al estar destinada a prevenir las elusiones y evasiones en el pago del mismo.

DEBER DE SUMINISTRAR INFORMACION TRIBUTARIA

Referencia: expediente D-7734

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 260-10 literal b) del Decreto 624 de 1989 (parcial), modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006.

Demandante: Ignacio Rafael Vélez Vergara.

Magistrado Ponente:
Dr. NILSON PINILLA PINILLA.

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de noviembre de dos mil nueve (2009).

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



SENTENCIA

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada y regulada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, el ciudadano Ignacio Rafael Vélez Vergara demandó el artículo 260-10 literal b) del Decreto 624 de 1989 (parcial), 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 auto de mayo 15 de 2009, el Magistrado sustanciador admitió la demanda de la referencia y ordenó su fijación en lista. Así mismo, dispuso dar traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto y comunicó la iniciación del asunto a los señores Presidentes de la República y del Congreso, al igual que a los Ministros del Interior y de Justicia y de Hacienda y Crédito Público, e invitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de derecho de las Universidades Nacional de Colombia, Javeriana, Andes, Externado de Colombia, del Rosario, Industrial de Santander y de Antioquia para que, si lo estimaban pertinente, conceptuaran sobre la constitucionalidad de los apartes acusados.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de actuaciones, la Corte procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA DEMANDADA.

A continuación se transcribe el texto atinente, resaltando lo demandado:

*“DECRETO 624 DE 1989
(Marzo 30)*

Modificado por el Decreto Nacional 3258 de 2002 y las Leyes 383 de 1997, 488 de 1998 y 863 de 2003

Reglamentado parcialmente por los Decretos Nacionales: 422 de 1991; 847, 1333 y 1960 de 1996; 3050, 700 y 124 de 1997; 841, 1514 y 2201 de 1998; 558, 1345, 1737 y 2577 de 1999; 531 de 2000; 333 y 406 de 2001; 4400 de 2004

por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los Artículos 90, numeral 5°, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,



Decreta:

... ..

Artículo 260-10. (Modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006) 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 39.000 Unidades de Valor Tributario.

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 39.000 Unidades de Valor Tributario.

2. Cuando la declaración informativa se presente con posterioridad al emplazamiento la sanción será del doble de la establecida en el párrafo 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 39.000 Unidades de Valor Tributario.

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 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 39.000 Unidades de Valor Tributario.

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 39.000 Unidades de Valor Tributario.

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 20. 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.

El actor considera que los apartes acusados vulneran los artículos 13, 34, 95-9 y 363 de la Constitución, por razones que pueden ser resumidas así:

Luego de anotar que la ley tributaria colombiana contempla dos obligaciones para los contribuyentes que realicen operaciones con sus partes vinculadas o relacionadas en el exterior: (i) la declaración informativa y (ii) la documentación comprobatoria, el demandante asevera que a través de la declaración informativa se le reporta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la existencia de operaciones con partes vinculadas en el exterior, incluyendo detalles de éstas, tales como su monto, el tipo de transacción y la metodología de precios de transferencia empleada para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Mientras que mediante la documentación comprobatoria, el contribuyente soporta en un estudio de precios de transferencia, que los valores pactados con sus partes relacionadas cumplan con el principio de plena competencia, por estar dentro de los rangos, que terceros independientes hubieran pactado en dichas transacciones, según la metodología de precios de transferencia aplicable a la operación correspondiente.

El actor afirma que dada la importancia derivada del cumplimiento de las normas de precios de transferencia y los deberes que estas normas imponen, su inobservancia conlleva la aplicación de sanciones tributarias; pero lo que no puede perderse de vista es que los deberes que surgen de las normas de precios de transferencia no corresponden a la liquidación de un tributo, sino que son deberes de información únicamente.

Estima que las sanciones que se establecen en los apartes demandados del artículo 260-10 del E. T., con sus modificaciones, no respetan el principio de lesividad ni el de proporcionalidad de la sanción, ni valoran las consecuencias que para la administración tributaria se generan o pudieran generarse por el desconocimiento o la atención indebida de los deberes de información que contempla la normatividad de precios de transferencia.

En su opinión, las sanciones deben aplicarse analizando cada caso en concreto, teniendo presente la



afectación al bien jurídicamente tutelado, debido a que el daño causado correspondería a una eventual obstaculización o dilación de la facultad fiscalizadora y la sanción tributaria.

Se alega en la demanda que hay bases sancionatorias excesivas, totalmente aisladas del deber de informar y de la finalidad que las normas de precios de transferencia persiguen, o de la correcta tasación del impuesto sobre la renta, sanciones que al aplicarse conllevan, en la mayoría de los casos, resultados desproporcionados, irrazonables, en muchas ocasiones confiscatorios y, por lo mismo, inconstitucionales.

Señala que no causa un daño igual el contribuyente que presentó extemporáneamente su declaración informativa de precios de transferencia, habiendo realizado operaciones de distinta naturaleza (v. gr. préstamos, prestación de servicios, venta de inventarios) por un valor fuera del previsto en el artículo 260-8 E. T. (quienes están obligados a presentar declaración informativa), que otro contribuyente que tiene una sola operación, cuyo valor lo obliga a cumplir con el deber formal mencionado. No obstante, la sanción aplicable es, en esencia, la misma, pues el porcentaje fijo del 1% se aplicaría sobre el valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas en ambos casos.

Estima que en la preceptiva ahora demandada, el legislador utilizó en forma arbitraria la potestad de punición del Estado, desconociendo los principios constitucionales que delimitan tal facultad, al configurar la sanción por el incumplimiento total o parcial de los deberes de precios de transferencia, en particular el deber de presentar la declaración informativa.

La sanción máxima prevista en el artículo 260-10 no responde a una situación particular y concreta, sino que es resultado de aplicar un porcentaje único sobre una base exorbitante, con el solo límite de una cuantía máxima que resulta desmesurada, acarreando una sanción que en nada consulta la forma en que se cometió la infracción, el daño causado o la afectación de la determinación del impuesto sobre la renta.

Teniendo en cuenta lo anterior y en observancia de la gradualidad y la razonabilidad del sistema tributario, según deviene del artículo 363 superior, estima que debe reconocerse que la fijación de porcentajes para la sanción por el incumplimiento en la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia, cuya obligación es suministrar información para verificar la existencia de operaciones de cara a la correcta determinación del impuesto de renta, desconoce los preceptos superiores plasmados en la Constitución, ya que la aplicación del porcentaje no se ata a la existencia del daño, por lo cual señala que ese precepto debe ser declarado inexecutable.

Advierte que si el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado se obtiene, en parte, con los impuestos a cargo de los contribuyentes, entre los cuales se encuentra el de renta, lo lógico sería que el incumplimiento de los deberes contributivos ocasionara sanciones mayores y el incumplimiento de deberes accesorios, como lo es la presentación de la declaración informativa, sanciones menos gravosas.

Esto no ocurre en el caso de la norma acusada y lo que hizo el legislador fue, según el actor, imponer excesivas sanciones por omitir informar a la administración tributaria la ejecución de determinadas



operaciones entre vinculados económicos, cuando el incumplimiento deriva, sólo en parte, de la incorrecta determinación del impuesto de renta a cargo, que en todo caso cuenta con diversos medios para su adecuada fijación oficial, como cruces de terceros, requerimientos ordinarios, reportes en medio magnético, etc.

De tal manera, el censor solicita declarar la inexequibilidad de la preceptiva demandada, dándole efectos *ex tunc* al fallo, para reparar lo que llama desequilibrio de los afectados por la norma que tacha de inconstitucional.

IV. INTERVENCIONES.

1. Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario.

El Decano remitió un escrito elaborado por un “*joven investigador*” de dicha Facultad, quien aboga por la exequibilidad de la norma acusada.

Frente a la demanda, aclara que el fin de la disposición atacada no es otro diferente que el de establecer una sanción como consecuencia del incumplimiento de la obligación de declaración de información, la cual resulta plenamente constitucional, comoquiera que es la expresión del poder coercitivo que tiene la administración por el no cumplimiento por parte del particular de un deber que además de estar reglado, busca salvaguardar el orden económico, al regular una determinada conducta tributaria.

Así, afirma que el objetivo que persigue la norma en cuestión resulta exequible, porque el administrado como miembro de la sociedad tiene unos deberes que cumplir, siendo uno de ellos declarar una información respecto a los precios de transferencia, en el entendido que de esta manera se permite realizar una conducta tributaria consistente en la aplicación del impuesto a la renta, que en sí misma permite el mantenimiento de un orden económico, al ser una fuente de ingresos para el financiamiento del Estado.

Señala que el incumplimiento de los deberes faculta a la administración a reprimir los comportamientos que realicen los particulares, validando de esta manera el fin de la norma demandada, que no es más que sancionar al particular por no cumplir una obligación. En otras palabras, resulta un mecanismo apto, pues de esta manera se logra imponer una pena que enmienda el comportamiento del administrado.

Finaliza afirmando que en el caso concreto, “*dicha desproporción pareciera no a lugar en cuanto el legislador si bien estableció una misma pena, la multa, y un tope máximo de castigo, las conductas de acaecimiento son de distinta índole, correspondiente a cada una tasación diferente, generando con ello que para cada caso la sanción deba graduarse de distinta manera*” (f. 93 cd. inicial).

2. Universidad Nacional de Colombia.

Un profesor titular de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de dicha Universidad, conceptúa que la normativa acusada es exequible.



Señala que la norma impugnada establece unos porcentajes fijos, a título de sanciones pecuniarias; coloca unos topes que no pueden ser excedidos por la sanción, en términos de Unidad de Valor Tributario. Por tanto, el carácter fijo de los porcentajes sancionatorios *“impide que el tribunal constitucional pueda graduar la sanción”*. Esa gradualidad opera cuando hay rangos mínimos y máximos, como en materia criminal donde las penas admiten dosificación considerando atenuantes y agravantes, además de los antecedentes del imputado.

Estima que en el presente caso el legislador, en su libertad de configuración, impuso una tarifa fija como sanción, aplicable al correspondiente hecho generador, de modo que si triunfara la petición del demandante ello comportaría un grave desestímulo para quienes sí cumplieron su deber de presentar la declaración informativa y la documentación comprobatoria, que el Estado impuso. Además, constituiría una agresión al principio de igualdad, por cuanto *“-al menos por una franja de tiempo tras lo cual el legislador tendría que expedir una nueva ley con la tarifa ‘eficiente y equitativa’ con la que sueña el actor-”* cumplir e incumplir se volverían sinónimos, al no haber consecuencias sancionatorias en el segundo caso.

Afirma que sería peor si la Corte accede a la petición de declarar que la hipotética inexequibilidad tenga efecto *ex tunc*, porque en tal caso la desigualdad se proyectaría al pasado equiparando a cumplidos y a *“desafiantes”*, sobre todo cuando los últimos tuvieron todas las garantías que ofrece el procedimiento tributario para impugnar los actos particulares sancionatorios (recurso de reconsideración y revocatoria directa).

Considerar que la sanción depende de la lesión que sufra la administración (postura del demandante), sería un imposible jurídico, por cuanto se violaría el principio de legalidad de la sanción dado que la administración tributaria no tendría base normativa para decidir y la Corte no podría fijar un porcentaje distinto al determinado en la ley porque ello sería desbordar sus *“facultades competenciales”*.

Por tanto precisa que no se viola el principio de igualdad, ya que es inescindible el hecho generador de la sanción (no presentar la declaración informativa y/o la documentación comprobatoria o hacerlo de manera extemporánea). En tal caso, *“la tarifa porcentual se aplica por igual a todos los contribuyentes que estén inmersos en el supuesto de hecho de la norma y las diferencias en el monto de la sanción dependerían del volumen de las operaciones en cada caso (base gravable)”*.

Tampoco se vulnera el artículo 34 de la carta, porque la confiscación está referida a materia penal, propiamente dicha. La multa, en este caso, tiene una connotación puramente administrativa y se aplica el principio general de que los bienes de una persona son prenda general de los acreedores.

Además, los porcentajes para la fijación de las multas tienen efecto disuasivo de la infracción y están dentro de márgenes de razonabilidad y estándares internacionales, *“amén de que es imposible establecer de antemano si una vez aplicada la multa el contribuyente queda despojado de sus bienes”*.



Menos aún se viola el principio de equidad consagrado en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, porque si se colocan en una balanza de un lado la infracción y del otro la sanción, el resultado es un equilibrio fiscal razonable.

Plantea además que no hay que perder de vista que la administración tributaria tiene la facultad de revisión oficiosa, que le permite auditar las declaraciones, la contabilidad, los soportes internos y externos, los cuales deben estar a disposición cuando sean requeridos.

La infracción de que trata la demanda se opone al ejercicio de esas facultades e impide tasar equitativamente el impuesto de renta del contribuyente y aún de terceros, lo que milita en contra del cumplimiento de los fines del Estado, en procura del bien común.

3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Mediante apoderado, dicho Ministerio solicita a la Corte declarar exequibles los apartes demandados.

Sin embargo, en su primer análisis, explica que para el accionante la ley tributaria establece la declaración informativa y la documentación comprobatoria, como dos obligaciones formales para los contribuyentes que realicen operaciones con sus partes vinculadas o relacionadas en el exterior para que, mediante la primera las reporte y, con la segunda, las soporte. El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones puede menoscabar u obstaculizar la facultad fiscalizadora de la administración tributaria por lo que se tipifica como una infracción sancionable.

En consecuencia, considera que la demanda constituye una apreciación personal, o una hipótesis subjetiva del accionante, que vicia de ineptitud sustancial dicha demanda.

Señala que las sanciones pecuniarias previstas por la ley tienen una connotación indemnizatoria y no castigadora para el infractor, en razón de la cual llegaría a cancelar una suma que supera la reparación del perjuicio.

Explica que el demandante 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.

Argumenta entonces que ni el espíritu del legislador fue ese, ni el daño que se causa por el incumplimiento se reduce a dificultar las labores de fiscalización de la DIAN, como se argumenta, bajo una hipótesis subjetiva; tal daño está representado en los ingresos que, como consecuencia de los incumplimientos de una obligación de declarar una información, se dejarían de percibir por concepto del impuesto de renta del contribuyente.

Afirma que el perjuicio real se traduce entonces en la evasión o elusión que como consecuencia última podría generarse; así, ni la conducta es de ínfima lesividad ni la sanción es desproporcionada o 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 indisoluble relación con la obligación sustancial.

Considera que hay una errónea explicación en la demanda, señalando que en el capítulo III de la misma se invocan, como normas constitucionales infringidas, los artículos 13, 34, 95-9 y 363 de la Constitución. Sin embargo en el capítulo IV, destinado a explicar el concepto de la violación, no se desarrolla argumento alguno con tal propósito; sólo señala en algunos apartes que las sanciones impuestas por la norma acusada pueden llegar a ser confiscatorias, con lo que no se encuentra estructurado el cargo para dar origen al análisis constitucional.

En cuanto a la confiscación, opina que al parecer el actor no tiene claro que ésta implica el despojo absoluto de los bienes patrimoniales de una persona, pero a título de sanción penal, no resultando válido el argumento en que estructura el cargo el accionante.

Advierte que si la información sobre los precios de transferencia tiene efecto en el impuesto sobre la renta y si el bien jurídico tutelado a través del régimen sancionatorio tributario, es el deber general de contribuir ante las cargas públicas, bajo criterios de justicia, equidad y proporcionalidad, a fin de financiar los gastos e inversiones del Estado. Encuentra evidente que la finalidad de la norma en materia de declaración de precios de transferencia, no puede ser sólo la de resarcir el daño causado, como se afirma en la demanda, pues también comporta una forma eficaz para que esas conductas no se realicen o no se reiteren, es decir, tiene una clara finalidad correctiva.

En esta materia, encuentra de capital importancia el propósito de disuadir al contribuyente para que no incurra en la conducta lesiva, conociendo el riesgo que asume si lo hace. Además, la potestad sancionatoria debe tener unos límites, que señala el legislador con fundamento en la naturaleza de la falta administrativa y su gravedad, lo que no se puede desligar de lo más relevante, que es el bien jurídico que se pretende proteger.

Concluye afirmando que la norma parcialmente acusada *“en modo alguno infringe los artículos 13, 34, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política como quiera que el Congreso, en razón de las competencias otorgadas por la propia Constitución (artículo 150), puede expedir normas como la demandada que establezcan las infracciones y las sanciones por su incumplimiento, en relación con el régimen de precios de transferencia que por la probada importancia dentro del marco de una economía globalizada, para un país en vía de desarrollo y por las consecuencias directas y concretas que tiene sobre el impuesto de renta busca la protección del interés general, o bien común que debe ser protegido mediante un régimen sancionatorio”*.

4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El Presidente de este Instituto afirma que los apartes acusados son contrarios a los conceptos de justicia y equidad consagrados en el artículo 363 de la Constitución y, por tanto, *“se deberían retirar del ordenamiento”*.

Señala que en materia sancionatoria la ley debe no sólo describir o tipificar las conductas que dan lugar a sanciones, sino también graduarlas de acuerdo con la magnitud del daño que causen o del



riesgo que lo genere, para que estén enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador, criterios que tienen un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, según lo advirtió esta Corte en su sentencia C-160 de 1998.

Considera que las normas acusadas no se enmarcan en los criterios mencionados, pues señalan bases que no guardan relación con la falta cometida y, como lo observó ese Instituto de Derecho Tributario en el concepto de junio 24 de 2008 (D-7283), fijan porcentajes inamovibles, sin ninguna progresividad, que se deben aplicar en todos los casos, sin consideración alguna sobre los móviles y alcances ni, en general, sobre el entorno en que se hayan configurado las infracciones.

Por tanto, anota que por el principio de legalidad no es admisible que, sin ninguna pauta señalada en la ley, sea autoridad diferente del legislador la que gradúe esas sanciones para hacerlas razonables y proporcionadas a la transgresión.

Sin embargo, expresa que la normativa demandada no es desproporcionada y por tanto inconstitucional, por la simple consideración subjetiva de que su valor sea muy alto. El legislador posee amplia facultad de configuración, que le permite sancionar en los montos que considere adecuados.

Las sanciones bajo análisis son susceptibles de importante disminución (hasta del 50%), al adoptarse las medidas para subsanar el hecho sancionado y pagar el valor de la sanción reducida, dentro del término señalado por la ley al efecto. Para poder alegar que la sanción es desproporcionada por su monto, habría que tener un parámetro objetivo de comparación, que evidenciara su inconstitucionalidad por ser confiscatoria, discriminatoria, o claramente inequitativa, situación que no se da en el presente caso, entre otras razones por lo indeterminado y subjetivo del concepto de proporcionalidad cuando está relacionado con el simple monto de la sanción.

Retorna a que la inconstitucionalidad del precepto demandado parcialmente se fundamenta, por tanto, en que al tener un monto fijo aplicable por igual a todos los casos en que se de el hecho sancionable, se violan los principios de justicia y equidad, pues se está desconociendo que cada situación tiene unas especiales circunstancias que la hacen diferente de otras que pueden estar sujetas a la misma sanción. Así, no es lo mismo la omisión sancionable que se remedia dentro del mes siguiente a su ocurrencia, que aquella que se subsana a los tres o cuatro años.

La norma debe reconocer la diversidad de las situaciones sancionables y prever medidas que tenga un monto máximo y que se gradúe dentro de un rango, según las circunstancias propias de cada caso. Al aplicar por igual la sanción a todos los casos, se incurre indudablemente en una violación al principio de justicia y equidad, dándole el mismo tratamiento a casos que por sus propias características son diferentes.

5. Universidad Externado de Colombia.



El director del departamento de derecho fiscal de la Facultad de Derecho de dicha Universidad, interviene en el presente asunto en defensa de la norma parcialmente acusada. Estima que el deber de información con el cual se asocian las sanciones cuya constitucionalidad se evalúa en el presente caso, busca proteger la correcta realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que fija el artículo 95.9 de la Constitución, que es un deber razonable en la medida en que la información que debe declararse corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento el contribuyente, porque se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades en operaciones que realiza con sujetos que pertenecen a su mismo grupo económico, bajo los diferentes esquemas de casa matriz y filiales que pueden presentarse entre los vinculados económicos o partes relacionadas.

Por tanto, para quienes se encuentran sometidos al deber de presentar declaración informativa de precios de transferencia, se les facilita declarar oportuna y correctamente dicha declaración, lo cual en ninguna medida puede tenerse como una carga desproporcionada o injustificada impuesta al administrado.

Por el contrario, el incumplimiento de ese deber de informar puede afectar gravemente a la DIAN, al impedirle llevar a cabo las gestiones de comprobación, necesarias para constatar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter sustancial, en desarrollo de la función constitucionalmente fijada en cabeza del Presidente de la República de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos (artículo 189-20).

Según esta intervención, no se puede desconocer el hecho de que debido al alto riesgo que existe de que se implementen esquemas de evasión y de elusión en operaciones con vinculados económicos, para la administración es particularmente importante contar con información particularizada, veraz y oportuna en materia de precios de transferencia, pues requieren de una especial atención por parte de las autoridades de impuestos a la cual coadyuva la presentación en tiempo y de manera correcta de la declaración informativa.

La sensibilidad del deber en cuestión y la relevancia de los mandatos constitucionales que busca realizar, hacen que a la luz de la Constitución sea viable exigir la mayor diligencia y cuidado por parte de quien está llamado a satisfacerlo, porque el retraso o la consignación de datos inexactos que posteriormente sean corregidos voluntariamente por el declarante, puede afectar el desarrollo de la función que debe realizar la administración tributaria, impidiéndole actuar en la forma eficaz y célere que exige el artículo 209 superior.

En consecuencia, considera ciertas y plausibles las apreciaciones del demandante en relación con las exigencias de lesividad y proporcionalidad para que proceda la sanción, pero el reproche constitucional que se eleva respecto de la norma atacada pasa por alto que tales exigencias se encuentren perfectamente incorporadas a nuestra cultura jurídica, de acuerdo con la cual es necesario interpretar y aplicar con especial cuidado todas las disposiciones sancionadoras tributarias, las cuales no por precarias en su texto pueden tacharse de inconstitucionales, sino que es un deber del intérprete darles una lectura acorde con los postulados de un Estado Social de Derecho.



Precisa que las sanciones tienen que estar enmarcadas en todos los casos en criterios de proporcionalidad y razonabilidad, tal como se explicó en la sentencia C-160 de 1998 y como lo han exigido reiteradamente los pronunciamientos del Consejo de Estado, que se encargan de controlar la legalidad de las concretas actuaciones sancionadoras que adelantan las autoridades tributarias.

Así, manifiesta que si bien el legislador es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona, también es cierto que en el caso de que éste omitiera hacer consideraciones de ese tipo en la redacción del precepto, será quien tenga la potestad sancionadora el encargado de darle aplicación directa y concreta a los señalados mandatos de proporcionalidad y razonabilidad en la imposición de sanciones. A este propósito, las autoridades de impuestos no pueden olvidar que las sanciones tributarias guardan una importante relación con el hecho de que la conducta infractora genere un menor impuesto a pagar por parte del contribuyente, o que altere la situación tributaria de un tercero.

Por tanto, considera desacertada la afirmación del demandante, según la cual, por petición de principio, la norma establece sanciones desproporcionadas. Tampoco estima cierto que las preceptivas acusadas violen los principios de justicia material en la imposición (equidad, eficiencia, progresividad), toda vez que las instituciones pertenecientes al derecho administrativo sancionador se encuentran sometidas a los principios rectores del derecho punitivo, fijados en el artículo 29 de la Constitución y no a los principios rectores de la tributación, como equivocadamente se cree. Se trata de parcelas jurídicas diferenciadas, que se someten a sus propios y particulares principios constitucionales.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

En concepto N° 4806 de julio 10 de 2009, el Procurador General de la Nación pidió a la Corte declarar la exequibilidad de las expresiones acusadas del literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, advirtiendo que el bien jurídico tutelado con las normas demandadas es la contribución, como base económica para que la sociedad se mantenga cohesionada política y socialmente, obligación de interés general a cargo de cada uno de los miembros de la misma, especialmente de quienes participan de las actividades de mercado desde la oferta.

Precisa que la tributación es el precio que se paga para que se mantengan las condiciones necesarias, a fin de que los mercados funcionen en cuanto que, a partir de ellos, se genera riqueza, al tiempo que se promueve la debida atención y satisfacción de las necesidades de las personas.

Específicamente sobre los cargos de la demanda, señala que las sanciones contempladas en el literal b) del artículo 260-10 del E. T. se ajustan a la Constitución, por cuanto desde el punto de vista de la eficiencia tributaria, para que el régimen de precios de transferencia cumpla su cometido, se requiere que los sometidos al mismo presenten anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

También deben preparar y enviar a la administración tributaria la documentación comprobatoria relativa a cada operación internacional realizada con los vinculados, con la cual deben demostrar la correcta aplicación del régimen de precios de transferencia (arts. 260-1, 260-8 ib.).



Ese deber de información contributiva debidamente soportada, tiene consagración expresa constitucional como una excepción al derecho a la intimidad en materia documental ya que, para efectos tributarios y de intervención y control (vigilancia e inspección), el Estado puede exigir la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley (artículo 15 Const.).

Afirma que se trata de dos instrumentos que tienen carácter sustancial y esencial, en la medida que a través del empleo de los mismos el Estado controla el recaudo tributario en materia de impuesto de renta, en relación con las operaciones económicas y financieras que realizan los contribuyentes en Colombia con vinculados económicos domiciliados o residentes en el exterior, en lo que tiene que ver con el tipo de operación, su monto, país de origen o destino y tiempo de realización de la transferencia, a partir de la premisa legal de que el contribuyente realice cada operación demostrando que en ella se consideraron los precios y márgenes de utilidad propios del mercado, lo cual es expresión de la libre competencia económica, como derecho de todos que supone responsabilidades, incluidas las contributivas.

Por tanto, el Ministerio Público advierte que las sanciones que se han establecido por el incumplimiento de presentar en debida forma las declaraciones informativas exigidas en el régimen de precios de transferencia, responden a ese carácter esencial del bien jurídico protegido a través de la cabal contribución del impuesto de renta, siendo estatuidas por el legislador como incentivos negativos, destinados a inducir el correcto comportamiento que se espera de los contribuyentes.

En ese sentido, comenta que tales sanciones no tienen carácter indemnizatorio sino que son propias de la función administrativa policiva del Estado para controlar el orden público económico, la equidad y la justicia, en proporción de su establecimiento, lo cual obedece a la debida intervención del Estado en la economía dentro de un Estado Social de Derecho y no a fines reparativos de daños civiles.

Desde ese punto de vista, la proporcionalidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluidas las sanciones que se establezcan por no acatar las mismas, se pondera a partir de la capacidad de los sujetos pasivos para asumir los compromisos correspondientes, no sólo en los aspectos económicos sino también en los técnicos y jurídicos.

En el presente caso, los sujetos pasivos sometidos al régimen de precios de transferencia tienen una capacidad muy alta y especializada para cumplir sus obligaciones, incluida la presentación anual de la declaración informativa, debidamente soportada documentalmente, de sus operaciones realizadas durante la vigencia fiscal respectiva con relacionados económicos de otros países, puesto que se trata de vinculados multinacionalmente bajo esquemas de subordinación, con patrimonios brutos mínimos al último día del año gravable de 5.000 salarios mínimos legales mensuales, o ingresos brutos mínimos de 3.000 salarios mínimos legales mensuales, durante el respectivo ejercicio.

En este aspecto de la capacidad del sujeto pasivo, el monto del patrimonio bruto o de los ingresos se marca un límite proporcional ajustado a la justicia y equidad en materia de capacidad económica



para poder cumplir sus obligaciones, ya que el límite mínimo del primero y del segundo es, respectivamente, 5.000 y 3.000 salarios mínimos legales mensuales.

Los contribuyentes del impuesto de renta que hayan efectuado operaciones con vinculados económicos del exterior y que posean, para el año gravable correspondiente, menos de las cantidades antes señaladas, no están obligados a presentar declaración informativa de tales operaciones ni la documentación comprobatoria de las mismas.

En ese contexto tributario, considera el Ministerio Público, teniendo en cuenta la calidad y capacidad del sujeto pasivo para cumplir sus obligaciones, que las sanciones contempladas por la no presentación de la declaración informativa anual de operaciones con vinculados internacionales son proporcionales, en cuanto tienen un límite máximo de 39.000 Unidades de Valor Tributario, que es razonable en relación con el comportamiento económico del sujeto pasivo del impuesto de renta.

La libertad de configuración del legislador en lo contributivo resulta razonable en materia de justicia y equidad, en particular al observar la calidad del sujeto pasivo, el bien jurídico tutelado, “*el techo pecuniario*” que limita el monto de la sanción, y los montos mínimos patrimoniales o de ingresos brutos a partir de los cuales se debe cumplir con la obligación informativa soportada documentalmente.

Agrega que la imposición de sanciones mediante porcentajes fijos por las conductas omisivas en la presentación de la declaración informativa, no resulta contraria a la justicia tributaria porque, opuesto a lo que plantea el actor, el porcentaje en sí mismo considerado constituye el margen de graduación de la sanción a imponer, teniendo en cuenta el valor para cada porcentaje en concreto y las razones por las cuales se aplican los mismos, además del “*techo pecuniario*” fijado como posibilidad máxima de sanción.

En cuanto a la imposición de una misma sanción, tanto por el retardo en la presentación de la declaración informativa como por infracciones a la obligación de suministro de información comprobatoria de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto de renta con vinculados económicos en el exterior, no resulta contrario a la equidad tributaria, tomando en cuenta que no es exacto que tal declaración sólo tenga un carácter formal de reporte, mientras que la documentación comprobatoria sí tiene carácter sustancial.

Por el contrario, aduce que ambas obligaciones son esenciales y están intrínsecamente relacionadas, para efectos de que el régimen de precios de transferencia pueda cumplir su cometido, desde el punto de vista de la eficiencia tributaria. Por tanto, la libertad de configuración del legislador en este aspecto fue empleada de manera razonable y encuadrada dentro de los principios de justicia y equidad que les asiste a los contribuyentes.

En términos generales, la Procuraduría General de la Nación encuentra que las declaraciones informativas y la documentación comprobatoria que deben presentar los contribuyentes del impuesto de renta en relación con sus operaciones efectuadas con vinculados económicos internacionales, son los instrumentos esenciales mediante los cuales se busca controlar su



comportamiento tributario, para evitar elusiones y evasiones que disminuyan los ingresos al erario público, en procura de la subsistencia institucional.

Por tal razón, las sanciones que establece el legislador por el incumplimiento de dichas obligaciones de reporte contributivo soportado, responden proporcionalmente al principio de eficiencia tributaria y se ajustan plenamente a la equidad y la justicia, teniendo en cuenta el bien jurídico tutelado y la capacidad de los sujetos pasivos para responder por sus deberes.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Primera. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numeral 5°, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda, pues se trata de la acusación parcial contra normas con fuerza de ley y sus respectivas modificaciones.

Segunda. Lo que se debate.

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 tributaria¹.

Tercera. Generalidades sobre precios de transferencia y declaración informativa.

En la actualidad, gran parte del comercio internacional es desarrollado entre empresas vinculadas, generalmente que realizan sus actividades en distintos países. Estas empresas pueden planificar sus operaciones a efectos de ubicar su fuente de utilidades o ganancias en jurisdicciones de menor presión tributaria, intentando evitar de esta forma que las utilidades se generen en aquellas jurisdicciones fiscales en donde exista una mayor tasa impositiva.

Es allí donde la administración tributaria manifiesta su interés fiscal, pretendiendo entonces el control de aquellas operaciones entre vinculados económicos, que convierten tales operaciones en un instrumento o medio de reducción de sus cargas tributarias.

¹ En sentencia C-1123 de noviembre 12 de 2008, M. P. 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.



Así, el estudio de los precios de transferencia tiene que ver con la valoración de carácter económico llevada a cabo sobre las transacciones comerciales sucedidas entre empresas vinculadas, lo que pone en juego las utilidades obtenidas por las diferentes empresas y genera la posibilidad de trasladar beneficios de una a otra, a fin de maximizar el rendimiento de la inversión.

En la ley colombiana, la regulación en materia de precios de transferencia es relativamente reciente, ya que fue adoptada por la Ley 788 de 2002 y su marco jurídico se encuentra detallado en el Estatuto Tributario, así:

El artículo 260-1 establece los lineamientos básicos de ese régimen, indicando que sólo produce efectos sobre el impuesto de renta y complementarios y únicamente para las operaciones que realicen los sujetos pasivos con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, para lo que debe determinarse también lo correspondiente a sus ingresos ordinarios y extraordinarios, activos y pasivos, con tales vinculados o relacionados, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables, con o entre partes independientes (principio de plena competencia).

Dicha disposición señala, además, los parámetros legales que operan para determinar qué se considera, para efectos jurídicos, vinculado económico o parte relacionada, en cuanto a la operación que efectúe el sujeto pasivo con las mismas, lo que involucra una vinculación societaria o cualquier tipo de control que se ejerza con alguno de los sujetos de la operación.

Por su parte, el artículo 260-2 del Estatuto Tributario señala los métodos para determinar el precio de transferencia o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, estos son el precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, partición de utilidades, partición residual de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de operación.

En este sentido, la DIAN puede celebrar acuerdos con los contribuyentes para la determinación del precio o margen de utilidad de las transacciones, a partir de los métodos ya indicados, sin perjuicio de su competencia fiscalizadora.

Posteriormente, el artículo 260-3 E. T. establece los criterios de comparación para demostrar que los precios utilizados entre vinculados económicos se ajustan al régimen legal de precios de transferencia. Estos criterios se refieren a las características de las operaciones que realicen los vinculados económicos, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos.

El artículo 260-4 instituye la obligación de preparar y conservar la documentación comprobatoria que sustente la aplicación del régimen de precios de transferencia y que se debe mantener a disposición de la DIAN por parte de los sometidos al régimen.

Ahora bien, el numeral sexto de ese mismo artículo define los criterios a los cuales debe ceñirse el Gobierno Nacional para determinar los Estados que tienen regímenes tributarios y de aduanas que los constituyen en paraísos fiscales (inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos en relación con los que se aplicarían en Colombia ante operaciones similares;



carencia o limitación de intercambio de información; falta de transparencia institucional; no requerimiento del ejercicio de una actividad económica real).

De esta manera, sin importar el monto del patrimonio bruto o de sus ingresos, se presume legalmente que los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios domiciliados o residentes en Colombia que realicen operaciones con domiciliados o residentes en paraísos fiscales, lo hacen entre vinculados económicos o partes relacionadas donde los precios y los montos de las contraprestaciones no se pactan en condiciones de partes independientes.

Siendo ello así, el artículo 260-10 parcialmente acusado señala un deber de información llamado “*declaración informativa*”, que es aquella mediante la cual se ponen en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las operaciones que se realizaron durante el año gravable con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, como en paraísos fiscales (artículo 260-6).

No es una declaración que conlleve el pago de tributo alguno; no obstante, su presentación tardía, inexacta, o su no presentación, pueden ocasionar el pago de las sanciones asociadas a tales hechos.

Como una clase de declaraciones informativas, está la relacionada con precios de transferencia, la cual debe presentarse en forma individual.

La declaración informativa individual de precios de transferencia, es aquella por medio de la cual los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios obligados a la aplicación de las normas que regulan tales precios y que cumplan con las condiciones para ser declarantes, informan a la administración tributaria los tipos de operaciones que en el respectivo año gravable realizaron con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, incluidos paraísos fiscales. Esta es una expresión tributaria del control estatal, que debe recaer sobre las citadas operaciones comerciales y financieras.

Las conductas que buscan aumentar las ganancias a costa de incumplir las obligaciones tributarias, acentuadas a medida que el sujeto económico es más grande o poderoso, en el caso de las multinacionales es históricamente frecuente. Precisamente por su proclividad a incumplir obligaciones tributarias, efectuando transferencias internacionales entre las empresas poseídas en diferentes países, surgió la necesidad de establecer mecanismos de precios de transferencia.

Ese tipo de transacciones efectuadas regularmente son contrarias a las que se realizan en condiciones de mercado, es decir, opuestas a las basadas en la libre competencia, ya que los precios se asignan arbitrariamente, según las intenciones de los agentes económicos involucrados; se llevan a cabo por el actor económico contribuyente del impuesto de renta, con vinculados económicos o partes relacionadas ubicadas en el exterior, es decir, se trata de operaciones comerciales y financieras internacionales, celebradas entre entes económicos que tienen una relación de subordinación entre sí, involucrando sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones.

Las transacciones pueden ser de cualquier naturaleza, como compras, ventas, leasing y demás, de bienes (tangibles e intangibles) y servicios, créditos, etc. Por ejemplo, pueden hacerse compras



ficticias o a precios muy por debajo de los comercialmente aceptados, con paraísos fiscales para disminuir las ganancias y, por tanto, la base del impuesto de renta; o endeudarse ficticiamente con los mismos fines.

Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria.

De esta manera, las normas parcialmente acusadas establecen un cuadro de sanciones aplicables a aquéllos contribuyentes del impuesto sobre la renta, con el fin de controlar que el comportamiento tributario de los vinculados económicos internacionales tome siempre como referencia el mercado y no se sustente en decisiones arbitrarias unilaterales por fuera del mismo.

Cuarto. Las expresiones acusadas no vulneran los derechos constitucionales aducidos por el demandante. Análisis de los cargos.

El principio de proporcionalidad en el sistema tributario hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a asumirla, según la capacidad contributiva de la que disponen; es decir, es un criterio de análisis del equilibrio que a cada contribuyente corresponde en su aporte, con respecto a su capacidad contributiva.

El sistema tributario consagra una serie de principios, estructuradores de criterios de observancia estricta para el legislador que, en consecuencia, no puede actuar a su arbitrio.

En sentencia C-419 de septiembre 21 de 1995, con ponencia del Magistrado Antonio Barrera Carbonell, la Corte explicó que en el régimen tributario nacional se consagran varios principios, que guían la creación y aplicación de los tributos. Algunos de ellos están consignados expresamente en la Constitución, como los de equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad y justicia, (arts. 95-9 y 363), y otros se deducen de su consagración implícita en diferentes textos, como ocurre con los principios de generalidad y legalidad (arts. 150-12 y 338).

En principio, el deber de tributar obedece a criterios de justicia y equidad, lo cual supone que su determinación es el resultado de criterios racionales, que consultan tanto los intereses estatales como los de los propios contribuyentes.



Así como se establecen tributos diferentes para quienes se encuentran en distintas situaciones tributarias, también el Estado puede otorgar estímulos especiales a favor de quienes desarrollan actividades que significan motivos de especial interés en la ejecución de políticas macroeconómicas.

Por ello, se admite que frente al principio de equidad, aunado a imperativos de técnica tributaria, sean de recibo las exenciones, en cuanto resulten necesarias para el desarrollo de dichas políticas.

En este caso, a juicio del demandante la norma parcialmente acusada viola lo previsto por los artículos 13, 34, 95-9 y 363 de la Constitución, los cuales se refieren a la igualdad, la proscripción de la pena de confiscación, el deber ciudadano de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad, y los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que debe fundarse el sistema tributario.

La disposición atacada establece un cuadro de sanciones aplicables a aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta que estando sometidos al deber formal de presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos no residentes fiscalmente en Colombia, presentan con retardo esa declaración, o lo hacen con posterioridad al emplazamiento que le realice la autoridad respectiva, o corrigen la declaración inicialmente presentada, o no la presentan en el mes siguiente al emplazamiento que oficialmente se le hace.

Así, en sentencia C-160 de abril 29 de 1998 con ponencia de la Magistrada Carmenza Isaza de Gómez, la Corte afirmó:

“Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada.”

La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.”

Igualmente sobre el principio de equidad y progresividad tributaria, en sentencia C-385 de abril 23 de 2008 con ponencia de la Magistrada Clara Inés Vargas Hernández, se dijo que:

“... ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en



que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás².

De otra parte hay que tener igualmente en cuenta que el principio de igualdad opera no solo en relación con la regla general que impone al ciudadano la obligación de tributar, sino, además, en cuanto atañe a las exenciones o beneficios que se establezcan en relación con determinados hechos económicos³.

En cuanto concierne al condicionamiento del ejercicio de la potestad legislativa utilizada para establecer tratos diferenciados a determinados grupos de contribuyentes, ha dicho esta Corporación

3.5.2. Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida ‘no se adecua a ningún propósito constitucional o legal’⁴ es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo.

3.5.3. Ahora bien, cuando sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, la jurisprudencia constitucional ha sido respetuosa del margen de configuración del legislador para crear exenciones tributarias como crea conveniente. Así, por ejemplo, en la sentencia C-188 de 1998⁵ la Corte consideró que no es contraria a la Constitución una norma del Estatuto Tributario que establece una exención al impuesto a la renta, únicamente para las empresas de servicios públicos domiciliarios que tienen capital estatal y no para las privadas que cumplen la misma actividad, cuando existen razones que constitucionalmente lo justifican.⁶ En este caso, la Corte consideró que el criterio de distinción –

² Sentencia C-989 de 2004 M. P. Clara Inés Vargas Hernández.”

³ Sentencia C-711 de 2001. M.P. Jaime Araujo Rentería.”

⁴ Corte Constitucional, sentencia C-397 de 1994 (MP Hernando Herrera Vergara). En este caso la Corte decidió, entre otras cosas, que la norma acusada –el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, párrafo tercero, parte final–, al referirse a la Nación como único sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía, es discriminatoria, pues le da un tratamiento preferencial en relación con los demás sujetos encargados de la retención, y específicamente, con los demás entes territoriales. La Corte consideró que en este caso la diferencia de trato ‘no se adecua a ningún propósito constitucional o legal’.”

⁵ Sentencia C-188 de 1998 M. P. José Gregorio Hernández.”

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández Galindo). En este caso se decidió que el legislador no desconocía el principio de igualdad al conceder una exención a las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo, únicamente cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta (artículo 97 de la Ley 223 de 1995, mediante la cual se modifica el artículo 211 del Estatuto Tributario).”



tener capital estatal— era razonable, por cuanto era un medio que permitía alcanzar el fin constitucional propuesto -brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y ampliar su cobertura en atención al interés público-⁷⁸.

En consecuencia, (i) el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, es decir, cuando la medida no es razonable; (ii) cuando existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, debe respetarse el margen de configuración del legislador.”

En el mismo sentido, sobre la equidad tributaria, en sentencia C-734 de septiembre 10 de 2002, con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, la Corte indicó:

“La equidad tributaria se predica del deber de [c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado’. Para la Corte, ‘el cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de equidad (artículo 95 C.P.), es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento’⁹.

3.3.3.2. Esta Corporación también ha sostenido que, en términos generales, los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución ‘se predicán del sistema

“Dijo la Corte: ‘Las circunstancias del Estado y de los particulares que prestan servicios públicos son diferentes, si se tiene en cuenta la responsabilidad básica que aquél asume: las empresas privadas gozan en principio de opción -dentro de su libertad de empresa- para escoger los sitios y las condiciones que puedan hacer su actividad más rentable y productiva, al paso que el Estado no puede entrar en distinciones territoriales ni seleccionar los mejores mercados, ya que su función es, según lo dicho, asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos, en especial los domiciliarios, en todo el territorio nacional y a todos sus habitantes. || Así las cosas, mal puede pensarse que el legislador estuviera obligado a extender a las empresas particulares la exención tributaria en mención, que fue consagrada justamente como elemento integrante de la política general en la prestación de servicios públicos con miras a brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de aquéllos y ampliar su cobertura. Esta finalidad social otorga cabal justificación a la diferencia en el trato tributario respecto de las empresas de carácter privado que, no obstante tener el mismo objeto, no tienen a cargo la responsabilidad que sí corresponde al Estado según la Carta.’ Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández).”

⁷⁸ Sentencia C-1261 de 2005. M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.”

⁹ Sentencia C-741 de 1999; M.P. Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se indicaba lo siguiente: ‘Todos los vehículos deberán portar en lugar visible la calcomanía que demuestre el pago oportuno del impuesto sobre vehículos automotores y del seguro obligatorio de accidentes de tránsito’. Uno de los temas estudiados en esa oportunidad fue el relativo a los mecanismos de los que disponen los órganos competentes del Estado para lograr el pago de los impuestos contemplados en el ordenamiento jurídico en tanto que mecanismo para garantizar la equidad tributaria).”

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico¹⁰, lo cual puede implicar ‘ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta’¹¹. Los eventuales sacrificios a que pueda dar lugar una carga tributaria se ajustan a la Constitución ‘siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, como los mencionados en el párrafo precedente’¹² pues el legislador ‘puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad’¹³. Por ello, ‘ha dicho al respecto la Corte que la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla’, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional ‘hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad’¹⁴.

Este criterio, en virtud del cual tanto el sistema tributario en su conjunto como cada una de las cargas tributarias deben ser razonables y deben estar justificados en la persecución de objetivos constitucionalmente relevantes, muestra que la equidad se predica también de cada uno de los impuestos. En efecto, ‘la Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil’.

3.3.3.3. Por vía jurisprudencial se ha reconocido que el principio de equidad también se predica del recaudo tributario. Por ello, en consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, ‘el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta’¹⁵ y, las

¹⁰Sentencia C-412 de 1996; M. P. Alejandro Martínez Caballero (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se contemplaba un tratamiento tributario diferente respecto del pago del impuesto al consumo sobre productos nacionales y extranjeros).”

¹¹ *Ibidem.*”

¹² *Ibidem.*”

¹³ *Ibidem.*”

¹⁴ Sentencia C-015 de 1993 Fundamento Jurídico No 4.”

¹⁵Corte Constitucional. Sentencia C-335 del 21 de julio de 1994. M. P. José Gregorio Hernández Galindo.”



autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario¹⁶.

3.3.4. La Corte Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la exequibilidad de normas tributarias y ha analizado si éstas son razonables a la luz del principio de la equidad, de acuerdo con las normas constitucionales pertinentes a las que se ha hecho mención.

3.3.4.1. Así, por ejemplo, esta Corporación ha sostenido que ‘el legislador, al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado [...], debe dar aplicación a principios tales como el de la equidad y justicia que exige la Constitución (artículo 95, numeral 9), para que estos mecanismos, que no necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación los sujetos obligados desventajosa o gravosa¹⁷. La Corte señaló en esa oportunidad que ‘para efectos de la norma que ahora es objeto de análisis, el legislador, al efectuar la exclusión que ahora se demanda, sólo buscó dar aplicación a los principios de equidad y justicia, pues evitó que el valor de las acciones y aportes se contabilizará por duplicado, tanto en el patrimonio del socio como en el de la sociedad correspondiente¹⁸.

3.3.4.2. Esta Corporación también ha estudiado normas en las que se contemplan tratos irrazonables, a causa de los cuales se vulnera el principio de la equidad tributaria. Así, por ejemplo, en otra oportunidad, ella sostuvo que ‘[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a

¹⁶ Sentencia C-690 de 1996; M. P. Alejandro Martínez Caballero (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada de una norma en la que se preveían las situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar una declaración tributaria. La Corte estimó que era contrario a la equidad que se sancionara a quien, por razones de fuerza mayor comprobada, no hubiera podido cumplir con sus obligaciones tributarias).’

¹⁷ Sentencia C-476 de 1999; M. P. Alfredo Beltrán Sierra (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión: ‘Para el cálculo de la inversión de que trata el presente artículo, se descontarán del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades’, contenida en una norma relativa a una inversión forzosa a cargo de los contribuyentes que tuvieran como mínimo un cierto patrimonio).’

¹⁸ *Ibidem.*”



quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley¹⁹.

3.3.5. La anterior referencia jurisprudencial permite concluir que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.”

Para el actor, al aplicar la disposición demandada en diferentes circunstancias de incumplimiento, los contribuyentes pueden ser sancionados de igual forma, y el límite de 39.000 UVT puede resultar desproporcionado y violatorio de la consagración constitucional de no confiscación (f. 15 cd. inicial), olvidando que ésta sí es un proscrito medio de punición, pero que consistía en el desapropiamiento total de los bienes de un condenado.

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 260 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 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 los artículos 13, 95-9 y 363 superior que imponen las obligaciones a los asociados de contribuir con las cargas públicas, las sanciones estatuidas para los contribuyentes

¹⁹ *Sentencia C-511 de 1996; Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos)."*



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, sí 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.

En consecuencia, la Corte Constitucional declarará exequible, 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.

VII. DECISIÓN.

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

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.

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



NILSON PINILLA PINILLA
Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO
Magistrado
Impedimento aceptado

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO
Secretaria General