

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. Facúltase 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 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. Facúltase 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 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 contravirtiendo 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.