



COMUNICADO 28

Septiembre 1 de 2022

SENTENCIA C-305-22

M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera

Expediente: D-14473

Norma acusada: Ley 2155 de 2021 (art. 14)

CORTE DETERMINA QUE LA FACTURA EMITIDA POR LA DIAN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PIERDE FUERZA EJECUTORIA Y, POR TANTO, NO PODRÁ SER UTILIZADA COMO TÍTULO EJECUTIVO PARA EFECTOS DE COBRO COACTIVO, SIEMPRE QUE EL CONTRIBUYENTE PRESENTE OPORTUNAMENTE SU DECLARACIÓN PRIVADA, INCLUYENDO SUS PROPIOS REPORTES AL SISTEMA DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA, CUANDO ESTUVIERE OBLIGADO

1. Norma objeto de control constitucional

“LEY 2155 DE 2021¹

(septiembre 14)

Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones.

(...)

ARTÍCULO 14. Adiciónese el artículo 616-5 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 616-5. Determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios mediante facturación. Autorícese a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para establecer la facturación del impuesto sobre la renta y complementarios que constituye la determinación oficial del tributo y presta mérito ejecutivo.

La base gravable, así como todos los demás elementos para la determinación y liquidación del tributo se determinarán de conformidad con lo establecido en

el Estatuto Tributario, por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme a la información obtenida de terceros, el sistema de factura electrónica de conformidad con lo previsto en el artículo 616-1, de este Estatuto y demás mecanismos contemplados en el Estatuto Tributario.

La notificación de la factura del impuesto sobre la renta y complementarios se realizará mediante inserción en la página web de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Solo en el caso en el que el contribuyente esté inscrito en el Registro Único Tributario (RUT), y tenga correo electrónico registrado en él, deberá enviarse además la notificación a dicho correo electrónico. Además, se podrá realizar a través de cualquier otro mecanismo que se disponga de acuerdo con las formas

¹ Publicada en el Diario Oficial 51.797 del 14 de septiembre de 2021

establecidas en el Estatuto Tributario para el caso y según la información disponible de contacto, sin perjuicio de que las demás actuaciones que le sigan por parte de la Administración Tributaria como del contribuyente se continúen por notificación electrónica. El envío o comunicación que se haga de la factura del impuesto sobre la renta y complementarios al contribuyente por las formas establecidas en el Estatuto Tributario es un mecanismo de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.

En los casos en que el contribuyente no esté de acuerdo con la factura del impuesto sobre la renta y complementarios expedida por la Administración Tributaria, dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de inserción en la página web de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), o contados desde el día siguiente al envío del correo electrónico mencionado en el inciso anterior, estará obligado a declarar y pagar el tributo conforme al sistema de declaración establecido para el mencionado impuesto, atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario, en este caso la factura perderá fuerza ejecutoria y contra la misma no procederá recurso alguno. **Para que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como**

mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica.

En el caso de que el contribuyente presente la declaración correspondiente, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), podrá expedir una liquidación provisional bajo el procedimiento de que trata los artículos 764-1 y siguientes del Estatuto Tributario o determinar el impuesto según las normas establecidas en el Estatuto Tributario.

Cuando el contribuyente no presente la declaración dentro de los términos previstos en el inciso anterior, la factura del impuesto sobre la renta y complementarios quedará en firme y prestará mérito ejecutivo, en consecuencia, la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento administrativo de cobro de la misma.

En todo caso, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), deberá garantizar el debido proceso y demás derechos de los contribuyentes conforme lo dispuesto en la Constitución y la ley.

PARÁGRAFO. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), reglamentará los sujetos a quienes se les facturará, los plazos, condiciones, requisitos, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos y la fecha de entrada en vigencia del nuevo sistema."

2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso

alguna, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”, prevista por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, en el entendido de que, en todo caso, la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN pierde fuerza ejecutoria y, por tanto, no podrá ser utilizada como título ejecutivo para efectos del cobro coactivo, siempre que el contribuyente presente oportunamente su declaración privada con base en los valores que representen su realidad económica, incluyendo sus propios reportes al sistema de facturación electrónica, cuando estuviere obligado a ello.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena examinó si la expresión “[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”, prevista por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, vulneraba el artículo 29 de la Constitución Política, al que se adscriben los derechos al debido proceso y a la defensa. Esto, por cuanto, según el actor, los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben declarar y pagar el tributo sobre un mínimo de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, sin poderlos controvertir.

Al respecto, la Sala Plena advirtió que el contenido normativo demandado admite, al menos, dos interpretaciones: una literal y otra sistemática. A la luz de estas posibles interpretaciones, la Sala Plena decidió aplicar el test intermedio de razonabilidad y proporcionalidad al contenido normativo demandado. Tras este examen, concluyó que, en términos generales, el contenido normativo demandado persigue finalidades constitucionalmente importantes y es efectivamente conducente para alcanzar esas finalidades. A su vez, concluyó que la interpretación literal de la expresión normativa *sub examine* es contraria al debido proceso, mientras que la interpretación sistemática es compatible con la Constitución.

De un lado, conforme a una interpretación literal del contenido normativo demandado, el contribuyente del impuesto sobre la renta no podría ejercer su derecho de defensa, en tanto estaría desprovisto de mecanismos para controvertir la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN. Esto, por cuanto, en todo caso, al presentar la declaración privada del impuesto sobre la renta deberá incluir como mínimo los valores registrados en el sistema de facturación. Lo anterior, aun cuando dichos valores no representen la realidad económica del contribuyente. En criterio de la Sala, esta interpretación desconoce el derecho fundamental al debido proceso del contribuyente.

De otro lado, la Corte precisó que, a partir de una interpretación sistemática del contenido normativo demandado, el contribuyente solo estaría obligado a incluir en su declaración privada los valores que, en efecto, representen su realidad económica. Esta interpretación deriva de una lectura conjunta de (i) lo dispuesto por el inciso final del artículo 14 *ibidem*, según el cual, en todo caso, la DIAN “deberá garantizar el debido proceso y demás derechos de los contribuyentes conforme lo dispuesto en la Constitución y la ley”; (ii) las reglas aplicables al sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta, previstas por el Estatuto Tributario (Libro I, capítulos 1 a 11, arts. 5 a 364-6 del ET), y a partir de las cuales es posible concluir que el contribuyente solo está obligado a declarar sobre los valores que representen su realidad económica y, por último, (iii) la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que señala que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe (...) consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales”. La Corte consideró que esta interpretación garantiza el derecho de defensa y, por tanto, es compatible con la Constitución.

La Corte resaltó que los tres efectos principales de la presentación oportuna de la declaración privada por parte del contribuyente son que (i) la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN pierde fuerza ejecutoria; (ii) dicha factura, al perder fuerza ejecutoria, no constituye título ejecutivo y, por último, (iii) con base en esa factura, la administración no puede iniciar el proceso de cobro coactivo en contra del contribuyente. En todo caso, la Corte aclaró que la presentación oportuna de la declaración, que dé cuenta de la realidad económica del contribuyente e incluya sus propios reportes al sistema de facturación electrónica, cuando estuviere obligado a ello, surtirá los referidos efectos, aun cuando no incluya como mínimo los valores contenidos en el sistema de facturación electrónica.

Por lo demás, la Corte señaló que la DIAN conserva todas sus facultades de fiscalización frente a la declaración privada que presente el contribuyente, para efectos de verificar que dicha declaración, en efecto, representa su realidad económica.

4. Aclaración de voto

El magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** se reservó la posibilidad de presentar aclaración de voto.