

C-514-19

Sentencia C-514/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

NORMA TRIBUTARIA-Contenido

DERECHO A LA IGUALDAD-Criterio de comparación o tertium comparationis

JUICIO INTEGRAL DE IGUALDAD-Trato desigual entre iguales o igual entre desiguales

JUICIO DE PROPORCIONALIDAD-Intensidad leve

TRATO DIFERENCIADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

(..) La jurisprudencia constitucional convalida que el Legislativo establezca un régimen de obligaciones diferenciado que, imponiendo cargas desiguales a distintos sectores de la población, se ajuste a los principios de equidad, eficiencia y progresividad que caracterizan el sistema tributario. Justamente, en desarrollo de su amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD-Relación medio-fin

EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA-Procedencia

PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD-Aplicación

PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD-Aplicación en el derecho sancionatorio

NORMA ACUSADA EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

JUEZ-Sometimiento al imperio de la ley/ACTIVIDAD JUDICIAL-Doctrina, jurisprudencia, principios generales de derecho y equidad como criterios auxiliares

VIOLACION DIRECTA DE LA CONSTITUCION-Estructuración

AUTONOMIA JUDICIAL-Consagración constitucional/PRINCIPIO DE AUTONOMIA JUDICIAL-Compatibilidad con el derecho a la igualdad de trato ante autoridades

SISTEMA DE FUENTES EN EL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL-Contenido y alcance

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO-Garantía de los derechos sustanciales

Más aún, si el objeto de los procedimientos no es otro que el de garantizar la efectividad de los derechos sustanciales y, en ese orden, favorecer que las autoridades tomen decisiones ajustadas a derecho, no resulta idóneo un sistema que sujeta a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias a una limitada exposición de las razones que defienden sus intereses. Es decir, en aras de asistir a las autoridades tributarias y judiciales en su proceso de toma de decisiones, los contribuyentes están facultados para exponer sus puntos de vista de la manera más completa posible, permitiéndole a la autoridad del caso llegar a una

decisión luego de considerar “todos los puntos de vista y todos los intereses en juego, a fin de ponderarlos cuidadosamente a la luz de la normatividad que debe aplicar, para de esa manera tomar la mejor decisión posible”. Es decir, la limitación de la argumentación de los contribuyentes al derecho legislado debilita la aptitud de los procesos institucionales dirigidos a la toma de decisiones ajustadas a derecho; todo ello en detrimento del derecho al debido proceso y de defensa (C.P. art. 29); a la confianza legítima (C.P., art 83); y a la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental (C.P., art. 228)

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO-Funciones según doctrina

Referencia: Expediente D-13122

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4º y 113 (parciales) y 102 de la Ley 1943 de 2018 “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

Demandante: John Alirio Pinzón Pinzón

Magistrada ponente:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá D. C., treinta (30) de octubre de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la presente

SENTENCIA

## I. ANTECEDENTES

1. El ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, demandó parcialmente los artículos 4º, 14 y 113 y la integridad del artículo 102 de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018 “(p)or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”. Las normas superiores que el actor invocó como vulneradas por las referidas normas legales fueron los artículos 2, 13, 29, 83, 95, 230 y 363 de la Constitución Política.

2. Mediante auto del veintidós (22) de marzo de 2019, la magistrada sustanciadora inadmitió parcialmente la demanda de la referencia. No obstante, en el término previsto para el efecto, el actor presentó escrito de corrección de su demanda; corrección esta por virtud de la cual, mediante auto del diez (10) de abril del año corriente, se resolvió admitir la acción pública de inconstitucionalidad en mención respecto de los apartes demandados de los artículos 4º y 113 y de la integridad del artículo 102 de la Ley 1943 del 2018, de la siguiente manera: (i) respecto de la expresión demandada del artículo 4º de la ley, el cargo admitido fue únicamente por la violación al principio de igualdad que consagra el artículo 13 de la Carta; (ii) frente de la integridad del artículo 102 ibid., los

cargos admitidos fueron por la vulneración a los artículos 13, 95 en su numeral 9º, y 363 de la Constitución; y (iii) respecto de la expresión demandada del artículo 113 de dicha ley, se admitieron los cargos fundados en los artículos 2º, 29, 83 y 230 superiores

La impugnación del artículo 14 de la Ley 1943 de 2018 fue rechazada mediante dicha providencia del diez (10) de abril de 2019, sin que se contra ella se hubiera presentado recurso.

3. En el marco del auto admisorio de la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, se ordenó su fijación en lista para permitir la participación ciudadana. Igualmente, se le comunicó de la misma al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Así mismo, se invitó a las Facultades de Derecho y de Economía de la Universidad Nacional, de la Universidad del Rosario, de la Pontificia Universidad Javeriana (sede Bogotá), de la Universidad de los Andes, de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia (sede Tunja) y de la Universidad Autónoma de Bucaramanga; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales, para que intervinieran en el presente proceso de constitucionalidad dentro del término de fijación en lista.

Finalmente, se le corrió traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera concepto respecto del trámite de la referencia.

4. De conformidad con lo expuesto, en lo sucesivo, la Corte se pronunciará en lo que tiene que ver con los cargos por los cuales fue admitida la demanda.

## II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación, se transcribe el texto de los artículos demandados, subrayando y resaltando en negrilla los apartes objeto de cuestionamiento.

“LEY 1943 DE 2018

(Diciembre 28)

Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018

Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

“(…)

(…)

PARÁGRAFO 3º. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen

actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.
2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.
3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Que no sean usuarios aduaneros.
5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.
6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 3.500 UVT.
7. Que no esté registrado como contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, estas personas deberán inscribirse previamente como responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA), formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones. Lo anterior también será aplicable cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT.

Los responsables del impuesto sólo podrán solicitar su retiro del régimen cuando demuestren que en el año fiscal anterior se cumplieron, las condiciones establecidas en la presente disposición.

Cuando los no responsables realicen operaciones con los responsables del impuesto deberán registrar en el Registro Único Tributario -RUT su condición de tales y entregar copia del mismo al adquirente de los bienes o servicios, en los términos señalados en el reglamento.

Para efectos de la inclusión de oficio como responsable del Impuesto sobre las Ventas (IVA), la Administración Tributaria también tendrá en cuenta los costos y gastos atribuibles a los bienes y servicios gravados, como arrendamientos, pagos por seguridad social y servicios públicos, y otra información que está disponible en su sistema de información masiva y análisis de riesgo.

(...)

**ARTÍCULO 102. PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN ETAPA DE COBRO.** Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para aplicar el principio de favorabilidad de que trata el parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario dentro del proceso de cobro a solicitud del contribuyente, responsable, declarante, agente retenedor, deudor solidario, deudor subsidiario o garante, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:

El contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante que, a la entrada en vigencia de la presente ley, tenga obligaciones fiscales a cargo, que presten mérito ejecutivo conforme lo establece el artículo 828 del Estatuto Tributario, podrá solicitar ante el área de cobro respectiva de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

La reducción de sanciones de que trata esta disposición aplicará respecto de todas las sanciones tributarias que fueron reducidas mediante la Ley 1819 de 2016.

Para el efecto el contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante deberá pagar la totalidad del tributo a cargo e intereses a que haya lugar, con el pago de la respectiva sanción reducida por la Ley 1819 de 2016. Al momento del pago de la sanción reducida, esta debe de estar actualizada de conformidad con lo establecido en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario.

En el caso de resoluciones que imponen exclusivamente sanción, en las que no hubiere tributos en discusión, para la aplicación del principio de favorabilidad el contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante deberá pagar la sanción actualizada conforme las reducciones que fueron establecidas en la Ley 1819 de 2016.

En el caso de actos administrativos que impongan sanciones por concepto de devoluciones o compensaciones improcedentes, el principio de favorabilidad aplicará siempre y cuando se reintegren las sumas devueltas o compensadas en exceso y sus respectivos intereses, más el pago de la sanción reducida debidamente actualizada.

La solicitud de aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro deberá ser realizada a más tardar el 28 de junio de 2019. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá resolver la solicitud en un término de un (1) mes contado a partir del día de su interposición. Contra el acto que rechace la solicitud de aplicación del principio de favorabilidad procede el recurso de reposición y en subsidio el de apelación.

La reducción de sanciones tributarias en virtud del principio de favorabilidad a que hace referencia este artículo, podrá aplicarse únicamente respecto de los pagos realizados desde la fecha de publicación de esta ley.

**PARÁGRAFO 1o.** Facúltese a los entes territoriales para aplicar el principio de favorabilidad en etapa de cobro de conformidad con lo previsto en este artículo, de acuerdo con su

competencia.

PARÁGRAFO 2o. En desarrollo del principio de favorabilidad y dentro del plazo máximo establecido en este artículo, el contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante que, a la entrada en vigencia de la presente Ley, tenga obligaciones fiscales a cargo, pagará el interés bancario corriente, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales.

(...)

ARTÍCULO 113. Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

(...)”

### III. LA DEMANDA

1. Único cargo admitido contra el aparte demandado del numeral 6º del párrafo 3º del artículo 4º de la Ley 1943 de 2018. Presunto desconocimiento del artículo 13 superior - solicitud de exequibilidad condicionada

El demandante comenzó por precisar que en 2018 el Legislador, en ejercicio de su amplió poder de configuración en materia tributaria, incluyó como uno de los requisitos para que una persona natural fuera considerada como “No responsable” del Impuesto al Valor Agregado - IVA, que el monto “(...) de las consignaciones bancarias, depósitos e inversiones financieras” no excediera de las 3.500 UVT durante el año anterior o durante el respectivo año en curso, so pena de tener que inscribirse como responsable de referido impuesto, independientemente del origen de los recursos asociados a dichas transacciones financieras.

Sobre dicha base, el actor estimó que el precepto demandado vulnera el principio de igualdad que prevé el artículo 13 de la Constitución toda vez que “(...) en muchos casos, personas naturales cuyos ingresos y consignaciones por debajo de los límites, es decir, en la categoría de “no responsables” pero con ingresos diferentes por otros conceptos tales como salarios, dividendos, rendimientos financieros, utilidad en la enajenación de activos fijos, ingresos para terceros, entre otros, tengan que inscribirse en el IVA como responsables, aunque el exceso de los 3.500 UVT haya sido motivado en parte por ingresos ajenos al hecho generador del IVA”.

Bajo esa línea, el demandante explicó que las personas que obtienen recursos ajenos al hecho generador del IVA en valores inferiores a 3.500 UVT no se encuentran en la misma condición de igualdad respecto de aquellas que sí perciben ingresos por operaciones gravadas con el aludido impuesto y superiores a 3.500 UVT pues, en determinadas

circunstancias, tanto las primeras como las segundas estarían en la obligación de inscribirse como responsables de tal tributo.

Para ilustrar la presunta trasgresión del artículo 13 superior, el actor pone, a manera de ejemplo, la situación de dos ciudadanos que, aunque individualmente perciben ingresos gravados con el IVA en cuantía inferior a las 3.500 UVT, uno de ellos, además, percibe otros ingresos no gravados con tal tributo de manera tal que estos últimos ingresos, adicionados a los anteriores, superan el tope de 3.500 UVT. Para tal caso, el actor afirma que solo el segundo ciudadano se vería en la obligación de inscribirse como responsable del IVA, con todas las obligaciones formales que ello implica, ignorando de este modo que varias de las operaciones que llevaron a que este se viera en tal condición por superar las referidas 3.500 UVT, derivarían de actividades no gravadas con el IVA.

En tal orden el demandante considera que, desde el punto de vista constitucional, no resulta admisible que prevalezca en el ordenamiento jurídico una “norma que exige tratamientos tributarios desiguales, disímiles o diferentes, frente a supuestos fácticos iguales”. Así, refiere que se torna en imprescindible que, para efectos de lograr una igualdad real y efectiva de las personas naturales frente del IVA, la norma sea condicionada de modo tal que las “consignaciones bancarias, depósitos e inversiones financieras” a las que hace alusión la disposición impugnada provengan del ejercicio de actividades gravadas con el IVA.

Con fundamento en lo expuesto, el accionante solicita que se declare la exequibilidad condicionada de la expresión “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” que incorpora el numeral 6º del parágrafo 3º que artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 437 del Estatuto Tributario (en adelante, simplemente, “E.T.”) bajo el entendido de que “(...) tales transacciones financieras para ser consideradas como uno de los requisitos para determinar la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas, deben provenir de operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas - IVA”.

2. Cargos admitidos contra el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018. Presunto desconocimiento de los artículos 13, 95 (numeral 9º) y 363 superiores - solicitud de inexecutable

Previo a exponer los cargos presentados contra el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, se precisa que el accionante advirtió un posible problema de temporalidad de la norma impugnada comoquiera que la misma prevé en su inciso 7º que la aplicación del principio de favorabilidad que dicho artículo contempla vencía el 28 de junio de 2019. No obstante lo anterior, el actor le solicitó a esta Corporación proferir una sentencia de mérito “sin importar la temporalidad de la norma acusada” en atención a que (i) el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 se encontraba vigente para el momento de la presentación de la acción de inconstitucionalidad; (ii) en la actualidad la norma impugnada se encuentra produciendo efectos jurídicos; y (iii) la competencia de la Corte Constitucional, una vez admitida la misma, se mantiene de conformidad con el principio de la “perpetuatio jurisdictionis”.

2.1. Cargo con fundamento en la violación del artículo 13 constitucional

El actor sostiene que la norma acusada supone una vulneración al principio de igualdad

(C.P., art. 13) “que proscribe un tratamiento legal tributario diferenciado, el cual se concreta en una condonación de sanciones a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes, deudores solidarios y subsidiarios y a los garantes que así lo soliciten”. Lo anterior por cuanto, según la demanda, el artículo 102 de la ley prevé la reducción de las sanciones tributarias únicamente para los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes, deudores solidarios y subsidiarios y los garantes que posean deudas con la DIAN susceptibles de ser cobradas ejecutivamente; esto es, que se trate de deudas que incluyan sanciones y que ostenten la calidad de los títulos ejecutivos a los que se refiere el artículo 828 del E.T.[1].

En este sentido, el actor considera que el artículo cuestionado denota un trato desigual y diferenciado entre los contribuyentes pues, solo aquellos que tienen una deuda por sanciones ejecutoriadas y con su correspondiente título ejecutivo pueden acceder, en aplicación del principio de favorabilidad, al beneficio de la reducción parcial de la misma, excluyendo a otros que, para el 28 de junio de 2019, no tenían deudas por sanciones tributarias en firme y/o ejecutables, ya sea porque estaban siendo discutidas en la vía gubernativa o porque los contribuyentes ya las habían pagado voluntariamente o hubieran suscrito acuerdos de pago con la Administración.

En suma, el peticionario sostiene que el principio de favorabilidad que contempla la norma no es más que otra amnistía tributaria “similar a las que fueron declaradas inexequibles de las Leyes 1739 de 2014 (art. 57) y 1819 de 2016 (art. 356) a través de las sentencias C-743 de 2015 y C-060 de 2018 respectivamente”.

## 2.2. Cargo con fundamento en la violación del numeral 9° de artículo 95 y el artículo 363 constitucionales

En correspondencia con lo expuesto en precedencia, el demandante estima que la norma censurada trasgrede los principios de justicia y equidad tributaria a los que se refieren los artículos 95 (numeral 9°) y 363 de la Carta Política. Ello, por cuanto el artículo 102 de la ley favorece, sin justificación constitucional alguna, a quienes a la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 tuvieron a su cargo deudas fiscales que prestaran mérito ejecutivo.

En explicación de su tesis el actor sostiene que la aplicación del precepto demandado implicaría que, por una parte, “las personas que tienen deudas con la DIAN cuyo uno de sus componentes o la totalidad, sean sanciones (sic) pero que al 28 de junio de 2019 ya las habían cancelado o habían suscrito un acuerdo de pago y lo estaban cumpliendo, no tienen la oportunidad de acogerse al tratamiento (...) porque optaron por cumplir con las normas sustanciales y procesales tributarias que tenían pendientes; pero por otra parte “los contribuyentes y demás responsables de tributos nacionales que por cualquier circunstancia no habían cancelado sus deudas y tal vez a la espera (sic) de lo que ya tradicionales “amnistías” de las últimas reformas tributarias (consagrar condiciones especiales de pago) se van a ver favorecidos con la disminución de unos porcentajes de las sanciones, aprovechando la concesión que hace el propio legislador”.

Adicionalmente, el actor advierte que el artículo demandado desconoce la equidad vertical toda vez que la disminución porcentual de las sanciones será igual solamente para quienes se acojan a la “favorabilidad de la etapa de cobro”. De allí que “(...) las personas con mayor

capacidad contributiva y/o mayor volumen de inexactitudes o infracciones sancionables, van a gozar de una reducción cuantitativamente superior a la de quienes debido a su situación económica tienen unas deudas menores (...)

En razón de lo anterior el actor solicita que se declare la inexecutable del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, puntualizando en la necesidad de que la Corte resuelva dicha pretensión con fundamento en el precedente fijado sobre la materia mediante sentencias C-511 de 1996, C-743 de 2015 y C-060 de 2018.

3. Único cargo admitido contra el artículo 113 (parcial) de la Ley 1943 de 2018. Presunto desconocimiento de los artículos 2, 29, 83 y 230 superiores - solicitud de inexecutable

El demandante indica que la expresión “los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” que contiene en el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 vulnera los artículos 2, 29, 83 y 230 de la Constitución Política. Esto, toda vez que el aparte legal demandado impide que los contribuyentes acudan a otras fuentes del derecho tales como la doctrina oficial de la Dirección Nacional de Administración de Impuestos - DIAN y la jurisprudencia autorizada para efectos de defender sus intereses tributarios.

En ese orden el actor explica que el aparte demandado vulnera la garantía al debido proceso (C.P., art 29) toda vez que restringe “(...) en forma indebida el derecho de defensa [de los obligados tributarios, pues] (l)os conceptos [de la DIAN] si bien no son obligatorios para los contribuyentes, constituyen (...) junto con la ley, uno de los elementos de defensa cotidiana y muy pertinente para los administrados, considerando que los funcionarios de la DIAN en sus labores de fiscalización y liquidación los aplican en forma obligatoria junto con la normativa legal que corresponda”. Sostiene igualmente la demanda que la anterior situación se erige como una desventaja para los contribuyentes, que se verá reflejada “(...) en todos los actos administrativos previos y definitivos expedidos a partir del 2019” donde los funcionarios públicos de la UE DIAN podrán utilizar los conceptos que favorezcan sus interpretaciones en relación con las situaciones fácticas encontradas, sin importar si los mismos estaban vigentes en el año o periodo gravable investigado, o si fueron expedidos o modificados por la Oficina de Normativa y Doctrina durante las etapas de fiscalización y/o liquidación”.

Así mismo, el actor aduce que el precepto demandado trasgrede el principio de la confianza legítima (C.P., art. 83) comoquiera que ignora: (i) la prohibición de desconocer en la vía administrativa y judicial los conceptos en que se había basado el contribuyente para sus actuaciones tributarias y ii) la posibilidad de invocar como medio de defensa en esas mismas actuaciones, los conceptos estrictos y vigentes expedidos por la Subdirección Normativa y Doctrina de la DIAN”; situaciones estas que se encuentran amparadas por el aludido principio y por la buena fe (C.P., art. 83) que se predica de las relaciones entre el administrado y la DIAN.

Para efectos de ilustrar lo anterior, el ciudadano actor señala que “puede darse el caso, que en el lapso transcurrido entre el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente y el inicio de la actividad fiscalizadora de la DIAN, haya sido modificada o revocada la doctrina en que se basó el obligado tributario, situación que no podrá ser

alegada en la discusión gubernativa por el contribuyente, sino únicamente conformarse con invocar normas legales”; hecho que, a su juicio, resulta contrario a su derecho de actuar conforme a la buena fe que implicaría acogerse a la interpretación de la ley que hubiere hecho la DIAN al momento de cumplir con la obligación tributaria del caso.

Finalmente, en la demanda se argumenta que el aparte legal demandado del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 afecta la seguridad jurídica que emana del artículo 2º superior, así como el sistema de fuentes del derecho que prevé el artículo 230 de la Constitución Política.

En los anteriores términos, solicita que se declare la inexecutable de la expresión legal demandada.

#### IV. INTERVENCIONES

##### 1. Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda y Crédito Público

En sus respectivas condiciones de Secretaria Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y de delegada del Ministro de Hacienda y Crédito Público, las ciudadanas Clara María González Zabala y Juanita Castro Romero intervinieron en el presente trámite de constitucionalidad en los términos que se exponen a continuación:

1.1. Comenzaron por sostener que la Corte Constitucional debería inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo en relación con los cargos formulados contra el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018. Sustentaron su posición en las siguientes razones:

(i) Refirieron que el cargo formulado incumple el requisito de certeza. Lo anterior, dado que el actor pretende atribuir a la norma demandada un alcance y unos efectos que no surgen de manera directa ni se desprenden de su texto. Ello, como quiera que el demandante funda su acusación sobre la idea de que la disposición impugnada consagra una amnistía tributaria, cuando la norma en ningún momento regula una condonación o perdón de la obligación tributaria principal.

Las intervinientes reiteran que, de acuerdo con la Sentencia 823 de 2004, las amnistías se caracterizan por ser “un evento extintivo de la obligación, en el cual opera la condonación o remisión de una obligación tributaria existente”. En ese sentido, indican que la norma acusada “(...) contiene un tratamiento que consiste en la estricta aplicación del principio de favorabilidad y no se trata de la existencia de una obligación exigible que por disposición del legislativo no se cobra”.

Señalan que lo que promueve el artículo 102 de la ley es una reducción de sanciones, conforme la Ley 1819 de 2016, aplicando el principio de favorabilidad, manteniendo a cargo del deudor la obligación de pagar el total del tributo y los intereses a que haya lugar.

En ese sentido, las intervinientes consideran que las acusaciones de la demanda se enmarcan en su propia interpretación del precepto y no en el texto mismo ni en las disposiciones que lo integran.

(ii) Frente al cargo contra el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 referente a la vulneración del principio de igualdad, las intervinientes manifiestan que el cargo es inepto pues incumple los requisitos adicionales que la jurisprudencia constitucional que contempla la Sentencia C-1115 de 2004 señaló cuando se formula este tipo de cargo.

Bajo ese entendido, las intervinientes concluyen que de la norma acusada no se desprende una amnistía tributaria y tampoco de esta puede surgir un trato desigual entre contribuyentes.

Así las cosas, manifiestan que es imposible analizar un cargo por igualdad en tanto el actor fundó su argumentación en una interpretación que supone una condonación que no existe.

1.2. Por otra parte, las intervinientes solicitan a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de las demás normas demandadas e incluso, en el caso de no acoger su solicitud de inhibición frente a las acusaciones formuladas contra el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, se declare de igual manera su EXEQUIBILIDAD, con base en los siguientes argumentos.

(i) Antes de entrar a analizar la constitucionalidad del numeral 6 del párrafo 3º que el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 437 del E.T., las intervinientes hacen algunas precisiones sobre el régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas.

Señalan así que el artículo 437 del E.T., modificado por el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018, consagra algunos lineamientos que caracterizan a quienes pertenecen a los regímenes de responsables y de no responsables del Impuesto sobre las Ventas, IVA, diferenciándolos respecto de las obligaciones formales a su respectivo cargo.

Manifiestan así que la obligación tributaria formal está conformada por aquellas obligaciones de investigación, determinación y recaudo de los tributos que buscan el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial. Indican que la Sentencia C-743 de 2015 Corte Constitucional ha entendido a este tipo de obligaciones formales como “aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración”.

Precisado lo anterior, las intervinientes señalan que el precepto demandado funciona como un límite necesario para quienes prestan servicios y realizan consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, imponiendo unas obligaciones formales y sustanciales, con el fin de controlar la evasión tributaria.

Indican también que, para el Legislador, dos personas que prestan los mismos servicios gravados con el Impuesto sobre las Ventas y que cumplen con las condiciones establecidas en los numerales 1, 2, 3, 4, 5 y 7 del párrafo 3 del artículo 437 del E.T., pero en donde solo uno de ellos obtuvo consignaciones, depósitos o inversiones financieras superiores a un determinado monto, amerita que las obligaciones impuestas a cada uno sean diferentes.

Por tanto, señalan que si el propósito del numeral 6 de párrafo 3º que la Ley 1943 de 2018 le adicionó al E.T. es instaurar un límite para determinar ciertas obligaciones dirigidas

a establecer si una persona está o no evadiendo el pago del impuesto, “el monto de las consignaciones bancarias es un elemento diferenciador constitucionalmente justificado”.

Lo anterior le permite a las intervinientes concluir que este tipo de técnicas jurídicas que usa el Legislador materializan los principios de equidad y eficiencia tributaria con el propósito de evitar la evasión.

(ii) Respecto de la constitucionalidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, las intervinientes afirman que es preciso entender que la aplicación del principio de favorabilidad en procesos coactivos no trae consigo una amnistía tributaria.

Al respecto, recuerdan que, según la Sentencia C-804 de 2001, las amnistías tributarias son modalidades extintivas del deber fiscal en donde opera una condonación o remisión de una obligación preexistente. Así, al observar la norma acusada, para las intervinientes resulta evidente que de esta no surge una condonación de la obligación tributaria, ni de las sanciones ni de los intereses de mora causados.

Por el contrario, sostienen, que lo que la norma prevé, en aplicación del principio de favorabilidad, es una reducción parcial de las sanciones al interior del proceso de cobro, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos para tal efecto, entre los cuales está “el pago total de la obligación principal”.

Lo anterior, consideran las intervinientes, no conlleva la renuncia de la Administración al cobro de la deuda, ni que la obligación de pago a cargo del contribuyente desaparezca; sino que solo supone el pago total del tributo y de los intereses para poder acceder a la reducción de la sanción respectiva.

Se manifiesta que, así las cosas, el tratamiento tributario que se da en el presente caso sería aplicar la favorabilidad en la etapa de cobro beneficiando al contribuyente, pero, antes que nada, incentivando el saneamiento de su situación fiscal, sin que ello implique un trato preferencial respecto de quienes han cumplido con el pago de sus obligaciones.

Por otra parte, en lo que se refiere a un supuesto trato discriminatorio, las intervinientes consideran que este es inexistente ya que quienes se comparan no se encuentran en un plano de igualdad. Al respecto señalan:

a) Que los contribuyentes cumplidos pagaron a tiempo su obligación lo cual los exime de una carga adicional a la que pueda aplicársele una favorabilidad, recordando que a ambos tipos de sujetos se les exige el pago de la obligación principal a cargo.

b) Que no es posible enmarcar en el mismo plano a quienes anteriormente pagaron intereses y sanciones con aplicación de las tarifas máximas legales y a los actuales beneficiarios del principio de favorabilidad en la etapa de cobro. Lo anterior, debido a que el precepto posterior que establece el principio de favorabilidad en materia tributaria “hace imposible su aplicación a los contribuyentes sancionados que pagaron con anterioridad a esta norma”.

c) Que tampoco quienes estén discutiendo sus deudas en la vía gubernativa son comparables con los beneficiarios del precepto acusado ya que los primeros se encuentran

en una situación incierta que puede o no derivar en una sanción y, además, aún tienen la posibilidad de reducir las sanciones en la etapa de discusión, en los términos del artículo 640 del E.T.

Mencionan además que la norma lleva como contrapartida el amplio margen de configuración que tiene el Legislador para prever diferentes modalidades y alternativas para que las obligaciones fiscales se cumplan. Indican, según la Sentencia C-664 de 2009, el único límite de dicha facultad son las estipulaciones de la Constitución Política y las exigencias que se derivan de ella.

Con todo lo anterior, las intervinientes concluyen que la norma demandada es razonable ya que no exime al contribuyente de una obligación tributaria, sino que “contempla una posibilidad de recaudo de las sanciones” aplicando el principio de favorabilidad, lo cual no falta a la equidad ni al orden justo.

(iii) Frente de la expresión “los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” contenida en el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, las intervinientes manifiestan que esta se ajusta a la Constitución en sus garantías de debido proceso y confianza legítima pues pondera la aplicación del principio de legalidad tributaria sin dejar de lado el uso de otras fuentes del derecho al interior de procesos administrativos y jurisdiccionales.

Manifiestan que, en efecto, el artículo 113 demandado consagra en principio, el valor normativo vinculante de los conceptos de la DIAN para sus funcionarios. Así, si la norma reviste de fuerza vinculante la doctrina de dicha entidad, “es lógico suponer que los contribuyentes pueden exigir a estos a que se apeguen a los conceptos autorizados al momento de ejercer sus funciones”.

En suma, para las intervinientes, el mandato acusado procura ponderar el principio de legalidad tributaria indicando a los contribuyentes que sus argumentos solo pueden estar sustentados en la ley, “entendida esta como el conjunto de fuentes que hacen parte del ordenamiento impositivo y respetan la reserva legal y la exigencia de legitimidad democrática de las normas tributarias”. Manifiestan que esto mismo ocurre cuando en el artículo 230 de la Constitución Política se establece que los jueces están sometidos a la ley y la Corte Constitucional ha entendido que la “ley” debe entenderse en su sentido material.

Como conclusión, las intervinientes aducen que la expresión demandada es constitucional dado que una interpretación razonable de esta comprende no una exclusión de otras fuentes de derecho sino una prevalencia del principio de legalidad tributaria.

## 2. Asociación Colombiana de Ciudades Capitales

El señor Everaldo Lamprea Montealegre, director jurídico de la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales - ASOCAPITALES- intervino en la presente causa para solicitar que se declare la constitucionalidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018. Para sustentar su posición, el interviniente:

2.1. Recuerda que la potestad legislativa del Congreso de la República es amplia en materia tributaria de acuerdo con los artículos 150 y 388 de la Constitución Política, por lo que el Legislador puede expedir normas que consagren tributos, disponer beneficios tributarios y establecer mecanismos para lograr el recaudo tributario.

De acuerdo con esto indica que el Legislador estaba facultado para expedir el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 en el que se estableció una medida considerada pertinente para incentivar el cumplimiento de una obligación tributaria y para facilitar su recaudo.

2.2. Al analizar la constitucionalidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, el interviniente comienza por señalar que, de acuerdo con la Sentencia C-883 de 2013, el concepto jurisprudencial de amnistía tributaria se refiere a aquellas medidas dirigidas a la condonación obligaciones o a inhibir o atenuar las consecuencias adversas derivadas de su incumplimiento. De igual manera, indica que este tipo de figuras buscan incentivar el pago de obligaciones y regularizar la situación fiscal del contribuyente. Finalmente, señala que las amnistías “presuponen la infracción previa de una obligación tributaria”.

No obstante, el interviniente manifiesta que la Corte Constitucional ha exigido que, previo a la creación de una amnistía, se debe acreditar, por parte del Legislador, una situación que amerite tal medida.

Ahora bien, al evaluar si el artículo 102 demandado cumple los requisitos jurisprudenciales para los casos de amnistía tributaria, el interviniente encontró:

(i) Que de acuerdo con la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado (Ley de financiamiento), la situación económica del país y el aumento de gastos en inversión social para el año 2019 ameritaban la expedición de dicha ley. Manifiesta que, incluso, el proyecto incluyó medidas como el artículo 102, que ayudarían a incrementar los ingresos de la Nación y atender las actuales circunstancias, incentivando el pago de obligaciones en mora.

(ii) Que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 no crea una ventaja para los contribuyentes que cuenten con un título ejecutivo en su contra ya que, de igual manera, se les exige el pago previo de la obligación principal, los intereses y se les impone una sanción. Es decir, que al contribuyente incumplido solo se le reducirán las sanciones derivadas de su incumplimiento.

(iii) Que la aplicación del principio de favorabilidad facilita el pago de obligaciones tributarias y disminuye costos de fiscalización y cobro tanto para la DIAN como para las entidades territoriales.

2.3. Finalmente, al analizar el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 a la luz de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, el interviniente concluye:

(i) Que la disposición acusada no discrimina a los contribuyentes cumplidos pues los incumplidos deberán, igualmente, pagar la obligación principal completa, junto con sus intereses causados y las sanciones reducidas. Señala que la norma en cuestión devendría en inconstitucional si permitiera a los deudores pagar una obligación menor o si se les

eximiera del pago de intereses o de sanciones. Así las cosas, la norma no desconoce el principio de igualdad ya que “hay una carga adicional para los contribuyentes, declarantes, agentes retenedores, responsables, deudores solidarios, deudores subsidiarios y garantes incumplidos” (El énfasis es del texto).

(ii) Que el artículo 102 acusado no viola la igualdad en materia tributaria al aplicar el principio de favorabilidad a quienes cuenten con un título ejecutivo en su contra y que presenten la respectiva solicitud “antes del 29 de junio de 2019” pues no es posible aplicar el beneficio en periodos de tiempo indeterminados y a contribuyentes sin un título ejecutivo en contra.

(iii) Que la norma acusada no contraría el artículo 95-9 superior ya que los obligados deben pagar completamente el tributo, los intereses causados y la sanción derivada del incumplimiento. Señala que no se les exonera a persona alguna de pagar sus obligaciones sustanciales. Así, indica, no se desconocería “la prohibición de imponer obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente”.

### 3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Yadira Vargas Roncancio, como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, intervino en la demanda de la referencia con el fin de solicitar la exequibilidad de las normas acusadas, con base en los siguientes argumentos:

3.1. La interviniente comienza por señalar que la Ley 1943 de 2018 determinó quiénes serían responsables del IVA sin entrar a clasificarlos en el régimen común o el simplificado. Sostiene que la ley eliminó el término “régimen simplificado” y derogó el artículo 499 del E.T. que indicaba quiénes pertenecían a dicho régimen, pero que los requisitos que dicho artículo contenía habrían sido adicionados por el artículo 4º de la Ley de Financiamiento al parágrafo 3º del artículo 437 del código tributario.

Así las cosas, la interviniente afirma que la persona natural no se debe inscribir como responsable del IVA si cumple con los requisitos señalados en la mencionada norma “que básicamente son los mismos que antes contemplaba el artículo 499 del Estatuto Tributario”.

Manifiesta que la inconformidad del actor surgiría con el numeral 6 del parágrafo 3º del artículo 4º que indica “Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financiera durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 3.500 UVT” incorporado con la Ley 863 de 2003, artículo 14, sin que el Legislador hubiera distinguido sobre el origen de los recursos asociados a dichas operaciones, lo que se enmarca dentro de los principios del sistema tributario colombiano.

De acuerdo con lo anterior, la interviniente considera que el demandante se equivoca al acusar al artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 de vulnerar el artículo 13 constitucional pues dicha disposición reitera los requisitos consagrados en normas anteriores y “los cuales ahora deberá cumplir un responsable del impuesto no obligado a inscribirse como tal, garantizando así un trato igual entre iguales”. Así, de no cumplir alguna de dichas exigencias, se sostiene que los particulares en dicha situación estarán obligados a

inscribirse como responsables del IVA.

La DIAN recuerda que el artículo 4º de la Ley de Financiamiento es una norma de carácter objetivo, según la cual, cuando se supera el monto previsto por el Legislador, se presenta la consecuencia jurídica ahí prevista. Así, al ser “una prueba objetiva, su fiscalización y control por parte de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, es mucho más simple y eficaz que si fuere una cláusula subjetiva”. Por tanto, se indica que la norma obedece a los principios de eficiencia, eficacia y economía del sistema tributario y la función pública.

Manifiesta también la apoderada de la DIAN que no debe concluirse que registrarse como responsable del IVA sea un castigo para los contribuyentes. Se trata más bien de una “consecuencia de la libertad de configuración legislativa, lo cual busca garantizar los fines del estado”. Indica que la norma establece que las personas naturales comerciantes y artesanos, minoristas o detallistas, pequeños agricultores y ganaderos y quienes presenten servicios solo serán responsables del IVA si no cumplen alguno de los requisitos establecidos, incluida la condición de que trata la norma demandada, sin que ello dé lugar a la violación al derecho a la igualdad.

Indica que en el ámbito tributario el Congreso de la República goza de una amplia discrecionalidad para el desarrollo de la política impositiva mientras esta sea razonable y proporcional[2]. Por lo tanto, la apoderada de la DIAN señala que el Legislador, en casos como el analizado, con base en su potestad de configuración legislativa y por necesidades de política fiscal, “puede crear impuestos, fijar los elementos sustanciales de estos y modificar la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas, establecer los requisitos para ser responsables del impuesto de IVA en los términos del artículo 437 del Estatuto Tributario”, cumpliendo con la finalidad constitucional de contribuir al financiamiento del Estado en el marco de la justicia y la equidad.

Por lo atrás expuesto, la apoderada de la DIAN solicita la exequibilidad del aparte demandado del artículo 4º de la Ley 1943 de 2018.

3.2. Por otra parte, la interviniente indica que la modificación del artículo 102 plantea la posibilidad de solicitar la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, dentro del proceso de cobro coactivo por parte de aquellos que tengan obligaciones a cargo que presten mérito ejecutivo al momento de la entrada en vigencia de la Ley de Financiamiento, si cumplen ciertas condiciones.

Hay que recordar, aclara la DIAN, que la Ley 1943 de 2018 tiene el propósito de crear fuentes de financiamiento adicionales que sustenten las necesidades de gasto en el año 2019, así como de incrementar el crecimiento económico y la progresividad. Con esto, indica la interviniente, se contribuirá de manera positiva al recaudo, ejecución y distribución de los recursos para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho, los principios del sistema tributario y el bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida.

Según la interviniente, el Legislador previó la posibilidad de invocar el principio de favorabilidad, pagando la totalidad del tributo y de los intereses a que hubiera lugar y, de

este modo, liquidar la sanción con las tarifas de la Ley 1819 de 2016. Sostiene que dicha regulación es más benévola en esa materia pero que no se condona el impuesto, ni los intereses ni la sanción, sino que se aplica una tarifa diferente sin violar preceptos constitucionales.

Manifiesta que es necesario ponderar entre el interés particular y el general pues la posibilidad que brinda la norma acusada de invocar el principio de favorabilidad permitiría, entre otras, facilitar el recaudo de los recursos necesarios para sostener al Estado, cumplir los programas establecidos y garantizar la equidad y el crecimiento económico del país pues el obligado deberá pagar la totalidad del tributo, los intereses y solo respecto de la sanción podría pedir la aplicación de las tarifas de la Ley 1819 de 2016.

Concluye la interviniente esta primera parte señalando que las medidas adoptadas por la Ley de Financiamiento, específicamente la consagrada en el artículo 102, son legítimas, importantes e imperiosas. Así, considera que el medio es adecuado, conducente y necesario. Y que aplicar el beneficio permitirá (i) generar recursos adicionales para balancear el PGN2019 y (ii) mejorar la estructura impositiva de manera que conlleve mejoras procedimentales administrativas y procedimentales.

3.3. Considera la DIAN que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 no vulnera los fines esenciales del estado, los principios fundamentales al debido proceso, la buena fe y la debida administración de justicia.

Al respecto señala que en la ponencia para el primer debate el Legislador incluyó la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 para eliminar la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN para las autoridades tributarias. Esto, con el propósito de que dichos conceptos tuvieran los mismos efectos para todas las entidades estatales. Sostiene también que en segundo debate se aprobó el texto señalando que dichos conceptos constituían interpretación oficial para los empleados de la DIAN y, por lo tanto, tendrían carácter obligatorio para tales personas; y que los contribuyentes solo podrían sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional, con base en la ley.

Según la interviniente, lo anterior permite concluir que con los conceptos se cumplen los fines esenciales del Estado ya que a través de ellos “se unifica doctrinariamente los criterios interpretativos”[3].

La norma demandada no atenta contra los principios de buena fe y confianza legítima ya que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, “son herramientas que orientan o plasman una opinión a los particulares sobre la forma como debe ser aplicada y/o interpretada una norma de carácter tributario, aduanero o cambiario, pero no los obliga a actuar de conformidad a lo que en él se expresa (...) pues no tiene una fuerza igual a la ley”.

Afirma también la DIAN, que no hay vulneración del derecho de defensa en tanto los conceptos interpretan la ley de tal manera que pueden decir algo diferente a la intención del Legislador, por lo que los argumentos deben estar soportados únicamente en la ley lo cual es acorde con las disposiciones constitucionales. En ese sentido, indica, el principio de confianza legítima “encuentra respaldo en el principio de la buena fe, que exige de las

autoridades y los particulares que tengan que ser coherentes con sus actuaciones, así como también respetar los compromisos adquiridos, a fin de garantizar la estabilidad y durabilidad del sistema". Aduce entonces que el accionante olvida que la confianza legítima y la seguridad jurídica encuentran asidero en la ley y no en las interpretaciones que se consignan en conceptos.

Aunado a lo anterior, la interviniente recuerda que todos los actos administrativos de carácter particular son susceptibles de control de legalidad y, por lo tanto, cualquier interpretación que de la ley haga la DIAN puede ser revisada por la jurisdicción, garantizando el debido proceso y los derechos a la defensa y de contradicción.

#### 4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT

El presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT intervino en el proceso de la referencia para solicitar la exequibilidad condicionada del artículo 6, parágrafo 3, numeral 6 de la Ley 1943 de 2018; la exequibilidad del artículo 102 ibid. y la inexecutable del artículo 113 de dicha normativa. Lo anterior, por las siguientes razones:

4.1. Respecto del primer cargo, el cual se concreta en la solicitud de exequibilidad condicionada de la expresión demandada del numeral 6º del parágrafo 3º de que trata el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018, el ICDT transcribe la norma y destaca los apartes que considera significativos para su interpretación porque, a diferencia del actor, el interviniente entiende:

(i) Que los sujetos obligados a registrarse como responsables del IVA son "quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de (...)", de lo que se concluye que a quienes se exceptúa son: (a) aquellas personas naturales comerciantes y artesanos que sean minoristas o detallistas, pequeños agricultores y los ganaderos, y (b) quienes presten servicios si cumplen la totalidad de las condiciones establecidas; y

(ii) Que "los ingresos brutos totales provenientes de la actividad sean inferiores a 3.500 UVT".

Según el interviniente, de lo anterior se extrae que lo que se propone la norma es excluir la obligación de inscribirse como responsables de IVA a aquellos con ingresos y consignaciones inferiores a 3.500 UVT. Así, sostiene que no sería coherente concluir "que el único caso por fuera de este enunciado es el relativo a las consignaciones bancarias depósitos o inversiones financieras, por cuanto lo que determina la obligación son las actividades gravadas".

Por lo anterior, el ICDT considera que el actor no tiene razón al afirmar que de la disposición acusada derivan varias interpretaciones pues, como ya se indicó, solo se desprende una natural y obvia que no es otra que la referencia al "desarrollo de actividades gravadas con IVA".

Manifiesta que dicho entendimiento es ajustado a la Constitución "puesto que con ello se cumple la finalidad de la norma de excluir de la obligación de registrarse en el IVA a los

pequeños responsables”. Es decir, en concepto del ICDT para que las transacciones financieras a que hace referencia el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 sean consideradas como uno de los requisitos para determinar responsables del IVA, deben provenir de operaciones gravadas con dicho impuesto.

4.2. Frente del cargo contra el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 por violación de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, el ICDT considera que no se concreta dado que la aplicación del principio de favorabilidad no conlleva una amnistía o una condición especial de pago, ya que como lo ha entendido la jurisprudencia, “su contenido es absoluto, es decir, no admite restricciones en su aplicabilidad, como elemento fundamental del debido proceso”.

Aduce que lo que el Legislador pretende es aplicar dicho principio conforme a lo que la misma jurisprudencia constitucional ha indicado “para todos aquellos casos en que la disposición legal es más favorable al obligado tributario”.

De igual manera, el interviniente se aparta de lo expuesto por el actor cuando afirma que solo aquellos con una deuda ejecutoriada por sanciones pueden acceder al beneficio de favorabilidad, “pues conforme al conexo artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad es general para todo el régimen sancionatorio tributario”.

Escenario diferente, afirma, es la facultad expresa de aplicar el principio de favorabilidad a los procesos de cobro, “circunstancias normativas que tampoco conducen a aseverar (...) que el principio de favorabilidad a que alude la norma demandada ‘no es más que una amnistía o una condición especial de pago’”.

4.3. En cuanto el tercer cargo, que se traduce en la violación de los artículos 2, 29, 83 y 230 de la Constitución por parte de la frase contenida en el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, según la cual “(l)os contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley”, el ICDT considera:

4.3.1. Que el artículo 113 efectivamente trasgrede los artículos 2 y 29 de la Carta porque restringe el derecho de defensa del contribuyente, en tanto limita sus argumentos y pruebas. Sostiene que lo anterior desconoce que la libertad de configuración legislativa encuentra límites en los principios y valores constitucionales entre los cuales están el debido proceso y el derecho a la defensa.

En este punto, el ICDT aclara que no desconoce que el Legislador tiene la facultad de establecer sus procedimientos y “que - en materia tributaria- la libertad probatoria no es absoluta”, pero que no entiende cómo es que quien accione al Estado “no tenga el derecho a una tutela jurisdiccional efectiva, porque en las circunstancias normativas de la disposición demandada no habrá igualdad de condiciones entre las partes de la contienda”.

El interviniente plantea la necesidad de aplicar el test breve para establecer la legitimidad del fin y de la medida para eliminar la arbitrariedad y el capricho en la regulación.

Así, en el presente caso, el ICDT observa que el fin buscado no es legítimo pues busca desconocer todo medio de prueba diferente a la ley de manera que se afecta el debido proceso y se limita el derecho de defensa de quien acciona.

A la vez, se crea un desequilibrio en la contienda frustrando la defensa porque el obligado tributario solo puede invocar la ley mientras la Administración, además de la ley, podría acudir a sus interpretaciones y propios conceptos como pruebas a su favor.

Con lo anterior, considera, no solo se desconocen los preceptos constitucionales invocados por el accionante, sino también el artículo 13 superior.

Recuerda, además, que de conformidad con el artículo 137 del CPACA, en las demandas de nulidad se pueden invocar “la infracción de las normas en que deberían fundarse” que no siempre son leyes, pueden ser reglamentos; “la falsa motivación” de argumentaciones contrarias a la verdad; y la “desviación de las atribuciones propias de quien las profirió”, es decir, el abuso de poder.

Manifiesta que de lo anterior se puede concluir que los particulares tienen a su alcance vías y argumentaciones mucho más amplias que la mera ley.

4.3.2. Que la norma cuestionada trasgrede la confianza legítima del artículo 83 de la Constitución Política en tanto la autoridad elabora doctrina, obliga a sus funcionarios a su acatamiento y uso en su actuación administrativa pero le prohíbe “al receptor de esta, que argumente y exhiba esa doctrina”. Sostiene que con esta restricción se vulnera la buena fe y la confianza legítima con la que actuó el obligado tributario.

4.3.3. El Instituto comparte lo señalado por el accionante respecto de la violación del artículo 2º de la Constitución Política. Reafirma que de los postulados constitucionales surge la seguridad jurídica “ya que es el Estado el encargado de brindar a los asociados las garantías suficientes para que se logre la efectividad de los principios y derechos y la vigencia de un orden justo”.

4.3.4. El interviniente afirma, al igual que el actor, que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 trasgrede el inciso 2º del artículo 230 superior referente a los criterios auxiliares de la actividad judicial. Lo anterior por cuanto permite únicamente la ley como sustento de las actuaciones del obligado en la vía gubernativa y jurisdiccional, con lo que “se puede decir que el juez queda inhibido de conocer todo aspecto diferente a esta que le sea ostentado en los procesos tributarios, no solo la doctrina, sino la equidad, la jurisprudencia y los principios generales del derecho”.

## V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador General de la Nación, Fernando Carrillo Flórez, solicitó a la Corte Constitucional declararse inhibida para pronunciarse de fondo respecto del cargo por la presunta vulneración del derecho a la igualdad por parte del numeral 6º del párrafo 3º de que trata el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018; o, de manera subsidiaria, declarar su exequibilidad. Frente del artículo 102 de la señalada ley solicita que se declare su exequibilidad y declarar inexecutable la expresión “los contribuyentes solo podrán sustentar

sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” de que trata el artículo 113 ibidem.

1. Respecto del artículo 4º de la Ley 1943 de 2018, que adicionó un párrafo 3º al artículo 437 del E. T., estima que no desconoce el derecho a la igualdad por cuanto el hecho generador que define que quien es responsable del impuesto a las ventas es quien realice actividades gravadas sin hacer distinción entre el origen de las transacciones bancarias.

Para el Ministerio Público el cargo contra el numeral 6º del párrafo 3º de que trata el artículo 4º de la Ley de Financiamiento no cumple con el requisito de certeza ya que está fundamentado en una interpretación errónea de la norma. Se sostiene que el actor no tuvo en cuenta que “el presupuesto de la norma es que el contribuyente sea responsable del impuesto” por efectuar operaciones o actividades gravadas.

Así, lo consagrado en la disposición normativa es solo un requisito para ser excluido de la obligación de registrarse como responsable del IVA, lo cual nada tiene que ver con el origen de los recursos.

Recuerda el Procurador que la Ley 1943 de 2018 eliminó la distinción entre el régimen común y el régimen simplificado por lo que hoy los contribuyentes se clasifican en responsables o no responsables. De igual manera, sostiene que el Legislador dispuso que uno de los requisitos para ser exceptuado de la obligación de registrarse como responsable del Impuesto sobre las Ventas es que sus transacciones bancarias no superen los 3.500 UVTS.

Por lo tanto, la Vista Fiscal considera que, si se acepta el condicionamiento propuesto en la demanda, ello implicaría desconocer el presupuesto de que el contribuyente que puede ser excluido del registro, es responsable del IVA, “y en consecuencia, no habría razón para dar un tratamiento distinto a sujetos que se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica”.

En torno al principio de igualdad, el Ministerio Público señala que este exige un mismo trato a situaciones fácticas y jurídicas iguales y un trato diferente a supuestos de hecho distintos. En el presente caso, considera que solo sería justificable un trato distinto si se estuviere determinando el hecho generador. Es decir, “si se incluyeran como responsables del impuesto a personas que no realizan actividades gravadas, situación que difiere del presupuesto normativo acusado”.

Así las cosas, el Procurador indica que no se puede tener como un trato diferenciado si se trata de sujetos en la misma situación fáctica y cuando la norma solo señala las condiciones para que un obligado, que ya cumple con el hecho generador, pueda ser excluido del registro como responsable del IVA.

2. Respecto del principio de favorabilidad en materia del cobro establecido en el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, el Ministerio Público hace previamente algunas aclaraciones sobre las amnistías tributarias.

Así, sostiene que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las amnistías tributarias

son modalidades extintivas del deber fiscal cuando hay una obligación tributaria preexistente[4]. Por tanto, lo que permitiría esta figura es condonar una obligación tributaria causada.

Indica que a pesar de que en principio, las amnistías tributarias pueden comprometer los principios de justicia, igualdad y equidad, en ocasiones serían constitucionalmente admisibles[5].

Sin embargo, afirma el Ministerio Público que el artículo 102 de la Ley de Financiamiento no consagra una amnistía pues no se está condonando de manera parcial o total una obligación tributaria, así como tampoco atenúa las sanciones por su incumplimiento. Manifiesta que lo anterior, se puede concluir ya que la norma establece que el principio de favorabilidad se podrá aplicar cuando el obligado haga la correspondiente solicitud y siempre y cuando se trate de obligaciones que presten mérito ejecutivo.

Incluso, la Vista Fiscal afirma que la norma no acepta una condonación de la sanción sino la aplicación de las reducciones previstas en una norma más favorable, lo cual solo es posible previo el pago total de las obligaciones tributarias y de los intereses moratorios.

Considera el Ministerio Público que lejos está la norma demandada de ser desproporcionada o injustificada. Indica que de lo que se trata es de aplicar el principio de favorabilidad como una extensión del debido proceso que por mandato constitucional es aplicable “a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas” y que está inmerso en el Estatuto Tributario.

Concluye indicando que la medida no consagra beneficios inequitativos o tratamientos jurídicos irrazonables que favorezcan a los contribuyentes morosos. No establece una condonación de obligaciones, ni tampoco genera un trato desigual entre los deudores con obligaciones ejecutoriadas y los que no. Tiene que ver es con una obligación que presta mérito ejecutivo y en firme, que puede ser objeto de la aplicación del principio de favorabilidad, pues las otras obligaciones aún pueden ser objeto de debate administrativo o jurisdiccional.

3. El demandante acusa la expresión del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 que dispone que “[l]os contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” de ser inconstitucional dado que contraría el principio de seguridad jurídica, el derecho de defensa y contradicción, la presunción de buena fe y confianza legítima. Esto, en tanto impide que los contribuyentes tengan la posibilidad de utilizar los conceptos emitidos por la DIAN, desconociendo que el mismo precepto normativo les otorga fuerza vinculante como interpretación oficial para los funcionarios de la entidad.

La Procuraduría General de la Nación comparte la posición del demandante y considera que dicha expresión debe ser declarada inexecutable.

Para el Ministerio Público, en primer lugar, aunque se invocan varios preceptos constitucionales para fundamentar la violación de la disposición a la Carta Política, considera que se trata de un solo cargo materializado en la imposibilidad de los

contribuyentes para usar la doctrina oficial de la DIAN como sustento de sus actuaciones administrativas y judiciales derivadas de obligaciones tributarias.

Aduce que mientras para un grupo de personas (empleados de la DIAN) los conceptos que emita la dirección de gestión jurídica o subdirección normativa y doctrina de la DIAN son no solo obligatorios sino que tienen el estatus legal de doctrina oficial, para el otro extremo (los contribuyentes) aunque le son oponibles y configuran la base de las decisiones que toma la administración, está prohibido su uso como argumento de defensa en las instancias correspondientes.

Sostiene así el Procurador que no hay una justificación constitucional para que el Legislador limite los derechos a la seguridad jurídica, debido proceso, presunción de buena fe y confianza legítima, ni mucho menos, afecte su núcleo esencial. Manifiesta que estos son principios que deben regir todas las actuaciones de la administración por lo que ninguna norma “puede desconocer el precepto constitucional que incluyó a la doctrina como una de las fuentes auxiliares del derecho”.

En ese sentido, continúa, los contribuyentes deben ver materializado su debido proceso en la posibilidad de ejercer sus derechos ante la administración, “más aún cuando se pretende hacer oponibles decisiones fundamentadas en conceptos oficiales” que luego no van a poder invocarse como instrumento de contradicción o como fundamento del cumplimiento de una obligación tributaria.

Concluye el Ministerio Público señalando que, aunque jurisprudencialmente se tenga que el derecho a la defensa y contradicción no son absolutos, su restricción solo es constitucional cuando no se afecte su núcleo esencial y los límites se enmarquen en criterios de razonabilidad y proporcionalidad y que no desconozcan otras garantías constitucionales. Presupuestos que no se presentan en este caso pues, como ya se dijo, no hay una razón que justifique la afectación al debido proceso, confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe, que se configura con la limitación consagrada en el artículo 113 acusado.

## VI.I Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

## VI.III. Problemas jurídicos

La Corte observa que la demanda se dirige a que se resuelvan los siguientes problemas jurídicos:

1. ¿Es contrario al principio de igualdad que las “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” a que alude el numeral 6 del párrafo 3º de que trata el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 sean un criterio para determinar si los sujetos de que trata dicho párrafo deben o no registrarse como responsables del IVA, independientemente de si los recursos relativos a tales operaciones provengan de actividades no gravadas con dicho impuesto?

2. ¿Vulnera el principio de igualdad y la justicia y equidad tributaria que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 prevea que el valor de las sanciones derivadas de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos que prevé dicho artículo y que presten mérito ejecutivo pueda ser reducido cuando estas tengan tal carácter antes del 28 de junio de 2019?

3. ¿Es contrario al debido proceso y a la defensa, a la confianza legítima y al sistema de fuentes que prevé el artículo 230 superior, que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 prevea que “Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley”?

#### VI.III. Plan de la sentencia

La presente sentencia abordará los anteriores problemas jurídicos en el mismo orden atrás señalado.

#### VII. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

1. ¿Es contrario al principio de igualdad que las “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” a que alude el numeral 6 del parágrafo 3º de que trata el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 sean un criterio para determinar si los sujetos de que trata dicho parágrafo deban o no registrarse como responsables del IVA, independientemente de si los recursos relativos a tales operaciones provengan de actividades no gravadas con dicho impuesto?

1.1. El demandante sostiene que la expresión “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” a que alude el numeral 6 del parágrafo 3º que el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 437 del E.T. resulta violatoria del principio de igualdad que defiende el artículo 13 superior.

En apoyo de su denuncia el actor aduce que para que los recursos consignados, depositados y/o invertidos a través del sistema financiero puedan efectivamente determinar la obligación de registrarse como responsable del IVA, solo deberían tenerse en cuenta aquellos obtenidos de actividades efectivamente gravadas con dicho impuesto. De lo contrario, explica la demanda, una persona que obtuviera ingresos provenientes de operaciones gravadas con el IVA en monto inferior a 3.500 UVT podría ser obligada a registrarse como responsable de tal impuesto por el solo hecho de haber percibido y consignado en el sistema financiero otros ingresos adicionales provenientes de negocios jurídicos no gravados con el IVA pero que, al ser sumados a los ingresos efectivamente gravados con dicho tributo, superarían el límite de las 3.500 UVT.

En tal orden, el actor expone que el principio de igualdad resulta vulnerado si, por ejemplo, se considera que mientras que una de las personas que contempla el primer inciso del parágrafo 3º adicionado al artículo 437 del E.T. no sería tenida como responsable del IVA por no haber realizado consignaciones, depósitos y/o inversiones financieras en monto superior a 3.500 UVT durante el año anterior o el respectivo año fiscal, todas ellas provenientes de ingresos relacionados con transacciones de bienes gravados con el IVA; otra persona del mismo grupo que hubiera realizado idénticas operaciones financieras sí sería responsable del IVA por el hecho de, adicionalmente, haber consignado, depositado

y/o invertido en el sistema financiero otros recursos originados en transacciones no gravadas con dicho impuesto; por ejemplo, de dineros provenientes de un crédito financiero de libre inversión.

1.2. Previo al análisis del cargo, la Corte considera pertinente hacer ciertas precisiones sobre la norma que contiene la expresión demandada. Veamos:

1.2.1. La Ley 1943 de 2018 eliminó la calificación de régimen común y régimen simplificado para efectos del Impuesto sobre las Ventas (IVA), sustituyéndolas por la situación de responsabilidad o no responsabilidad por dicho impuesto. Eso es lo que se desprende del artículo 18 de la ley en cita cuando ordena “(eliminar) todas las referencias al régimen simplificado del impuesto a las ventas (...)” y establece que “(l)as normas que se refieran al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA).”

1.2.2. El párrafo 3º que el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 adicionó al artículo 437 del E.T. establece los requisitos que deben cumplirse para que las personas que pertenezcan al grupo que describe el inciso 1º del mentado párrafo 3º[6] -grupo de sujetos que corresponde al mismo que previó el recién derogado artículo 499 del E.T. [7]- no se vean en la obligación de registrarse como responsables del IVA. Según dicho párrafo, cumpliendo con la totalidad de ciertas condiciones -entre otras y para el caso concreto, la condición de haber efectuado “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” en monto inferior a 3.500 UVT durante el año anterior o el respectivo año fiscal-tales personas no estarían en la obligación de registrarse como ‘responsables’ del Impuesto sobre las Ventas, pudiendo así eludir los deberes y cargas que dicho registro implica (ver infra 1.2.6).

1.2.3. El concepto de ‘responsable tributario’ no se asemeja al concepto de contribuyente tributario[8]. Se trata de dos clases de sujetos: (i) los responsables, como sujetos pasivos del tributo ante la Administración de Impuestos; y (ii) los contribuyentes, cuyas actividades son las que efectivamente se encuentran gravadas por la Administración y, en tal orden, corresponden a los sujetos propiamente pasivos del tributo, sobre quienes realmente recae la carga impositiva. Las razones que subyacen a la existencia de un responsable tributario, distinto del respectivo contribuyente, son explicadas por la doctrina especializada[9] de la siguiente manera:

“Ocurre que en algunas relaciones (...) que las personas cuya capacidad económica quiere ser gravada por el legislador son muy numerosas y dispersas en el conglomerado social, lo cual dificulta la percepción del tributo. Por tal razón surge la conveniencia de sustituir el sujeto pasivo propio, o contribuyente, por un sujeto pasivo impropio, que, sin ser la persona a la cual va dirigida la carga tributaria, tiene una estrecha relación con ella y puede trasladar o repercutir el tributo sobre la misma, de manera que solo queda como responsable ante el Fisco esa persona. (...)” (El texto en negrilla y/o en cursiva corresponde al texto citado. La subraya es fuera de texto)

Así, en materia tributaria, por ‘responsable’ se entiende a quien, “sin ser el titular de la capacidad económica que la ley quiere gravar, es sin embargo designada por ella para cumplir como sujeto pasivo la obligación tributaria, en sustitución completa del titular del

hecho económico que, según el criterio del legislador, debe ser gravado.”[10]. Es decir, a diferencia del mero contribuyente, el responsable tributario tiene la misión jurídico-económica de, entre otras (ver 1.2.4. infra), facilitar el recaudo del impuesto por parte de la Administración.

1.2.4. El mecanismo mediante el cual, de ordinario, el responsable tributario sustituye al contribuyente opera a través de la retención que el primero realiza, desde el momento mismo de su causación, del tributo a cargo del segundo. Se trata del deber de retención en la fuente a cargo de la persona sobre la cual “el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo”[11]. Así, el deber de “recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos”, a cargo del agente retenedor o responsable tributario, cumple con una misión que, más allá de facilitar el recaudo del impuesto, “ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalonar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal[8[12]], por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y iv) fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti - inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía[9[13]].”[14].

1.2.5. La función de agentes retenedores del Impuesto sobre las Ventas - IVA a cargo las personas que prevé el inciso 1º del párrafo 3º cuyo numeral 6º ahora ocupa a la Corte- se encuentra prevista en el texto actual del artículo 437-2 del código de impuestos, según el cual “(a)ctuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:” entre otros “7. Los responsables del [régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA) (...)] [15]”.

1.2.6. Finalmente, debe precisarse que la diferenciación entre los responsables y los no responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) implica que tales sujetos sean objeto de un trato disímil por parte de la ley. En Sentencia C-1114 de 2004[16], proferida en vigencia de los formalmente extintos regímenes común y simplificado del Impuesto sobre las Ventas (IVA), la Corte señaló que: “(l)a diferencia principal entre quienes pertenecen al régimen común y los que pertenecen al régimen simplificado es que los primeros están en la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, y los segundos no. De allí se derivan a su vez obligaciones adicionales para quienes pertenecen al régimen común como son la obligación de expedir facturas, Informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos, cumplir las normas de contabilidad, expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores, presentar declaraciones de ventas y de renta y complementarios y conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas relacionadas con el impuesto a las ventas.”(Énfasis fuera de texto).

Con la expedición de la Ley 1943 de 2018 la situación resultó fundamentalmente igual. En efecto, a diferencia del no responsable, la condición de responsable del IVA implica asumir

una obligación sustancial y varias formales. (i) La obligación sustancial es, precisamente, la que surge de los deberes centrales del responsable como agente retenedor; estos son, la obligación de recaudar el impuesto a cargo de los contribuyentes, incluyéndolo dentro del cobro del bien o servicio adquirido por este último, y la obligación de entregarle su importe a la Administración. (ii) Las obligaciones formales son aquellas mediante las cuales se permite que el Estado controle las funciones públicas de recaudo a cargo del responsable como agente retenedor[17]. Dentro de estas últimas están, según el caso, las obligaciones de inscribirse o actualizar el Registro Único Tributario - RUT; de expedir facturas; de liquidar y cobrar el IVA por las transacciones gravadas con dicho impuesto; de presentar la declaración de ventas y complementarios; de practicar la retención del IVA; de expedir certificados de retención del IVA; de conservar informes y pruebas relacionados con su función; de llevar contabilidad; de presentar la declaración de renta; y de informar el cese de actividades.

La evacuación de la última etapa recién reseñada depende del resultado de un test de razonabilidad y proporcionalidad, en donde, luego de establecer su nivel de intensidad, se analizan: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre los referidos medio y fin.

Procede así la Corte a desarrollar correspondiente juicio de igualdad sobre la expresión “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” que contiene el numeral 6 del párrafo 3º que la Ley 1943 de 2018 le añadió al artículo 437 del E.T.

Veamos:

### 1.3.1. Criterio de comparación

La Corte comienza por verificar que existe un efectivo patrón de igualdad entre los sujetos previstos al inicio del párrafo 3º que se adicionó al artículo 437 del E.T. Se trata, pues, de una norma que se predica comúnmente de las personas naturales comerciantes, los artesanos minoristas o detallistas, los pequeños agricultores, los ganaderos y los prestadores de servicios (en adelante, también, los “sujetos de la norma”) a efectos de determinar si cada uno de ellos, individualmente considerado, debe o no registrarse como responsable del IVA; todo ello dependiendo de si efectúa o no consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, durante un mismo lapso de tiempo y en cuantía superior a 3.500 UVT.

### 1.3.2. Trato desigual entre iguales

Superada la etapa anterior, esta Corporación encuentra que el párrafo 3º que la Ley 1943 de 2018 le añadió al artículo 437 del E.T. es potencialmente generador de un trato desigual entre iguales. En efecto, de la redacción del referido párrafo se desprende que si alguno de los sujetos de la norma no cumple con “la totalidad” de las siete (7) condiciones que esta contempla, este será sujeto de la obligación de registrarse como responsable del IVA. Por el contrario, los sujetos de la norma que, siendo formalmente iguales al anterior, sí cumplan con todas dichas siete (7) condiciones, no tendrán que registrarse como responsables del IVA.

Así, aplicando lo recién dicho al numeral 6 del referido párrafo 3º, si por ejemplo uno de los sujetos de la norma cumple con todas las condiciones que dicho párrafo prevé, salvo aquella consistente en efectuar consignaciones bancarias, depósitos y/o inversiones financieras, dentro del año anterior o el respectivo año fiscal, en sumas inferiores a 3.500 UVT, por ese solo incumplimiento tendrá la obligación de registrarse como responsable del IVA. Pero, se reitera, los demás sujetos de la norma que cumplan con “la totalidad” de dichas siete (7) condiciones no tendrán que efectuar tal registro, permaneciendo así como no responsables del IVA.

En otras palabras, existiría un trato desigual entre aquellos sujetos de la norma que hubieren comúnmente cumplido con todas las condiciones que dicho párrafo prevé, y aquellos sujetos que hubieren cumplido con todas dichas condiciones salvo aquella consistente en lograr “(q)ue el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año [no fuere superior a 3.500 UVT]”. Tal diferencia, por supuesto, no sería tan solo formal pues, a diferencia de los primeros, estos últimos sujetos se verían en el deber asumir las obligaciones inherentes a su condición de responsables del IVA (ver 1.2.6 supra).

### 1.3.3. Ausencia de justificación de trato asimétrico.

Cumplidos los dos primeros pasos, la Corte debe centrarse en averiguar si la diferencia de trato atrás mencionada se ajusta o no a la Constitución Política. Para ello, tras establecer que por razón del carácter tributario del aparte legal impugnado corresponde aplicar un test de proporcionalidad de intensidad leve[19], la Corte hace las siguientes consideraciones:

#### 1.3.3.1. El fin buscado por la medida

El párrafo 3º que se adicionó al artículo 437 del E.T. persigue identificar a los sujetos de la norma que se encuentran en la obligación de registrarse como responsables del Impuesto sobre las Ventas - IVA y, así, combatir la evasión tributaria. A estos individuos, entre otras personas, se encarga del recaudo de un impuesto cuyo nivel de percepción, “como proporción de la economía colombiana es inferior al de la región y al de la OECD”, según se explicó en la Exposición de Motivos del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 1943 de 2018[20]. En este orden, el referido párrafo 3º establece una serie de condiciones - entre ellas la que incorpora su numeral 6 que contiene la expresión legal demandada- de cuyo cumplimiento o incumplimiento por parte de los diversos integrantes de un grupo de sujetos formalmente iguales, depende que cada uno de estos sea tenido como responsable o como no responsable del IVA.

La referida finalidad del párrafo 3º del artículo 437 del E.T. se ajusta plenamente al Texto Superior. De hecho, la jurisprudencia constitucional convalida que el Legislativo establezca un régimen de obligaciones diferenciado que, imponiendo cargas desiguales a distintos sectores de la población, se ajuste a los principios de equidad, eficiencia y progresividad que caracterizan el sistema tributario. Justamente, en desarrollo de su amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria[21], en Sentencia C-150 de 1997[22] la Corte sostuvo que “(l)a designación de agentes retenedores del impuesto a las ventas tiene por fin garantizar un mejor recaudo de ese impuesto. La Constitución dispone

que al Presidente de la República - y por lo tanto, a sus agentes - le corresponde “velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos”. Ello, sin embargo, no obsta para que la Ley, por razones de eficiencia en la recolección de los tributos, autorice a la Administración para llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo. Al hacerlo, la Ley está simplemente desarrollando la norma constitucional que establece el deber de solidaridad de las personas y los ciudadanos en materia tributaria.” (Énfasis fuera de texto)

En similar sentido, mediante Sentencia C-1114 de 2004[23], en donde se analizó una de las condiciones que, en ese entonces, debían cumplir quienes quisieran acogerse al Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas, la Corte manifestó que “la existencia de dos regímenes no puede per se considerarse como discriminatoria, dado que la razón que justifica la existencia de diversas regulaciones sobre un mismo asunto radica en la necesidad de clasificar a los responsables de dicho tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada quién.” (Énfasis fuera de texto)

Así mismo, en Sentencia C-1383 de 2000[24], se indicó que “(l)a ley fiscal en materia del recaudo y control del pago del impuesto sobre las ventas consagra dos regímenes, el simplificado y el común. La razón que justifica la existencia de diversas regulaciones sobre un mismo asunto radica en la necesidad de clasificar a los responsables de dicho tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada quién, pues, sin duda, en el seno de una economía en desarrollo como la colombiana, la aplicación de un sistema universal que no consulte las diferencias existentes entre quienes se dedican a la comercialización o importación de bienes y servicios, bien puede contribuir a crear condiciones que impiden o limitan en exceso la participación de quienes cuentan con menores recursos.” (Énfasis fuera de texto)

#### 1.3.3.2. El medio empleado por la medida

El aparte legal demandado corresponde a una de las siete (7) condiciones previstas por el parágrafo 3º que la Ley 1943 adicionó al artículo 437 del código impositivo, a efectos de determinar cuáles de los distintos integrantes de un mismo grupo de personas están o no en la obligación de registrarse como responsables del IVA. Una de dichas condiciones - la establecida en el numeral 6 de dicho parágrafo- prevé que, para no ser tenido como responsable del Impuesto sobre las Ventas -IVA, el sujeto del caso debe limitar sus “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año” a una suma inferior a los 3.500 UVT.

La cuantía de las operaciones financieras que prevé el numeral 6 impugnado puede ser útil a efectos de identificar, con mediana certeza, los niveles de ingresos[25] que posee cada uno de los integrantes del grupo que describe el parágrafo 3º en su primer inciso y, en ese orden, con arreglo a los principios que rigen en materia tributaria, imponerles a algunos de ellos unas mayores obligaciones formales[26].

Aunque tal utilidad pudiera verse eventualmente limitada por la desbancarización que, a mediano plazo, resultaría de evitar la utilización plena del sistema financiero con el propósito de eludir que este refleje los verdaderos ingresos de cada contribuyente y, de este modo, evitar las consecuencias de realizar operaciones financieras más allá de las

3.500 UVT que la norma demandada prevé, esta discusión no será abordada por la Corte. Ciertamente, por virtud del principio democrático, cualquier discusión sobre la conveniencia puramente económica de la política tributaria diseñada por el Legislativo escapa a la esfera de competencia de la rama judicial.

#### 1.3.3.3. La relación de medio a fin en la medida

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, la Corte observa que no existe una relación de medio a fin en la disposición demandada; es decir, el medio que prevé el numeral 6 del párrafo 3º adicionado al artículo 437 de la Ley 1943 de 2018 no lleva al fin buscado por el referido párrafo.

En efecto, como bien lo explica el ICDT en su intervención, “(si) la obligación de inscribirse como responsable del IVA está dirigida a “quienes realicen actividades gravadas con el impuesto” de la cual derivan ingresos sometidos al mismo, es lógico entender que la finalidad de la norma es excluir de esa obligación a los pequeños responsables con ingresos y consignaciones e inversiones derivadas de su actividad gravable, inferiores a 3.500 UVT” (Énfasis fuera de texto)[27]. No obstante, como el aparte legal impugnado no distingue si las operaciones financieras del caso deben o no provenir de recursos percibidos en ejercicio de la actividad gravable del respectivo sujeto (transacciones sobre bienes y/o servicios gravados con el IVA), la norma da a entender que la superación del techo de los 3.500 UVT puede ser el resultado de, simplemente, adicionar los recursos percibidos en ejercicio de la actividad gravable en cuantía inferior a dicho techo, a los recursos extraordinaria u ocasionalmente percibidos por el mismo sujeto en desarrollo de cualquier transacción que no fuere gravada con dicho impuesto. Mejor dicho, una lectura literal del aparte legal impugnado impide una relación de adecuación entre el fin perseguido y el medio utilizado pues la mera superación del techo de los 3.500 UVT, sin distinguir el origen de los recursos objeto de las operaciones financieras correspondientes, no permite identificar la cuantía de los recursos obtenidos por una persona en ejercicio de su actividad gravada con el IVA y, en tal orden, no permite identificar si existe una capacidad mayor de un sujeto respecto de otro. Tal ausencia de adecuación entre el medio y fin de la norma pone en evidente situación de injusta desigualdad al sujeto que, por haber simplemente superado el techo de los 3.500 UVT como consecuencia de la consignación que resultó de, por ejemplo, haber recibido un crédito financiero de libre destinación utilizado para, digamos, un viaje vacacional, termina siendo responsable del IVA -con las consecuentes obligaciones formales que se enunciaron en el numeral 1.2.6 supra - frente del sujeto que, aun percibiendo mayores recursos provenientes de operaciones gravadas con el IVA que el primero, no tiene por qué asumir las obligaciones formales que a ese otro se le imponen. En suma, el entendimiento literal del aparte legal demandado no permite concluir que la asimetría de trato que la ley le otorga a cada sujeto previsto en la norma, por el sólo hecho de superar o no el límite de 3.500 UVT en sus operaciones financieras, sea un medio idóneo para identificar quién, por su capacidad económica, debe ser llamado para fungir como responsable del IVA.

En soporte de lo anterior cabe resaltar que, al analizar una situación similar a la que ahora ocupa a la Corte, esta Corporación llegó a la misma conclusión atrás expuesta. Justamente, mediante la anteriormente citada Sentencia C-1114 de 2004 (ver 1.2.6 y 1.3.3.1 supra) la

Corte decidió una demanda contra el numeral 3º del ahora derogado artículo 499 del E.T.; numeral este según el cual, para pertenecer al Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas (IVA), el sujeto del caso debía, entre otras, abstenerse de tener su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio, en un centro comercial, entendido este último como construcción urbana que agupe más de veinte (20) locales, o dentro de almacenes de cadena. En tal oportunidad la Corte resolvió declarar la inexecutable del numeral entonces demandado tras sostener que:

“(P)artiendo (...) del presupuesto de que todos los demás requisitos se cumplen- el hecho de tener una oficina o un local en una construcción urbana que agrupe a más de 20 locales, oficinas “y/o” sedes de negocio, no permite establecer razonablemente una diferencia entre quienes allí prestan sus servicios y quienes lo hacen en sedes individuales o en conjuntos de 20 o menos unidades.

(...)

No es pues el requisito señalado para pertenecer al régimen simplificado un instrumento idóneo para determinar la capacidad económica del posible responsable del impuesto a las ventas.

Desde esta perspectiva, (...) resulta desproporcionado que el cumplimiento de este requisito -a saber, no tener el establecimiento de comercio, local u oficina en una construcción urbana de más de veinte unidades- se exija para poderse inscribir en el régimen simplificado. Derivar en efecto del cumplimiento o no de dicho requisito la consecuencia de la inscripción o no en el régimen simplificado de impuesto a las ventas - reservado a aquellas personas sin capacidad económica- cuando el mismo no permite medir esa capacidad implica la imposición de una carga que en tanto no atiende la real situación del responsable del impuesto resulta desproporcionada.”

Más aún, la tesis de la anterior jurisprudencia ha sido acogida por la propia DIAN en tratando de la norma legal de que trata el presente numeral. Justamente, al ser inquirida sobre el monto a que hace referencia el numeral 6 del parágrafo 3º del artículo 437 del código tributario, mediante Oficio No. 016291 del 21 de junio de 2019, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Administración de Impuestos señaló que:

“(...) las consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras citadas en el numeral 6 del artículo 437 previamente transcrito deben provenir de actividades gravadas porque el propósito de la Ley 1943 de 2018 al establecer la obligación de registrarse como responsable de IVA fue el de mejorar la eficiencia en el recaudo, aspecto que no se cumpliría con el registro de personas que no realizan actividades gravadas.

El anterior argumento se puede corroborar con lo dispuesto en el artículo 508-1 del estatuto tributario, que establece las circunstancias en las cuales la Administración Tributaria puede cambiar oficiosamente a un no responsable del impuesto, a responsable del mismo, las cuales consisten grosso modo en superar el monto de 3.500 UVT mediante la realización de operaciones gravadas.

En consecuencia, cuando se supera el monto por concepto de ingresos provenientes de

actividades no gravadas la persona natural no tiene que inscribirse como responsable de IVA.

(...)” (Énfasis fuera de texto)

Como consecuencia de lo anterior, la Corte declarará la exequibilidad condicionada de la expresión “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” que incorpora el numeral 6 del párrafo 3º que el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 437 del E.T., en el entendido de que dichas operaciones financieras deben estar relacionadas con los recursos que se perciban en desarrollo de transacciones gravadas con el Impuesto sobre las Ventas, IVA.

2. ¿Vulnera el principio de igualdad y la justicia y equidad tributaria que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 prevea que el valor de las sanciones derivadas de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos que prevé dicho artículo y que presten mérito ejecutivo pueda ser reducido cuando estas tengan tal carácter antes del 28 de junio de 2019?

2.1. El demandante cuestiona la constitucionalidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 por considerar que se vulnera el principio de igualdad (CP, art. 13) cuando este prevé un tratamiento tributario diferenciado entre los contribuyentes. En la demanda se denuncia que la norma trata distintamente a quienes fueran deudores de obligaciones tributarias susceptibles de ser cobradas por la vía ejecutiva al 28 de junio de 2019, frente de quienes que, para dicha fecha, no tuvieran deudas tributarias en firme debido a que las estaban discutiendo en la vía gubernativa, ya las hubieran pagado o hubieran suscrito acuerdo de pago con la Administración sobre aquellas; todo ello en tanto, a diferencia de estos últimos contribuyentes, los primeros pudieron solicitar la aplicación del principio de favorabilidad de que trata el párrafo 5º del artículo 640 del E.T., obteniendo así una reducción en el monto de las sanciones tributarias de que fueran respectivamente deudores. En este sentido, para el actor la norma contempla una amnistía tributaria “similar a las que fueron declaradas inexecutable de las Leyes 1739 de 2014 (art. 57) y 1819 de 2016 (art. 356) a través de las sentencias C-743 de 2015 y C-060 de 2018 respectivamente”.

Sin perjuicio de lo anterior, el actor también denuncia que el referido artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 resulta en la violación los principios de justicia y equidad tributaria que prevén el numeral 9º del artículo 95 superior y el artículo 363 ibid. En este orden, la demanda indica que la norma favorece, sin justificación constitucional alguna, a quienes a partir de la vigencia de la referida Ley 1943, tuvieran a cargo deudas fiscales que prestaran mérito ejecutivo; personas éstas que estarían en la posibilidad de obtener una reducción de las sanciones tributarias de que fueran sujetos pasivos. Así, para el demandante “el deber de contribuir se torna injusto por la desigualdad que representa concederle a quienes tenían deudas tributarias (...) una amnistía, en desmedro de quienes o bien pagaron lo justo o teniendo actos liquidatorios o sancionatorios a su cargo prefirieron cancelarlos”.

En suma, al margen de que se acusa que la norma viola dos grupos de principios superiores – la igualdad que prevé el artículo 13 de la Carta y, por otra parte, la justicia y la equidad tributaria que defienden el numeral 9º del artículo 95 y el artículo 363 del mismo texto superior- para la Corte es claro que tales denuncias se condensan en un solo cargo de

tratamiento diferenciado entre contribuyentes en tanto solo algunos de ellos se encontrarían beneficiados por una eventual amnistía tributaria. Por esta razón, similarmente a lo que la misma Corte se preguntó en Sentencia C-060 de 2018[28], la Corte considera que lo que corresponde preguntarse es si se vulnera el principio de igualdad, la equidad tributaria y, además, incorpora una amnistía tributaria inconstitucional el que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 acceda a que los contribuyentes que desde la entrada en vigencia de dicha ley y hasta el 28 de junio de 2019 tuvieran a su cargo obligaciones fiscales que prestaran mérito ejecutivo, las pagaran y de este modo obtuvieran una reducción de las sanciones tributarias que por el correlativo incumplimiento les hubieran sido impuestas.

2.2. Frente del anterior cargo, la secretaria jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la Republica y la delegada del Ministro de Hacienda y Crédito Público señalaron que este debería ser objeto de inhibición por parte de la Corte dado que la norma acusada no previó la condonación de una obligación tributaria principal. Por su parte, el ICDT solicita la exequibilidad de la norma tras aducir que la aplicación del principio de favorabilidad que esta estipula no equivale a una amnistía tributaria o una condición especial de pago; que la aplicación del principio de favorabilidad es general para todo el régimen sancionatorio tributario (E.T., art. 640, reformado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016) y que lo único que hace la norma es extenderlo a los procesos de cobro coactivo. Finalmente, el Ministerio Público también defiende la exequibilidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 tras explicar que la norma no es una amnistía dado que no implica la condonación de una obligación tributaria y “tampoco inhibe o atenúa las consecuencias derivadas de algún incumplimiento”; y que la reducción de la sanción que la norma alude no está en su texto sino en la Ley 1819 de 2016.

2.3. Visto lo anterior, la Corte inicialmente considera que la carga económica que incorpora la sanción en materia tributaria no equivale, en modo alguno, a la carga económica que comporta el tributo; razón más que suficiente para despachar negativamente los cargos relativos a la justicia y equidad tributaria. En efecto, mientras que la obligación tributaria “lejos de constituir una sanción o restricción a un derecho fundamental, constituye un instrumento mediante el cual el ciudadano coadyuva con las cargas públicas del Estado”[29], con la sanción por el incumplimiento de los deberes tributarios no se persigue contribuir a los gastos públicos, sino que se trata de un instrumento que propende por la efectividad y eficiencia del sistema tributario[30], sin perjuicio del carácter preventivo y disuasivo que se cristaliza en la amenaza de imponer una pena ante la comisión de una infracción[31].

De lo anterior podría desprenderse que, al no tratar propiamente de obligaciones tributarias sino de sanciones por el incumplimiento de dichas obligaciones, la reducción que de estas últimas prevé el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 no implicaría una amnistía tributaria.

2.4. No obstante, en Sentencia C-743 de 2015[32] la Corte sostuvo lo contrario a lo recién expuesto. En esa oportunidad la Corte declaró la inexecutable del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014[33], según el cual (similarmente a lo que prevé la norma que ahora estudia la Corte) ante el pago de la obligación tributaria principal, algunos contribuyentes

podrían acceder a una reducción sustancial de los intereses de aquella y de las sanciones que se les hubieran respectivamente impuesto.

Como fundamento de la referida inexecutableidad la Corte sostuvo que la existencia de una amnistía tributaria no se limita a la reducción o condonación de la obligación principal, sino que también existe cuando tales beneficios se predicen así mismo de las consecuencias adversas del no pago de aquella. Para el efecto, la Corte sostuvo que de la recapitulación de la jurisprudencia constitucional sobre amnistías y saneamientos tributarios que hizo la Sentencia C-883 de 2013[34] se desprende que

(i) Con independencia de la denominación que en cada caso adopten, se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento. Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad. Es por ello que, aunque en la mayoría de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones “amnistía” y “saneamiento” han sido entendidas como sinónimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistías tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma.[31][35]] La Corte ha diferenciado las amnistías, que presuponen la infracción previa de una obligación tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas últimas como instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación.[32][36]]” (Énfasis fuera de texto)[37]

En el anterior orden, para la Corte podría ser entonces claro que el que la norma en estudio disponga una extensión del principio de favorabilidad[38] que en su momento adicionó el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 640 del E.T.[39], implicaría que a través de su artículo 102, el legislador de la Ley 1943 de 2018 habría efectivamente configurado una amnistía tributaria[40].

2.5. A pesar de lo anterior, para el caso concreto la Corte se aparta de la anterior conclusión y considera que la norma ahora examinada no comporta una amnistía tributaria y, por ende, no vulnera el principio de igualdad.

Veamos:

“(e)l principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

De lo anterior surge que la reducción que contempla la norma analizada versa sobre sanciones -no sobre obligaciones tributarias- y con fundamento en el principio constitucional de favorabilidad.

2.5.2. Si bien la jurisprudencia a que se hizo referencia bajo el numeral 2.4. supra es clara al explicar que “se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el

incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento (...)", en dicha jurisprudencia también se indica que los beneficios que incorpora una amnistía tributaria están concebidos como "un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad"(Énfasis fuera de texto).

2.5.3. En cuanto a sus efectos, los alicientes o incentivos que caracterizan a las amnistías de las sanciones por incumplimiento del deber tributario pueden ser comparables a los beneficios que se obtienen por la aplicación del principio de favorabilidad respecto del régimen sancionatorio tributario. Justamente, en ambos escenarios se estaría frente de la gracia consistente en reducir el monto de unas sanciones originadas en el incumplimiento de un mismo deber. Sin embargo, la justificación de tales reducciones es distinta en cada caso. Así, mientras que al incentivo de la amnistía tributaria subyace la facilitación del recaudo tributario, la reducción que contempla el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 se justifica desde el principio constitucional de la favorabilidad que prevé el artículo 29 superior y que puede aplicarse, mutatis mutandi, al derecho administrativo sancionador[41].

2.5.4. En el anterior orden, si se considera (i) que el beneficio de reducción que contempla el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 se aplica sobre una obligación que surge de una sanción administrativa y por virtud de la aplicación del principio de favorabilidad; (ii) que el referido artículo 102 ibid. remite a una reducción que, incluso, ya aplicó con ocasión del artículo 305 de la Ley 1819 de 2016, que posibilitaba la conciliación de sanciones con la DIAN previo el cumplimiento de ciertos requisitos[42]; (iii) que para la jurisprudencia es claro que, como adujera el ICDT, "el principio de favorabilidad no puede tener un carácter relativo, sino que por el contrario, su contenido es absoluto, es decir, no admite restricciones en su aplicabilidad, como elemento fundamental del debido proceso" y que, por tal virtud, "las reglas constitucionales que configuran este derecho [del debido proceso]son de aplicación inmediata y anulan cualquier norma que las limite o restrinja [de manera tal que] el derecho a la legalidad del delito y de la pena no admite restricción ninguna, como tampoco (...) el principio de favorabilidad (C.P. art. 29)."[37[43]]"[44](Énfasis fuera de texto); y que (iv) como explicara la Corte en Sentencia T-1087 de 2005[45], "el principio de favorabilidad opera en el derecho administrativo sancionador, hasta dar lugar (...) al decaimiento del acto, así la sanción estuviere ejecutoriada (...)" (Énfasis fuera de texto), la Corte concluye que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 es exequible por cuanto su eventual caracterización como amnistía tributaria sucumbe ante la exequibilidad que emerge de la reducción de las respectivas sanciones en aplicación del principio constitucional de favorabilidad.

3. ¿Es contrario al debido proceso y a la defensa, a la confianza legítima y al sistema de fuentes del derecho que prevé el artículo 230 superior, que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 prevea que "Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley"?

3.1. Para el demandante, que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 prevea que la "la

ley” sea la única fuente del derecho susceptible de ser invocada por los contribuyentes dentro de las controversias que estos sostengan con la DIAN, vulnera los derechos fundamentales al debido proceso, a la defensa y a la confianza legítima, así como el sistema de fuentes del derecho prevé el artículo 230 superior[46]. Se aduce que el aparte legal demandado impide que, en defensa de sus intereses tributarios, los contribuyentes acudan a las otras fuentes del derecho que prevé la Constitución.

3.2. De acuerdo con la secretaria jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la delegada del Ministro de Hacienda y Crédito Público, la expresión que del artículo 113 legal se demanda “desarrolla y le otorga preponderancia a la aplicación del principio de legalidad tributaria, sin excluir la utilización de otras fuentes del derecho en los procesos administrativos y jurisdiccionales” (Subraya fuera de texto)[47]. En desarrollo de su tesis, las referidas intervinientes aducen que el texto del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 permite inferir que el Legislador “al hacer referencia a la palabra ‘ley’, no quiso limitar las defensas de los contribuyentes exclusivamente a la ley producida por el Congreso de la República, sino que hace alusión a un sentido más amplio, en el que están contenidos todos aquellos criterios que integran el ordenamiento tributario, el cual tiene al principio de legalidad como mandato orientador”. [48]

3.3. Visto lo anterior, la Corte preliminarmente advierte que la lectura del texto demandado no permite llegar a las conclusiones a que sobre el mismo arribaron la secretaria jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la delegada del Ministro de Hacienda y Crédito Público. Las razones de tal negativa se explican a continuación:

3.3.1. El artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 contiene dos proposiciones jurídicas. La primera hace referencia a los efectos de la doctrina que, en materia tributaria, emite la Administración. De acuerdo con dicha proposición:

“Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos”; y

La segunda proposición, que contiene la expresión legal demandada, prevé que en defensa de sus intereses tributarios los contribuyentes “solo” podrán invocar “la ley”. En efecto, a renglón seguido de la primera, la segunda proposición del artículo 113 ibid. prevé:

“Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.”

3.3.2. Si bien mediante Sentencia C-634 de 2011[49] la Corte señaló que “el concepto de “ley” al que refiere el artículo 230 C.P., incorpora a las distintas fuentes de derecho”, de la lectura del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 la Corte colige que el Legislador previó algo distinto para el caso particular.

3.3.3. En efecto, en su primera parte el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 comienza por prever la obligatoriedad y el carácter de interpretación oficial que, para los empleados

públicos de la DIAN, tienen los “conceptos” emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión normativa y doctrina de la Administración de Impuestos. No obstante, a renglón seguido el mismo artículo se refiere a “la ley” como el exclusivo fundamento a que pueden acudir los contribuyentes en defensa de sus intereses tributarios en procesos ante o contra la DIAN. En tal orden, para la Corte es claro que el concepto de ‘ley’ que el Legislador invocó al redactar el artículo 113 de la ley circunscribe su alcance a las normas generales del derecho legislado, sin perjuicio -por supuesto- de las normas superiores que incorpora la Constitución Política. Ciertamente, si se considera que, por una parte, el artículo 113 ibid (i) se refiere expresamente a una fuente auxiliar del derecho como lo es la doctrina que incorporan los conceptos de la DIAN, estableciendo su carácter vinculante para los empleados de la Administración de Impuestos; pero por otra parte e inmediatamente después dicho artículo (ii) indica que los contribuyentes “solo podrán sustentar sus actuaciones (...) con base en la ley”, la norma evidentemente distingue entre la fuente que incorpora el derecho legislado y las demás fuentes del derecho.

Más claramente: si el artículo 113 ibid. comienza por prever el carácter obligatorio de una fuente auxiliar del derecho -la doctrina- para una parte de la contienda jurídica (la DIAN), pero inmediatamente después dispone que la otra parte de la disputa (los contribuyentes) “solo [podrá] sustentar sus actuaciones (...) con base en la ley”, la norma claramente contrasta a esta última fuente principal frente de aquella fuente auxiliar, tal y como también se desprende de una lectura literal pero no necesariamente correcta del artículo 230 superior[50]. Así, en aplicación inversa del principio general según el cual donde la ley no distingue no le es dado al intérprete hacerlo[51], como el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 efectivamente distingue entre la doctrina que contienen los conceptos de la DIAN y la expresión “solo (...) con base en la ley”, el correcto entendimiento de la norma legal no puede ser otro del que los contribuyentes, en sus contiendas administrativas o judiciales con la DIAN, no podrán apoyarse en fuentes distintas a la ley en su acepción restringida de derecho legislado.

3.4. Entrando en materia, siendo claro que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 contempla que el derecho legislado es la única fuente a la que podrían acudir los contribuyentes en defensa de sus intereses tributarios dentro de controversias tanto administrativas como judiciales que sostuvieran con la DIAN, la Corte procede a estudiar los cargos de inconstitucionalidad formulados contra el aparte del artículo 113 ibid., según el cual:

“Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.”

Veamos:

3.4.1. El artículo 230 de la Constitución Política comienza por señalar que “(l)os jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley”, para luego afirmar que “(l)a equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.” Del artículo 230 superior se desprende así tanto el principio de autonomía judicial como el sistema de fuentes del derecho que rige en el territorio nacional. Sobre tal sistema la Corte ha explicado que este está generalmente

integrado[52] por “dos grupos que tienen diferente jerarquía: (i) una fuente obligatoria: el “imperio de la ley” (inciso 1°), y (ii) las fuentes auxiliares: la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina (inciso 2°)”[53]. Así mismo, la jurisprudencia ha aclarado que por ‘imperio de la ley’ debe entenderse la prevalencia de la “ley en sentido material -norma vinculante de manera general- (...) por cuanto, según se vio, la primera de las normas es la Constitución -art. 4° CP”[54].

3.4.2. De acuerdo con lo anterior, para la Corte es de entrada claro que limitar la defensa que de sus intereses tributarios hagan los contribuyentes a los argumentos que estos opongan ante o contra la DIAN con exclusivo fundamento en el derecho legislado, es una restricción flagrantemente contraria al artículo 230 superior en su condición de norma constitucional de aplicación directa[55]; aplicación que irradia inmediatamente -sin necesidad de ley- todo el ordenamiento jurídico, particularmente el ordenamiento procesal en su carácter instrumental para la eficacia del derecho sustancial. Como consecuencia de dicha aplicación directa, dentro de los distintos tipos de controversias que se ventilen ante la administración de justicia, las partes en contienda pueden, por regla general, acceder a todas las fuentes creadoras del derecho que prevé el artículo 230 de la Carta[56], correspondiéndole así al operador administrativo o judicial del caso graduar el peso de los argumentos presentados por las partes, de acuerdo con la jerarquía de las fuentes en que estos se apoyen, según el texto constitucional y la jurisprudencia de la Corte.

En este orden de ideas, la segunda proposición jurídica del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 comporta una violación directa de la Constitución por contraponerse expresamente a la aplicación directa del artículo 230 superior.

3.4.3. De otro lado, la Corte resalta que la supremacía del texto constitucional exige que el principio de autonomía judicial que consagra el artículo 230 de la Carta se adecúe a la protección del dogma fundante de la Constitución: los derechos fundamentales. En este sentido la Corte ha explicado que, en el marco de los procesos a cargo de los distintos operadores judiciales, estos deben guardar coherencia en sus fallos, estándoles proscrito “desconocer injustificadamente (i) sus propias decisiones sobre la materia; o (ii) las reglas previstas por la jurisprudencia de los tribunales de cierre de cada jurisdicción, quienes tiene la función constitucional de unificación (...)”[57]; todo ello en defensa del derecho a recibir un tratamiento igual por parte de las autoridades (C.P., art. 13) y de la legitimidad que tienen los particulares para confiar y, subsecuentemente, para fundar sus expectativas de tratamiento en las actuaciones y posiciones que tales autoridades hayan mantenido en el tiempo (C.P. art. 83). Esto es igualmente predicable de los agentes de la Administración pues, como lo ha explicado la jurisprudencia, “el ejercicio de las funciones administrativa y judicial transcurre en el marco del estado constitucional de derecho y entraña la concreción del principio de igualdad de trato y protección debidos a los ciudadanos, en cumplimiento del fin estatal esencial de garantizar la efectividad de los derechos, y en consideración a la seguridad jurídica de los asociados, la buena fe y la coherencia del orden jurídico. Lo que conduce al deber de reconocimiento y adjudicación igualitaria de los derechos, a sujetos iguales, como regla general de las actuaciones judiciales y administrativas”[58].

3.4.4. Lo atrás expuesto resulta armónico con la evolución de la interpretación del sistema de fuentes que prevé el artículo 230 superior; evolución esta que explica cómo el

precedente judicial que, en principio, incorpora una fuente auxiliar del derecho (la jurisprudencia) permite ahora restringir la extensa amplitud de discrecionalidad judicial que implicaría una lectura literal pero arcaica del sistema de fuentes que establece el artículo constitucional recién citado. Sobre el anterior particular, en Sentencia C-284 de 2015[59], la Corte reconoció que “(a) pesar de su calificación como criterio auxiliar, este Tribunal ha concluido “que nuestro sistema normativo ha avanzado significativamente en este campo, al punto de superar las apreciaciones que consideraban de manera categórica a toda la jurisprudencia como criterio auxiliar de interpretación (...), para reconocer ahora, la fuerza vinculante de ciertas decisiones judiciales.”[18[60]]. Con fundamento en la interpretación conjunta de los artículos 1, 13, 83 y 230 de la Constitución, la Corte ha dicho que el precedente judicial tiene una posición especial en el sistema de fuentes, en atención a su relevancia para la vigencia de un orden justo y la efectividad de los derechos y libertades de las personas[19[61]]. Por ello existe una obligación prima facie de seguirlo y, en el caso de que la autoridad judicial decida apartarse, debe ofrecer una justificación suficiente [20[62]]”. (Énfasis fuera de texto).

3.4.5. Si lo inmediatamente atrás transcrito es suficientemente claro en cuanto a la fuerza vinculante del precedente judicial para los operadores judiciales, la obligatoriedad de acatar el precedente judicial es aún mayor, prácticamente absoluta, para las autoridades administrativas. Justamente, al analizar la constitucionalidad del artículo 10 de la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA)[63], la Corte sostuvo que como los funcionarios de la Administración “carecen del grado de autonomía que sí tienen las autoridades judiciales, el acatamiento del precedente jurisprudencial es estricto, sin que resulte admisible la opción de apartarse del mismo.” (Énfasis fuera de texto)[64]

3.4.6. Ahora bien, como la primera parte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 caracteriza a los conceptos de la DIAN como la interpretación oficial de la ley por parte de la Administración de Impuestos, con carácter obligatorio para sus propios empleados, (3.3.1. supra), la Corte considera superada cualquier duda en torno de la efectiva competencia que tiene el Consejo de Estado para ejercer el control de constitucionalidad sobre dichos conceptos[65]. Por ello, la jurisprudencia que emita el máximo tribunal de lo contencioso administrativo sobre la validez de la doctrina de la Administración de Impuestos es un argumento adicional para soportar que, por encima de la obligatoriedad que tienen los conceptos de la DIAN para sus propios empleados, estos se verían avocados a su eventual desconocimiento si el precedente judicial del Consejo de Estado o de esta Corte aconsejara la adopción de una interpretación distinta de la ley tributaria. De este modo se acredita la incoherencia de una proposición jurídica que le impide a los contribuyentes ponerle de presente a la DIAN o a la Administración de Justicia, las razones por las cuales su decisión podría estar condicionada por un criterio superior a su discrecionalidad hermenéutica, por razonable que esta última sea.

3.4.7. Más aún, si el objeto de los procedimientos no es otro que el de garantizar la efectividad de los derechos sustanciales y, en ese orden, favorecer que las autoridades tomen decisiones ajustadas a derecho, no resulta idóneo un sistema que sujeta a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias a una limitada exposición de las razones que defienden sus intereses. Es decir, en aras de asistir a las autoridades tributarias y

judiciales en su proceso de toma de decisiones, los contribuyentes están facultados para exponer sus puntos de vista de la manera más completa posible, permitiéndole a la autoridad del caso llegar a una decisión luego de considerar “todos los puntos de vista y todos los intereses en juego, a fin de ponderarlos cuidadosamente a la luz de la normatividad que debe aplicar, para de esa manera tomar la mejor decisión posible”[66]. Es decir, la limitación de la argumentación de los contribuyentes al derecho legislado debilita la aptitud de los procesos institucionales dirigidos a la toma de decisiones ajustadas a derecho; todo ello en detrimento del derecho al debido proceso y de defensa (C.P. art. 29); a la confianza legítima (C.P., art 83); y a la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental (C.P., art. 228).

3.4.8. Por último, no sobra señalar que en cuanto trata de la equidad y principios generales de derecho como demás fuentes auxiliares del derecho, esta Corporación recuerda que tales fuentes sirven como criterios de interpretación del derecho legislado que el aparte demandado expresamente avala. Así, sin perjuicio de las particularidades atrás explicadas para la jurisprudencia y la doctrina como fuentes ocasionalmente dotadas con fuerza de fuente principal, junto con tales fuentes la equidad y los principios generales del derecho “son recursos para la interpretación que, dada su calificación constitucional, nacen despojados de toda posibilidad para “servir como fuentes directas y principales de las providencias judiciales.”[16[67]] Se trata pues de recursos interpretativos que pueden contribuir a la fundamentación de las decisiones, pero nunca ser la razón de las mismas.”[68]

3.4.9. En suma, considerando (i) que por encima de la libertad de configuración legislativa está la aplicación directa del sistema de fuentes que prevé el artículo 230 de la Carta; y (ii) que la confianza legítima en los actos de la Administración y el precedente judicial son valores constitucionales que (a) exigen que los procesos judiciales y administrativos que enfrenten a los particulares con la Administración de Impuestos sean lo suficientemente garantes de los derechos fundamentales de las personas y, (b) de este modo, favorecen la toma de decisiones ajustadas a derecho, la Corte concluye que el aparte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 amerita su inexecutableidad.

3.4.10. No obstante lo anterior, con arreglo al principio de conservación del derecho y habida cuenta de que, de acuerdo con la jurisprudencia “el concepto de “ley” al que refiere el artículo 230 C.P., incorpora a las distintas fuentes de derecho”[69], la Corte estima como adecuado que el aparte legal demandado sea declarado executable salvo la expresión “solo”, que será declarada inexecutable; todo ello en el entendido de que la “ley” a la que hace referencia el referido aparte comprende todas fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional.

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

**RESUELVE:**

**PRIMERO.-** Declarar EXECUIBLE la expresión “consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras” contenida en el numeral 6º del parágrafo 3º del artículo 4º de la Ley 1943 de 2018, que adicionó el artículo 437 del Estatuto Tributario, en el entendido de

que dichas operaciones deben corresponder a ingresos provenientes de actividades gravadas con el Impuesto sobre las Ventas, IVA.

SEGUNDO.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018.

TERCERO.- Declarar la EXEQUIBILIDAD condicionada de la parte demanda del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, en el entendido de que la palabra “ley” comprende todas las fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional, salvo la palabra “solo” que se declara INEXEQUIBLE.

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

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Con salvamento de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con salvamento de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

CARLOS BERNAL PULIDO

A LA SENTENCIA C-514/19

AMNISTIAS Y SANEAMIENTOS TRIBUTARIOS-Jurisprudencia constitucional (Salvamento de voto)

NORMA ACUSADA-Tal como fue expedida por el Congreso es contraria a la Constitución (Salvamento de voto)

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Incumplimiento del requisito de certeza en los cargos (Salvamento de voto)

Expediente: D-13122

Magistrada ponente:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

En atención a la decisión adoptada por la Corte, salvo mi voto por las siguientes razones.

En primer lugar, el presunto cargo en contra del art. 4.3 (6) de la Ley 1943 de 2018 no debió considerarse apto y, por tanto, la Corte debió declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo.

En mi criterio, el demandante no cumplió con las exigencias argumentativas que los cargos por vulneración al principio de igualdad requieren: primero, a partir de una valoración de mera conveniencia, que no de un juicio de igualdad, el demandante se limitó a exponer las razones por las cuales consideraba irrazonable que para calcular el monto de UVT, dispuesto en el numeral 6, se tuviesen en cuenta ingresos provenientes de actividades no gravadas con IVA. Segundo, el demandante no identificó con claridad el criterio de comparación pues presentó comparaciones entre grupos de sujetos cuya clasificación respondía a diferentes criterios[70], que no uno común. Por último, el demandante no expuso las razones por las cuales los sujetos que pretendía comparar debían considerarse asimilables; en particular, no explicó por qué los contribuyentes que realizan operaciones financieras superiores a 3500 UVT se encuentran en una misma posición fáctica y jurídica que los contribuyentes que realizan operaciones inferiores a dicha monto, para efectos de derivar un idéntico tratamiento en relación con el IVA.

En segundo lugar, considero que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 debió declararse inexecutable pues regula un supuesto de amnistía tributaria, contrario a los principios de equidad y justicia tributaria derivados del art. 363 de la CP.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional[71], las amnistías tributarias son modalidades extintivas del deber fiscal, en las que al contribuyente se le condona “el pago de sumas que debía asumir por concepto de la obligación, o de sus sanciones, intereses, etc.” (se resalta). Son contrarias al principio de equidad y justicia tributaria pues “los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones”[72].

El artículo 102 prevé un supuesto de amnistía tributaria porque establece, explícitamente, que la DIAN está facultada para reducir una parte o la totalidad del monto de sanciones tributarias a aquellos contribuyentes que lo soliciten y cumplan ciertas exigencias (vgr., pago de la obligación tributaria e intereses). Esta reducción de sanciones es contraria a la Constitución pues: (i) supone, naturalmente, una condonación del pago de sanciones que beneficia a los deudores morosos por sobre aquellos contribuyentes que han cumplido de manera completa y oportuna sus obligaciones fiscales; y (ii) es injustificada, pues no es necesaria ni proporcional en sentido estricto. No es necesaria pues existen otros métodos alternativos para lograr el recaudo que no vulneran los principios de equidad y justicia tributaria. No es proporcional en sentido estricto, porque con su aplicación resultan gravemente afectados los intereses de los contribuyentes cumplidos.

En tercer lugar, el presunto cargo en contra del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 debió considerarse no apto por carecer de certeza y, por tanto, la Corte debió declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo.

Los argumentos que el demandante expuso frente a este punto estaban fundados en interpretaciones hipotéticas de la disposición acusada, que no se desprendían razonablemente de su texto. En efecto, el artículo 113 no establece que: (i) los contribuyentes no puedan sustentar sus actuaciones en todas las fuentes jurídicas admitidas en el ordenamiento constitucional; (ii) que los contribuyentes no puedan invocar los conceptos de la DIAN en el marco de procesos administrativos o jurisdiccionales; y (iii) que la DIAN pueda desconocer el principio de confianza legítima. De la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1996 no es posible derivar estas inferencias. Por el contrario, de un lado, una lectura adecuada de la disposición supone considerar que el vocablo “ley” hace referencia a la ley en sentido material y, por tanto, no es posible derivar de tal expresión que el legislador hubiere limitado su alcance al de ley en sentido “formal”. De otra parte, la disposición no excluye la aplicación del principio de confianza legítima en las actuaciones de la administración. Finalmente, de la disposición no se sigue que los contribuyentes no puedan proponer argumentos en las actuaciones administrativas a partir de los conceptos emitidos por la DIAN.

CARLOS BERNAL PULIDO

## Magistrado

[1] Estatuto Tributario. - Art 828 TITULOS EJECUTIVOS. "Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales<1>.

PARAGRAFO. Para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales.

Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente."

[2] Para el efecto, el interviniente cita las sentencias C-341 de 1998, C-625 de 2003, C-1003 de 2004, C-209 de 2016.

[3] Para el efecto, el interviniente cita la sentencia C-487 de 1996.

[4] Cita la Sentencia C-060 de 2018.

[5] Cita la sentencia C-060 de 2018.

[6] Grupo integrado por "las personas naturales comerciantes, los artesanos minoristas o detallistas, los pequeños agricultores, los ganaderos y los prestadores de servicios."

[7] El artículo 499 del E.T. fue derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018. En dicho artículo 499 se trató del grupo integrado por "las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados."

[8] En sentencia C-1144 de 2000 (MP Vladimiro Naranjo Mesa), reiterada en Sentencia C-102 de 2015 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado) la Corte manifestó que "(s)e entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto. Por esa razón, puede sostenerse que la obligación legal asignada al agente retenedor en nada se

asemeja a la del contribuyente, como tampoco a la del particular al que se le atribuye el incumplimiento de una obligación dineraria, siendo aquella, entonces, una obligación autónoma, independiente y de doble vía: de hacer, en cuanto le corresponde recolectar el dinero, y de dar, en la medida en que tiene que entregarlo o ponerlo a disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario.”

[9] Bravo Arteaga, Juan Rafael. Noción Fundamentales de Derecho Tributario. 3ª edición, 2000. Legis. Págs. 224 - 225.

[10] Ibid.

[11] Sentencia C-1144 de 2000, MP Vladimiro Naranjo Mesa.

[12] [8] Sentencia C-015 de 1993. MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

[13] [9] Sentencia C-397 de 1994. MP Hernando Herrera Vergara.

[14] Sentencia C-913 de 2003, MP Clara Inés Vargas Hernández.

[15] Aunque el texto literal del numeral 7 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario hace referencia a los responsables del “Régimen Común”, esta última expresión debe entenderse reemplaza por los responsables del “régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)”; todo ello con arreglo a lo previsto por el artículo 18 de la ley 1943 de 2018, en donde el Legislador dispuso: “Elimínense todas las referencias al régimen simplificado del impuesto a las ventas y del impuesto nacional al consumo. Las normas que se refieran al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA).”

[16] MP Álvaro Tafur Galvis.

[17] En la Sentencia C-733 de 2003 (MP Clara Inés Vargas Hernández), la Corte sostuvo que “los deberes tributarios de índole formal son el instrumento que le permite al fisco no solo verificar el pago de los impuestos y contribuciones a que están obligados los contribuyentes, sino también determinar qué personas están obligadas a hacerlo y en qué cuantía, incidiendo de esta manera en el control a la evasión y al contrabando y en el recaudo efectivo de los caudales públicos con los que habrán de sufragarse los gastos e inversiones del Estado.”

[18] Ver, por ejemplo, la Sentencia C-104 de 2016 (MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez).

[19] De acuerdo con la Sentencia C-015 de 2018 (MP Cristina Pardo Schlesinger), “en lo que concierne a la intensidad del juicio o test en cuestión, el tribunal ha señalado, (...) que el test a emplear podrá ser: (i) leve, en tanto la medida legislativa haga alusión a materias económicas, tributarias, de política internacional o aquellas en las cuales el legislador disponga de un amplio margen de configuración normativa, esto es, que el medio empleado sea idóneo para la consecución del fin y que no existan prohibiciones constitucionales respecto del fin buscado y de dicho medio; (ii) intermedio, siempre que se esté ante una valoración de medidas legislativas en las cuales se pueda ver afectado el goce de un derecho constitucional no fundamental. Este nivel del juicio representa una exigencia

mayor y comprende no únicamente la consideración acerca de la conveniencia del medio, sino también el examen de la conducencia para la materialización del fin perseguido por la norma examinada; y (iii) estricto, para los casos en los que la medida tenga una mayor proximidad a los principios, derechos y valores superiores, en cuyo caso, debe llevarse a cabo un estudio íntegro de proporcionalidad.” (Énfasis fuera de texto). En este mismo sentido también puede consultarse las Sentencias C-657 de 2015, MP Jorge Iván Palacio Palacio; C-015 de 2014, MP Mauricio González Cuervo (numeral 4.4.2.1.); y C-748 de 2009, MP Rodrigo Escobar Gil;

[20] Gaceta del Congreso No. 933 de 31 de octubre de 2018, pág. 66.

[21] Ver, entre muchas otras, las Sentencias C-1035 de 2003 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra); C-129 de 2004 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra); C-883 de 2011 (MP Luis Ernesto Vargas Silva); C-102 de 2005 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado); y C-668 de 2015 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[22] MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

[23] MP Álvaro Tafur Galvis.

[24] MP Carlos Gaviria Díaz.

[25] Aún si se considera que Colombia no es aún un país con altos índices de bancarización, de acuerdo con el Reporte de Inclusión Financiera 2018, según se manifestó en Sentencia C-932 de 2014 (MP Martha Victoria Sáchica Méndez) “(p)ara el momento en que se realiza esta ponencia, con base en el Reporte de Inclusión Financiera para el año 2013 de la Superintendencia Financiera, se tiene que en Colombia existe presencia de entidades financieras o corresponsales bancarios en un 99.7% de los municipios del país, es decir, en 1099 de los 1102 municipios del país existe la posibilidad de realizar o recibir pagos a través de alguno de los mecanismos previstos por el artículo 26 de la Ley 1430 de 2010”. Así mismo, según el Reporte de Inclusión Financiera 2018 “el indicador de inclusión financiera pasó de 80,1% en 2017 al 81,4% al cierre de 2018, lo que equivale a un total de 28 millones de adultos con acceso a por lo menos un producto financiero en el país.”(Ver: <https://www.superfinanciera.gov.co/publicacion/10100755>)

[26] Tras distinguir entre las obligaciones materiales -las de tributar- y las obligaciones formales en materia tributaria en Sentencia C-733 de 2003 (MP Clara Inés Vargas Hernández), la Corte sostuvo que “el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia que no se reduce al caso colombiano, pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor (...) el ejercicio de la potestad impositiva no se agota con el establecimiento de normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados, sino que también comporta la posibilidad de establecer obligaciones formales en cabeza de los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, a fin de que el tributo legalmente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.”

[27] Ver folio 285 del expediente.

[28] En Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado) esta Corporación abordó el problema jurídico consistente en preguntarse: ¿la norma que confiere a la DIAN la competencia para realizar conciliaciones en procesos contenciosos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, con miras a acordar el valor de sanciones e intereses, condonando un porcentaje del mismo a quienes han formulado la acción judicial respectiva, vulnera el principio de igualdad, la equidad tributaria y, además, incorpora una amnistía tributaria inconstitucional?

[29] Sentencia C-878 de 2011, MP Juan Carlos Henao Pérez.

[30] Ver Sentencia C-506 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), reiterada en Sentencia C-616 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

[31] Ver: Ossa Arbeláez, Jaime. Derecho administrativo sancionador. Una aproximación dogmática. Segunda edición, 2009, Legis. Págs. 593-595.

[32] MP Myriam Ávila Roldán.

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%).

2. Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).

(...)”

[34] MP María Victoria Calle Correa.

[35] [31] Tal es el caso de la sentencia C-260 de 1993 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa)

[36] [32] En la sentencia C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), se establece la diferencia entre exenciones y saneamientos (equiparados en esta providencia a amnistías tributarias) en los siguientes términos:

“La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria - definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación.

La diferencia de la exención con el saneamiento o amnistía, de acuerdo con lo expuesto, puede ilustrarse de múltiples maneras. Mientras que el contribuyente, beneficiario de una exención, por ejemplo, resta su monto del valor de la renta gravable, a la cual luego se

aplica la tarifa impositiva correspondiente, la persona amnistiada cancela la suma adeudada por concepto de un tributo, pero deja de pagar otras sumas que en estricto rigor debía pagar por verificarse y concretarse en su caso la obligación tributaria. En suma, la exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales ex ante no se ha dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento”

[37] En el mismo sentido, mediante Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado), la Corte indicó que “las amnistías no solamente se predicán de la condonación de pago de la obligación tributaria principal, sino también respecto de la exclusión de las consecuencias económicas adversas a la falta de pago oportuno”.

[38] Sobre el principio de favorabilidad en materia tributaria puede consultarse la Sentencia C-878 de 2011 (MP Juan Carlos Henao Pérez)

[39] Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

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 concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

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

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

a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

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

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

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en

tanto concurren las siguientes condiciones:

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

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

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

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

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

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

PARÁGRAFO 2. 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.

PARÁGRAFO 3. 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 4. 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 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

[40] Para la fecha de expedición de la presente sentencia no existe una providencia judicial en donde se haya resuelto la constitucionalidad del artículo 282 de la ley 1819 de 2016.

[41] Cfr. entre otras, las sentencias C-394 de 2019 (MP Cristina Pardo Schlesinger), C-181 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra)

[42] Mediante Sentencia C-060 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado) la Corte declaró la exequibilidad del artículo 305 de la Ley 1819 de 2016, negando los cargos fundados en la supuesta transgresión del artículo 13 de la Carta Política y por la supuesta vulneración del

artículo 42A de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia.

[43] [37] Sentencia C-475 de 1997. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[44] Sentencia C-207 de 2003, MP Rodrigo Escobar Gil.

[45] MP Álvaro Tafur Galvis.

[46] Const. Pol. Art. 230. “Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley.

La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.”

[47] Folio 256 del expediente.

[48] Folio 259 del expediente.

[49] MP Luis Ernesto Vargas Silva,

[50] Const. Pol. Art. 230. “Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley.

La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.”

[51] En Sentencia C-087 de 2000 (MP Alfredo Beltrán Sierra) la Corte escudriñó el sentido del artículo 205 del Decreto 1335 de 1970 “por el cual se expiden normas de policía”, una de cuyas posibilidades era la de prohibir la concurrencia a determinados sitios públicos o abiertos al público “(a quienes) por su edad o estado de salud física o mental le sea perjudicial, según dictamen médico, asistir a tales sitios.” En desarrollo de su labor interpretativa esta Corporación señaló: “De acuerdo con la forma como está redactada la disposición, no cabe duda de que la prohibición se impone no buscando el bienestar de los terceros que se encuentren en el sitio público o abierto al público, sino en protección del propio enfermo. Si la norma señalara que la medida está encaminada a amparar a terceros, el examen de constitucionalidad que le correspondería realizar la Corte sería distinto al que debe hacer cuando se trata de los propios intereses del individuo, pero, el sentido literal del artículo no admite dudas. Por ello, retomando el principio general de que en donde la ley no distingue, no le es permitido al interprete hacerlo, el presente análisis se hará sobre la constitucionalidad de la protección que la norma impone en favor de la propia persona, aun por encima de su voluntad. Se plantea, en este caso, la limitación de la autonomía de la voluntad, a través de un acto de autoridad, en el que frente a un dictamen médico, sea la propia autoridad la que decida si una persona, que quiere concurrir a un sitio público o abierto al público, puede hacerlo o no.”

[52] Además de las fuentes a que se refiere el artículo 230 superior, la Corte ha reconocido que “(d)entro del sistema de fuentes de nuestro ordenamiento jurídico, la potestad reglamentaria tiene un lugar propio. Por virtud de ella el Presidente de la República expide normas de carácter general, subordinadas a la ley y orientadas a permitir su cumplida

aplicación.” (Sentencia C-805 de 2001, MP Rodrigo Escobar Gil). Así mismo, la costumbre es otras de las fuentes del derecho que reconoce el ordenamiento nacional (Ver, entre otras, la Sentencia C-284 de 2015, MP Mauricio González Cuervo).

[53] Sentencia T-704 de 2012, MP Luis Ernesto Vargas Silva.

[54] Ibid.

[55] En salvamento de voto a la Sentencia C-347 de 1997 (MP Jorge Arango Mejía), el Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz sostuvo que “(s)o pretexto de ejercer las competencias que le son propias, no puede el legislador excluir de ciertos ámbitos constitucionalmente relevantes, la aplicación directa o indirecta de la Constitución. En efecto excede la competencia puramente legislativa y viola los artículos 4, 6 y 95 de la Carta, la decisión que pretende restar eficacia a la Constitución, bien porque impide su aplicación directa, ya porque somete a la autonomía de la voluntad, la aplicación de normas legales que garantizan la protección de valores, bienes y derechos constitucionales. En este sentido, puede afirmarse que convertir en facultativa, en forma indiscriminada, una parcela del ordenamiento jurídico que regula ámbitos constitucionalmente relevantes, equivale a convertir en facultativa la aplicación - directa o indirecta - de la Constitución, lo que a todas luces supera las facultades del legislador.” (Énfasis fuera de texto)

[56] La aplicabilidad de todas las fuentes del derecho que enuncia el artículo 230 de la Constitución no admite excepción salvo que tal singularidad provenga del mismo texto superior. Esto último puede suceder entre otros cuando, por ejemplo, el artículo 116 superior autoriza que los particulares puedan ser transitoriamente investidos de la función de administrar justicia pudiendo proferir “fallos en derecho o en equidad”; o cuando una interpretación sistemática del Texto Superior permite que, en ciertos casos, los jueces puedan proferir su fallo con exclusivo fundamento en la equidad[56]. Estos casos, se reitera, sirven para ilustrar cómo, ocasionalmente y por autorización de la Constitución, la administración de justicia podría resolver una controversia apoyándose en solo algunas de las fuentes del derecho que prevé el artículo 230 superior. Por ejemplo, en Sentencia C-1547 de 2000 (MP Cristina Pardo Schlesinger) la Corte declaró la exequibilidad del numeral 1º del artículo 38 del Código de Procedimiento Civil que, previo el cumplimiento de ciertos requisitos, autorizó a los jueces a resolver en equidad los procesos a su cargo. En tal sentencia la Corte sostuvo que “(...) una interpretación sistemática de la Carta lleva, necesariamente, a dos conclusiones: el artículo 116, al no mencionar expresamente a los jueces, no es una proscripción de la posibilidad de que profieran fallos en equidad y; el sometimiento de los mismos al imperio de la ley, consagrado en el artículo 230, no tiene el alcance de restringir la autonomía de las partes para solicitarle al juez que profiera una decisión en equidad sobre derechos respecto de los cuales tengan capacidad de disposición. En efecto, si lo determinante para este caso es la función que se ejerce -administración de justicia- y no la calidad de funcionario público, es una conclusión necesaria la de que los jueces civiles puedan proferir fallos en equidad, siempre que se den las condiciones establecidas en el artículo 38.1 del Código de Procedimiento Civil. Esto es, que se trate de derechos de libre disposición, que las partes lo soliciten, que tengan capacidad, o que la ley lo autorice.”

[57] Auto 022 de 2013, MP. Luis Ernesto Vargas Silva.

[58] Sentencia C-816 de 2011, MP Mauricio González Cuervo. Extracto jurisprudencial citado en Sentencia SU-354 de 2017, MP Iván Humberto Escrucería Mayolo(e).

[59] MP Mauricio González Cuervo.

[60] [18] T-292 de 2006.

[61] [19] Sobre el particular puede consultarse la sentencia C-836 de 2001.

[62] [20] Sobre la evolución que ha tenido esta materia se encuentran, entre muchas otras, las sentencias C-113 de 1993, C-083 de 1995, C-037 de 1996, SU047 de 1999, C-836 de 2001, T-292 de 2006, C-539 de 2011, C-634 de 2011 y C-588 de 2012.

[63] Ley 1437 de 2011, Art. 10.- “Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.” Este artículo fue declarado exequible “en el entendido que las autoridades tendrán en cuenta, junto con las sentencias de unificación jurisprudencial proferidas por el Consejo de Estado y de manera preferente, las decisiones de la Corte Constitucional que interpreten las normas constitucionales aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia. Esto sin perjuicio del carácter obligatorio erga omnes de las sentencias que efectúan el control abstracto de constitucionalidad.” (Sentencia C-634 de 2011, MP Luis Ernesto Vargas Silva).

[64] Sentencia C-634 de 2011, MP Luis Ernesto Vargas Silva. En el mismo también se puede consultar la Sentencia T-116 de 2004, Mp Eduardo Montealegre Lynett.

[65] En efecto, si bien la doctrina especializada llegó a señalar que “(...) el Consejo de Estado, desde el año de 1987 ha venido sosteniendo que los conceptos administrativos en materia de interpretación tributaria no son demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa, en razón de que no contienen decisiones, sino la expresión de simples opiniones” (Bravo Arteaga, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 3ª edición, 2000. Legis. Pág. 146.), el carácter de interpretación oficial y la obligatoriedad de dichos conceptos para los empleados de la DIAN tiene la virtud de darles el carácter de actos decisorios de la Administración con evidentes consecuencias jurídicas para el contribuyente. Y si ello es así, con arreglo a lo previsto por la Sentencia C-487 de 1996 (MP Antonio Barrera Carbonell) según la cual “cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo (...)”[65], para la Corte es claro que tales conceptos pueden ser objeto de control ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

[66] Como dijera el magistrado Alejandro Martínez Caballero en salvamento de voto a la

sentencia C-572 de 1997, la imparcialidad judicial “implica la capacidad de tomar en consideración todos los puntos de vista y todos los intereses en juego, a fin de ponderarlos cuidadosamente a la luz de la normatividad que debe aplicar, para de esa manera tomar la mejor decisión posible”; y si “(p)ara funcionar eficazmente, el derecho debe ser aceptado, y [por ende] el juez no puede alinearse con una de las partes, y desconocer los argumentos, intereses y pretensiones de la otra parte, por cuanto dejaría de jugar el papel mediador que le es consustancial; [razón por la cual, en sus decisiones el juez debe demostrar] que verdaderamente se tuvieron en cuenta todos los puntos de vista y todos los intereses.” (El resaltado no es del texto original)”[66], la limitación de la argumentación de los contribuyentes al derecho legislado deriva en la deformación de los procesos institucionales dirigidos a la toma de decisiones ajustadas a derecho; todo ello en detrimento del derecho al debido proceso y de defensa (C.P. art. 29); a la confianza legítima (C.P., art 83); y a la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental (C.P., art. 228). De la misma opinión ha sido la Corte Suprema de Justicia, cuando dijo que: “(...) de la mano de exigencias formales y materiales que hacen de una sentencia una decisión judicial, en estados democráticos el análisis de los supuestos fácticos y la consideración de los argumentos de los sujetos procesales y de las razones por las cuales se estima que una o más normas jurídicas asumen el supuesto que se juzga, se consideran esenciales en la construcción de la respuesta judicial.” (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Sentencia 22412 del 24 de enero de 2007.M.P. Mauro Solarte Portilla, citando: Corte Suprema de Justicia, sentencia del 28 de noviembre de 1984) (El énfasis no es del texto original).

[67] [16] C-486 de 1993.

[68] Sentencia C-284 de 2015, MP Mauricio González Cuervo. Además, sobre la equidad como fuente del derecho con funciones de interpretación, se puede consultar, entre otras las sentencias C-1547 de 2000 (MP Cristina Pardo Schlesinger), T-348 de 2011 (MP María Victoria Calle Correa), T-435 de 2014 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez) y T-278 de 2016 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo). Y sobre el mismo carácter para los principios generales del derecho se pueden, entre otras, ver las sentencias C-029 de 1995 (MP Jorge Arango Mejía) y C-818 de 2005 (MP Rodrigo Escobar Gil).

[69] Sentencia C-634 de 2011, MP Luis Ernesto Vargas Silva.

[70] En particular, el demandante hizo referencia a dos grupos de sujetos: (i) sujetos cobijados por diferentes causales del párrafo 3 del artículo; y (ii) sujetos que, a pesar de realizar la misma cantidad de actividades gravadas con IVA, tendrían obligaciones diferentes.

[71] Corte Constitucional. Sentencias C-060 de 2018 y C-833 de 2013, entre otras.

[72] Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018.