Sentencia C-133/20

Referencia: Expediente D-13439

Asunto: Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 651 (parcial) del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016)

Accionante: José Luis García Villamizar

Magistrado Sustanciador:
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de abril de dos mil veinte (2020)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de la prevista en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, y cumplidos los trámites y requisitos establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, decide sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia en los siguientes términos.

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 40.6 de la Constitución, el ciudadano José Luis García Villamizar presentó demanda de inconstitucionalidad contra el literal c) del artículo 651 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, "*[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"*.

Mediante Auto de 2 de septiembre de 2019, el magistrado sustanciador inadmitió la demanda por no cumplir con *(i)* la carga argumentativa especial en relación con los cargos por igualdad y por omisión legislativa relativa; y *(ii)* los

requisitos de *certeza* y *suficiencia* frente a los demás cargos. En consecuencia, concedió tres días para su corrección.

El accionante presentó de manera oportuna escrito de corrección y mediante Auto de 24 de septiembre de 2019, en aplicación del principio *pro actione*, el magistrado sustanciador admitió la demanda y dispuso *(i)* comunicar el inicio del proceso al Presidente del Congreso de la República y, con fundamento en el inciso segundo del artículo 11 del Decreto Ley 2067 de 1991, a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; *(ii)* fijar en lista; *(iii)* comunicar el inicio del proceso al Procurador General de la Nación para lo de su competencia; y *(v)* a efectos de rendir concepto, invitar a la Defensoría del Pueblo, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante, "ICDT"), al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a Justicia Tributaria y a los decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades de Antioquia, de los Andes, del Norte, Externado de Colombia, Nacional de Colombia, EAFIT, Distrital Francisco José de Caldas y Javeriana.

Concluido el procedimiento y recibido el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir la demanda de la referencia.

Suspensión y levantamiento de términos

Estando el proyecto de sentencia para decisión de Sala Plena, sobrevino la suspensión de términos en virtud de la emergencia pública de salud derivada de la pandemia COVID-19 y de las medidas adoptadas por el Consejo Superior de la Judicatura[1], la cual será levantada en este proceso con fundamento en la competencia prevista en el artículo 1 del Decreto 469 de 2020[2], el cual dispone que la Sala Plena de este tribunal podrá levantar la suspensión de términos cuando fuere necesario para el cumplimiento de sus funciones.

II. TEXTO DE LA DISPOSICIÓN DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto del artículo 651 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 289 de la Ley 1816 de 2016, conforme a su publicación en el Diario Oficial Nro. 50.101 de 29 de diciembre de 2016 y se subraya y resalta el literal demandado:

"LEY 1819 DE 2016

[1] El Consejo Superior de la Judicatura, por medio del Acuerdo PCSJZ20-11517 del 15 de marzo de 2020, suspendió los términos judiciales en todo el país, desde el 16 de marzo de 2020 hasta el 20 del mismo mes y año. La suspensión ha sido prorrogada por los Acuerdos PCSJA20-11521 del 19 de marzo de 2020, PCSJA20-11526 del 22 de marzo de 2020, y PCSJA20-11532 del 11 de abril de 2020. Esta suspensión afecta los términos de los procesos de control de constitucionalidad originados en demandas de inconstitucionalidad, en la medida en que la única excepción a la susodicha suspensión, en cuanto atañe a la Corte Constitucional, en procesos de control abstracto de constitucionalidad, es la prevista en el Acuerdo PCSJA20-11527 del 22 de marzo de 2020, relativa a los procesos de control automático de constitucionalidad que se surtan respecto de los decretos legislativos que dicte el Presidente de la República en ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 215 de la Carta.

[2] ***"Artículo 1. De las funciones constitucionales.*** *En el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante Decreto 417 de 2020 la Sala Plena de la Corte Constitucional podrá levantar la suspensión de los términos judiciales ordenada por el Consejo Superior de la Judicatura cuando fuere necesario para el cumplimiento de sus funciones constitucionales."*

(diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA
DECRETA: (...)

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

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

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

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

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

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

d) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio

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

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

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.
PARÁGRAFO. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.".
(subrayado y negrilla fuera del texto original)

III. LA DEMANDA

El accionante solicitó, como pretensión principal, declarar la inexequibilidad del literal demandado. Subsidiariamente pidió declarar su exequibilidad condicionada, bajo el entendido de que "*la sanción por extemporaneidad (…) deba aplicarse atendiendo al tiempo que demore el contribuyente en entregarla para que la sanción sea proporcional y entendiendo que siempre que se imponga es porque la conducta del contribuyente ocasionó un daño a la Administración Tributaria*"[3]. A efectos de soportar su solicitud, formuló los siguientes seis cargos de inconstitucionalidad, por violación de los artículos 2, 13, 29, 95.9, 363 y por omisión legislativa relativa:

3.1. Primer cargo: Violación del derecho a la igualdad (artículo 13 superior)

El accionante arguyó que el literal demandado vulnera el derecho a la igualdad en su "*concepción material*"[4] al contemplar una misma sanción para personas en situaciones disimiles y no integrar un criterio diferenciador a ese propósito. En efecto, la disposición no distingue entre las personas que "*si bien infringieron la norma por no aportar la información dentro del término establecido, no ocasionaron un daño o afectación importante a la administración en tanto aportaron la información dentro de un plazo*

[3] Folio 30.
[4] Folio 45.

prudencialmente corto"[5], de aquellas personas que "*incurrieron en una negligencia extrema"*[6]. Lo anterior, lejos de perseguir un objetivo constitucionalmente válido, en su opinión *"[contraviene] los propósitos constitucionales de igualdad material, proporcionalidad de las sanciones y tratamiento injusto*"[7], y resulta irrazonable a la luz del principio de proporcionalidad que exige "*la existencia de criterios de graduación de la sanción*"[8].

3.2. Segundo cargo: Violación de los fines constitucionales del Estado (artículo 2 superior)

Sostuvo que el literal acusado "*no contempla la posibilidad de exoneración demostrando ausencia de culpa o de dolo en la conducta infractora*"[9] y "*ni siquiera establece la posibilidad de eximirse de la sanción por el acaecimiento de una causa extraña*"[10]. En esos términos, la sanción constituye, a su parecer, un "*supuesto de responsabilidad objetiva*"[11], incompatible con los principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad aplicables a las sanciones en materia tributaria a efectos de garantizar el orden justo constitucional.

3.3. Tercer cargo: Violación del derecho al debido proceso (artículo 29 superior)

Arguyó que el literal acusado "*al pretender imponer una sanción de manera objetiva que no tiene en cuenta elementos de gradualidad para la imposición de la sanción (…) vulnera el derecho de defensa que debe ser garantizado al contribuyente*"[12]. Lo anterior "*conlleva una actuación abusiva por parte del Estado, al no garantizar un juicio justo, que responda a la gravedad de la falta cometida*"[13] y desconoce "*el procedimiento que se debe garantizar a los contribuyentes en los casos en los que la extemporaneidad en la entrega de la información no configuró un daño para la Administración*"[14].

3.4. Cuarto cargo: Violación de los principios de equidad y justicia en los cuales se enmarca el deber ciudadano de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (artículo 95.9 superior)

Sostuvo que lo dispuesto en el literal reprochado es, por un lado, inequitativo pues "*no contempla la aplicación de principios que permitan graduar la sanción según la gravedad de la falta cometida y del perjuicio causado a la Administración, resultando desproporcionada en relación con el tiempo de retardo y el daño causado*"[15]. Por otro lado, argumentó que es injusto en la medida que "*pretende sancionar a todos los contribuyentes que cometen el hecho sancionable por igual, omitiendo circunstancias particulares de cada caso*"[16]. En esos términos, halló que se vulneran los conceptos de justicia y

[5] Folio 45.
[6] Folio 46.
[7] Folio 46.
[8] Folio 47.
[9] Folio 48.
[10] Folio 48.
[11] Folio 48.
[12] Folio 13.
[13] Folio 14.
[14] Folio 14.
[15] Folio 17.
[16] Folio 17.

equidad, en el marco de los cuales les es exigible a los ciudadanos contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

3.5. Quinto cargo: Violación de los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario (artículo 363 superior)

En opinión del accionante, el literal atacado vulnera los principios de equidad, eficiencia y progresividad porque "*el legislador debía establecer una forma de determinar e imponer dicha sanción de forma razonable y proporcionadas (sic) al hecho que se sanciona, al tiempo que los funcionarios encargados de su aplicación están obligados a respetar y acatar estos criterios expresos, que en la norma acusada no se encuentran regulados*"[17] y porque "*al no tener en cuenta que la extemporaneidad en la entrega de la información puede tener circunstancias particulares que atenúan la imposición de la sanción, los cuales deben ser tenidas en cuenta al momento de la imposición de la sanción, en aplicación de los principios que rigen el sistema tributario colombiano*"[18].

3.6. Sexto cargo: Omisión legislativa relativa por violación de los principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad aplicables a las sanciones tributarias

El accionante adujo que el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa "*al no incluir criterios de gradualidad en la imposición de la sanción, aun cuando las demás sanciones establecidas en el Estatuto Tributario SI contemplan la aplicación de principios de gradualidad, por lo que era deber del legislador incluir la aplicación de los mismos frente a la sanción por extemporaneidad en la entrega de la información*"[19].

A efectos de justificar su cargo, manifestó que el literal "*omite la inclusión de ingredientes necesarios para resguardar principios de orden constitucional como lo son el principio de proporcionalidad y graduación de la sanción*"[20]. Consideró que no se materializa el principio de proporcionalidad por cuanto el literal es indiferente frente al grado de culpabilidad del sancionado y, en lo que toca a la graduación de la sanción, alegó que no se tienen en cuenta criterios relativos al "*nivel de negligencia del obligado a suministrar información luego de vencido el término establecido en la norma*"[21] y al "*daño sufrido por la Administración*"[22]. Lo anterior genera una desigualdad negativa entre los grupos amparados por la misma consecuencia jurídica, siendo estos, por una parte, "*contribuyentes cuyo retardo en la entrega de la información solicitado (sic) fue mínimo*" y, por otra, "*aquellos que presentan retardos considerables en la entrega de la misma*". Concluyó que la omisión es el resultado de la inobservancia de un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al legislador, siendo este el de "*producir normas sancionatorias que contengan los principios de proporcionalidad y gradualidad*"[23], fundamentado en el artículo 4 superior.

---

[17] Folio 20.
[18] Folio 20.
[19] Folio 27.
[20] Folio 41
[21] Folio 27.
[22] Folio 27.
[23] Folio 45.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Academia Colombiana de Jurisprudencia[24]

Solicitó declarar la inexequibilidad del literal acusado. Estimó que la sanción establecida no tiene en cuenta que la extemporaneidad "*pueda referirse a un día, una semana, un mes, un año o varios de tales periodos cronológicos*"[25] y, por tal razón, "*desconoce el principio de proporcionalidad entre infracción cometida y la dimensión de la sanción impuesta*"[26]. Con esto, sostuvo que *"[p]uede ocurrir que la sanción aplicable por una extemporaneidad mínima, de un día por ejemplo, referida a una información cuantiosa, resulta sancionada con una multa desproporcionadamente mayor que una extemporaneidad de años enteros referida a una información de poca cuantía*"[27].

4.2. Universidad Externado de Colombia[28]

Solicitó declarar la exequibilidad del literal acusado. Frente al primer cargo, desarrolló un juicio leve de igualdad y concluyó que (i) el literal acusado persigue un fin constitucionalmente válido que consiste en "*crear una sanción y particularmente cuantificar su tasación en el caso de extemporaneidad en la entrega de información tributaria*"[29]. Aclaró que, en desarrollo de dicha finalidad, el legislador diferenció "*cada una de las conductas sancionables respecto de la entrega de información, en las cuales determinó un 3% para todas las entregas extemporáneas"*[30] que, a su juicio, *"si (sic) conllevan, por la mera conducta, un daño pues repercute en las facultades de fiscalización para la correcta determinación y verificación de los tributos y sanciones"*[31]. Asimismo, consideró que (ii) el medio es idóneo para alcanzar la finalidad porque "*desincentiva las entregas extemporáneas*"[32] y genera "*una conciencia negativa en cabeza de quien comete la infracción"*[33].

En lo atinente al segundo cargo, estimó que el literal acusado "*no creó (…) una responsabilidad objetiva*" pues "*en cualquier caso, tal como lo ha señalado la Corte Constitucional en Sentencia C-231 de 2003, permite la alegación del administrado de eximentes de responsabilidad como fuerza mayor, caso fortuito*", además de que "*los artículos 720 y siguientes del Estatuto Tributario permiten la participación del sancionado a través de la notificación previa de un pliego de cargos, lo cual supone una debida contradicción y el respeto del Derecho de Defensa y el Debido Proceso"*[34]. Agregó que, conforme con el artículo 640 del Estatuto Tributario, los actos sancionatorios deben estar motivados, "*lo cual deja por fuera de la responsabilidad objetiva a este tipo de*

---

[24] Folios 77 y ss. Intervención radicada el 29 de agosto de 2019 y suscrita por Manuel Alberto Restrepo Medina, en calidad de profesor titular de la Facultad de Jurisprudencia.
[25] Folio 108.
[26] Folio 108.
[27] Folio 108.
[28] Folios 110 y ss. Intervención radicada el 17 de octubre de 2019 y suscrita por Olga Lucía González Parra, en calidad de directora del Departamento de Derecho Fiscal.
[29] Folio 111.
[30] Folio 111.
[31] Folio 111.
[32] Folio 111.
[33] Folio 111.
[34] Folio 113.

sanción, pues el funcionario deberá, además de integrar al proceso al sancionado, motivar la existencia del posible daño"[35].

En relación con el tercer cargo, argumentó que el literal en cuestión "*no vulnera el debido proceso, en tanto permite el ejercicio del derecho de defensa y contradicción del contribuyente a través de las etapas procesales previstas para estos efectos en los artículos 637, 638 y 720, especialmente, del Estatuto Tributario*"[36].

Frente a los cargos cuarto y quinto, señaló que "*es inviable analizarlos, pues los preceptos se refieren a la obligación de contribuir y no al régimen sancionatorio que se soporta en otras normas de rango constitucional y ya hace mucho se entiende que los tributos no son una sanción*"[37].

Finalmente, en lo atinente al sexto cargo, aseguró que con el literal acusado no se configura una omisión legislativa relativa pues "*la pretendida graduación de la pena al daño causado, (sic) es una carga insuperable para el legislador ex ante y de forma abstracta, pues determinar el nivel del daño en cada caso, no es posible previamente*"[38] y "*además de establecer la sanción por no enviar información anual, también aplica para aquella información tributaria que es solicitada por la administración de oficio, lo cual olvida el accionante, caso en los cuales la graduación de la sanción no tendría cabida en tanto el retraso de un día puede ser igual de dañino a un retraso mayor*"[39].

4.3. Javier Blel Bitar[40]

Solicitó declarar la inexequibilidad del literal acusado. Lo anterior por encontrar configurada una omisión legislativa relativa. A ese fin, argumentó que el literal acusado aplica la misma sanción a supuestos de hecho disimiles, sin tener en cuenta para ello el grado de extemporaneidad ni el daño que hubiese podido infligir la demora y sin justificar tal tratamiento razonablemente. Consideró que el literal desconoce los principios de igualdad material, lesividad, proporcionalidad y graduación de las sanciones, de los cuales, en su concepto, se sustrae un mandato específico que el Constituyente impuso al legislador y que obliga a este último a otorgar un tratamiento jurídico acorde a las diferencias fácticas.

4.4. Gabriel Alejandro Tovar Cárdenas[41]

Solicitó declarar la inexequibilidad del literal acusado. Esto por violar el derecho al debido proceso y el principio de equidad. Frente al debido proceso, sostuvo que se viola en razón a la redacción ambigua del literal que faculta la imposición de la sanción de manera arbitraria. Y, en lo que respecta al principio de equidad, argumentó que se trasgrede al no graduar la sanción en función de la gravedad de la infracción.

---

[35] Folio 113.
[36] Folio 114.
[37] Folio 114.
[38] Folio 115.
[39] Folio 115.
[40] Folios 117 y ss. Intervención radicada el 18 de octubre de 2019.
[41] Folios 126 y ss. Intervención radicada el 18 de octubre de 2019.

4.5. Laura Natalia Riaño Barrera[42]

Solicitó declarar la inexequibilidad del literal demandado. Encontró que afecta los principios de lesividad y proporcionalidad, viola el derecho a la igualdad y va en contra de la prohibición de establecer cualquier tipo de responsabilidad objetiva. Sostuvo que la afectación a la lesividad y a la proporcionalidad se configura por cuanto "*la norma no establece ningún mecanismo de graduación de la sanción en razón a la intensidad del daño*"[43]. Consideró que se viola el derecho a la igualdad material "*como consecuencia de la consagración normativa de una única sanción aplicable a situaciones diferenciables en razón al daño generado a la administración, sin ninguna justificación o razón aparente*"[44]. Y halló infringida la prohibición de todo tipo de responsabilidad objetiva en la medida en que "*la norma es la materialización de la responsabilidad objetiva en sentido estricto, es decir, la imputación de responsabilidad sin consideración alguna al criterio de culpabilidad y sin lugar a ningún tipo de eximente"*[45].

4.6. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN[46]

Solicitó, de manera principal, declarar la inhibición por ineptitud sustantiva de la demanda. En subsidio, solicitó declarar la exequibilidad del literal acusado.

Arguyó que los cargos de la demanda carecen de *certeza* puesto que una interpretación sistemática del literal cuestionado no conlleva a la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva, ya que "*el mismo artículo establece de manera clara y precisa la incorporación de los principios de proporcionalidad y gradualidad de la sanción por no enviar información o enviarla con errores, principios que pueden apreciarse en los literales a, b, c d) (sic) según se trate del tipo de incumplimiento en el suministro de la información y que son aplicables a cada caso en concreto*. *Así la sanción que se impone por incumplimiento de la obligación oportuna y adecuada en el suministro de la información oscila entre el 5%, 4% y 3% teniendo en cuenta las sumas respecto de las cuales no se suministró información de manera oportuna o se presentó de manera extemporánea o errónea*"[47]. Agregó que el accionante, al estructurar sus cargos, descartó el análisis del artículo 651 del Estatuto Tributario, el cual contempla el criterio de gradualidad a efectos de la imposición de la sanción "*por cuanto allí se señalan las situaciones de subsanación teniendo en cuenta el tiempo y la etapa procesal en que se hizo realmente la entrega de la información, circunstancias advertidas por el legislador para la imposición de la sanción"*[48] y "*estableció de manera expresa y alejada del criterio subjetivo de la administración tributaria, el quantum de la sanción y los criterios de atenuación de la misma, lo cual sin duda comporta la incorporación de los criterios de proporcionalidad y gradualidad por la subsanación de la omisión sancionable según el tiempo en que se realice*"[49]. Recordó que "*los tiempos y*

[42] Folios 133 y ss. Intervención radicada el 18 de octubre de 2019.
[43] Folio 137.
[44] Folio 138.
[45] Folio 139.
[46] Folios 140 y ss. Intervención radicada el 18 de octubre de 2019 y suscrita por Germán Antonio González Castro, en calidad de apoderado especial.
[47] Folios 148 y 149.
[48] Folio 148.
[49] Folio 149.

etapas en materia procesal son preclusivos y extintivos, por tanto, la voluntad del obligado se debe regir por las normas procesales que son de orden público y de forzoso acatamiento, lo que evita dejar a la voluntad de los obligados su cumplimiento"[50] y, a ese tenor, concluyó que los cargos "*recaen sobre [un] errado entendimiento del precepto acusado y no en la norma propiamente dicha*"[51].

Y, ante un eventual estudio de fondo, afirmó que el literal demandado no desconoce los derechos a la igualdad material y al debido proceso, al tiempo que observa los principios de proporcionalidad y gradualidad en la imposición de la sanción.

Frente a la ausencia de vulneración del derecho al debido proceso, acotó que el procedimiento sancionatorio "*se adelanta alejado del criterio objetivo, toda vez que la misma ley establece obligaciones y prohibiciones de los hechos sancionables y los quantums de la sanción, criterios legales alejados de la subjetividad de la administración*"[52], sumado a que "*el contribuyente u obligado tributario tiene la posibilidad de controvertir la sanción a imponer, etapa en la cual se debate y se analiza la procedencia de la conducta omisiva y sin perjuicio de demostrar causales eximentes que descarten la culpabilidad en el cumplimiento de los deberes tributarios*"[53]. En cuanto a la igualdad material, señaló que el artículo 651 del Estatuto Tributario establece *"[c]riterios diferenciadores (…) para aquellos contribuyentes u obligados a entregar información dentro de los plazos estipulados y a su vez estableció limites en cuanto a los plazos de extemporaneidad*"[54].

Señaló que el literal acusado cumple el principio de proporcionalidad puesto que "*tiene criterios objetivos para su imposición de acuerdo al (sic) momento de hacer entrega de la información de manera extemporánea*"[55]. Y, finalmente, resaltó que la sanción contemplada cumple con el principio de gradualidad en razón a que "*sólo obedece a la infracción cometida por el contribuyente u obligado a informar y una vez verificado tal comportamiento la administración impone la respectiva sanción de acuerdo con los lineamientos jurídicos y en los términos establecidos por el legislador*"[56].

4.7. Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia-ASOBANCARIA[57]

Solicitó declarar la inexequibilidad del literal acusado. Explicó que el legislador "*omitió por completo estructurar la sanción bajo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad*"[58] al *"no consagra[r] mecanismos que permitan acondicionar o ajustar la sanción a imponer basados en elementos de culpabilidad, la mora efectiva en la entrega de la información o el daño que haya causado la extemporaneidad. No puede ser de recibo que un sujeto que*

[50] Folio 150.
[51] Folio 150.
[52] Folio 152.
[53] Folio 152.
[54] Folio 153.
[55] Folio 157.
[56] Folio 158.
[57] Folios 170 y ss. Intervención radicada el 18 de octubre de 2019 y suscrita por José Manuel Gómez Sarmiento, en calidad de representante legal.
[58] Folio 171.

entregue la información requerida con 1 día de retraso sea sancionado con la misma severidad que aquel que se ha tomado hasta 5 años para suministrarla"[59]. A ese propósito, puso de presente que el artículo 686 del Estatuto Tributario fija la obligación de atender los requerimientos ordinarios de información y el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, por su parte, establece que los administrados cuentan con un plazo de 15 días calendario para "*atender satisfactoriamente el requerimiento formulado, es decir, de forma completa, veraz y dentro de dicho lapso. Cualquier error, tardanza o no presentación activará las sanciones correspondientes señaladas en el artículo 651 del Estatuto Tributario"*[60]. En ese sentido, aseguró que "*al no contar con un mecanismo que permita dosificar la sanción contemplada en el literal c. del artículo 651 del Estatuto Tributario, el legislador parece presumir la mala fe de todos los sujetos a los cuales se les haya formulado un requerimiento de información y que incurran en cualquier tardanza en su entrega, sin interesar el lapso transcurrido ni las razones que expliquen su mora. Ello nos lleva concluir que la disposición demandada afecta directamente la equidad y consagra una responsabilidad objetiva – a pesar de que ello se encuentra proscrito en nuestro Ordenamiento jurídico-"*[61]. Agregó que el literal acusado también vulnera el derecho a la igualdad al asignar una misma consecuencia jurídica a situaciones desiguales.

4.8. Instituto Colombiano de Derecho Tributario[62]

Solicitó declarar la exequibilidad condicionada del literal acusado, bajo el entendido de que la imposición de la sanción debe estar regida por la revisión de las circunstancias que rodearon la actuación del obligado tributario, de forma tal que se proceda a su graduación, teniendo en cuenta estas circunstancias y el daño generado por el incumplimiento del deber legal de reportar.

Por una parte, el ICDT consideró que la sanción establecida en el literal acusado no vulnera el debido proceso "*si se entiende que el objetivo de esta es garantizar que acciones del operador jurídico se ciñan a los mandatos de contenido procedimental*"[63] y, en ese sentido "*la norma acusada no tiene relación causal con el trámite del proceso de determinación de la sanción*"[64].

Por otra parte, sostuvo que el literal demandado, al no permitir que el operador jurídico valore las consecuencias de la conducta en el caso particular del infractor, es violatorio de los artículos 2, 13, 95.9 y 363 superiores, pues de estos últimos se deriva que "*el Estado debe garantizar que los infractores de la norma tributaria soporten un castigo disuasivo pero razonable, teniendo en cuentas (sic) las circunstancias del acto ilícito*"[65].

Argumentó que el orden justo y el derecho a la igualdad se vulneran "*en cuanto la norma no permite valorar las circunstancias de cada uno de los infractores y el eventual daño que su conducta antijurídica le produce al fisco nacional.*

---

[59] Folio 171.
[60] Folios 171 y 172.
[61] Folio 172.
[62] Folios 180 y ss. Intervención radicada el 21 de octubre de 2019 y suscrita por Ruth Yamile Salcedo Younes, en calidad de presidente.
[63] Folio 189.
[64] Folio 189.
[65] Folio 190.

Según lo dispuesto en el literal acusado, las consecuencias adversas de todos los que incumplan el deber formal son iguales"[66]. Afirmó, de igual forma, que el principio de equidad se viola puesto que "*en materia de sanciones, el sistema también tiene que ser equitativo respecto a la determinación de la carga que deben soportar quienes tienen deberes tributarios*"[67] y que la misma situación se observa frente al deber ciudadano de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, en la medida en que "*el tema tributario es amplio y no incluye solamente la determinación de tributos, sino también la imposición de sanciones de este orden; y que la justicia y equidad se aplican igual a los gravámenes como a la sanciones tributarias*"[68].

No obstante, las violaciones que encontró materializadas, el ICDT solicitó el condicionamiento del literal acusado con el objeto de "*preservar la norma demandada*"[69].

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante concepto Nro. 6681 de 19 de noviembre de 2019[70], el Procurador General solicitó declarar exequible el literal acusado.

En primer lugar, puntualizó que en materia sancionatoria tributaria el legislador está limitado por los principios del debido proceso. Aseguró que el literal acusado "*cumple con esta exigencia, puesto que (…) estableció claramente que la sanción se impone por no enviar información o enviarla con errores*"[71]. Además, "*el contenido de la información es perfectamente determinable*"[72] y con ello se cumple la garantía de tipicidad en la sanción. Así las cosas, el procedimiento y el régimen probatorio contemplados en el Estatuto Tributario atienden "*en debida forma las garantías del debido proceso administrativo, y en particular, a ejercer control mediante recursos y acciones judiciales contra el acto administrativo que impone la sanción, y promover las acciones judiciales correspondientes para discutirlas judicialmente*."[73]

Resaltó que del literal acusado se desprende una lectura plausible según la cual "*la entrega de información extemporánea da lugar a la multa sin otra consideración adicional, es decir, el suministro extemporáneo de información como hecho objetivo da lugar a la configuración de la sanción*"[74]. De dicha lectura "*no se sigue que el sujeto obligado no pueda alegar causales que justifiquen la entrega de la información de forma extemporánea, puesto que el carácter normativo de la Constitución y su carácter prevalente (art. 4 C.P.) y en particular, las garantías que conforman el derecho al debido proceso administrativo (art. 29 C.P.), permiten que el sujeto pueda alegar dentro del respectivo procedimiento administrativo la configuración de la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de un tercero o cualquier otra causal que acredite que*

---

[66] Folio 191.
[67] Folio 193.
[68] Folio 193.
[69] Folio 194.
[70] Folios 196 y ss. Concepto radicado el 19 de noviembre de 2019 y suscrito por el Procurador General de la Nación, doctor Fernando Carrillo Flórez.
[71] Folio 197.
[72] Folio 197.
[73] Folio 198.
[74] Folio 198.

su actuar no fue culposo"[75]. Asimismo, descartó que el literal acusado excluyera al sujeto obligado de aducir "*razones en relación con el daño que se causa a la administración, dado que se podría alegar que la tardanza en la información es mínima y que no implica afectación al principio de eficacia en el recaudo.*"[76]

Concluyó que la sanción es un "*medio que permite proteger la eficacia del recaudo y no aumentar los costos en que incurre la administración para efectos de recopilar la información, pero esta función no implica que las garantías del derecho al debido proceso, establecidas en la Constitución, carezcan de aplicabilidad en el marco de los procedimientos administrativos sancionatorios*"[77].

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

6.1. Competencia y plan de la decisión

De conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para decidir la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 651 (parcial) del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016), en tanto se trata de una disposición contenida en una ley.

No obstante, se declarará inhibida para decidirla de fondo por *ineptitud sustancial* en cuanto la demanda no cumple materialmente los requisitos de procedibilidad previstos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991. Con el fin de motivar la decisión, expondrá a continuación los requisitos que deben cumplir los cargos de inconstitucionalidad (6.2.) y, enseguida, explicará porqué los cargos formulados por el accionante no cumplen con los requisitos de *certeza* y *suficiencia*, para concluir que, por tales razones, la Corte carece de competencia para ejercer control de constitucionalidad sobre normas demandadas (6.3).

6.2. Requisitos generales de los cargos de inconstitucionalidad

Con base en los cuestionamientos planteados por la DIAN y la Universidad Externado de Colombia, la Corte pasa a examinar la aptitud de los cargos de inconstitucionalidad elevados contra la disposición demandada.

Al efecto, cabe recordar que el artículo 241 de la Constitución Política establece que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de su integridad y supremacía y, en los numerales 4 y 5, le atribuye la función de decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley.

Esta Corporación, con fundamento en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha indicado que los cargos de inconstitucionalidad contra una ley se someten a exigencias de tipo formal y material, destinadas a la formulación de un verdadero problema de constitucionalidad que permita adelantar una discusión a partir de la

[75] Folio 199.
[76] Folio 199.
[77] Folio 199.

confrontación del contenido verificable de una norma legal con el enunciado de un mandato superior.

En ese contexto, en reiterada jurisprudencia constitucional ha señalado que la competencia para ejercer control de constitucionalidad sobre normas demandadas está atada al cumplimiento de dos presupuestos básicos e insustituibles: (*i*) que la demanda ciudadana reúna los requisitos mínimos señalados en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991[78]; y (*ii*) que las normas sometidas a control estén vigentes o que, si no lo están, produzcan efectos o tengan vocación de producirlos[79].

En consecuencia, para que exista aptitud sustantiva, la demanda debe señalar: *(i)* las normas acusadas como inconstitucionales; *(ii)* las normas constitucionales que se consideren infringidas; *(iii)* las razones por las cuales dichos textos han sido violados; *(iv)* en caso de que lo que se discuta sea el quebrantamiento del correcto trámite legislativo, se debe señalar cuál es el trámite que debió haberse observado; y *(v)* la razón por la cual la Corte es competente.

Particularmente, respecto del requisito consistente en expresar las razones por las cuales la norma demandada se considera inconstitucional, esta Corte ha dicho que supone elaborar correctamente el concepto de la violación. Según la jurisprudencia constitucional el *concepto de la violación* es formulado adecuadamente cuando, además de *(i)* identificar las normas que se demandan como inconstitucionales (transcripción literal o inclusión por cualquier medio) y *(ii)* determinar las normas constitucionales que se alegan como vulneradas, *(iii)* se formula por lo menos un cargo de inconstitucionalidad con la exposición de las razones o motivos por los cuales se considera que dichos textos constitucionales han sido infringidos.

En relación con este último requisito, la jurisprudencia ha expresado que se le impone al ciudadano "*una carga de contenido material y no simplemente formal"*, en el sentido de que no basta que el cargo formulado contra las normas legales se estructure a partir de cualquier tipo de razones o motivos, sino que se requiere que las razones invocadas sean *"claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes"*[80]. Únicamente con el cumplimiento de estas exigencias le será posible al juez constitucional realizar la confrontación de las normas impugnadas con el texto superior.

Este Tribunal ha definido el alcance de los mínimos argumentativos requeridos en los siguientes términos: *claridad*, cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender las pretensiones de la demanda y las razones en las cuales se soporta; *certeza*, cuando la demanda recae sobre un contenido normativo real y existente y no en uno que el actor deduce de manera subjetiva; *especificidad*, cuando se define o se muestra en forma concreta cómo la norma demandada vulnera la Constitución Política; *pertinencia*, cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y *suficiencia*, cuando la demanda tiene

[78] Ver, entre otras, Corte Constitucional, Sentencias C-055 de 2010 y C-634 de 1996.
[79] Ver, entre otras, Corte Constitucional, Sentencia C-699 de 2016.
[80] Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001.

alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada[81].

En consecuencia, cuando las demandas incumplen los requisitos antes mencionados la Corte deberá declararse inhibida debido al carácter rogado del control abstracto de constitucionalidad, de manera que se deja abierta la posibilidad de que se vuelva a cuestionar la incompatibilidad entre las normas legales acusadas y la Constitución Política.

Como ya se dijo, en el presente caso la demanda fue admitida en aplicación del principio *pro actione*, con base en el cual, *"cuando se presente duda en relación con el cumplimiento [de los requisitos de la demanda] se resuelva a favor del accionante"*[82] de manera que, en análisis posterior, se decida sobre su cumplimiento. A continuación, y en el marco de dicho análisis, la Sala explicará las razones por las cuales carece de competencia para decidir de fondo, por *ineptitud sustancial* de la demanda, en cuanto no cumple materialmente los requisitos de procedibilidad previstos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991.

6.3. El caso concreto: la demanda es inepta

La Sala encuentra que los cargos de inconstitucionalidad son *claros* pues siguen un curso de exposición comprensible y presentan un razonamiento inteligible. Asimismo, estima que son *específicos* porque el accionante muestra cómo, a su juicio, el literal demandado vulnera la Constitución Política. En esa misma línea, considera que los cargos son *pertinentes* pues el accionante emplea argumentos de estirpe estrictamente constitucional. No obstante, como se pasará a explicar, para la Sala los cargos incumplen con los requisitos de *certeza* y *suficiencia*, y en esa medida, son ineptos para habilitar un estudio de fondo por parte de este Tribunal.

6.3.1. Incumplimiento del requisito de *certeza*

Los cargos no cumplen con el requisito de *certeza* porque se estructuran sobre una interpretación aislada y fragmentada del literal acusado. El accionante entiende que la sanción por extemporaneidad en la entrega de información tributaria no contempla "*principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad"* e impone un régimen de responsabilidad objetiva. Sin embargo, como se explicará enseguida, dicha lectura ignora lo establecido en el mismo artículo en el que se inserta el literal acusado, y desatiende lo regulado en el artículo 640 del Estatuto Tributario y en otras disposiciones de ese mismo compendio normativo que versan sobre el procedimiento y el régimen probatorio aplicables a la sanción por extemporaneidad.

6.3.1.1. Frente al supuesto desconocimiento de los "*principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad"*

Los cargos primero, cuarto, quinto y sexto, se fundan en el desconocimiento de los "*principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad"*. En detalle, frente al primer cargo, que alega una violación del principio de igualdad

[81] Corte Constitucional, Sentencias C-1052 de 2001, C-856 de 2005 y C-220 de 2019.
[82] Corte Constitucional, Sentencia C-048 de 2004.

(artículo 13 superior), el accionante sostiene que el literal cuestionado "*no contempla un criterio diferenciador de la sanción en relación con aquellas personas que, si bien infringieron la norma por no aportar la información dentro del término establecido, no ocasionaron un daño o afectación importante a la administración en tanto que aportaron la información dentro de un plazo prudencialmente corto luego de vencido el término*". En lo atinente al cuarto cargo, por violación de los principios de justicia y equidad en los cuales se enmarca el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (artículo 95.9 superior), el accionante manifiesta que la sanción es inequitativa por "*no contempla[r] la aplicación de principios que permitan graduar la sanción según la gravedad de la falta cometida y el perjuicio causado a la Administración, resultando desproporcionada en relación con el tiempo de retardo y daño causado"*[83] y es injusta al *"pretende[r] sancionar a todos los contribuyentes que cometen el hecho sancionable por igual, omitiendo las circunstancias particulares de cada caso, que hace que la sanción deba ser impuesta analizando cada caso en concreto"*[84]. En lo concerniente al quinto cargo, por violación de los principios del sistema tributario (artículo 363 superior), el accionante encuentra que la disposición atacada no integra "*una forma de determinar e imponer dicha sanción de forma razonable y proporcionada al hecho que se sanciona"*[85] y que no tiene en cuenta que "*la extemporaneidad en la entrega de información puede tener circunstancias particulares que atenúan la imposición de la sanción*"[86]. Y, en relación con el sexto cargo, por omisión legislativa relativa, el accionante reprocha la ausencia de "*los criterios de graduación de la sanción en consideración al nivel de negligencia del obligado a suministrar información luego de vencido el término establecido por la norma. Así, de acuerdo a (sic) la norma acusada, toda extemporaneidad en la entrega de la información genera la misma sanción, sin importar el tiempo de retardo que se configuró frente a la entrega de la información (cualquier retardo es sancionado de la misma manera), y a su vez sin graduar la sanción respecto al daño sufrido por la Administración con ocasión del retardo, principios que SÍ se contemplan en las demás sanciones que se incluyen dentro de la norma tributaria*"[87].

El artículo 651 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, prevé en su penúltimo inciso, corregido por el artículo 8 del Decreto 939 de 2017:

> *"La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma."*

[83] Folio 17.
[84] Folio 17.
[85] Folio 20.
[86] Folio 20.
[87] Folio 40.

Y en su parágrafo, corregido por el artículo 8 del Decreto 939 de 2017, establece:

> ***"****PARÁGRAFO. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).*
>
> *Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción."*

A la luz de las anteriores disposiciones, la Sala encuentra que la interpretación del literal demandado sobre la cual se fundan los cargos primero, cuarto, quinto y sexto no es *cierta* porque la sanción no es la misma para todos los infractores. El artículo 651 del Estatuto Tributario prevé, de hecho, cuatro criterios de diferenciación para determinar el monto de la sanción. Estos se estructuran en función del momento en que los infractores entreguen la información tributaria. Así, (i) si el infractor entrega la información extemporáneamente pero *antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos,* el monto de la sanción se reduce en un 80%; (ii) si el infractor entrega la información extemporáneamente pero *antes de que se notifique la imposición de la sanción,* el monto de la sanción se reduce en un 50%; (iii) si el infractor entrega la información extemporáneamente pero *dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción,* el monto de la misma se reduce en un 30%; y (iv) si el infractor entrega la información extemporáneamente *luego de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción*, el monto de la misma no se reduce.

En concepto de la Sala, el sentido que el accionante le da al literal acusado desconoce, como se acaba de precisar, que el mismo artículo en el que se inserta establece criterios de graduación del monto de la sanción cuya supuesta ausencia se reprocha en los cargos por omisión legislativa relativa y por violación de los artículos 13, 95.9 y 363 superiores. En estos términos, los cargos de inconstitucionalidad primero, cuarto, quinto y sexto no se estructuran sobre un entendimiento *cierto* de la disposición demandada.

6.3.1.2. Frente al supuesto régimen de responsabilidad objetiva

La accionante estima que el literal acusado establece un régimen de responsabilidad objetiva porque, a efectos de imponer la sanción por extemporaneidad, la Administración Tributaria no tiene en cuenta circunstancias subjetivas del infractor y, en ese entendido, no le permite ejercer una debida defensa. Esta lectura es la base de los cargos segundo y tercero. En concreto, frente al segundo cargo, por violación del orden justo (artículo 2 superior), afirma que la disposición "*no contempla la posibilidad de exoneración demostrando ausencia de culpa o de dolo en la conducta infractora*"[88], que "*ni siquiera establece la posibilidad de eximirse de la sanción*

[88] Folio 48.

por el acaecimiento de una causa extraña"[89], y "*al imponer una sanción basado (sic) en un criterio de responsabilidad objetiva va en contra del principio de orden justo, al no tener en cuenta las circunstancias particulares de cada caso, que hace necesario que esta sanción deba ajustarse a los criterios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad frente a la imposición de sanciones*"[90]. Y en lo atinente al tercer cargo, por violación del debido proceso (artículo 29 superior), considera que el literal "*al pretender imponer una sanción de manera objetiva, que no tiene en cuenta elementos de gradualidad para la imposición de la sanción (…) vulnera el derecho de defensa que debe ser garantizado al contribuyente*"[91]. Lo anterior "*conlleva una actuación abusiva por parte del Estado, al no garantizar un juicio justo, que responda a la gravedad de la falta cometida*"[92] y desconoce "*el procedimiento que se debe garantizar a los contribuyentes en los casos en los que la extemporaneidad en la entrega de la información no configuró un daño para la Administración*"[93].

A juicio de la Sala, la lectura del accionante con base en la cual, la sanción por extemporaneidad impone un régimen de responsabilidad objetiva, es contraria a lo dispuesto en el artículo 640 del Estatuto Tributario y a otras disposiciones del mismo compendio normativo.

Por un lado, porque el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, prevé lo siguiente:

> *"ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.*
>
> *Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:*
>
> *1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:*
>
> ***a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y***
>
> *b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.*
>
> *2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:*
>
> ***a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y***

[89] Folio 48.
[90] Folio 11.
[91] Folio 13.
[92] Folio 14.
[93] Folio 14.

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

PARÁGRAFO 2o. ***Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción****, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.*

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

PARÁGRAFO 3o. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior." (negrilla fuera del texto original)

El artículo en comento establece que el monto de la sanción -además de graduarse en función del momento en el que el infractor subsane su mora, como se explicó en el numeral 6.3.1.1.- se gradúa teniendo en cuenta circunstancias subjetivas del infractor. De este se derivan presupuestos de reducción y de aumento del monto de la sanción por extemporaneidad. Dichos presupuestos, en parte, atienden a la conducta del infractor previa o posterior a la comisión de la conducta sancionable, que en el caso que aquí interesa es la entrega extemporánea de la información tributaria. En ese entendido, la entrega de dicha información en determinados lapsos previos a la mora, o la reincidencia en la misma dentro de un término posterior -en tanto circunstancias circunscritas exclusivamente a la esfera subjetiva del infractor- inciden en la determinación del monto de la sanción. Lo anterior, en consecuencia, deja sin sustento el argumento que sostiene que el literal demandado impone un régimen de responsabilidad objetiva, el cual, en esencia, descarta cualquier factor de atribución para configurarse.

En esta línea, la jurisprudencia de esta Corporación ha reconocido que si bien *"conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP arts 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora"*[94], dicha prohibición no significa que una disposición sea inconstitucional por *"no establecer de manera expresa que la conducta (…) debe ser culpable, pues esa disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora"*[95]. En concreto, ha fijado que "*en dichos casos es indispensable que las normas que configuran el régimen sancionatorio no se interpreten de manera aislada sino de manera sistemática*"[96].

Por otro lado, porque los eximentes de responsabilidad excluyen la aplicación de la sanción por extemporaneidad. Sobre este punto vale aclarar que, aún en sede de responsabilidad objetiva, la fuerza mayor, el caso fortuito y el hecho de un tercero tienen, en cierta medida, el alcance de quebrar el nexo de causalidad. En materia sancionatoria tributaria, el mismo efecto ha sido reconocido por la jurisprudencia constitucional de manera enfática. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-506 de 2002 la Corte determinó que:

"*[C]orresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha*

[94] Corte Constitucional, Sentencia C-597 de 1996.
[95] Corte Constitucional, Sentencia C-597 de 1996.
[96] Corte Constitucional, Sentencia C-102 de 2015.

sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, ***la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad***. ***Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción****."* (negrilla fuera del texto original)

Los eximentes de responsabilidad, así como las circunstancias fácticas o subjetivas de atenuación de la sanción, pueden ser puestos de presente y probados dentro del procedimiento sancionatorio tributario. La Sala, en ese entendido, considera que de una lectura objetiva del literal acusado no se deriva una limitación del derecho a la defensa del infractor y que menos puede suponerse de la misma un actuar abusivo de la Administración Tributaria o el desconocimiento del procedimiento establecido para imponer la sanción. Esto, porque el Estatuto Tributario en sus artículos 720 y siguientes regula el procedimiento administrativo establecido para, entre otros, imponer la sanción por extemporaneidad; y en sus artículos 742 y siguientes establece el régimen probatorio aplicable a dicho procedimiento. La Sala encuentra que dentro de dicho marco existen oportunidades para que el infractor alegue y acredite los presupuestos fácticos y subjetivos que dan lugar a la graduación del monto de la sanción, así como circunstancias eximentes de responsabilidad. En particular, dentro de dichas oportunidades la Sala destaca los descargos[97] y recursos que proceden contra los actos administrativos que imponen la sanción. Por lo anterior, la acepción que el accionante extrae del literal demandado en tanto afectación al debido proceso es subjetiva y no puede tomarse de base para adelantar un eventual análisis constitucional.

6.3.1.3. Conclusión sobre el requisito de *certeza*

Sobre el requisito de *certeza*, la Sala concluye que la interpretación ofrecida por el accionante desconoce el sistema normativo en el que se halla la disposición demandada. Así, estructura sus cargos sobre un entendimiento restringido de la disposición, adscribiéndose exclusivamente a su tenor literal y desechando cualquier mención a elementos que, si bien se encuentran regulados en otros apartes normativos, son indispensables para entender su alcance objetivo. En esa medida, la Sala encuentra que la demanda incumple con el requisito de *certeza* y pasará a explicar las razones por las que la misma situación se replica frente a la *suficiencia*.

6.3.2. Incumplimiento del requisito de *suficiencia*

[97] Frente a los descargos y su eficiencia en tanto oportunidad para alegar eximentes de responsabilidad en materia sancionatoria tributaria, la Corte Constitucional sostuvo en la Sentencia C- 690 de 1996: *"Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor."*

Los cargos de inconstitucionalidad, por fundarse en un entendimiento *incierto* del literal demandado, no ofrecen argumentos aptos para generar siquiera una duda mínima sobre eventuales vulneraciones de la Constitución. En ese entendido, la Sala considera que la demanda no cumple con el requisito de *suficiencia*.

VII. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

La Corte concluye que todos los cargos de inconstitucionalidad elevados por el accionante, los cuales alegan una omisión legislativa relativa y la vulneración de los artículos 2, 13, 29, 95.9 y 363 superiores, faltan a los requisitos de *certeza* y *suficiencia*. En consecuencia, se declara inhibida para adoptar un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda.

VIII. DECISIÓN

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

RESUELVE

PRIMERO. LEVANTAR, en el presente proceso, la suspensión de términos ordenada por el Consejo Superior de la Judicatura.

SEGUNDO. INHIBIRSE de adoptar una decisión de fondo en relación con los cargos formulados contra el literal c) del artículo 651 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS
Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado
Con salvamento de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO
Magistrada
Con salvamento de voto

Impedimento aceptado
CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General