



EL PARÁGRAFO 7º AÑADIDO AL ARTÍCULO 240 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO (SOBRETASA AL IMPUESTO DE RENTA DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS) NO FUE AVALADO POR EL GOBIERNO NACIONAL, RAZÓN POR LA CUAL, SE DECLARÓ INEXEQUIBLE EN RAZÓN DE DESCONOCER EL ARTÍCULO 347 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

I. EXPEDIENTE D-13166 - SENTENCIA C-510/19 (octubre 29)
M.P. Cristina Pardo Schlesinger

1. Norma demandada

LEY 1943 DE 2018
(diciembre 28)

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

ARTÍCULO 80. Modifíquense el inciso primero y el parágrafo 5, del artículo 240 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Artículo 240. Tarifa general para para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.

PARÁGRAFO 5o. Las siguientes rentas están gravadas a la tarifa del 9%:

a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años;

b) Servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. El tratamiento previsto en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;

c) A partir del 1 de enero de 2019, servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de diez (10) años;

d) A partir del 1 de enero de 2019, servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 de este Estatuto. Para efectos de la remodelación y/o ampliación, se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;

e) Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto;

f) A partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de hasta 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley por un término de veinte (20) años;

g) A partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de igual o superior a 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de diez (10) años;

h) Lo previsto en este párrafo no será aplicable a moteles y residencias.

PARÁGRAFO 7o. Las entidades financieras deberán liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios durante los siguientes periodos gravables:

1. Para el año gravable 2019, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y siete por ciento (37%).

2. Para el año gravable 2020, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cinco por ciento (35%).

3. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cuatro por ciento (34%).

Los puntos adicionales de la que trata el presente párrafo solo es aplicable a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT.”

2. Decisión

Declarar INEXEQUIBLE el párrafo 7º que el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 adicionó al artículo 240 del Estatuto Tributario

3. Síntesis de los fundamentos

Los actores acusaron a las normas demandadas por dos cargos formales y uno de fondo. Para los dos primeros cargos, la demanda respectivamente sostuvo: (i) que con ocasión de su materia, las normas vulneraban el artículo 347 superior en tanto estas requerían del aval gubernamental durante su trámite legislativo, sin que lo hubieran obtenido; y (ii) que se vulneraron los artículos 157 y 160 superiores, pues la proposición para la inclusión de las normas demandadas no fue sometida ni a discusión ni a votación en el curso del primer debate ante las comisiones conjuntas del Senado y Cámara. Finalmente, los actores sostuvieron (iii) que las normas demandadas infringían el artículo 363 de la Constitución, por ser contrarias al principio de igualdad y, consecuentemente, al principio de equidad en materia tributaria.

La Corte encontró que, efectivamente, las normas demandadas correspondían a uno de los asuntos que, al haber sido introducidos por el Congreso en modificación sustancial a un proyecto de ley de iniciativa gubernamental, requería del aval del Ejecutivo. Lo anterior habida cuenta de que, contrario a lo previsto por las normas demandadas, en la exposición de motivos del respectivo proyecto de ley se señaló que mediante este se buscaba mejorar la competitividad empresarial, ajustando su carga tributaria mediante una reducción de la tarifa efectiva de su impuesto sobre la renta.

Verificado lo anterior, la Corte sostuvo que, al igual que sucede para el otorgamiento del aval, la negación de este “tampoco requiere de una oposición tan rígida que se traduzca en un rechazo manifiesto y categórico” y que, por el contrario, bastaba “con que dentro del trámite legislativo el Gobierno (expresara) con suficiente claridad su inconformidad con las adiciones legislativas del caso”. Así, tras constatar que tanto el parlamentario que propuso la adición de los apartes legales acusados confesó que su proposición no tenía el aval del gobierno, como que dentro del trámite legislativo tomaron lugar dos reuniones con los parlamentarios ponentes del respectivo proyecto en donde el Ministro de Hacienda y Crédito Público manifestó sus reservas frente a la iniciativa de la sobretasa al impuesto sobre la renta de las entidades financieras, la Corte concluyó que el Gobierno se opuso de modo informal e implícito, aunque suficientemente claro e inequívoco, a otorgar su aval a la proposición parlamentaria del caso; razón por la cual accedió a la solicitud de inexequibilidad de las normas demandadas sin que considerara necesario entrar a analizar los cargos restantes.

Cabe señalar que la inexecutable de las normas demandadas **no** fue diferida hacia el futuro, como ocurriera con los efectos de la sentencia C-481 de 2019 que declaró la inexecutable de toda La ley 1943 de 2018 por vicios de formación en su producción. Por lo anterior, los efectos de la inexecutable declarada son inmediatos.

4. Salvamentos de voto

El Magistrado **Carlos Bernal Pulido** suscribió salvamento de voto en relación con la sentencia anterior. En su concepto, la Sala Plena ha debido estarse a lo resuelto en la sentencia C-481 de 2019, que declaró inexecutable la Ley 1943 de 2018, con efectos a partir del 1º de enero de 2020. Esto, por cuanto no existen razones que justifiquen la decisión de modificar los efectos de la referida inexecutable diferida y, en su lugar, declarar la inexecutable del artículo 80 *ibídem* con efectos inmediatos o *ex nunc*, tal como se dispuso en esta sentencia.

En el caso *sub examine*, la Corte no presentó razón alguna –*sustancial o consecencial*– que explicara por qué, en relación con el artículo examinado, resulta necesario soslayar los efectos de cosa juzgada de la sentencia C-481 de 2019. En la sentencia de la referencia, la Corte no analiza por qué es indispensable –o *siquiera razonable*– sustituir los efectos de inexecutable diferida respecto del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 por los efectos inmediatos o *ex nunc*. En estos términos, la modificación de los efectos temporales de la declaratoria de inexecutable del referido artículo carece, por completo, de justificación.

De igual modo, la Magistrada **Diana Fajardo Rivera** se apartó de la posición mayoritaria, al considerar que la Corte debió haberse inhibido de emitir pronunciamiento de fondo, por carencia actual de objeto. Indicó que dado que en la Sentencia C-481 de 2019, se adoptó una decisión de inexecutable de la totalidad de la Ley 1943 de 2018, por vicios de procedimiento en su formación, no había lugar a analizar nuevamente cargos de la misma naturaleza. Señaló que si bien es cierto que la inexecutable comienza a surtir efectos el 1º de enero de 2020 y, por ende, las normas aún se encuentran vigentes, esto permite analizar nuevas demandas solamente por vicios materiales, no por cargos de trámite, en consideración a los alcances y características de la Sentencia emitida.

Así, sostuvo que, en principio, dictado un fallo de inexecutable diferida por vicios de procedimiento que afecta la totalidad de una regulación, no es posible emitir con posterioridad, sobre algunos de sus artículos y por la misma clase de vicios ya analizada (de forma), ni una decisión de executable ni una decisión de inexecutable con efectos inmediatos. Lo primero, por la contradicción que supone resolver que todos los artículos de una Ley son inconstitucionales y luego, en otra sentencia, decidir que algunos son compatibles con la Constitución. Lo segundo, debido a la incoherencia que resulta de que la sentencia posterior disponga básicamente desatender la determinación anterior adoptada por la Corte, sobre el momento en que comienza a regir la decisión de inexecutable¹.

En el presente asunto, la Magistrada Fajardo observó que, precisamente, al emitir una decisión de inexecutable con efectos inmediatos sobre algunas disposiciones de la Ley 1943 de 2018, la Corte alteró su propia decisión contenida en la Sentencia C-481 de 2019. Sostuvo que esto, además, es problemático por al menos dos razones. En primer lugar, porque desconoce que uno de los fundamentos por los cuales resultó inconstitucional la totalidad de los artículos de la citada Ley consistió en la constatación de la unidad de sentido y propósito que aquellos guardan entre sí, de modo que los efectos de una decisión sobre la irregularidad que afecta ciertas disposiciones incide también en la constitucionalidad de las demás. En segundo lugar, porque la Sentencia de la que se aparta da a entender que hay un orden de importancia en los vicios de forma que la Corte puede encontrar, unos que dan lugar al retiro *ipso facto* de la norma del sistema jurídico y otros cuyo efecto puede ser postergado, lo cual distorsiona el sentido de las decisiones de inexecutable, cuidadosamente diseñadas por la Corte con el fin de evitar efectos inconstitucionales de sus fallos.

Por último, la Magistrada Fajardo advirtió que no ignoraba la posibilidad de que en algún supuesto extraordinario, razones constitucionales impongan declarar inexecutable con efectos

¹ El argumento se retoma, con modificaciones, de la sentencia C-027 de 2012.

inmediatos una disposición previamente declarada inexecutable de modo diferido, dentro de una regulación más amplia. Sin embargo, sostuvo que, por los motivos indicados, ello debe ser absolutamente excepcional y rigurosamente justificado, lo cual no ocurrió en este caso.

En el mismo sentido, el Magistrado **Antonio José Lizarazo Ocampo** manifestó su salvamento de voto respecto de la adopción de una decisión de fondo sobre la constitucionalidad de una norma que forma parte de una ley que ya había sido declarada inexecutable en su integridad. A su juicio, por sustracción de materia, no procedía un nuevo pronunciamiento de la Corte, para declarar de igual manera la inexecutable parcial de la disposición demandada en esta oportunidad, ahora con un efecto inmediato, sino que ha debido estarse a lo resuelto en la sentencia C-481 de 2019.

LA FACULTAD QUE LE CONFIERE EL LEGISLADOR AL DANE PARA CERTIFICAR EL PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LICORES COMO PARTE DEL MÉTODO PARA DETERMINAR UNO DE LOS ELEMENTOS DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE CONSUMO, NO CONFIGURA UN DESCONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS TRIBUTOS

II. EXPEDIENTE D-13115 - SENTENCIA C-511/19 (octubre 29)
M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo

1. Norma demandada

LEY 1816 DE 2016
(diciembre 19)

Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones

ARTÍCULO 19. Modifíquese el artículo 49 de la Ley 788 de 2002 el cual quedará así:

“**Artículo 49. Base gravable.** El impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos similares está conformado por un componente específico y uno ad valorem. La base gravable del componente específico es el volumen de alcohol que contenga el producto, expresado en grados alcoholimétricos. La base gravable del componente ad valorem **es el precio de venta al público** por unidad de 750 cc, sin incluir el impuesto al consumo o la participación, **certificado anualmente por el DANE, garantizando la individualidad de cada producto.**”

Estas bases gravables aplicarán igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio como arbitrio rentístico de licores destilados.

PARÁGRAFO 1o. El grado de contenido alcoholimétrico deberá expresarse en la publicidad y en el envase. Esta disposición estará sujeta a verificación técnica por parte de los departamentos, quienes podrán realizar la verificación directamente o a través de empresas o entidades especializadas. En caso de discrepancia respecto al dictamen proferido, la segunda y definitiva instancia corresponderá al Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA).”

PARÁGRAFO 2o. Para efectos de la certificación de que trata el presente artículo, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) se encuentra facultado **para desarrollar directa o indirectamente a través de terceros, todas las gestiones indispensables para determinar anualmente el precio de venta al público de los productos sujetos al impuesto de consumo.** Esta certificación deberá expedirse antes del 1o de enero de cada año.

El DANE **deberá certificar la base gravable** para cada uno de los productos específicos sujetos al impuesto al consumo o participación.

Las personas naturales o jurídicas, de cualquier orden o naturaleza, domiciliadas o residentes en el territorio nacional, están obligadas a suministrar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), los datos solicitados para efectos de determinar el precio de venta al público de los productos sujetos al impuesto al consumo. Las personas naturales o jurídicas que incumplan u obstaculicen los requerimientos de información del DANE estarán sujetas a las sanciones y multas señaladas en el artículo 6o de la Ley 79 de 1993.

ARTÍCULO 20. Modifíquese el artículo 50 de la Ley 788 de 2002 el cual quedará así:

“**Artículo 50. Tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.** A partir del 1o de enero de 2017, el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares se liquidará así:

1. Componente Específico. La tarifa del componente específico del impuesto al consumo de licores, aperitivos y similares por cada grado alcoholimétrico en unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, será de \$220. La tarifa aplicable para vinos y aperitivos vínicos será de \$150 en unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente.

2. Componente ad valorem. El componente ad valorem del impuesto al consumo de licores, aperitivos y similares, se liquidará aplicando una tarifa del 25% sobre el precio de venta al público, antes de impuestos y/o participación,

prestadoras, causaba un trato discriminatorio respecto de los usuarios de los servicios de comunicaciones, a los cuales la Resolución 5111 de 2017 de la CRC les otorga un plazo de 10 días. Para este Tribunal, el juicio propuesto por los accionantes omitió tener en cuenta las diferencias existentes y relevantes entre ambas categorías de servicios, por lo que no se advierte que exista un trato desigual entre iguales, al tratarse de suscriptores que responden a realidades jurídicas distintas. De esta manera, existe una razón objetiva que justifica la diferencia de trato, lo que implica que la norma acusada deba ser declarada exequible. Por lo demás, la pretensión de unificar los términos para recurrir carece de respaldo en el Texto Superior y daría lugar a desconocer la amplia potestad de configuración del legislador, tanto en materia de servicios públicos (art. 365 C.Po.), como en lo que corresponde a los elementos que integran el debido proceso (art. 29 C.Po.).

En el segundo cargo, se señaló que el término de cinco meses para que los usuarios de servicios públicos domiciliarios formulen reclamaciones contra las facturas expedidas por las empresas, implica la consagración de un trato diferenciado frente a estas últimas, a las cuales el artículo 150 de la Ley 142 de 1994 les otorga la posibilidad realizar cobros en cualquier tiempo respecto de los servicios no facturados, cuando los mismos se derivan del dolo del usuario o suscriptor. Para la Corte, existe una razón objetiva que justifica el trato diferenciado, pues los sujetos confrontados se ubican cada uno en una posición contractual claramente distinta de extremos entre sí. En este sentido, mientras la disposición en cita regula los plazos y condiciones que tienen las empresas para facturar sus servicios, el artículo 154, objeto de demanda, regula una situación distinta, referente al plazo que se otorga para que los usuarios controviertan dicha facturación, sin importar en el momento en que ella se produzca, los motivos que la justifiquen, ni los valores que allí se incluyan. Por consiguiente, extender a los usuarios la alternativa de facturación que el ordenamiento jurídico otorga a las empresas, desconocería la asimetría que caracteriza la posición en el que se ubica uno y otro sujeto del negocio jurídico que los relaciona, lo que se traduce en que la norma acusada igualmente debe ser declarada exequible respecto de este cargo formulado.

Los Magistrados **Antonio José Lizarazo Ocampo** y **Gloria Stella Ortiz Delgado** se reservaron la posibilidad de presentar aclaraciones de voto respecto de algunos de las consideraciones expuestas en esta sentencia.

EL REGISTRO COMO RESPONSABLES DEL IVA PARA CIERTOS CONTRIBUYENTES CUYAS OPERACIONES FINANCIERAS SUPEREN DETERMINADO MONTO SOLO ES CONSTITUCIONAL SI DICHAS OPERACIONES PROVIENEN DE ACTIVIDADES GRAVADAS CON ESE IMPUESTO. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD PARA LA REDUCCIÓN DE SANCIONES MORATORIAS NO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. LA CORTE REITERÓ EL SIGNIFICADO DEL CONCEPTO LEY AL QUE ALUDE EL ARTÍCULO 230 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

V. EXPEDIENTE D-13122 - SENTENCIA C-514/19 (octubre 30)
M.P. Cristina Pardo Schlesinger

1. Norma demandada

LEY 1943 de 2018
(diciembre 28)

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

ARTÍCULO 4o. Adiciónese el inciso 3 al párrafo 2 y adiciónese el párrafo 3 al artículo 437 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

[...]

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.

Autorícese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para adoptar medidas tendientes al control de la evasión, para lo cual podrá imponer obligaciones formales a los sujetos no responsables a que alude la presente disposición. De conformidad con el artículo 869 y siguientes de este Estatuto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o serie de operaciones cuyo propósito sea inaplicar la presente disposición, como: (i) la cancelación injustificada de establecimientos de comercio para abrir uno nuevo con el mismo objeto o actividad y (ii) el fraccionamiento de la actividad empresarial en varios miembros de una familia para evitar la inscripción del prestador de los bienes y servicios gravados en el régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

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:

2. Decisión

Primero. Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "*consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras*" contenida en el numeral 6 del parágrafo 3º que artículo el 4º de la Ley 1943 de 2018 adicionó al artículo 437 del estatuto Tributario, en el entendido de que dichas

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 impropiedades, 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.**

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, por los cargos analizados en la presente sentencia.

Tercero. Declarar la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del aparte demandado del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, salvo la expresión "solo", que se declara **INEXEQUIBLE**, en el entendido de que la palabra "ley" a la que hace referencia comprende a todas las fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional.

3. Síntesis de los fundamentos

En **primer lugar**, la Corte examinó si resultaba contrario al principio de igualdad, imponer a las personas naturales comerciantes y a los artesanos, que sean minoristas o detallistas, a los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, la obligación de registrarse como responsables del IVA, cuando el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el respectivo año supere la suma de 3.500 UVT (hoy \$ 119.945.000), independientemente de si los recursos relativos a estas operaciones provengan de actividades no gravadas con dicho impuesto.

La Corte concluyó que la diferencia de trato que se prevé en el numeral 6 del párrafo 3º adicionado al artículo 437 del Estatuto Tributario para sujetos que se encuentran en la misma situación no resulta proporcionada, por cuanto no existe una relación de medio a fin, ya que la medida demandada no conduce a la finalidad buscada. En efecto, el registro de responsables del IVA tiene como fin garantizar un mejor recaudo de este impuesto, para lo cual resulta válido desde la perspectiva constitucional que, por razones de eficiencia en esa recolección de los tributos, el legislador autorice a la administración para llamar a la colaboración a determinados sujetos en la función del recaudo. De igual manera, la cuantía de las operaciones financieras que establece el numeral acusado puede ser útil para identificar con mediana certeza los niveles de ingresos que posee cada uno de los integrantes del grupo enunciados en el primer inciso del párrafo 3º y, con arreglo a los principios que rigen en materia tributaria, imponerles a algunos de ellos unas mayores responsabilidades formales.

Ahora bien, como lo señaló el ICDT, 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. No obstante, 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, por lo que una lectura literal del texto impide una relación de adecuación entre el fin perseguido y el medio utilizado, puesto que la mera superación del tope de 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. Para la Corte, esa ausencia de adecuación entre el medio y fin de la norma pone en evidente situación de injusta desigualdad al sujeto que ha realizado las operaciones financieras indicadas que superan el techo de 3.500 UVT sin relación con actividad gravada con el IVA. **Por lo expuesto, el aparte normativo del numeral 6 del párrafo 3º adicionado al artículo 437 del Estatuto Tributario resulta compatible con la Constitución, siempre que se entienda que las operaciones financieras a que alude deben comprender ingresos provenientes de actividades gravadas con el Impuesto sobre las Ventas, IVA.**

En **segundo lugar**, la Corte analizó si vulnera los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, la reducción de las sanciones derivadas de obligaciones fiscales que prestan mérito ejecutivo al 28 de junio de 2019, frente a quienes para esta fecha no tenían deudas tributarias en firme por estar en discusión en la vía administrativa, o ya las hubieren pagado o suscrito acuerdo de pago con la Administración. Lo anterior, por cuanto según lo previsto en el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, a diferencia de estos últimos contribuyentes, los primeros pueden solicitar la aplicación del principio de favorabilidad establecido en el párrafo 5º del artículo 640 del Estatuto Tributario, obteniendo una reducción en el monto de las sanciones tributarias de que fueran respectivamente deudores. Para el demandante, la norma contempla una

amnistía similar a las que fueron declaradas inexecutable en las sentencias C-743/15 y C-060/18.

La Corporación consideró que el artículo 102 demandado no establece una amnistía tributaria que configure una vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, toda vez que no está condonando la obligación tributaria que debe ser pagada en su totalidad por el contribuyente, como tampoco de las sanciones por su incumplimiento. Cosa distinta es que autoriza la aplicación del principio de favorabilidad por solicitud del contribuyente, siempre y cuando se trate de obligaciones que prestan mérito ejecutivo. En este evento, se aplicarán las reducciones de las sanciones previstas en una norma más favorable, lo cual solo es posible previo el pago total de las obligaciones tributarias y de los intereses moratorios. Por tanto, se trata de una medida justificada y proporcionada a la finalidad de incrementar el recaudo tributario, de modo, que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 fue declarado executable, frente a estos cargos.

En **tercer lugar**, la Corporación debía dilucidar si resultaba contrario al debido proceso y al derecho de defensa, al principio de confianza legítima y al sistema de fuentes del derecho que consagra el artículo 230 de la Constitución, el que el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establezca que los contribuyentes solo puedan sustentar sus actuaciones tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional con base en la ley.

La Corte encontró que, si bien la jurisprudencia ha precisado que el concepto de *ley* al que se refiere el artículo 230 superior incorpora a las distintas fuentes de derecho, el texto del artículo 113 prevé algo distinto para el caso particular. Es así como, en la primera parte de la disposición comienza por establecer la obligatoriedad y el carácter de interpretación oficial que para los empleados 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 en procesos ante o contra la DIAN. De lo anterior se deduce claramente, que el concepto de *ley* al que se refiere el artículo 113 se circunscribe a las normas generales de derecho legislado, en la medida que en la primera parte del precepto se alude a una fuente auxiliar del derecho –la doctrina- obligatoria para los funcionarios de la DIAN, mientras que los contribuyentes solo pueden invocar la ley como fuente principal del derecho legislado. Por consiguiente, la segunda proposición jurídica del artículo 113 demandada comporta una violación directa de la Constitución por contraponerse de manera expresa a la aplicación directa del artículo 230 superior que comprende todas las fuentes creadoras del derecho y ya será el operador administrativo o judicial el que valore y pondere los argumentos presentados por las partes, de acuerdo con la jerarquía de las fuentes en que se apoyen, según el texto constitucional y la jurisprudencia de la Corte. En consecuencia, **el aparte final del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 fue declarado executable, salvo el vocablo "solo" que se declaró inexecutable, además de condicionar la executibilidad del resto del aparte demandado a que se entienda que la palabra "ley" a que hace referencia comprende todas las fuentes de derecho que admite el ordenamiento jurídico colombiano.**

4. Salvamentos y aclaraciones de voto

El Magistrado **Carlos Bernal Pulido** salvó el voto en relación la sentencia anterior por las siguientes razones:

En primer lugar, señaló que el presunto cargo en contra del numeral 6 del párrafo 3º del artículo 4º 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 su 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 criterios², que no uno común. Por último,

² 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

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 dicho monto, para efectos de derivar un idéntico tratamiento en relación con el IVA.

En segundo lugar, el Magistrado **Bernal Pulido** consideró 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 constitucional³, 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"*⁴.

Sostuvo que 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, en concepto del Magistrado **Bernal Pulido**, 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. Observó que 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.

El Magistrado **Antonio José Lizarazo Ocampo** salvó el voto en relación con la decisión adoptada respecto del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, toda vez que, en su concepto esta disposición ha debido ser declarada inexecutable, por desconocer los principios de igualdad y equidad tributaria, en contravía de la jurisprudencia constitucional en materia de amnistías tributarias.

En su concepto, el legislador estableció un tratamiento más favorable para contribuyentes que no han cumplido oportunamente con sus obligaciones tributarias, sin que exista una situación excepcional que amerite otorgar ese beneficio frente a quienes sí cumplieron con sus obligaciones, e incluso frente a los contribuyentes que aún no tienen en firme sanciones

IVA, tendrían obligaciones diferentes.

³ Corte Constitucional. Sentencias C-060 de 2018 y C-833 de 2013, entre otras.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018.

moratorias por estarlas controvirtiendo ante la vía administrativa o judicial. Aunque la norma exige pagar la totalidad del tributo adeudado, lo cierto es que reducir las sanciones moratorias por el incumplimiento oportuno de las obligaciones en firme solamente para aumentar el recaudo tributario, configura una medida injusta e inequitativa frente a los contribuyentes que sí cumplieron a cabalidad con el pago de los impuestos a su cargo, por lo cual considera que la Corte ha debido declarar inexecutable el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018.

Adicionalmente, el Magistrado **Antonio José Lizarazo Ocampo** presentará aclaración de voto sobre algunos de los fundamentos de las decisiones adoptadas en esta providencia. Por su parte, el Magistrado **Alejandro Linares Cantillo** se reservó la presentación eventual de una aclaración de voto respecto de algunas de las consideraciones en que se fundamenta esta sentencia.

LA CONDICIÓN DE QUE SE HAYA DISUELTO LA SOCIEDAD CONYUGAL PARA QUE EL CÓNYUGE PUEDA ACCEDER A UNA CUOTA DE LA PENSIÓN DE SOBREVIVIENTE DEL CAUSANTE SEPARADO DE HECHO, NO VULNERA LA IGUALDAD NI EL DERECHO A LA SEGURIDAD SOCIAL

VI. EXPEDIENTE D-12515 - SENTENCIA C-515/19 (octubre 30)
M.P. Alejandro Linares Cantillo

1. Norma demandada

LEY 797 DE 2003

(enero 29)

Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales.

ARTÍCULO 13. Los artículos 47 y 74 quedarán así:

Artículo 47. Beneficiarios de la Pensión de Sobrevivientes. Son beneficiarios de la pensión de sobrevivientes:

(...)

b) En forma temporal, el cónyuge o la compañera permanente superviviente, siempre y cuando dicho beneficiario, a la fecha del fallecimiento del causante, tenga menos de 30 años de edad, y no haya procreado hijos con este. La pensión temporal se pagará mientras el beneficiario viva y tendrá una duración máxima de 20 años. En este caso, el beneficiario deberá cotizar al sistema para obtener su propia pensión, con cargo a dicha pensión. Si tiene hijos con el causante aplicará el literal a).

Si respecto de un pensionado hubiese un compañero o compañera permanente, con sociedad anterior conyugal no disuelta y derecho a percibir parte de la pensión de que tratan los literales a) y b) del presente artículo, dicha pensión se dividirá entre ellos (as) en proporción al tiempo de convivencia con el fallecido.

En caso de convivencia simultánea en los últimos cinco años, antes del fallecimiento del causante entre un cónyuge y una compañera o compañero permanente, la beneficiaria o el beneficiario de la pensión de sobreviviente será la esposa o el esposo. Si no existe convivencia simultánea y se mantiene vigente la unión conyugal pero hay una separación de hecho, la compañera o compañero permanente podrá reclamar una cuota parte de lo correspondiente al literal a) en un porcentaje proporcional al tiempo convivido con el causante siempre y cuando haya sido superior a los últimos cinco años antes del fallecimiento del causante. La otra cuota parte le corresponderá a la cónyuge **con la cual existe la sociedad conyugal vigente**;

(...)

2. Decisión

Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de la expresión "con la cual existe la sociedad conyugal vigente", contenida en el inciso final del literal b) del artículo 13 de la Ley 797 de 2003, que modificó los artículos 47 y 74 de la Ley 100 de 1993, por el cargo analizado en la presente decisión.

3. Síntesis de los fundamentos

En el asunto que ocupa la atención de la Corte, se demandó la expresión "con la cual existe la sociedad conyugal vigente", contenida en el inciso final del literal b) del artículo 13 de la Ley 797 de 2003, que modificó los artículos 47 y 74 de la Ley 100 de 1993, por considerar que vulnera el derecho a la igualdad (Art. 13 superior), por cuanto no existen razones suficientes para que la norma reconozca el derecho a la pensión de sobrevivientes a los cónyuges separados de hecho con sociedad conyugal vigente, pero excluya de sus efectos a los que,