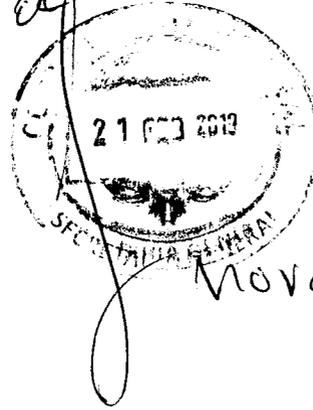


Bogotá, D.C., 21 de febrero de 2019

Honorables Magistrados  
CORTE CONSTITUCIONAL  
Ciudad

D-13122-

L



Novar. 4-37u

**REF: ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD**

Normas demandadas: Ley 1943 de 2018 artículos 4 (parcial), 14 (parcial), 102 y 113 (parcial)

**JOHN ALIRIO PINZON PINZÓN**, ciudadano colombiano, mayor de edad, identificado como aparece al pie de mi firma, obrando en nombre propio, presento ante la Sala Plena de la Corte Constitucional en ejercicio de mis derechos constitucionales consagrados en el numeral 6° del artículo 40 y el numeral 1° del artículo 242 de la Constitución Política, demanda en **Acción Pública de Inconstitucionalidad**, contra los artículos 4, 14, 102 y 113 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”, norma que fue publicada en el Diario Oficial 50.820 del 28 de diciembre de 2018.

**1. PRESUPUESTOS PROCESALES.**

**1.1 Oportunidad**

La presente demanda contra los artículos 4 (parcial), 14 (parcial), 102 y 113 (parcial) de la Ley 1943 de 2018, relativos en su orden a: a) improcedencia de recurso alguno contra el acto de reclasificación de no responsable a responsable del IVA por parte de la DIAN; b) las consignaciones, depósitos e inversiones financieras como criterio para determinar la responsabilidad en el IVA; c) la amnistía que se configura con la favorabilidad en la etapa de cobro respecto a las sanciones en deudas tributarias ejecutoriadas; d) las actuaciones tributarias de los contribuyentes basadas únicamente en la Ley, es oportuna por cuanto:

1.1.1 Se interpone después de la publicación de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018 que se produjo en el Diario Oficial 50.820 del viernes 28 de diciembre de 2018, luego de conformidad con el artículo 241 numeral 4° de la Constitución Política, esta demanda

es oportuna al no existir término de caducidad para interponerla, por vicios diferentes a los de forma (C.N. artículo 242 num 3°).

## 1.2 Legitimidad para demandar

De conformidad con los artículos 40 numeral 6, 241 numeral 4 y 242 numeral 1° de la Constitución Política de Colombia, estoy **legitimado para actuar en mi calidad de ciudadano colombiano**, identificado como aparece al pie de mi firma.

## 1.3 Copia de la Norma acusada.

De acuerdo con el artículo 2° numeral 1° del Decreto con fuerza de ley 2067 de 1991, se adjunta fotocopia de la parte pertinente de las normas demandadas de la Ley 1943 de 2018 la cual fue publicada en el Diario Oficial 50.820 del 28 de diciembre de 2018.

## 1.4 Competencia de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional es competente para decidir, de conformidad con el artículo 241 numerales 4° y 5° de la Constitución Política y el artículo 2° numeral 5° del Decreto Extraordinario 2067 de 1991, por cuanto la acción se dirige contra una ley expedida por el Congreso de la República en cuanto a su contenido material.

### **1. DEMANDA CONTRA EL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 1943 DE 2018 (se resalta y subraya la parte demandada).**

**LEY 1943 DE 2018. ARTÍCULO 4°.** Adiciónese el inciso 3° al párrafo 2° y adiciónese el párrafo 3° al artículo 437 del estatuto tributario, los cuales quedarán así:

*Estas declaraciones podrán presentarse mediante un formulario, que permitirá liquidar la obligación tributaria en dólares convertida a pesos colombianos a la tasa de cambio representativa de mercado, TRM, del día de la declaración y pago. Las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.*

**PAR. 3°.** 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 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 solo 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 establecimiento de comercio para abrir uno nuevo con el mismo objeto o actividad; (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.*

### **Alcance del artículo 4° parcial de la Ley 1943 de 2018.**

**El artículo 4° de la Ley de Financiamiento (1943 de 2018) se refiere a los siguientes temas:**

1. Se consagra a nivel de ley, lo que antes se había señalado mediante el decreto reglamentario 1415 de 2018 y la Resolución DIAN 000051 del mismo año, en cuanto a que los prestadores de servicios gravados desde el exterior, deben presentar una declaración virtual liquidada en dólares y que aquellas declaraciones presentadas sin pago, no tendrán efecto alguno, sin necesidad de acto que así lo declare.
2. Traslada en esencia los mismos requisitos que antes de la promulgación de la Ley 1943 de 2018, se encontraban en el artículo 499 del Estatuto Tributario destinados a determinar las personas naturales que al cumplirlos podían pertenecer al régimen simplificado del IVA y ahora se convierten en los requisitos para que las personas naturales puedan pertenecer a la categoría de “no responsables” del impuesto sobre las ventas – IVA.
3. De manera que a partir de la Ley 1943 de 2018, las categorías de responsables, es decir el elemento subjetivo del hecho generador tratándose de las personas naturales, son responsables y no responsables.
4. Otro cambio es que a partir de la vigencia de la mencionada ley, las personas naturales que sean responsables del IVA pueden cambiar su responsabilidad a no responsables, si demuestran que en el año anterior cumplieron la totalidad de los requisitos del ahora artículo 437 del estatuto tributario, a diferencia del régimen anterior donde la persona natural debía demostrar el cumplimiento de los requisitos en los tres (3) años anteriores (E.T. artículo 505).
5. Se adicionan criterios para que la DIAN establezca medidas de control para evitar que personas naturales a través de maniobras fraudulentas aparezcan como no responsables, debiendo ser responsables del impuesto sobre las ventas – IVA.

### **PRETENSIÓN:**

**Se solicita la exequibilidad condicionada de la expresión “*consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras*” contenida en el numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario tal como fue adicionado por el**

**artículo 4° de la Ley 1943 de 2018 en cuanto a que se entienda 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.**

Tal como se dijo en líneas precedentes, el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018 al modificar el artículo 437 del Estatuto Tributario, en realidad lo que hizo en términos generales fue trasladar los requisitos existentes antes de la Ley de Financiamiento (Ley 1943/18) para que las personas naturales que vendieran bienes o servicios gravados pudieran **pertenecer al régimen simplificado del IVA** que se encontraban en el artículo 499 del Estatuto Tributario, al artículo 437 del mismo estatuto, para que a partir del año 2019, esos mismos requisitos adicionados con uno más, sean las condiciones para que una persona natural, sea considerada como **no responsable del IVA**.

Es decir que a partir de la vigencia del artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, en los términos en que fue adicionado el artículo 437 del Estatuto Tributario, con el parágrafo 3°, **las personas naturales que vendan bienes o presten servicios gravados, es decir que realicen “actividades gravadas” se consideran “no responsables del impuesto sobre las ventas – IVA” siempre y cuando cumplan la totalidad de los siete (7) requisitos previstos en el citado parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario (“Responsables del impuesto sobre las ventas”).**

Uno de tales requisitos, para **no ser responsable del IVA, es que las consignaciones, depósitos e inversiones financieras, que realice la persona natural durante el año anterior o en el mismo año gravable, no superen la suma de 3.500 UVT, que respecto del año 2018 eran \$ 116.046.000 (UVT 2018: \$ 33.156) y para el presente año 2019 son \$ 119.945.000 (UVT 2019: \$ 34.270). De lo contrario, por ESE SOLO HECHO la persona natural deberá inscribirse o trasladarse (si está como no responsable) a la categoría de “responsable del impuesto”.**

Nótese que este requisito ubicado en el numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, **no hace ninguna distinción en cuanto al origen de esas consignaciones, depósitos o inversiones en general en el sector financiero, lo que significa que para el legislador del año 2018, así como también lo había sido en reformas tributarias anteriores, no importa quién es el consignante, ni el origen de los mismos, es decir, que de acuerdo al texto de la norma, no interesa si esas consignaciones, depósitos o inversiones tuvieron su origen en operaciones gravadas del IVA, o si esos recursos provienen de transacciones que no hacen parte de los hechos generadores del IVA<sup>1</sup>.**

<sup>1</sup>ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTÍCULO 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.

Ante esa generalidad de la norma, no queda más sino entender, que sin importar el origen de las consignaciones, depósitos e inversiones financieras, basta con que las mismas hayan sido superiores a 3.500 UVT en el año anterior o en el mismo año, para que la persona natural que venda bienes o preste servicios gravados con IVA, tengan que inexorablemente inscribirse o registrarse en el Registro Único Tributario como “responsable del IVA”.

#### **Implicaciones tributarias de ser responsable del IVA.**

Tal vez no tendría mayor importancia, el análisis y la solicitud de constitucionalidad condicionada del numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, si el hecho que una persona natural sea responsable del IVA, no implicara asumir y responder, entre otras, por las siguientes obligaciones sustanciales y formales, a saber:

**Obligación sustancial** de pagar el IVA resultante en el período fiscal. Si lo hace en forma extemporánea, deberá pagar sanciones e intereses moratorios.(E.T. arts 1°, 792 y 800 y ss)

#### **Obligaciones formales.**

Inscribirse o actualizar el Registro Único Tributario–RUT (E.T. arts 555-2 y ss)

Expedir factura o documento equivalente (E.T. arts 615 y ss)

Liquidar y cobrar el IVA por las operaciones gravadas con el impuesto (E.T. arts 420, 429, 483 y ss)

Presentar la declaración bimestral o cuatrimestral según el caso (E.T. arts 600 a 603)

Practicar retención por IVA (E.T. art 437-2)

Expedir certificados de retención de IVA (DUR 1625/16 arts 1.3.2.1.1 y ss)

Conservar informaciones y pruebas (E.T. art 632 y L. 962/05 art 46)

En caso de los comerciantes, llevar contabilidad (Código de Comercio art 19)

Presentar declaración de renta (E.T. art 593)

Informar cese de actividades (E.T. art 614)

#### **VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 13, 95 NUMERAL 9° Y 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.**

- 
- b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.
  - c) La prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.
  - d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.
  - e) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

**Petición de una exequibilidad condicionada del numeral 6° del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018.**

Tal como se explicó en párrafos anteriores, el legislador del año 2018, así como lo había hecho en reformas tributarias anteriores (Leyes 1819/16, 1111/06, 633/00) para las personas naturales del régimen simplificado del IVA, volvió a incluir como requisito, ahora para ser considerado como no responsable, que el monto de las “consignaciones, depósitos e inversiones financieras” no puede exceder de 3.500 UVT en el año anterior o en el mismo año, so pena de tener que inscribirse como “responsable del impuesto sobre las ventas – IVA”, independientemente del origen de tales recursos.

El citado requisito del numeral 6° del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, vulnera los artículos 13, 95 numeral 9° y 362 de la Constitución Política por los siguientes motivos:

El artículo 13 de la Constitución Política, que se refiere al derecho a la igualdad de que gozan todas las personas en el territorio nacional, se ve vulnerado, porque el numeral mencionado, al no señalar que los 3.500 UVT deben corresponder a ingresos obtenidos por el desarrollo de alguno de los hechos generadores del impuesto consagrados en el artículo 420 del Estatuto Tributario, produce 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.

La igualdad se vulnera entre las personas naturales, que no siendo responsables del IVA respecto a las consignaciones, depósitos e inversiones financieras provenientes de operaciones gravadas con IVA, algunas de ellas, tienen sin embargo inscribirse como responsables por la consignación o inversiones de recursos ajenos al hecho generador del IVA. Resultaría absurdo decir que en esos casos, las personas que tienen ingresos y consignaciones provenientes de fuentes distintas al IVA no se encuentran en la misma situación de las que solo obtienen recursos por actuaciones con IVA, ya que en la situación planteada, se debería tener en cuenta las consignaciones y demás transacciones relacionadas solamente con el impuesto sobre las ventas – IVA<sup>2</sup>.

<sup>2</sup>El hecho que uno de los requisitos para no estar obligado a presentar declaración de renta, es “que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones

Para ilustrar lo anterior, se muestran los siguientes casos, que se presentan muy a menudo, entre personas naturales, como es de público conocimiento:

Supóngase una persona natural "A" que obtuvo únicamente en el año 2018, ingresos por actividades gravadas con IVA por \$ 65.000.000 que consignó en su cuenta bancaria, mientras que otra persona natural "B" que obtuvo la misma suma de ingresos por actividades gravadas, pero que vendió su apartamento por \$ 200.000.000 y tanto este dinero como el de las ventas gravadas con IVA lo consignó en su cuenta bancaria. Si ambas personas cumplen los demás requisitos del parágrafo 3° del artículo 437 del estatuto tributario, la situación para estas dos personas, sería la siguiente:

La persona "A" en este año 2019, será un "no responsable" del impuesto sobre las ventas – IVA, de manera que no tendrá que cumplir ninguna de las obligaciones formales inherentes a los responsables.

En cambio la persona "B" que tuvo el mismo monto de ingresos por actividades gravadas con IVA, pero por tener ingresos que nada tienen que ver con los cinco (5) hechos generadores del IVA (E.T. art 420), deberá inscribirse o actualizar su RUT como responsable del IVA, con todas las obligaciones formales y además con la obligación sustancial de pagar el IVA resultante al finalizar cada período, según el caso.

El ejemplo anterior también puede darse con personas naturales que tengan ingresos o recursos por montos diferentes derivados de actividades gravadas, pero de todas maneras inferiores a 3.500 UVT, que los consignan en sus cuentas bancarias y que cumplen los demás requisitos del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, pero una de ellas, al sumar los ingresos por conceptos como dividendos, intereses, venta de activos fijos, deberá inscribirse o actualizar su RUT como responsables del IVA.

**Esta situación planteada que no proviene del imaginario ni de supuestos inexistentes o de difícil realización en la vida cotidiana de las personas naturales en Colombia, resulta violatoria del principio de igualdad, como derecho fundamental consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política y a su vez reconocido en múltiples oportunidades por la Corte Constitucional como uno de los principios básicos de la tributación.**

**En mi parecer, no puede ser constitucional una norma que exige tratamientos tributarios desiguales, disímiles o diferentes, frente a supuestos fácticos iguales. El hecho que unas personas obtengan ingresos adicionales por transacciones diferentes al hecho generador del IVA que son**

---

financieras, durante el año no exceda de 1.400 UVT", según el literal c) del artículo 594-3 del Estatuto Tributario, es un asunto que no tiene relevancia para determinar la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas, dada la independencia de los dos tributos.

consignadas en las cuentas bancarias y otras personas **NO los tengan**, eso frente a una interpretación constitucional coherente y sistemática de la norma, no puede ser de recibo, en nuestro ordenamiento tributario nacional.

En los ejemplos planteados, **no se puede hablar que “no hay igualdad entre las personas”** porque unas consignaron dineros por un monto superior a los 3.500 UVT y por eso inexorablemente **deben ser consideradas como responsables del impuesto sobre las ventas.**

No, las normas en este caso tributarias, deben interpretarse utilizando entre otros, el método sistemático, que obliga a que la norma sea armónica en el contexto donde se halle ubicada. **Aquí no estamos frente a una norma general de un tema diferente al impositivo; esta norma hace parte del artículo 437 del Estatuto Tributario** y este a su vez conforma el Libro Tercero del Estatuto Tributario (Impuesto sobre las Ventas).

Claro la pretensión en esta demanda, **no es solicitar que se declare la inexecutable total del numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 del estatuto tributario tal como fue modificado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, sin ningún condicionamiento.** Reconozco que el total de consignaciones, depósitos e inversiones financieras, puede ser un criterio razonable, para determinar la responsabilidad de una persona natural frente al IVA, **pero siempre y cuando que esas consignaciones, depósitos e inversiones, provengan del ejercicio de alguno de los hechos generadores del IVA, que debe ser el criterio determinante para definir la responsabilidad.**

La igualdad material (C.P. artículo 13) en los casos planteados es vulnerada en forma flagrante, cuando dos personas, estando en la misma situación tributaria, es decir que cumplen con los demás requisitos del parágrafo 3° del artículo 437 del E.T. distintos al numeral 6°, **una de ellas se mantiene como no responsable del IVA mientras que la otra por haber enajenado un bien inmueble, o haber recibido dividendos, rendimientos financieros, enajenado acciones, recibido el pago de un préstamo de su deudor, entre otros muchos caos, que no constituyen hecho generador del IVA<sup>3</sup>, sí tiene la obligación de inscribirse como responsable del impuesto.**

<sup>3</sup>Hasta el año 2018, en virtud del numeral 1ª del artículo 468-1 del Estatuto Tributario, estaba gravada con la tarifa del 5% la primera venta de vivienda nueva que superara las 26.800 UVT (\$888.581.000). Sin embargo, el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 derogó expresamente el numeral 1º del artículo 468-1 del Estatuto Tributario y a través del artículo 1º señaló como operación excluida del IVA la venta de bienes inmuebles. A su vez mediante el artículo 21 de la misma Ley 1943 de 2018 se creó “el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles” para inmuebles cuyo precio de venta supere lcs 26.800 UVT con lo cual **emplazó** a partir del año 2019, el IVA que gravaba hasta el año 2018 ese tipo de operaciones.

**Violación de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política en cuanto a los principios de justicia y equidad.**

El numeral 6° del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, también vulnera los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política, en cuanto a que debido a la generalidad de la norma aquí cuestionada, las personas naturales que realicen consignaciones o depósitos o inversiones financieros por un monto superior a 3.500 UVT, por ese solo hecho, así cumplan los otros requisitos del mismo artículo 437 del E.T., tendrán que inscribirse como responsables del impuesto sobre las ventas, así una parte de esas consignaciones o depósitos provengan de recursos ajenos a los hechos generadores del impuesto.

**Mantener dentro del ordenamiento jurídico, el numeral 6° del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, sin ningún condicionamiento, viola la justicia y equidad que debe regir el sistema tributario en Colombia y que aparece expresamente en los artículos 95-9 y 363 de la Carta Política, ya que dicho numeral al no hacer distinción sobre el origen de los recursos, hace que en muchos casos las personas naturales deban cumplir obligaciones tributarias sustanciales y/o formales a las que no estarían obligadas si la norma hubiera previsto la condición que solamente se tuvieran en cuenta, como uno de los requisitos las consignaciones proveniente de actividades gravadas con el IVA, a las que se refiere el artículo 420 del Estatuto Tributario.**

El inciso aquí demandado, provoca entre otras muchas situaciones, que personas naturales, tengan que inscribirse o trasladarse como responsables del impuesto sobre las ventas – IVA, como las siguientes:

Un pensionado que en el año 2018, recibió por arriendo de un local comercial \$75.000.000 y por mesadas pensionales \$ 60.000.000 y todos esos ingresos los consigna en su cuenta de ahorros. Esta persona tendrá que inscribirse como responsable del IVA a pesar que de los \$ 135.000.000, solo \$ 75.000.000 provienen de actividades gravadas con IVA. Téngase en cuenta, que en caso de no haber recibido pensiones, hubiera permanecido como “no responsable del IVA”.

Un profesional y además rentista de capital que por la prestación de servicios profesionales recibe en este año 2019, honorarios por \$ 90.000.000 y por la venta de unas acciones obtuvo unos ingresos de \$ 34.000.000. Supóngase que los \$ 124.000.000 se los consignaron (depósitos) en su cuenta de ahorros. Esta persona a pesar de cumplir con los otros seis (6) requisitos del párrafo 3° del artículo 437 del E.T., tendrá que inscribirse o trasladarse como “responsable del IVA” aunque que del total de las consignaciones solo \$ 90.000.000 provinieron de actividades gravadas con el IVA. Si el inciso 6° del

parágrafo 3° del artículo 437 del E.T., precisara que las consignaciones se refieran solamente a operaciones gravadas con el IVA, esta persona sería un "no responsable del IVA", **como debe ser lo justo y equitativo, de cara a la justicia y equidad que deba primar en toda regulación impositiva en Colombia.**

Una pregunta pertinente sería: que implica ser "responsable del IVA" en el caso de una persona natural?

La explicación del porqué de la presente demanda, es que si una persona natural, como consecuencia que sus consignaciones, depósitos o inversiones financieras exceden las 3.500 UVT, debe inscribirse como "responsable del IVA" así cumpla con los otros (6) requisitos del parágrafo 3° del artículo 437 del E.T., debido a que esa **persona tiene ingresos consignados o invertidos producto de mesadas pensionales, dividendos, rendimientos financieros, salarios, cesantías, venta de activos fijos, ingresos sucesorales, venta de acciones y/o participaciones, ingresos para terceros, o lo que es peor haber recibido un préstamo bancario que fue acreditado (consignado) en la cuenta bancaria del cliente.**

Por tener algunos o todos esos ingresos adicionales a las actividades gravadas con IVA, tendrá que a partir del bimestre cumplir con obligaciones sustanciales y formales del impuesto sobre las ventas, por el hecho de haber consignado o invertido recursos que no tienen relación alguna con los hechos generadores del IVA.

Así pues, esa persona pensionada, o rentista de capital, o asalariado o simplemente por haber vendido su casa o apartamento de habitación y haber consignado los ingresos recibidos en sus cuentas bancarias o tal vez haber constituido un CDT, debe cumplir entre otras obligaciones en su calidad de "responsable" las siguientes: solicitar autorización de facturación, expedir factura, liquidar y cobrar el IVA a los clientes, presentar en el primer año cada dos meses la declaración de IVA, pagar dentro del plazo legal el impuesto resultante o por lo menos dentro de los dos meses siguientes para no ser objeto de un proceso penal por incurrir en el delito de "Omisión de agente retenedor" del artículo 402 del Código Penal y en caso de recibir servicios de no residentes, practicar retención por IVA.

Entonces todas las anteriores cargas administrativas y tributarias, **tendría** que asumir una persona que solamente una parte de las sumas consignadas o invertidas en el sector financiero, proviene de actividades gravadas con IVA. Todos esos deberes tributarios surgen entonces, porque el legislador tributario, consideró que el solo hecho de tener más de 3.500 UVT en esas transacciones financieras, ya es un criterio suficiente para que ser "responsable del IVA", previsión legislativa que en mi parecer no consulta el criterio de justicia y equidad que la Carta Política consagró desde el año 1991.

Algo que debe considerarse también al hacer el estudio de la **norma** parcial aquí demandada es que en el impuesto sobre las ventas – IVA, **el patrimonio o la capacidad contributiva del sujeto pasivo jurídico (responsable) no interesa, es decir su condición de obligado tributario con el fisco, se da en su calidad de intermediario entre el sujeto activo (Nación representada por la DIAN) y el sujeto pasivo económico (consumidor).**

EL impuesto al valor agregado – IVA, por ser un impuesto **indirecto, real, objetivo y de régimen general, cuyo hecho imponible en términos generales, es el consumo de bienes y servicios que realizan los consumidores, no depende de los bienes que posea, las consignaciones o inversiones que realice, las ganancias ocasionales que perciba, etc, la persona que por ley ha sido designada como “responsable”**<sup>4</sup>

Las consignaciones, depósitos o inversiones en el año superiores a 3.500 UVT, puede constituir un indicio del volumen de ingresos obtenidos por una persona natural, pero en cualquier forma, tratándose del IVA, **como se ha repetido tantas veces en este escrito, debe provenir de actividades gravadas con IVA.**

Todas las anteriores afirmaciones acerca de la generalidad del **requisito del numeral 6º del párrafo 3º del artículo 437 del Estatuto Tributario, tienen su fundamento en una interpretación gramatical de la norma, ya que la misma no distingue si las consignaciones, depósitos o inversiones financieras deben provenir o no de las actividades gravadas con el IVA.** Además porque así lo ha entendido la DIAN en varios conceptos y oficios expedidos con ocasión de consultas elevadas ante su oficina jurídica. Algunos de ellos son: el **Conceptos DIAN 54801 de 2013** así como los **Oficios DIAN 19.429 de 2014 (doctrina vigente) y 34534 de 2008, cuya copia anexo a esta demanda.**

### **Violación de la equidad y justicia tributaria (C.P. artículos 95-9 y 363)**

El inciso 6º aquí demandado, vulnera la **equidad horizontal de las personas naturales que a pesar que sus consignaciones por “actuaciones gravadas” con el IVA, no exceden las 3.500 UVT y en esa condición serían “no responsables del IVA”, en forma definitiva tendrían que trasladarse como “responsables del IVA” al tener consignaciones, depósitos o inversiones provenientes de fuentes totalmente ajenas al IVA por un monto que adicionado al de las actuaciones gravadas con IVA, excede las 3.500 UVT.**

---

<sup>4</sup>Sobre el tema de la clasificación de los impuestos y particularmente del IVA puede verse la obra “EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO” autor Mauricio A. Plazas Vega, editorial TEMIS, año 2015, p.3 y ss

Mantener el inciso 6° del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, sin ninguna condición, como está en este momento, **sería violar la equidad horizontal de las personas que respecto a las actividades gravadas con IVA, cumplan con los otros (6) requisitos, porque en esos casos esas personas a pesar de tener una misma situación tributaria, antes de considerar las consignaciones y depósitos por hechos ajenos al hecho generador, finalmente van a tener la calidad de “responsables del IVA” con todas las obligaciones sustanciales y formales que ello implica, como se explicó antes.**

A su vez, la disposición demandada, vulnera el principio de *justicia tributaria*, consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política, **que según la Corte Constitucional, “ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado”, ya que coloca a las personas naturales que desarrollan actividades gravadas con IVA bajo el cumplimiento de los requisitos de los numerales 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 5ª y 7ª como obligados tributarios de todas las obligaciones formales atrás anotadas y en la mayoría de los casos como contribuyente por el impuesto a pagar que resulte por el período respectivo.**

Será justo y equitativo que una persona natural que cumple con los otros seis (6) requisitos para ser un “no responsable del IVA” tiene que registrarse como “responsable del IVA” porque el total de las consignaciones exceden las 3.500 UVT, y éstas se originan parcialmente en ingresos o deudas (préstamos) que se consignaron en las cuentas bancarias.?

**Por qué los otros seis (6) requisitos del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, sí tienen relación con el impuesto sobre las ventas y en cambio el que se refiere a las consignaciones, no siempre?**

Esta demanda no pretende desconocer que los criterios que desde el año 1989 (Estatuto Tributario original) adoptó el legislador tributario, primero para los responsables del IVA en el régimen simplificado y ahora para los no responsables de tal impuesto, son en su gran mayoría razonables, prudentes y acertados, para tenerlos como parámetros del patrimonio del responsable, infraestructura, volumen y monto de operaciones gravadas con el impuesto, aunque no hagan parte del hecho imponible ni del hecho generador del impuesto.

A continuación, intento demostrar, **que los otros seis (6) requisitos consagrados en el numeral 4° de la Ley 1943 de 2018 para adicionar el artículo 437 del Estatuto Tributario, distintos al numeral 6° aquí demandado, tienen una relación directa con el IVA, y pueden considerarse como parámetros razonables para determinar que una persona natural tuvo ingresos o realizó operaciones gravadas con el IVA., que ameritan ser clasificados como responsables.**

**Numeral 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”.**

Como se observa, el requisito que tiene que ver con los ingresos obtenidos por la persona natural en el año anterior o en el mismo año, son los “provenientes de la actividad”, expresión que reitera lo señalado en el primer inciso del mismo párrafo 3° tantas veces mencionado, cuando dice que deben registrarse como responsables del IVA, quienes realicen “actividades gravadas con el impuesto”. Esto significa que son los ingresos originados en las actividades generadoras del IVA, que como ya se ha señalado en párrafos anteriores, son los cinco (5) hechos generadores del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Este requisito desde luego, resulta entendible e indispensable para determinar la responsabilidad o no de una persona natural frente al impuesto sobre las ventas, ya que la base gravable del IVA sobre la cual debe liquidarse este tributo, cuando a ello haya lugar, son precisamente los ingresos obtenidos.

**Numeral 2°. “Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad”.**

Tener más de un establecimiento de comercio, local o negocio, para una persona natural comerciante, puede significar poseer una infraestructura suficiente para desarrollar una actividad mercantil con unos ingresos importantes a lo largo de un año gravable. Precisamente debido a las maniobras evasoras que la administración tributaria ha detectado en sus labores de investigación y fiscalización, de frente a las responsabilidades del IVA, en la Ley 1943 de 2018 se contempló en el inciso 5° del mismo párrafo 3°, como un hecho que amerita el desconocimiento de la persona como “no responsable del IVA”, la cancelación injustificada de establecimientos de comercio para abrir uno nuevo con el mismo objeto o actividad”, lo que demuestra lo sensible y trascendental que resulta esta información para la DIAN. Lo mismo puede predicarse para la persona natural independiente, que tiene más de una oficina, donde preste servicios gravados con el IVA.

**Numeral 3°. “Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otros sistema que implique la explotación de intangibles”.**

Ejercer en Colombia una actividad mercantil bajo alguna de las modalidades de explotación de intangibles, demuestra de por sí, que esa persona natural debe tener un capital de trabajo, unas locaciones, una solidez económica, una capacitación y asistencia técnica eficaz, una organización administrativa,

contable y jurídica de peso, para cumplir con los requisitos que **implica tener** la calidad de franquiciado o concesionario de un negocio. **No** cualquier persona natural tiene la capacidad económica, financiera y administrativa para explotar una marca o utilizar un espacio (concesión) en un **locación comercial**. Por lo anterior, es entendible que la explotación de intangibles, aparezca como un requisito para determinar la responsabilidad en el IVA, **por lo que es** razonable y justo su consagración legal para esos efectos.

**Numeral 4°. “Que no sean usuarios aduaneros”.**

Tener la calidad de importador<sup>5</sup>, exportador, personas en zonas de régimen especial, depósito franco, transportador terrestre, operador aduanero habitual, entre otros, tal como hoy en día aparecen en el Estatuto Aduanero (Decreto 390 de 2016) denota que una persona natural tiene un flujo de negocios internacionales o de actividades aduaneras en el país de trascendencia económica. No cualquier comerciante adquiere bienes del exterior **y/o** exporta bienes a otros países. Una persona natural que sea usuaria aduanera debe cumplir además de los requisitos exigidos de tipo fiscal por la DIAN, los requerimientos del Ministerio de Comercio Exterior, posiblemente de organismos de control como el Banrepública o el INVIMA, que **desde luego** advierten la capacidad administrativa, logística y financiera que **ostentan**. Este requisito al igual que los anteriores, constituye un indicio **importante** para determinar que una persona natural que sea usuario aduanero, **no puede ser** considerado como “no responsable del IVA”.

**Numeral 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”.**

Si una persona natural suscribe un contrato de venta de bienes o de prestación de servicios por un valor individual igual o superior a 3.500 UVT (\$ 119.945.000 para el año 2019) de por sí significa que recibirá total o parcialmente en ese año un monto que lo hará declarante del impuesto sobre la renta. De manera que si esa persona no tiene más contratos **en el año**, ese monto recibido será suficiente para ser declarante en renta<sup>6</sup> **y** de todas maneras para el siguiente año, tendrá que ser “responsable de IVA” de acuerdo al numeral 1°. Nótese que aquí también este requisito **está referido** al desarrollo de una actividad gravada con el IVA “ventas de bienes o prestación de servicios gravados”, por lo que es perfectamente entendible la existencia de esta condición.

<sup>5</sup>Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. ARTICULO 1.3.1.4.1. Responsables del IVA en la importación de bienes para su propio consumo. Quienes importen bienes gravados para su propio consumo responden únicamente por el pago del impuesto que genera tal importación.

<sup>6</sup>Ese monto supera las 1.400 UVT que es el tope de ingresos de una persona natural para no ser declarante en el impuesto sobre la renta según los artículos 592 y 593 del Estatuto Tributario.

**Numeral 7°. “Que no esté registrado como contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (simple)”.**

La razón de la adición de este nuevo requisito a los que ya venían en el antiguo artículo 499 del Estatuto Tributario, es que conforme al artículo 915 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018, todos los contribuyentes que opten por el régimen simple de tributación (Simple) son responsables del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo. De manera que la aparición de este numeral 7° guarda coherencia con el Libro Octavo del Estatuto Tributario tal como fue sustituido por el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018.

En conclusión como puede observarse, **todos los otros seis (6) requisitos diferentes al 6° aquí demandado, tienen una relación directa con la venta de bienes o prestación de servicios gravados con el IVA y en los casos de los numerales 1° y 4° expresamente se fundamentan en los ingresos recibidos producto del desarrollo de “actividades gravadas con el impuesto”** que es uno de los criterios determinantes, como lo expresa el inciso 1° del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, **el numeral 6° aquí demandado, al disponer que las consignaciones, depósitos e inversiones financieras constituyen uno de los criterios para determinar si una persona natural es responsable o no del impuesto sobre las ventas, involucra implícitamente varias posibilidades, como las planteadas en los ejemplos (salarios, pensiones, dividendos, rendimientos financieros, venta de activos fijos y/o préstamos bancarios) que no tienen que ver con las “actividades gravadas con el impuesto” como es la regla general plasmada en el inciso 1° de la misma norma.**

Ahora si bien es cierto que el legislador goza de un amplio margen de configuración legislativa, como lo ha dicho la Corte Constitucional en múltiples oportunidades, también ha señalado que *“...En el ejercicio de este poder, inherente a la función legislativa, el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos...”*<sup>7</sup>

En este caso, el numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, al tener como uno de los criterios para determinar la responsabilidad, el de las consignaciones, depósitos e inversiones, **no se ajusta a los principios de justicia y equidad consagrados en los artículos 95-9 y 363 de**

---

<sup>7</sup>Sentencia C-430 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo

la Carta, porque dentro de las variadas fuentes de origen de tales transacciones en el sector financiero, existen algunas (salarios, dividendos, rendimientos financieros, venta de acciones, venta de inmuebles, préstamos bancarios) que no tienen ninguna relación con la venta de bienes o prestación de servicios y en general con los hechos generadores o actividades gravadas con IVA, o aspectos económicos que tienen que ver con ellos, como sucede con otros seis (6) requisitos, tal como se explicó anteriormente.

Por las razones anteriores, solicito a la Corte Constitucional **declarar constitucional la expresión “consignaciones bancarias, depósitos e inversiones financieras” del numeral 6° del parágrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario tal como fue adicionado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, bajo el entendido que solamente se tengan en cuenta como factor para determinar la responsabilidad de las personas naturales en el IVA, las consignaciones, depósitos e inversiones financieras provenientes de actividades gravadas con ese impuesto.**

**2. DEMANDA CONTRA EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY 1943 DE 2018 (se resalta y subraya la parte demandada).**

*ARTÍCULO 14. Modifíquese el artículo 508-1 del estatuto tributario, el cual quedará así:*

**ARTÍCULO 508-1. Cambio de régimen por la administración.** *Para efectos de control tributario, la administración tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto, entre otras circunstancias que:*

- 1. Formalmente se cambia de establecimiento de comercio, pero en la práctica sigue funcionando el mismo negocio y las ventas son iguales o superan las 3.500 UVT, o*
- 2. Se fracciona la facturación entre varias personas que ocupan el mismo local comercial y la sumatoria de las mismas son iguales o superan las 3.500 UVT, o*
- 3. Quienes pagan bienes o servicios reportan la existencia de operaciones que son iguales o superan las 3.500 UVT, mediante el sistema de factura electrónica emitida por el contratista cuando realiza operaciones con no responsables.*

*La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión. Contra la misma no*

**procede recurso alguno y a partir del bimestre siguiente ingresará al nuevo régimen”.**

**Alcance del artículo 14 parcial de la Ley 1943 de 2018.**

**El artículo 14 de la Ley de Financiamiento (1943 de 2018) se refiere a los siguientes temas:**

1. La ley de Financiamiento conserva la norma que **faculta** a la administración tributaria para reclasificar de oficio a **las personas naturales** que no sean responsables en responsables **del impuesto sobre las ventas**, tal como se contempló desde la versión original del Estatuto Tributario en el artículo 508-1.
2. La novedad es que ahora la norma señala que la **reclasificación oficiosa** debe atender a “criterios objetivos” por parte de la **DIAN**.
3. La norma que modificó el artículo 508-1 del estatuto Tributario, plantea a título enunciativo tres situaciones fraudulentas que **las personas naturales** pueden utilizar para permanecer como “no responsables” del IVA, debiendo estar como “responsables”.
4. El último inciso señala que **el notificarse la decisión de reclasificación al régimen de “responsables de IVA”** debe detallarse la **información objetiva** y que **contra esa decisión no procede recurso alguno** y a partir del siguiente bimestre **ingresa al nuevo régimen**.

**Petición de una exequibilidad condicionada del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario y a su vez la inexecuibilidad de la expresión “Contra la misma no procede recurso alguno” del mismo artículo tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018.**

**Violación del artículo 29 de la Constitución Política.**

Respecto al último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario “Cambio de régimen por la administración” tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018, se tienen dos reparos de orden constitucional, **tal como se explicará en detalle en los párrafos siguientes.**

**El primero tiene que ver con la violación del artículo 29 de la Constitución Política, en cuanto a que el último inciso, desconoce el debido proceso y concretamente el derecho de defensa, ya que no señala el procedimiento que debe seguir la DIAN para efectuar la reclasificación de las personas naturales de “no responsables” a “responsables” del impuesto sobre las ventas – IVA. El hecho que sea para efectos de control tributario basado en criterios objetivos, no implica la ausencia de un procedimiento garantista que le permita a la persona natural conocer cuáles son esos criterios objetivos antes de ser**

notificada la decisión final, como existe en el Estatuto Tributario para otras labores de fiscalización y liquidación.

El segundo reparo, está referido a la expresión “Contra la misma no procede recurso alguno”, también del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario, tal como quedó, una vez modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018. La previsión legal que contra el acto que decide la reclasificación oficiosa de la DIAN de una persona natural para trasladarlo como “responsable” del IVA, no procede recurso alguno en la vía administrativa, desconoce igualmente el artículo 29 de la Constitución Política ya que le pretermite a la persona natural objeto de la reclasificación ejercer cabalmente su derecho de defensa a través del recurso de reconsideración que prevé el artículo 720 del Estatuto Tributario o los recursos generales en la vía administrativa que contempla el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA– Ley 1437 de 2011.

#### **Antecedentes legales y precedentes jurisprudenciales.**

El tema de la reclasificación oficiosa de la DIAN para las personas naturales en el impuesto sobre las ventas – IVA, no es novedoso en la legislación tributaria del país, como quiera que aquella apareció por primera vez en la normativa colombiana mediante el artículo 43 de la Ley 49 de 1990 que adicionó el Estatuto Tributario (Decreto Extraordinario 624 de 1989) con el artículo 508-1.

Esta última norma, fue demandada a través de la acción pública de inconstitucionalidad que consagraba la Constitución Política anterior a la del año 1991, ante la Corte Suprema de Justicia, órgano encargado de decidir ese tipo de demandas antes de entrar en vigencia la actual Constitución, según el artículo 24 transitorio. Así pues, la Sala Plena de esa Alta Corporación de Justicia, previo estudio de su Sala Constitucional, declaró la exequibilidad del artículo 508-1 del Estatuto Tributario, mediante sentencia N° 85 del 18 de julio de 1991, expediente 2280 M.P. Pedro Escobar Trujillo.

En aquella oportunidad se debatieron en esencia los mismos tópicos que ahora presento a consideración de la Corte Constitucional, como fueron, la posible arbitrariedad de los funcionarios de la administración tributaria al efectuar la reclasificación (en ese tiempo de régimen simplificado al régimen común) así como la eventual vulneración del derecho de defensa del contribuyente al no ser posible interponer recurso alguno contra el acto de reclasificación.

Posteriormente y ya ante la Corte Constitucional, fue presentada una nueva demanda contra el citado artículo 508-1 del estatuto Tributario y ese Alto Tribunal Constitucional mediante sentencia C-145 del 7 de febrero de 2001,

resolvió estar a la dispuesto en la sentencia N° 85 del 18 de julio de 1991 de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia.

**Razones de la inconstitucionalidad del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018.**

#### **PRIMERA PRETENSION.**

**Solicito se declare la exequibilidad condicionada del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario en cuanto a que la decisión de reclasificar a las personas naturales como “responsables del IVA” se lleve a cabo después de un procedimiento que garantice el efectivo derecho a la defensa y debido proceso del contribuyente.**

La reclasificación de personas naturales por parte de la administración tributaria, como medida de control tributario, para evitar que personas mediante maniobras fraudulentas permanezcan como “no responsables” teniendo la obligación de estarlo como “responsables” es entendible y razonable dentro de las labores de fiscalización que cumple la DIAN.

Lo que no resulta ajustado a la Carta Política, es que no se tenga certeza de cuál es el procedimiento a seguir por parte de esa autoridad tributaria y cómo se garantiza el derecho de defensa de la persona natural investigada.

El último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018, solamente se refiere a la decisión de reclasificación basada en “criterios objetivos”, mas no habla de la forma como se va a proteger el debido proceso al contribuyente, durante el trámite administrativo de investigación y fiscalización con base en la información obtenida por la DIAN.

Una de las múltiples sentencias sobre el debido proceso proferidas por la Corte Constitucional, fue la T-575 de 2011 que reiteró lo señalado en la T-061 de 2002 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) donde fijó algunos criterios para su aplicación como derecho fundamental. Al respecto dijo:

*“La Constitución Política, en su artículo 29, prescribe que “el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”. En virtud de tal disposición, se reconoce el principio de legalidad como pilar fundamental en el ejercicio de las funciones por parte de las autoridades judiciales y administrativas, razón por la cual están obligadas a respetar las formas propias de cada juicio y a asegurar la efectividad de todas aquellas normas que permitan a los*

**administrados presentar, solicitar y controvertir pruebas, y que en últimas, garanticen el ejercicio efectivo del derecho de defensa”.**

*Por esta potísima razón, pero prevalentemente por tratarse de un derecho fundamental, el debido proceso administrativo exige a la administración pública sumisión plena a la Constitución y a la ley en el ejercicio de sus funciones, tal como lo disponen los artículos 6º, 29 y 209 de la Carta Política. De otra manera se transgredirían los principios reguladores de la actividad administrativa, como son el de la igualdad, la imparcialidad, la publicidad, la contradicción y la moralidad. Especialmente se quebrantarían los derechos fundamentales de quienes acceden o en alguna manera quedan vinculados por las actuaciones de la Administración, y, particularmente, ven afectado su derecho a acceder a la administración de justicia.*

**2. La jurisprudencia constitucional entiende como debido proceso administrativo la regulación jurídica previa que constriñe los poderes del Estado y garantiza la protección de los derechos de los administrados, de tal manera que ninguna de las actuaciones de la autoridad pública va a depender de su propio arbitrio, sino que se encuentra sometida a los procedimientos de ley. Al respecto, la Corte en Sentencia C-214 de 1994 señaló:**

*“Corresponde a la noción de debido proceso, el que se cumple con arreglo a los procedimientos previamente diseñados para preservar las garantías que protegen los derechos de quienes están involucrados en la respectiva relación o situación jurídica, cuando quiera que la autoridad judicial o administrativa deba aplicar la ley en el juzgamiento de un hecho o una conducta concreta, lo cual conduzca a la creación, modificación o extinción de un derecho o la imposición de una obligación o sanción (...).*

*(...) En esencia, el derecho al debido proceso tiene la función de defender y preservar el valor de la **justicia reconocida en el preámbulo de la Carta Fundamental, como una garantía de la convivencia social de los integrantes de la comunidad nacional (...)**”(Sentencia C-214 de 1994 M.P. Antonio Barrera Carbonell).*

Tal como lo dice el artículo 29 de la Constitución Política<sup>8</sup>, el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas y en este

<sup>8</sup>CONSTITUCION POLITICA. ARTÍCULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

caso se trata de una actuación administrativa adelantada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Como se aprecia en un fragmento de la sentencia parcialmente **transcrita**, el debido proceso se cumple de acuerdo a los *“procedimientos previamente diseñados para preservar las garantías que protegen los derechos”* y en este caso, el último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario, no prevé, cual irá a ser el procedimiento que garantice los derechos de las personas naturales que sean objeto de un proceso de reclasificación.

Cabe recordar que ni antes de la Ley 1943 de 2018 ni ahora en vigencia de esta, se ha previsto a nivel legal, cuales son los actos preparatorios, cómo será el traslado de cargos, la solicitud y valoración de las pruebas **aportadas** u obtenidas, ni el término para proferir el acto administrativo **definitivo** de reclasificación.

Si bien es cierto que en la sentencia N° 85 de 1991 de la Corte Suprema de Justicia, reiterada en la C-145 de 2001 de la Corte Constitucional, se **dijo** que la reclasificación no depende del criterio arbitrario y subjetivo del funcionario y que conforme al artículo 742 del Estatuto Tributario, las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos que aparezcan **demostrados** en el expediente utilizando los medios de prueba del Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso), ello no es suficiente para **asegurar** que la persona natural va a conocer oportunamente los hechos y las **pruebas** que la administración pretenda utilizar en su contra para **efectuar** la reclasificación.

La petición de exequibilidad condicionada del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario, tiene como objetivo que la administración **tributaria**, en este caso la DIAN, antes de notificar la decisión final **sobre** la reclasificación al régimen de los “responsables” éstos conozcan a **través** de la notificación de actos preparatorios, los hechos, informaciones y **pruebas** que la administración pretenda hacer valer contra ellos, ya sea a través de un pliego de cargos (E.T. art. 638) o un requerimiento ordinario (E.T. arts 684) que son los actos previos contemplados en el Estatuto Tributario **o por** el

---

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se **aplicará** de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente **culpable**. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado **escogido** por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso **público** sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen **en su contra**; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo **hecho**.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

procedimiento administrativo general contemplado en la Ley 1437 de 2011 (CPACA) especialmente en los artículos 40 y 42<sup>9</sup>.

La otra finalidad de esta pretensión de exequibilidad condicionada, es propender por una eficaz seguridad jurídica de los contribuyentes y evitar al mismo tiempo una alta litigiosidad por efecto de las labores de reclasificación como “responsables del IVA” a las personas naturales, tal como ocurrió a comienzos de la década de los años 2000-2010, cuando en virtud de la reclasificación al régimen común, la actuación de la DIAN con fundamento en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, con un texto similar al de hoy en día, dio lugar a centenares de discusiones en vía administrativa y posteriormente ante el Consejo de Estado.

Precisamente algunas de las sentencias de esa Alta Corte, señalaron lo siguiente:

*“...A su vez, el acto de reclasificación debe estar motivado en hechos ciertos y demostrados, al igual que en las razones de derecho, por cuanto la motivación es un elemento esencial de los actos administrativos, y una garantía para que el administrado pueda ejercer a cabalidad su derecho de defensa. Cabe precisar que no constituye motivación suficiente para la reclasificación, el argumento del “control tributario”, dado que, como lo puso de manifiesto la Corte Suprema de Justicia al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 508-1 del Estatuto Tributario, la atribución otorgada a la DIAN no equivale a que el funcionario pueda adoptar una decisión arbitraria y desprovista de la sujeción a la regulación legal integral de la cual forma parte, ya que tornaría el acto en simple expresión de una voluntad omnímoda y caprichosa del mismo*

Y la misma sentencia, más adelante afirma:

*...dicha facultad no significa que la decisión administrativa pueda ser arbitraria, pues, en su actuar, aun con fines de control, la DIAN debe adelantar un procedimiento, aunque sea sumario, que permita al administrado ejercer sus derechos de audiencia y defensa, dado que tal atribución es esencialmente reglada y controvertible. Lo anterior es más evidente si se tiene en cuenta que existen en la ley ciertos requisitos que deben cumplirse para pertenecer a uno u*

<sup>9</sup>LEY 1437 DE 2011. ARTÍCULO 40. Durante la actuación administrativa y hasta antes de que se profiera la decisión de fondo se podrán aportar, pedir y practicar pruebas de oficio o a petición del interesado sin requisitos especiales...

LEY 1437 DE 2011. ARTICULO 42. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión, que será motivada.

otro régimen en el impuesto a las ventas. A su vez, el acto de reclasificación debe estar motivado en hechos ciertos y demostrados, al igual que en las razones de derecho, por cuanto la motivación es un elemento esencial de los actos administrativos, y una garantía para que el administrado pueda ejercer a cabalidad su derecho de defensa. **Cabe precisar que no constituye motivación suficiente para la reclasificación, el argumento del "control tributario", dado que, como lo puso de manifiesto la Corte Suprema de Justicia al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 508-1 del Estatuto Tributario, la atribución otorgada a la DIAN no equivale a que el funcionario pueda adoptar una decisión arbitraria y desprovista de la sujeción a la regulación legal integral de la cual forma parte, ya que tomaría el acto en simple expresión de una voluntad omnímoda y caprichosa del mismo.**<sup>10</sup>

En otro caso similar, la Sección Cuarta también señaló lo siguiente:

*"....A pesar de que la ley autorice a la Administración para actuar oficiosamente, eso no significa que su decisión pueda ser arbitraria, ya que en su actuar, aún con fines de control, debe adelantar un procedimiento aunque sea sumario, pero que permita al administrado el ejercicio de sus derechos de audiencia y defensa, porque la facultad que le otorga la ley a la Administración por amplia que sea, es esencialmente reglada y controvertible. Más aún si se tiene en cuenta que existen en la ley ciertos requisitos que deben cumplirse para pertenecer a uno u otro régimen en el impuesto a las ventas, por lo que es claro que la reclasificación debe estar precedida de investigación de cuyos resultados se establezcan tales circunstancias, que deben ser las que den soporte fáctico, probatorio y motivación al acto administrativo que plasme la decisión, toda vez que la motivación es una exigencia del acto administrativo, y por ello reclamarse un principio de todos los actos administrativos y debe basarse en hechos ciertos y demostrados al momento de la emisión del acto, so pena de viciar el acto de nulidad, por ausencia de uno de sus elementos esenciales (...).*

*Como en su momento lo expresó la Corte Suprema de Justicia, ya en vigencia de la nueva Carta, al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 43 de la Ley 49 de 1990, incorporado como artículo 508-1 del Estatuto Tributario, la atribución otorgada no equivale a que el funcionario en ejercicio de ella, pueda*

<sup>10</sup> Consejo de Estado. Sentencias del 11 y 4 de noviembre de 2010 expedientes 17.470 y 17.566

*adoptar una decisión arbitraria y desprovista de la sujeción a la regulación legal integral de la cual forma parte y que tomaría el acto en simple expresión de una voluntad omnímoda y caprichosa del funcionario. Así mismo estima la Sala que el hecho de que la norma fundamento del acto acusado, permita que el Administrador de Impuestos Nacionales proceda oficiosamente, ello no quiere decir que esa reclasificación pueda hacerse sin que se adelante una actuación de fiscalización e investigación por parte de la DIAN y sin que sea posible entender, como lo hace la demandada que al variar el contexto normativo, tal soporte investigativo no se requiera, porque siendo de su esencia, habría que concluir entonces, que por falta de tal presupuesto material no es viable la aplicación práctica de la norma, con la consiguiente consecuencia de hacer nugatorias sus previsiones y las facultades que allí se confieren<sup>11</sup>.*

Finalmente, como puede colegirse de lo expuesto en este acápite de la demanda, la expresión **“consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras”** contenida en el numeral 6° del párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario tal como fue adicionado por el artículo 4° de la Ley 1943 de 2018, admite varias interpretaciones en cuanto a que en principio puede indicar un principio de ingresos provenientes de su actividad gravada con el impuesto sobre las ventas – IVA, también admite una interpretación que fluye de su propio texto, cual es que no importa el origen de esas consignaciones para tener en cuenta el monto de las 3.500 UVT, que vulnera normas constitucionales.

Esto quiere decir que la norma admite dos interpretaciones, una que vulnera la Constitución y otra que se adecúa a la misma, lo que conlleva a que sea posible que la Honorable Corte Constitucional declare una **exequibilidad condicionada** de la expresión aquí demandada, que indica bajo qué criterio se entiende y bajo cuál debe ser no se adecúan a la Carta, tal como lo ha señalado la misma Corte Constitucional<sup>12</sup>

<sup>11</sup>CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 14 de julio de 2000 expediente 9.996 actor Alberto Múnera Cabas).

<sup>12</sup>Una de esas sentencias es la C-038 del 1° de febrero de 2006 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, que en la parte pertinente dice: “...iii) Si la disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecúan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimos constitucionalmente. En este caso, la Corte analiza la disposición acusada como una proposición normativa compleja que está integrada por otras proposiciones normativas simples, de las cuáles algunas, individualmente, no son admisibles, por lo cual ellas son retiradas del ordenamiento...”.

Por todo lo anterior solicito a la Honorable Corte Constitucional, declarar una exequibilidad condicionada del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018, en el sentido que en el procedimiento de reclasificación de las personas naturales como “responsables del IVA” y antes de la decisión final, se les garantice el debido proceso en los términos del artículo 29 de la Constitución Nacional.

**SEGUNDA PRETENSION.** Se declare la inexecutable de la expresión “Contra la misma no procede recurso alguno” del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018.

La actual Ley de Financiamiento (1943 de 2018) nuevamente incluyó en el texto normativo del artículo 508-1 del Estatuto tributario, la desafortunada expresión “*Contra la misma no procede recurso alguno*” para referirse a la decisión definitiva de reclasificación de las personas naturales como “responsables del IVA”.

Tal frase también fue objeto de demanda de constitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia en el año 1991 y al igual que el resto del artículo 508-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990, fue declarado exequible mediante sentencia N° 85 del 18 de julio de 1991 M.P. Pedro Escobar Trujillo y ante una nueva demanda ante la Corte Constitucional se ratificó su constitucionalidad mediante sentencia C-145 del 7 de febrero de 2001.

Al analizar el sentido de la norma aquí demandada, se deduce sin mayor esfuerzo, que al no estar permitido interponer recurso administrativo alguno contra el acto administrativo particular de reclasificación como “responsable del IVA”, la persona natural afectada con esa actuación administrativa deberá decidir entre dos opciones: a) interponer la revocatoria directa o b) acudir en demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Del texto del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario actual, también se concluye que una vez notificada la resolución de reclasificación como “responsable del IVA” a la persona natural, ese acto quedará en firme, según se puede advertir de la norma general del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –CPACA (art 87)<sup>13</sup> así como de la norma especial tributaria, el artículo 829 del Estatuto Tributario<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup>LEY 1437 DE 2011. ARTÍCULO 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

La improcedencia de recurso administrativo alguno contra el acto de reclasificación de personas naturales como “responsables del IVA” desconoce el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, ya que no le permite impugnar en este caso, el acto administrativo definitivo de la DIAN, independientemente si ha intervenido o no en el procedimiento administrativo de reclasificación.

Así pues si una persona natural es reclasificada como “responsable del IVA”, al ser notificada de ese acto a través de los medios establecidos en el Estatuto Tributario, esa actuación ya no será posible discutirla ni presentar pruebas ante las mismas autoridades, utilizando para ello, o bien el recurso de reconsideración previsto en el artículo 720 del Estatuto tributario o los recursos de reposición y apelación que consagra el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA.

### **Restricción en los medios de defensa del contribuyente ante el acto de reclasificación.**

Tal como lo advirtió la Corte Suprema de Justicia en la sentencia N° 85 de 1991, una de las dos opciones que tiene la persona natural reclasificada es hacer uso de la revocatoria directa. Hoy en día, esta figura se encuentra consagrada tanto en la norma general, artículos 93 y siguientes de la Ley 1437 de 2011 como en los artículos 736 a 738-1 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, la **revocatoria directa de los actos administrativos tributarios, no es un medio efectivo de defensa de la persona natural que es reclasificada** como “responsable del IVA” por dos razones, una de tipo práctico y otra de tipo legal.

En el **aspecto práctico**, la administración tributaria, en este caso, la DIAN a pesar de existir las causales para su procedencia en el artículo 93 de la Ley 1437 de 2011 – CPACA<sup>15</sup>, es un hecho real, práctico y conocido por todas las personas que tenemos cercanía con el asunto tributario, que la administración

- 
1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente a su notificación, comunicación o publicación según el caso.

<sup>14</sup>**ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTICULO 829. Ejecutoria de los actos.** Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno...

<sup>15</sup>**LEY 1437 DE 2011. Causales de revocación. Artículo 93.** Los actos administrativos deben ser revocados por las mismas autoridades que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores jerárquicos o funcionales, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución y a la ley.
2. Cuando no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él.
3. Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona.

tributaria, casi nunca, revoca un acto administrativo, ya que en su parecer no se cumplen los requisitos de la norma mencionada.

En este caso, será que la DIAN va a revocar un acto de reclasificación, porque el mismo es opuesto a la Constitución Política, no está conforme con el interés público o social o se le causa agravio injustificado a la persona natural reclasificada?

Resulta obvio que no va a suceder. Las causales de la revocatoria directa tienen en materia tributaria, una eficacia casi nula para los intereses de los contribuyentes y en general de los obligados tributarios. La falta de un beneficio, provecho o utilidad práctica de la figura de la revocatoria directa, constituye una restricción importante al derecho de defensa de las personas naturales que resulten reclasificadas como "responsables del IVA".

El derecho de defensa de tales personas naturales, se torna inexistente, ya que interponer la revocatoria directa, es en la práctica dilapidar un año en la discusión con la DIAN, cuando el contribuyente considere que tiene razones fácticas y legales para controvertir esa decisión. Contrario a lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del año 1991, hoy en día, la revocatoria directa, es un recurso extraordinario, **pero en cuanto a que es "extraordinario" que prospere para el contribuyente.**

El **aspecto de tipo legal**, es que según el artículo 96 del CPACA, ni la petición de revocatoria ni la decisión que sobre ella recaiga **reviven los términos** para interponer demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, lo que significa, en este caso, que si una persona natural reclasificada como "responsable del IVA" interpone el recurso extraordinario de revocatoria directa ante la DIAN, la sola presentación de la solicitud que podrá ser dentro de los dos (2) años siguientes a la ejecutoria del acto (E.T. art 737) ni la decisión por parte de la administración dentro del año siguiente a partir de su petición en debida forma (E.T. art. 738-1), **suspenden los términos o reviven la posibilidad para demandar ante la jurisdicción contenciosa administrativa.**

En la práctica el contribuyente que interpone la revocatoria directa ante la administración tributaria, no tiene acceso a la jurisdicción contenciosa administrativa, **ya que teniendo en cuenta el término de un año que tiene la DIAN para resolverla, cuando esto suceda, ya habrán pasado los cuatro (4) meses (Ley 1437/11 artículo 164 numeral 2° literal d) para incoar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho,** contra el acto de reclasificación, que como se dijo antes, al no tener recursos, se entiende ejecutoriado con la simple notificación del mismo.

Esto demuestra la poca o ninguna utilidad que tiene para la persona natural, acudir a la revocatoria directa para procurar dejar sin efectos el acto de reclasificación como "responsable del IVA" ya que por un lado, **es muy poco**

probable, como sucede casi en la totalidad de los casos que la administración revoque un acto propio y en segundo lugar, el haber utilizado ese recurso extraordinario, lo priva de acudir en forma oportuna a la jurisdicción contenciosa administrativa para demandar a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Todo lo anterior, nos lleva a la conclusión que para una persona natural que ha sido reclasificada como “responsable del IVA” la única posibilidad práctica y garantista de sus derechos constitucionales será acudir directamente en demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa con las costas judiciales y la demora que implica una decisión en la jurisdicción contenciosa administrativa, debido a la congestión judicial que la agobia.

En mi parecer, el último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018, restringe en forma importante el derecho de defensa y en general el debido proceso de la persona natural que es reclasificada como “responsable del IVA”, ya que en la práctica, lo obliga a controvertir la legalidad de dicho acto en sede judicial, que como se explicó es la única opción eficaz para defender sus derechos, aunque dilatada su decisión.

Si la norma aquí demandada en lugar de prohibir interponer recursos en la vía administrativa contra el acto de reclasificación, hubiera guardado silencio sobre los medios de defensa del contribuyente, se entendería que contra ese acto administrativo procederían los recursos administrativos que están consagrados en el artículo 74 de la Ley 1437 de 2011 – CPACA<sup>16</sup>, como son los de reposición, apelación y queja, o por lo menos el de reposición que es el procedente cuando norma especial no prevé el de apelación.

Es por ello, que solicito ante la Honorable Corte Constitucional, que se declare la inexecutable de la expresión “Contra la misma no procede recurso alguno” del último inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 14 de la Ley 1943 de 2018, por restringir el derecho de defensa incluido dentro del debido proceso que señala el artículo 29 de la Constitución Política.

Téngase en cuenta que en caso de prosperar, la inexecutable aquí solicitada, las personas naturales reclasificadas como “responsables del IVA” tendrían la oportunidad de interponer los recursos administrativos del artículo

<sup>16</sup>LEY 1437 DE 2011. ARTÍCULO 74. Recursos contra los actos administrativos. Por regla general, contra los actos definitivos procederán los siguientes recursos:

1. El de reposición, ante quien expidió la decisión para que la aclare, modifique, adicione o revoque.
2. El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo o funcional con el mismo propósito.  
(...)
3. El de queja, cuando se rechace el de apelación...

74 de la Ley 1437 de 2011 ante la propia administración tributaria con el propósito de que el acto de reclasificación sea revocado, cuando a ello, haya lugar, solucionando de paso, la inconveniencia de acudir a la revocatoria directa y de paso agotando la vía administrativa para demandar ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

### **3. DEMANDA CONTRA EL ARTÍCULO 102 DE LA LEY 1943 DE 2018 (se resalta y subraya la parte demandada).**

**El texto de la norma demandada es el siguiente:**

***“LEY 1943 DE 2018. ARTICULO 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 de 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, ésta debe de estar actualizada de conformidad con lo establecido en el artículo 867- 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 1. 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 2. 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”.*

### **Violación de los artículos 13, 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política.**

El artículo 102 de la ley 1943 de 2018 al aplicar el principio de favorabilidad contemplado en el artículo 640 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 282 de la ley 1819 de 2016, a las sanciones que hagan parte de los procesos de cobro coactivo de los impuestos que administra la DIAN y de paso a los entes territoriales, vulnera los artículos 13, 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política, ya que establece un tratamiento inequitativo, desigual

e injusto entre quienes se acojan al tratamiento especial por tener una deuda consolidada que hace parte de un título ejecutivo y aquellos contribuyentes que no alcance al beneficio de la reducción; además se trata de una verdadera “amnistía tributaria” ya que se refiere a deudas ejecutoriadas a cargo de obligados tributarios, las cuales son condonadas parcialmente en la parte de las sanciones, sin justificación constitucional alguna.

#### **Alcance de la norma demandada:**

1. Se faculta a la DIAN para que les aplique a los obligados tributarios principales, solidarios o subsidiarios, que así lo soliciten, los beneficios de reducción de las sanciones que fueron dispuestas en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y modificaron el artículo 640 del Estatuto Tributario, en desarrollo de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad.
2. La favorabilidad a que se refiere esta norma, abarca no solamente la aplicación de la norma sancionatoria más favorable (parágrafo 5°) sino en general todas las reducciones de las sanciones a las que se aplica el artículo 640 del Estatuto Tributario.
3. La reducción de las sanciones se hará teniendo en cuenta, si aquellas deben ser liquidadas por el contribuyente o por la administración y el no haber cometido la misma falta en los años anteriores de acuerdo con los requisitos, la proporcionalidad y la gradualidad que allí se mencionan.
4. La reducción de las sanciones en este caso, solamente proceden contra las deudas tributarias a cargo del contribuyente, que conforme con el artículo 828 del estatuto Tributario, presten mérito ejecutivo, es decir, no cubre las deudas que están siendo objeto de discusión gubernativa o contenciosa administrativa.

El artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, permite que los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes, deudores solidarios, subsidiarios y los garantes de obligaciones tributarias, que tengan deudas que prestan mérito ejecutivo según el artículo 828 del Estatuto Tributario<sup>17</sup>,

<sup>17</sup>ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTICULO 828. Títulos 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 fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.
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.

soliciten ante la DIAN la reducción del monto de las sanciones, sea que éstas hagan parte de la deuda o se hayan liquidado oficialmente en forma independiente, según la proporción y gradualidad del artículo 640 *ibídem*.

Cabe anotar desde ahora que si bien la denominación del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, es “Principio de favorabilidad en etapa de cobro” y su primer inciso señala que el objeto de la norma es aplicar el principio de favorabilidad del parágrafo 5° del artículo 640 del Estatuto Tributario, lo cierto es que de acuerdo con lo previsto en los incisos siguientes, el beneficio realmente se **concreta en aplicar la proporcionalidad y la gradualidad para las sanciones de acuerdo con los requisitos y en los porcentajes que allí se preven**<sup>18</sup>

---

PARÁGRAFO. 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.

<sup>18</sup>**ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTICULO 640. Modificado ley 1819 de 2016 artículo 282. 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.

En efecto, en los incisos 3, 4 y 5 del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, se observa que el beneficio llamado “favorabilidad” se refiere especialmente a la aplicación de la reducción de las sanciones tributarias, según la modificación de la Ley 1819 de 2016 al artículo 640 del Estatuto Tributario. **De manera que la norma aquí enjuiciada no se refiere solamente a la aplicación de la norma más favorable a que alude el párrafo 5º del artículo 640 del Estatuto Tributario, sino en general a aplicar las reducciones que en forma detallada se regulan en el citado artículo.**

### 1. Temporalidad de la norma demandada.

Como se puede observar del texto del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, “el principio de favorabilidad en la etapa de cobro” está delimitada por dos clases de términos: a) el primero para efectuar la solicitud ante la DIAN a más tardar el 28 de junio de 2019 y b) el plazo de un (1) mes que tiene la DIAN para resolver la solicitud, contado a partir del día de su interposición.

Como es probable que a la fecha en que se produzca el fallo que decida esta demanda de inconstitucionalidad, hayan transcurrido los dos plazos indicados y por tanto el fallo podría carecer de interés práctico por ya **no estar en vigencia la norma atacada, desde ahora SOLICITO la Corte Constitucional proferir una sentencia de mérito, sin importar la temporalidad de la norma acusada.**

Por tanto solicito que esta demanda se estudie de fondo y se profiera sentencia de mérito (ojalá favorable a las pretensiones) por lo siguiente: a) el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 se encuentra vigente al momento de presentarse esta demanda; b) esta norma está produciendo efectos jurídicos para todos los obligados tributarios respecto de las sanciones por los tributos

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

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

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

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

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

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

administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y posiblemente en los entes territoriales que la adopten y c) la competencia de la Corte Constitucional como guardiana de la Constitución se mantiene según el principio de la *perpetuatio jurisdictionis*, conforme al criterio vigente de aquel órgano de cierre de la jurisdicción constitucional. Sobre el particular ha dicho lo siguiente<sup>19</sup>:

*“...El análisis que se acaba de hacer permite advertir que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 está vigente, pues no ha sido derogado o subrogado por ninguna norma posterior; que todavía produce efectos jurídicos y está llamado a producirlos en ciertos eventos, como los relativos a los tributos de los entes locales y a los contribuyentes en estado de liquidación; que en cuanto atañe al término ya expirado de diez meses, existe un precedente relevante, contenido en la Sentencia C-992 de 2001<sup>20</sup>, conforme al cual este tribunal es competente para conocer de la demanda. En efecto, al momento de presentarse<sup>21</sup> y de admitirse<sup>22</sup> la demanda, el referido término estaba en curso, por tanto, conforme al principio *perpetuatio jurisdictionis* la competencia se mantiene...”.*

*Además, el estudiar este tipo de normas inconstitucionales sirve para que en lo sucesivo el legislador se abstenga de expedir en las siguientes leyes beneficios sin una justificación legítima, como ha sucedido en las últimas reformas tributarias<sup>23</sup>*

## 2. Inconstitucionalidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018

La favorabilidad para los procesos de cobro coactivo, antes transcrita, al otorgar una reducción en el monto de las sanciones incluidas, favorece solamente a un grupo de contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes, deudores solidarios y subsidiarios y a los garantes de los impuestos administrados por la DIAN y respecto de las sanciones que hagan parte de las deudas tributarias en las entidades territoriales que apliquen este beneficio según el parágrafo 1º de la norma aquí cuestionada.

<sup>19</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-743 del 2 de diciembre de 2015. M.P. Myriam Ávila Roldán.

<sup>20</sup> Supra 7.

<sup>21</sup> 25 de mayo de 2015.

<sup>22</sup> 22 de junio de 2015.

<sup>23</sup> Normas sobre “condición especial de pago” han aparecido en las reformas tributarias de la Ley 1430 de 2010, 1607 de 2012, 1739 de 2014 y 1819 de 2016.

Dicha “favorabilidad” no es más que una amnistía o para utilizar un término de frecuente uso en las últimas reformas tributarias, “una condición especial de pago” 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.

En este caso, la amnistía tributaria, se concede a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y en general a los obligados tributarios cuyas deudas con la administración tributaria provenga de títulos ejecutivos, es decir los únicos requisitos que exige la norma son: a) tener una deuda tributaria que incluya sanciones; b) que esas deudas correspondan a alguno de los títulos ejecutivos señalados en el artículo 828 del Estatuto Tributario.

Si bien el legislador tiene una amplia libertad de configuración legislativa, en aras de contribuir con la financiación de los gastos e inversiones del Estado (C.P. artículo 95-9) y dar cumplimiento al principio de legalidad (C.P. art 150-11), dicha potestad no puede ejercerse de manera arbitraria en cuanto a que las normas que expida no tengan justificación constitucional, violen derechos fundamentales o vulneren los principios tributarios que la propia Carta Política contempla.

En concreto lo que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, otorga a los obligados tributarios allí señalados son **las reducciones de las sanciones** que fueron introducidas al ordenamiento tributario por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, para las deudas que se encuentren en cobro coactivo y que en esencia consistirán en lo siguiente:

1. Cuando la **sanción haya sido liquidada por el contribuyente**: la sanción se reducirá al 50% del monto previsto en la ley si dentro de los dos (2) años anteriores no se hubiere cometido la misma y al 75% si la misma infracción no se cometió en el año anterior. En los dos casos, se requiere además que la DIAN no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.
2. Cuando la **sanción haya sido propuesta o determinada por la administración tributaria**: la sanción se reducirá al 50% del monto previsto en la ley si dentro de los cuatro (4) años anteriores no se hubiere cometido la misma y al 75% si la misma infracción no se cometió en los dos (2) años anteriores. En los dos casos, se requiere además que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada.

#### **Violación de los artículos 13 y 363 de la Constitución Política:**

La rebaja parcial de las sanciones que prestan mérito ejecutivo en un 50% y 75% según hayan sido liquidadas por el obligado tributario o por la propia

administración y con el cumplimiento de los demás requisitos, **vulnera el principio de igualdad previsto en el artículo 13 de la Constitución Política, que proscribire 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.**

**Con esta norma, se rompe la igualdad entre los contribuyentes, ya que dentro del universo de deudores con la administración, solamente los que ya tienen una deuda por sanciones ejecutoriada (con título ejecutivo) son los que pueden acceder a este beneficio, mal llamado de favorabilidad, dejando por fuera del mismo a todas las demás personas naturales y jurídicas que también tienen deudas fiscales por sanciones, pero que por diferentes razones aún no son ejecutables en un proceso de cobro coactivo.**

Con normas como la del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, se desconoce la igualdad que debe aplicarse por parte del legislador tributario, y que el mismo artículo 13 de la Carta protege, al prohibir toda suerte de discriminación o tratos diferenciados. Con la norma aquí cuestionada, se deja por fuera del beneficio, a quienes hasta el 28 de junio de 2019, aún no tengan deudas por sanciones tributarias en firme, ya sea porque las están discutiendo en vía gubernativa o porque prefirieron pagarlas o suscribir un acuerdo de pago con la administración (E.T. artículo 814).

De igual manera, conceder ese **perdón o amnistía tributaria** a quienes tengan deudas que involucren sanciones, desconoce la equidad horizontal y vertical, dispuesta en el artículo 363 de la Constitución Política, entre otras razones por lo siguiente:

- a) La **equidad horizontal**, porque las personas que tienen deudas con la DIAN cuyo uno de sus componentes o la totalidad, sean sanciones 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 impropio llamado de "favorabilidad" porque optaron por cumplir con las normas sustanciales y procesales tributarias que tenían pendientes. En cambio, los contribuyentes y demás responsables de tributos nacionales que por cualquier circunstancia no habían cancelado sus deudas y tal vez a la espera 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.**

- b) La **equidad vertical**, porque al ser la disminución porcentual de las sanciones igual para quienes se acojan a la “favorabilidad en la etapa de cobro”, 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 a las de aquellos.

Ahora si una de las razones del legislador para establecer el beneficio del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, es **mejorar el recaudo de las administración tributaria nacional y probablemente de las entidades territoriales**, si éstas deciden adoptarlo en sus jurisdicciones, como desarrollo del principio de eficiencia (C.P. artículo 363), esa circunstancia recaudatoria no es una razón válida para que se sacrifiquen principios de rango constitucional que fueron concebidos para evitar precisamente esos abusos del legislador.

La ineficiencia administrativa en las labores de fiscalización, liquidación, discusión y cobro, no debería ser el respaldo y justificación para la expedición de normas exonerativas de una parte de las obligaciones impositivas de los sujetos pasivos. Aquí caben perfectamente, los criterios jurisprudenciales expuestos en la icónica sentencia de la Corte Constitucional C-511 de 1996<sup>24</sup>, cuyos apartes que se transcriben a continuación, resultan aplicables al examen de constitucionalidad del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018:

*“...Si el término de comparación viene dado por la condición de moroso de un contribuyente, a todas luces resulta desproporcionado conceder al moroso el beneficio de pagar al fisco - para solucionar la obligación tributaria - sólo una fracción de lo que efectivamente pagó el contribuyente puntual que satisfizo integralmente su cuota de colaboración establecida por la ley.*

*Aquí la norma pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron.*

<sup>24</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-511 del 8 de octubre de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Demandante: Isidoro Arévalo Buitrago.

*La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.*

*No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas.*

*Los problemas de eficiencia o eficacia del aparato estatal, no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho. En materia tributaria, la eficacia puede, en ocasiones, desplazar la primacía que por regla general debe mantener la equidad. Sin embargo, no puede sostenerse que la solución de la ineficiencia del aparato estatal dedicado a cobrar los créditos fiscales pueda ser la de alterar retroactivamente la carga tributaria de los contribuyentes colocados en la misma situación, salvo en lo que tiene que ver con la mora en el pago de sus obligaciones. En estas condiciones asimismo se sacrifica el estado de derecho. Las autoridades que están instituidas para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2), se ven compelidas por la ley a resignar de esta función, no negociable, con el objeto de superar las falencias que exhiben en materia de recaudo, las que debían resolverse a través de otros medios distintos. La ley llega hasta el extremo de renunciar a practicar las liquidaciones de revisión respecto de los declarantes cumplidos, pero lo hace con el objetivo de darle un barniz de postiza generalidad y legitimidad a los beneficios que concede a los deudores morosos. El estado de derecho que se sustenta, no sólo en el respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia, termina convertido en el artículo negociable y en el precio que se ha de pagar para colmar las aulagas y apremios del fisco, originados claramente en la ineficiencia de la administración...”*

Considero que la jurisprudencia anterior, es aplicable al beneficio aquí comentado, la necesidad de un recaudo importante para aliviar un déficit presupuestal en aumento, máxime con una Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018) insuficiente para cubrirlo, no justifica vulnerar la igualdad y equidad tributarias, del universo de contribuyentes, tanto de los morosos como de aquellos que pagaron oportunamente sus créditos tributarios y no alcanzaron a beneficiarse con esta amnistía.

Por otra parte la **justicia tributaria, postulado constitucional que según el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política, debe regir la contribución que hagan los ciudadanos para financiar los gastos e inversiones del Estado, también resulta comprometida por la norma aquí acusada, ya que el deber de contribuir se torna injusto por la desigualdad que representa concederle a quienes tenían deudas tributarias, representadas en sanciones, una amnistía sobre aquellas previa actualización (E.T. art 867-1), en desmedro de quienes o bien pagaron lo justo o teniendo actos liquidatorios o sancionatorios a su cargo prefirieron cancelarlos con algunos de los medios extintivos de las obligaciones.**

El hecho que algunos o muchos contribuyentes o responsables de los impuestos nacionales y/o territoriales hayan pagado sus **obligaciones** reflejadas en actos administrativos liquidatorios o sancionatorios **no discutidos** en vía administrativa o jurisdiccional, no significa que ese era el monto debido, sino tan solo que ese fue el monto que prefirieron pagar antes que continuar con un largo proceso.

Igualmente, es pertinente llamar la atención para evitar confusiones en el examen constitucional, que el hecho que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 denomine al beneficio allí contemplado como "Principio de **favorabilidad** en etapa de cobro" y que el primer inciso señale que se trata de aplicar el parágrafo 5° del artículo 640 del Estatuto Tributario, **no puede interpretarse con que la norma aquí acusada, es una norma de tipo sancionatorio, por tratarse de la reducción de sanciones. Es diferente una norma que señale unos criterios y requisitos para reducir el monto de las sanciones cuando se liquidan originalmente por el contribuyente o por la administración y otra que esos mismos criterios y requisitos se pretendan aplicar a deudas tributarias ya discutidas en vía gubernativa y/o jurisdiccional o simplemente no canceladas, pero de todas maneras obligaciones en firme a cargo de los obligados tributarios.**

**Estricto juicio de proporcionalidad**

En los casos donde se trata de analizar si normas como la del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018 vulneran el derecho fundamental de la igualdad y de paso el principio tributario de la equidad, se hace necesario tal como lo ha pregonado la misma Corte Constitucional<sup>25</sup> realizar un estricto juicio de proporcionalidad de las medidas adoptadas.

Podría decirse que la finalidad buscada por el legislador de 2018 a través del “Principio de favorabilidad en la etapa de cobro”, es la necesidad imperiosa de procurar recursos por una vía relativamente rápida y sencilla para a su vez solucionar una situación presupuestal urgente. Reducir la cartera de la DIAN al hacer efectivo el cobro de una manera ágil y conveniente para ambas partes, justifica la intención legislativa de eliminar en forma parcial el cobro de sanciones a algunos contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes y en general deudores de tributos nacionales y/o territoriales.

**Sin embargo, a pesar de lo conveniente para las finanzas del Estado que pueden resultar medidas de aceleramiento del recaudo sobre deudas tributarias legalmente constituidas, su implementación con normas restrictivas de los principios de igualdad y equidad no alcanzan a superar el examen de constitucionalidad que aquí se solicita.**

**Es evidente que las reglas de amnistía o perdón de deudas tributarias significan renunciar al cobro legítimo de unos recursos fiscales a través de los medios legales previstos en el Estatuto Tributario como norma general, que también es aplicable por las entidades territoriales gracias a la remisión normativa del artículo 59 de la Ley 788 de 2002. Permitir que un grupo de deudores, personas naturales y jurídicas y entes asimilados a unos y otros, paguen solo una parte de las deudas a su cargo, así sean de tipo sancionatorio, afecta sin lugar a dudas la igualdad y equidad tributaria al otorgar un trato diferenciado a unos contribuyentes morosos en relación con quienes pagaron, suscribieron acuerdos de pago o habiendo demandado los actos administrativos les fueron fallados en contra sus pretensiones.**

Establecer medias exonerativas del pago de obligaciones tributarias constituidas legalmente, ya sea por voluntad del propio obligado (liquidaciones privadas) o por voluntad administrativa a través de decisiones con efecto vinculante (liquidaciones oficiales), afecta sin duda el principio de legalidad, dejándolo con un manto de inestabilidad y de discutible permanencia, cuando esa no es la finalidad de las previsiones de los artículos 150 numerales 11 y 12 y 338 de la Carta Política de 1991, que atañen al principio de legalidad tan seriamente protegido por el mismo constituyente.

---

<sup>25</sup> CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-743 de 2015

La insuficiencia presupuestal, las dificultades administrativas, la carencia de personal administrativo en las entidades administrativas del orden nacional, departamental, distrital o municipal o la ineficiencia de ellas **no puede ser una razón válida para que el mismo legislador después de estar en vigencia las normas por él mismo ha expedido, decida sacrificar una parte del recaudo en beneficio de algunos y en detrimento de otros.**

Con estas medidas disfrazadas de "reducción de sanciones", se está volviendo una costumbre perniciosa en Colombia, que las deudas tributarias en firme y exigibles, en lo que tiene que ver con las sanciones (y en otros casos no discutidos aquí, como los intereses moratorios), en cada reforma tributaria, vienen siendo condonadas, sin haber sido objeto de controversia en vía jurisdiccional a través de figuras como la condición especial de pago (declarada inexecutable) y ahora como una "favorabilidad en etapa de cobro" y las que a la fecha de vigencia de la ley cursan en la jurisdicción ante las instancias de la jurisdicción contenciosa administrativa, a través de la "conciliación administrativa".

De ahí que, en nuestro país, la idea popular que "**estar en mora por deudas tributarias paga**" tiene asidero y realidad legislativa, ya que resulta más conveniente económicamente tener deudas atrasadas con el fisco que pagarlas o suscribir acuerdos o facilidades de pago, porque cada dos años, se introducen las medidas de **amnistías tributarias disfrazadas de medios para agilizar el recaudo parcial de las deudas** que al quedar ejecutoriadas pueden ser cobradas por la propia administración.

Procurar ingresos tributarios para el Estado, no es medida que deba descartarse del ámbito legislativo, máximo cuando las finanzas no pasan por un buen momento, pero hacerlo con la vulneración de **principios tan caros y protegidos por la Constitución Política y respaldados en forma reiterativa y profusa por la Corte Constitucional, no parece ser una medida que se acompañe con el querer del constituyente primario expresado desde el año 1991 y más bien denota una indeseable debilidad del poder legislativo, cuando expide leyes que desvirtúan en forma parcial la creación ex novo de los tributos.**

La equidad tributaria (C.P. artículo 363) se ve resquebrajada con normas como la del artículo aquí demandado, por cuanto por **decisión a posteriori de la realización del hecho generador o de la obligación de cumplir con el deber formal tributario, la obligación sustancial conformada por los tributos y/o sanciones, deja de cobrarse por el solo hecho de mejorar unos índices de cartera tan afectados por situaciones externas e internas del país, que en vez de intentar recuperarlas por la vía del cobro coactivo, se decide exonerarlas en unos porcentajes de las sanciones, donde como se aprecia el único título para tener acceso a ellas es la condición de deudor moroso.**

En cambio, aquellos contribuyentes que optaron por pagar sus deudas oportuna o extemporáneamente pero de todos modos con las sanciones respectivas o que luego de un proceso en vía gubernativa o **jurisdiccional** cancelaron sus deudas concretadas en títulos ejecutivos (actos administrativos ejecutoriados) no tuvieron la misma oportunidad de exonerarse de una parte de las sanciones actualizadas como en forma desafortunada los propone el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018.

Vale la pena precisar que el hecho que el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, establezca una amnistía de las sanciones actualizadas para los tributos nacionales y/o territoriales, incide directamente sobre la **afectación y disponibilidad del crédito tributario**, originado en actuaciones del mismo contribuyente o de la administración tributaria, por parte de entidades nacionales como la DIAN o del orden territorial a través de Ordenanzas Departamentales o Acuerdos Municipales o distritales, en caso que estas dos últimas decidan hacer uso de la facultad otorgada por el parágrafo 1° de la norma enjuiciada.

Se dispone o hace uso parcial del crédito tributario, no solo cuando se condona o amnistía la deuda principal representada por el tributo debido sino también cuando se exonera el pago así sea parcial de las sanciones, y asimismo **normas sustanciales** según jurisprudencia reiterada y consolidada del Consejo de Estado,<sup>26</sup> lo que quiere decir que la “favorabilidad en etapa de cobro” de la Ley 1943 de 2018, recae sobre normas sustanciales tributarias. Sobre la competencia para expedir normas sancionatorias en su calidad de sustanciales, el Consejo de Estado ha señalado que son del resorte del legislador<sup>27</sup>

#### 1. Precedente judicial por asemejarse a las condiciones especiales de pago de las Leyes 1739 de 2014 y 1819 de 2016.

La “favorabilidad en etapa de cobro” del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, en esencia se asemeja a la “condición especial de pago” prevista en los artículos 57 de la Ley 1739 de 2014<sup>28</sup> y 356 de la Ley 1819 de 2016<sup>29</sup>, normas cuyo texto se transcribe en las notas de pie de página.

<sup>26</sup>Ver entre otras las sentencias del 18 de mayo de 2006 exp 13.961 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 19 de noviembre de 2006 exp 15.969 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 19 de septiembre de 2016 exp 20.181 M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>27</sup>Sentencia del 29 de octubre de 2005 exp 14.562 M.P. María Inés Ortiz Barbosa

<sup>28</sup>LEY 1739 DE 2014. ARTÍCULO 57°. CONDICIÓN ESPECIAL DE PAGO. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras y cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los periodos

gravables o años 2012 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

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%).

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero y cambiario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigible desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%), debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.
1. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%), debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%) debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.
2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%) debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

PARÁGRAFO 1°. A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente por los años 2012 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en este artículo, se les extinguirá la acción penal, para lo cual deberán acreditar ante la autoridad judicial competente el pago a que se refiere la presente disposición.

PARÁGRAFO 2°. Este beneficio también es aplicable a los contribuyentes que hayan omitido el deber de declarar los impuestos administrados por la UAE-DIAN por los años gravables de 2012 y anteriores, quienes podrán presentar dichas declaraciones liquidando la correspondiente sanción por extemporaneidad reducida al veinte por ciento (20%) siempre

que se acrediten el pago del impuesto a cargo sin intereses y el valor de la **sanción reducida** y presenten la declaración con pago hasta la vigencia de la condición especial de pago prevista en este ley.

PARÁGRAFO 3°. Este beneficio también es aplicable a los agentes de retención que, hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1° de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficiencia consagradas en el artículo 580-1 del estatuto tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella.

Lo dispuesto en este párrafo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable.

PARÁGRAFO 4°. No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7 de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.

PARÁGRAFO 5°. Lo dispuesto en el anterior párrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.

PARÁGRAFO 6°. Los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial podrán solicitar al respectivo o ente territorial, la aplicación del presente artículo, en relación con las obligaciones de su competencia.

PARÁGRAFO 7°. Facúltese a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos, de acuerdo con su competencia.

PARÁGRAFO 8°. El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.

<sup>29</sup>LEY 1819 DE 2016.ARTÍCULO 356. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones territoriales, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2014 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2017, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).
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 cuarenta por ciento (40%).

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2014 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2017, la sanción actualizada se reducirá en el cuarenta por ciento (40%), debiendo pagar el sesenta por ciento (60%) restante de la sanción actualizada.
2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2017 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el veinte por ciento (20%), debiendo pagar el ochenta por ciento (80%) de la misma.

PARÁGRAFO 1o. Lo dispuesto en este artículo únicamente será aplicable en relación con impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial.

Si pasados cuatro meses de la entrada en vigencia de la presente ley, las asambleas departamentales o los concejos municipales no han implementado la figura aquí prevista, podrán los gobernadores o alcaldes de la respectiva entidad territorial adoptar el procedimiento establecido en el presente artículo.

PARÁGRAFO 2o. A los agentes de retención en la fuente por los años 2014 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en este artículo, se les extinguirá la acción penal, para lo cual

Como se puede apreciar del texto de las dos normas mencionadas de las reformas tributarias de los años 2014 y 2016, las dos “condiciones especiales de pago” que allí se mencionan se asimilan al “principio de favorabilidad en etapa de cobro” del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, en cuanto a que se refiere a la reducción de sanciones por deudas tributarias de tributos del orden nacional y territorial. En los tres casos, son deudas originadas en liquidaciones privadas u oficiales que están ejecutoriadas. El hecho que en la última reforma tributaria, el beneficio se refiera a “deudas que prestan mérito” ejecutivo, no se diferencia de las dos anteriores, que también se referían a “deudas en mora”.

Adviértase que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 fue declarado inexecutable mediante la sentencia C-743 de 2015 por: a) vulnerar el principio de legalidad al disponer la inaplicación de las normas vigentes que estaban vigentes cuando han debido cumplirse; b) los problemas de ineficiencia en el cobro coactivo no puede afectar la igualdad en la aplicación de la ley; c) por tratarse de obligaciones que se encuentran en mora y su alcance no es objeto de discusión ante las autoridades administrativas y judiciales no se configura

---

deberán acreditar ante la autoridad judicial competente el pago a que se refiere la presente disposición.

PARÁGRAFO 3o. No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1o de la Ley 1175 de 2007, el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos, o con fundamento en los acuerdos municipales, ordenanzas departamentales o decretos municipales o departamentales a través de los cuales se acogieron estas figuras de ser el caso.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en el anterior párrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.

PARÁGRAFO 5o. El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.

la necesidad de la amnistía por violar los principios de igualdad tributaria y equidad; d) por violar los mismos principios, la medida no se encuentra proporcionada ni ajustada a la cláusula del Estado de Derecho.

Por su parte, el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 también fue declarado inexecutable mediante la sentencia C-060 de 2018, por las siguientes razones que se transcriben a continuación: *“...el artículo 356 acusado configura una amnistía tributaria que (i) carece de una justificación suficiente, en términos del juicio estricto de constitucionalidad; (ii) reproduce parcialmente mecanismos de beneficio fiscal que han sido declarados inexecutables en el pasado y con base en los mismos cargos ahora estudiados; y (iii) afecta, de manera contraria a la Constitución, los intereses que esta protege a las entidades territoriales.”*

De las dos sentencias comentadas, se deduce que las mismas razones que ha tenido la Corte Constitucional para declarar la inconstitucionalidad de los artículos 57 de la Ley 1739 de 2014 y 356 de la Ley 1819 de 2016, resultan aplicables para estudiar la constitucionalidad de la norma que ahora se demanda, que como se ha dicho, contiene en esencia los mismos elementos de las dos primeras, lo que conduce a considerar que también se trata de una “amnistía tributaria” tratamiento que desde la sentencia C-511 de 1996 al revisar los “saneamientos” previstos en la Ley 223 de 1995, la Corte Constitucional ha considerado, medidas que atentan contra los principios de equidad e igualdad tributaria.

#### **Pretensión:**

Por todo lo anterior solicito a la Honorable Corte Constitucional que declare la inexecutable del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018.

### ***DEMANDA CONTRA EL ARTÍCULO 113 DE LA LEY 1943 DE 2018 (se resalta y subraya la parte demandada).***

***LEY 1943 DE 2018. 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.**

***Violación de los artículos 2, 29, 83, y 95 numeral 9° de la Constitución Política.***

La frase “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, vulnera los artículos 2, 29, 83 y 95-9 de la Constitución Política, en cuanto a que le restringe a los contribuyentes el derecho de defensa y el debido proceso al momento de ejercer su derecho constitucional de contradicción ante las actuaciones administrativas en este caso, ante la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, al no permitirle invocar en sus argumentos y alegatos la doctrina emitida por la misma entidad, lo que los coloca en desventaja frente a los funcionarios encargados de la investigación, fiscalización y liquidación de los tributos. Esta limitación al derecho fundamental del debido proceso guarda estrecha relación a la vez con la derogatoria expresa que el artículo 122 de la misma hizo del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, como se explicará más adelante.

**Alcance del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018.**

1. Los conceptos emitidos por la Dirección de gestión jurídica de la DIAN, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de esa entidad y por tanto su aplicación es obligatoria para ellos.
2. En cambio, los contribuyentes no pueden hacer uso de ellos en sus actuaciones ante la administración tributaria y la rama jurisdiccional, ya que solo les está permitido ampararse en la ley.
3. Esta restricción para ejercer el derecho de defensa tiene relación con la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, por parte del artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, que al contrario les permitía a los contribuyentes sustentar sus actuaciones ante la DIAN con base en los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica y mientras estuvieren vigentes no podían ser desconocidos u objetados por las autoridades tributarias.

***Razones de la inconstitucionalidad de la frase “Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018.***

Es bien sabido que los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes y en general los obligados tributarios, tienen como fundamento de sus actuaciones ante las autoridades tributarias, aparte de la ley en su sentido amplio, la jurisprudencia y la doctrina particular y oficial. Respecto de ésta última, la más utilizada en las actuaciones ante la propia administración y en

la vía jurisdiccional, es la emitida por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, cuando se trata de responder a requerimientos de información o ejercer el derecho de contradicción de los impuestos y asuntos del orden nacional que administra ese órgano de la rama ejecutiva.

Es también conocido que hoy en día, los conceptos que a nivel general expide la DIAN como respuesta a las consultas que en ejercicio del derecho de petición (C.P. artículo 23) elevan los particulares y funcionarios sobre asuntos tributarios, aduaneros y cambiarios, constituyen una de las herramientas infaltables para actuar ante las autoridades impositivas, en los distintos escenarios que se presentan en la investigación, fiscalización, liquidación, cobro coactivo, devoluciones y compensaciones de saldos a favor, entre otros.

La razón de la utilización masiva de los conceptos de la DIAN por parte de los contribuyentes y en general de los obligados tributarios, está fundamentada básicamente en lo siguiente:

- a) la doctrina oficial es una de las fuentes secundarias del derecho tributario, en cuanto a la relevancia de la interpretación contenida en los mismos por provenir de la entidad encargada de la fiscalización, liquidación y recaudo de los impuestos nacionales que administra;
- b) los conceptos de la DIAN constituyen interpretación oficial para sus funcionarios y por tanto tienen carácter obligatorio para ellos, como lo señala ahora expresamente el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 y antes lo hacía a nivel reglamentario el parágrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008<sup>30</sup>;
- c) precisamente dado el carácter obligatorio de los conceptos para los funcionarios de la DIAN, tales interpretaciones oficiales sobre la aplicación de las normas tributarias aparecen muy a menudo, en los actos administrativos como fundamento de las actuaciones oficiales, ante los cuales el contribuyente tendrá el derecho de refutarlos y/o invocar aquellos que le favorezcan en sus pretensiones de invalidar esas actuaciones administrativas.

Así pues en el ámbito tributario, desde hace varias décadas, los conceptos de la DIAN sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, hacen parte imprescindible de cualquier escrito dirigido a las oficinas de impuestos nacionales, ya sea en las etapas

---

<sup>30</sup>DECRETO 4048 DE 2008. ARTICULO 20. (...) PARÁGRAFO. "Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera, en materia cambiaria en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia."

**iniciales de fiscalización o en el agotamiento de la vía gubernativa (hoy en día llamada vía administrativa).**

Según reiterada jurisprudencia primero del Consejo de Estado acogida después por la Corte Constitucional, los conceptos de la DIAN, son considerados actos administrativos de carácter general bajo las siguientes consideraciones:

*“Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. Por consiguiente, de la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento o alcance se pronuncia el concepto. No obstante, 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, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.”<sup>31</sup>*

Asimismo dado el carácter obligatorio de los conceptos para los empleados públicos de la DIAN, aquellos se han convertido en uno de los elementos indispensables dentro de la argumentación de los actos administrativos de fiscalización y liquidación de los tributos nacionales que administra la DIAN, y tal como lo dice la doctrina, en no pocas ocasiones, esos funcionarios le otorgan una importancia superior a la misma ley<sup>32</sup>

<sup>31</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-487 del 26 de septiembre de 1996 M.P. Antonio Barrera Carbonell

<sup>32</sup>Un escrito interesante sobre el tema es el artículo “El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora” en la obra “Temas de Derecho Tributario Contemporáneo” – autor María del Pilar Abella Mancera - Universidad del Rosario año 2006, p. 36-54, cuyos algunos apartes son:

“...En materia tributaria, los conceptos oficiales tienen elevada importancia, debido al sistema de autodeterminación de la obligación tributaria por el contribuyente y la asignación a los particulares de funciones de colaboración en el recaudo, con mecanismos como la retención en la fuente.

(...)

En Colombia, los conceptos de la Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales (DIAN) se emiten en sentido general, no referidos a un caso particular alguno y su aplicación no se restringe al consultante, sino que cualquier particular puede cogerlo con la garantía de no poder la autoridad tributaria, objetar las actuaciones basadas en ellos. La atribución de efectos generales hace que los conceptos adquieran,

Por otro lado, es de lamentar la derogatoria que del artículo 264 de la Ley 223 de 1995<sup>33</sup>, hizo el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, ya que era la norma que le garantizaba a los contribuyentes una estabilidad jurídica en cuanto a que las autoridades de la DIAN y en la jurisdicción contenciosa administrativa, no podían desconocer las actuaciones amparadas en conceptos vigentes. **Esa norma protegía a los contribuyentes, de las cambiantes posiciones doctrinarias de la Subdirección de Normativa y Doctrina Jurídica de la DIAN, de manera que si para el cumplimiento de una obligación sustancial o formal tributaria, el contribuyente se había apoyado en uno o varios conceptos vigentes al finalizar el período gravable, ningún funcionario administrativo o judicial podía desconocer esa doctrina, lo que sin lugar dudas era una garantía del derecho de defensa y de la seguridad jurídica de los administrados.**

---

**equivocadamente, cierta connotación y tratamiento de fuente de derecho e implica, indirectamente, una sustitución de los órganos encargados de la producción del derecho.**

**La preeminencia que alcanzan los conceptos tributarios es de tal magnitud que afecta la jerarquía de fuentes, a tal punto que en el medio se escucha hablar de la pirámide de Kelsen, pero invertida, pues la realidad demuestra que en frecuentes ocasiones los conceptos toman un primer lugar en materia tributaria, con el efecto perverso de hacer a un lado el reglamento, la ley y, en último lugar en la sombra, a la Constitución.**

(...)

**Es indudable que esta obligatoriedad conduce a reafirmar el equivocado carácter normativo que revisten estos conceptos en nuestro país, y explica por qué en muchas ocasiones los funcionarios de la tributación se preocupan más por conocer los conceptos que por aplicar la ley. La imposición obligatoria de conceptos puede tener un propósito plausible de unidad doctrinal, como señala la Corte; pero es también cuestionable porque todo funcionario público se encuentra investido de ciertas competencias, en su respectivo ámbito, que debe ejercer dentro de términos precisos y responde por sus actos. No es deseable que en un país se fomente la actitud de funcionarios de la tributación que se dediquen a buscar conceptos para resolver cada caso, sin acudir a las normas de derecho ni a analizar las circunstancias que lo rodean para aplicarlas correctamente...”.**

<sup>33</sup>**LEY 223 DE 1995. ARTÍCULO 264.** Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y aduanas nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

A partir del año 2019, los contribuyentes y en general todos los obligados tributarios, a raíz de la Ley 1943 de 2018, se ven afectados por partida doble, por lo siguiente:

1. Ante la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, las actuaciones de los contribuyentes ante la administración tributaria con base en conceptos escritos y vigentes de la DIAN, pueden ser rechazadas, desconocidas y desde luego modificadas, por los funcionarios de fiscalización y liquidación, independientemente de la vigencia para la época de los hechos.
2. Y por si fuera poco, como consecuencia del texto del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, en los escritos de respuesta a requerimientos, pliegos de cargos, emplazamientos, recursos gubernativos, presentados ante las oficinas de la DIAN y luego en las actuaciones ante la jurisdicción contenciosa administrativa, si fuera el caso, ni siquiera pueden invocar a su favor, conceptos expedidos por la misma entidad fiscalizadora, aunque estén vigentes y su contenido respalde las actuaciones.

**Normas constitucionales vulneradas con la frase “Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018.**

#### **Violación del artículo 29 de la Constitución Política.**

Al disponer el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, que los contribuyentes únicamente pueden sustentar sus actuaciones tributarias en la vía gubernativa y jurisdiccional basados en la ley, está restringiendo en forma indebida el derecho de defensa (C.P. art 29) de quienes presentan sus escritos en procura de defender sus actuaciones u omisiones y además demostrar la ilegalidad de los actos administrativos expedidos en su contra por la administración.

**Los conceptos si bien no son obligatorios para los contribuyentes, constituyen como se explicó antes, 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.**

El derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Carta, a partir de ahora, estará seriamente resquebrajado para los contribuyentes que se vean compelidos a ejercer sus derechos de contradicción ante las actuaciones de los entes de fiscalización y liquidación tributaria, ya que **mientras los funcionarios de la administración soportarán sus actos administrativos**

en la Ley, la jurisprudencia y seguramente la doctrina oficial (al ser obligatoria para ellos), los contribuyentes solamente podrán defender sus intereses con fundamento en la ley, sea ésta en sentido formal o material.

La desventaja que a partir de ahora tienen los contribuyentes frente a la administración tributaria, se verá reflejada en todos los actos administrativos previos y definitivos expedidos a partir del año 2019, donde los empleados públicos de la UAE 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 período gravable investigado, o si fueron expedidos o modificados por la Oficina de Normativa y Doctrina durante las etapas de fiscalización y/o liquidación.

Los obligados tributarios solo podrán invocar la ley (leyes, decretos leyes y decretos reglamentarias que las desarrollen), en las diferentes etapas en vía gubernativa y en las distintas instancias en la vía jurisdiccional, sin hacer alusión o ampararse en los conceptos que consideren les pueda servir para sus propósitos de desvirtuar la legalidad de los actos administrativos, mientras que la administración tributaria aparte de la Ley, esgrimirá como argumento interpretativo auxiliar los conceptos vigentes o no al momento en que el contribuyente cumplió con su deber tributario. No hay igualdad en la controversia, por el contrario, el precepto acusado autoriza para que las autoridades tributarias (DIAN y jurisdicción contenciosa administrativa) no tengan en cuenta los conceptos que la administración invoca.

#### **Violación del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 2 de la Constitución Política.**

Ese menoscabo argumentativo del contribuyente, que va a ser una situación real, en las relaciones Estado-contribuyente, atentará de paso contra el principio de seguridad jurídica, directriz o axioma que si bien no aparece en forma expresa en la Constitución Política, está implícito en la parte dogmática de la Carta. Sobre el particular, la Corte Constitucional ha señalado:

*“La seguridad jurídica es un principio central en los ordenamientos jurídicos occidentales. La Corte ha señalado que este principio ostenta rango constitucional y lo ha derivado del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de la Carta// La seguridad jurídica es un principio que atraviesa la estructura del Estado de Derecho y abarca varias dimensiones. En términos generales supone una garantía de certeza. Esta garantía acompaña otros principios y derechos en el ordenamiento...”<sup>34</sup>*

<sup>34</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-250 del 28 de marzo de 2012 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto. que reitera la T-202 de 2002

En otros de sus fallos, la misma Corte señaló:

*“...En efecto, al considerar las leyes tributarias, leyes que, en general, imponen cargas a las personas que determinan como sujetos pasivos, se ha entendido que estos deben tener plena claridad respecto de las actividades que generen tributos y el monto al que los mismos ascenderán, para que dichas cargas no resulten un imprevisto que afecte desproporcionadamente el debido proceso, la equidad, la buena fé, la libertad de empresa o el derecho de propiedad, entre otros...”*<sup>35</sup>

De los pronunciamientos jurisprudenciales parcialmente transcritos, se colige que la seguridad jurídica surge de los postulados que se encuentran entre otros en el artículo 2° de la Carta Política<sup>36</sup>, 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.

Con la **previsión legal del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, el legislador como representante del Estado, no está garantizando la efectividad de los principios y deberes del contribuyente, como son el debido proceso, la justicia y la equidad, y con ello está minimizando la seguridad jurídica y la “vigencia de un orden justo” que es precisamente uno de los fines estatales.**

Podrá haber seguridad jurídica para el contribuyente cuando una vez cumplido el deber sustancial o formal tributario con fundamento en la ley y la doctrina vigente en ese momento, a partir de ahora, esa doctrina no será tomada en cuenta por la DIAN y antes por el contrario, tendrá plena libertad para aplicar los conceptos que vayan surgiendo con posterioridad?

La seguridad jurídica de que gozaba el contribuyente antes de la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, confirmada inclusive en la Circular 20 de 2018 de la DIAN<sup>37</sup>, ha desaparecido de la normativa tributaria nacional, para dar paso ahora, con el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, a una situación de incertidumbre en cuanto a la doctrina que va a ser utilizada junto

<sup>35</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-076 del 15 de febrero de 2012 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

<sup>36</sup>CONSTITUCIÓN POLÍTICA. ARTÍCULO 2°. Son fines esenciales del Estado servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad nacional y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

<sup>37</sup>Circular 20 del 30 de julio de 2018 expedida por el Director General de la DIAN, donde se impartieron instrucciones de carácter general sobre seguridad jurídica. Ver numerales 6.5.1 a 6.5.5

con la ley, por parte de la administración tributaria, en abierto desconocimiento de los postulados de un Estado Social de Derecho.

### **Violación de la confianza legítima del artículo 83 de la Constitución Política.**

Como se deduce de lo dicho anteriormente, hasta antes de la expedición de la Ley 1943 de 2018 (diciembre 28), los contribuyentes y en general las personas naturales y jurídicas con deberes tributarios que cumplir, estaban amparados en una garantía de orden legal en cuanto a la utilización de los conceptos como medio de defensa administrativa y judicial.

Esa garantía se concretaba en dos situaciones: a) la prohibición de desconocer en vía administrativa y judicial los conceptos en que se había basado el contribuyente para sus actuaciones tributarias y b) la posibilidad de invocar como medio de defensa en esas mismas actuaciones, los conceptos escritos y vigentes expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN.

**Esos beneficios legales de orden procedimental le otorgaban al contribuyente una confianza legítima amparado en el principio de la buena fé del artículo 83 de la Constitución Política<sup>38</sup>, que los conceptos en los cuales fundamentaba su actuación administrativa y judicial no iban a ser desconocidos y que además podían hacer parte de su repertorio argumentativo en los procesos de fiscalización, liquidación y cobro que adelantara la DIAN.**

Si bien la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, puede estar dentro de la libertad de configuración normativa del legislador, el cual está facultado para retirar del ordenamiento jurídico, normas que otorgan prerrogativas a los contribuyentes, lo que si no puede aceptarse es que a través de otra norma concordante con aquella, prevea la vulneración de principios y postulados de orden constitucional, que como el de la confianza legítima, ha sido protegido en forma reiterada por la Corte Constitucional. Precisamente en uno de sus pronunciamientos, la Corte Constitucional, sobre el principio de la buena fé, dijo:

*“...Con fundamento en ese precepto constitucional, la jurisprudencia de esta Corporación ha indicado que las relaciones con la comunidad han de ceñirse a este principio, lo que implica de una parte, el deber de proceder con lealtad en las relaciones jurídicas y de otra, el derecho a esperar que los demás procedan de la misma forma. Esta exigencia, se predica de todas las relaciones de derecho que asume especial*

<sup>38</sup>CONSTITUCIÓN POLÍTICA. ARTICULO 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presume en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas.

**relevancia en aquellas en las que participa la administración, dado el poder del que se encuentra investida. De tal manera, este principio irradia toda la actividad del Estado y de él se derivan otros, como el respeto por el acto propio y la confianza legítima.**

**Por ello, la Corte Constitucional ha indicado que es deber de la administración actuar en sus relaciones jurídicas con los particulares de manera consecuente con sus conductas precedentes, de manera que los administrados no se vean sorprendidos con conductas que resulten contrarias a sus expectativas legítimamente fundadas.**

*Jurisprudencialmente se ha dispuesto que el principio de confianza legítima, se basa en que las autoridades públicas no pueden alterar, en forma inopinada, las reglas que gobiernan las relaciones del Estado con los asociados.*

*La Sala debe precisar que la aplicación del principio de confianza legítima presupone la existencia de expectativas serias y fundadas, cuya conformación debe ser consecuente con actuaciones precedentes de la administración que generen la convicción de estabilidad en el estado de cosas anterior...<sup>39</sup>*

Resulta evidente de acuerdo con los criterios jurisprudenciales transcritos, que la previsión legal del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 vulnera el principio de confianza legítima, ya que a partir de ahora los contribuyentes ya no pueden tener ninguna seguridad si los conceptos utilizados por los funcionarios de la DIAN van a ser los mismos que fueron tenidos en cuenta a la hora de cumplir con las obligaciones sustanciales y/ o formales tributarias y peor aún que en caso que sean distintos no hay oportunidad de esgrimir los empleados como base de sus actuaciones.

**Además 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.**

La confianza legítima del contribuyente se ve suprimida o neutralizada con la frase aquí demandada, ya que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, al momento de cumplirla fundamentado además de la ley en los conceptos vigentes en ese momento, confió de buena fé que la interpretación oficial que utilizó, sería la correcta. Pero sucede que al modificarse la doctrina oficial, los conceptos utilizados por el contribuyente ya no pueden servir de sustento para las actuaciones administrativas y/o judiciales que deban surtirse, una vez se inicie el proceso de fiscalización y liquidación.

<sup>39</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-805 del 11 de noviembre de 2010. M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

**Violación del artículo 95 numeral 9° de la Constitución Política.**

La expresión "**Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley**" del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, vulnera también el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política<sup>40</sup>, en el sentido que la controversia administrativa entre el contribuyente y la administración tributaria, va a estar caracterizada por una evidente desventaja de aquel frente a ésta, lo que en términos prácticos la determinación oficial de los tributos, no va a darse en un escenario de **justicia en la asignación de las cargas públicas** que es uno de los derechos de la persona y del ciudadano según la Carta Política.

Ser justo y equitativo en materia tributaria, no es solamente la aplicación debida de las normas sustanciales, sino que cubre también las normas procedimentales ante la administración y la jurisdicción contenciosa administrativa, órganos del poder público, que intervienen en la determinación de los tributos a que están sometidos los sujetos pasivos.

No parece justo en un debate administrativo y/o contencioso tributario, donde los funcionarios encargados de llevar adelante la fiscalización y/o liquidación, están habilitados para invocar en sus actos administrativos además de la ley y la jurisprudencia, los conceptos que a su juicio resulten aplicables al caso particular, mientras que los obligados tributarios, solamente pueden invocar la ley formal o material.

Sobre el principio de justicia y equidad en los tributos, la propia Corte Constitucional ha señalado:

*"...Además, los principios de justicia y equidad tributarios (C.P. art. 95-9 y 363) también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es "un presupuesto o premisa inicial de la tributación"[4]. Por consiguiente, la justa distribución de las cargas públicas es un asunto de interés colectivo que exige, tanto a los particulares como a las autoridades, el deber de colaborar con el control de la recaudación de los dineros públicos. De lo contrario, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, por cuanto si quienes tienen que pagar, no lo hacen, en la práctica, imponen una carga adicional e inequitativa a quienes cumplen con sus obligaciones constitucionales. Así mismo, el principio de eficiencia tributaria (C.P. art. 363) exige la obligación administrativa no sólo de utilizar e invertir los ingresos públicos*

<sup>40</sup>**CONSTITUCIÓN POLITICA. ARTÍCULO 95.** (...) Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

*con criterios de justicia, diligencia y responsabilidad, sino que también exige eficiencia en su recaudación.*

*De lo anteriormente expuesto se colige que el deber de la administración de velar por la estricta recaudación de los recursos públicos, no sólo se predica del autocontrol sobre la eficiencia del gasto, sino también en la eficiencia en su recaudación. Por ende, el deber de contribuir con los gastos públicos lleva implícito dos aspectos: de un lado, el ordenamiento jurídico y la administración deben facilitar el cumplimiento de los deberes fiscales a los contribuyentes y, de otro lado deben potenciar la lucha contra el fraude fiscal, de tal manera que se apliquen objetivamente los principios de capacidad económica, equidad y eficiencia tributarios. Por consiguiente, el ordenamiento jurídico debe conferir a la autoridad recaudadora los instrumentos para hacer exigible el deber ciudadano de colaborar con el financiamiento de los gastos públicos...<sup>41</sup>.*

Por todo lo anterior SOLICITO a la Honorable Corte Constitucional declarar INEXEQUIBLE 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 por violar los artículos, 2, 29, 83 y 95 numeral 9ª de la Constitución Política según los argumentos antes expuestos.

## PETICIONES

Muy respetuosamente solicito a la Honorable Corte Constitucional:

1° Que declare la inexecutable de los artículos 4 (parcial), 14 (parcial), 102 y 113 (parcial) de la Ley 1943 de 2018, en la forma y por las razones como fue solicitada en cada caso, en esta demanda.

2° Exhortar para que rindan concepto sobre esta demanda a:

- Procurador General de la Nación
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT
- Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia
- Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor del Rosario
- Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes
- Academia Colombiana de Jurisprudencia
- 

## ANEXOS

---

<sup>41</sup>CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-505 del 14 de julio de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero

- Fotocopia de la parte pertinente de la Ley 1943 de 2018 que fue publicada en el Diario Oficial 50.820 del 28 de diciembre de 2018.
- Copia del Concepto DIAN 54801 de 2013 y los Oficios DIAN 19.429 de 2014 (doctrina vigente) y 34534 de 2008.

## NOTIFICACIONES

Las recibiré en la Secretaría General de la Corte Constitucional o en la Carrera 3ª A N° 54 A – 82 de Bogotá D.C., celular 310 7675769

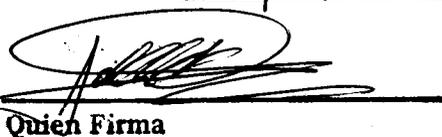


**JOHN ALIRIO PINZON PINZÓN**  
c.c. 79.119.534 de Fontibón

**CORTE CONSTITUCIONAL**  
*Secretaría General*  
**DILIGENCIA DE PRESENTACION PERSONAL Y  
RECONOCIMIENTO DE CONTENIDO DE FIRMA**

El anterior escrito fue presentado personalmente en  
La Secretaría General de la Corte Constitucional,  
por John Alirio Pinzón Pinzón quien se  
Identificó con la C.C. No. 79119534 de Fontibón  
y/o Tarjeta Profesional No. \_\_\_\_\_

Bogotá D.C., 21 febrero 2019



Quien Firma

Quien recibe: Secretaría General

61  
LEY N° 1943 **28 DIC 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:**

**TÍTULO I  
MECANISMOS DE FINANCIAMIENTO EN IMPUESTO A LAS VENTAS E  
IMPUESTO AL CONSUMO**

**CAPÍTULO I  
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**ARTÍCULO 1°.** Modifíquense los numerales 12 y 13 del artículo 424 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

12. La venta de bienes inmuebles.

13. Los alimentos de consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario, materiales de construcción; bicicletas y sus partes; motocicletas y sus partes; y motocarros y sus partes que se introduzcan y comercialicen a los departamentos de Amazonas, Guainía, Guaviare, Vaupés y Vichada, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo dentro del mismo departamento y las motocicletas y motocarros sean registrados en el departamento. El Gobierno Nacional reglamentará la materia para garantizar que la exclusión del IVA se aplique en las ventas al consumidor final.

**ARTÍCULO 2°.** Modifíquese el artículo 426 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**ARTÍCULO 426. SERVICIOS EXCLUIDOS.** Cuando en un establecimiento de comercio se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas, se entenderá que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas -IVA y

está sujeta al impuesto nacional al consumo al que hace referencia el artículo 512-1 de este Estatuto.

**PARÁGRAFO.** El presente artículo no aplica para los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia, los cuales se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas -IVA.

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** Los contribuyentes responsables del impuesto al consumo que a la entrada en vigencia de la presente ley desarrollen actividades de comidas y bebidas bajo franquicias, podrán optar hasta el 30 de junio de 2019 por inscribirse como responsables del impuesto sobre las ventas -IVA.

**ARTÍCULO 3º.** Modifíquese el literal j) del artículo 428 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

j) La importación de bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida, procedente del resto del mundo y cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200. A este literal no le será aplicable lo previsto en el parágrafo 3 de este artículo.

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

Estas declaraciones podrán presentarse mediante un formulario, que permitirá liquidar la obligación tributaria en dólares convertida a pesos colombianos a la tasa de cambio representativa de mercado -TRM del día de la declaración y pago. Las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

**PARÁGRAFO 3.** 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 5°.** Modifíquense el inciso segundo y el párrafo 1 del artículo 437-1 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

La retención podrá ser hasta del cincuenta por ciento (50%) del valor del impuesto, de acuerdo con lo que determine el Gobierno nacional. En aquellos pagos en los que no exista una retención en la fuente especial establecida mediante decreto reglamentario, será aplicable la tarifa del quince por ciento (15%).

gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescate a la actividad bomberil y la atención de incidentes con materiales peligrosos aplicara solamente para Bomberos de Colombia.

La nacionalización y los registros que requiera el respectivo equipo se harán a nombre del cuerpo de bomberos que lo adquiriera.

En el caso de la donación de vehículos usados, estos no podrán tener una vida superior a diez (10) años, respecto de la fecha de su fabricación.

Así mismo los cuerpos de bomberos estarán exentos de pago de impuestos de renta y de peajes para todos los vehículos de las instituciones bomberiles debidamente acreditados e identificados con sus logos respectivos.

**ARTICULO 13°.** Modifíquese el inciso 1 del artículo 486-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**ARTÍCULO 486-1. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN LOS SERVICIOS FINANCIEROS.** En servicios financieros, el impuesto se determina aplicando la tarifa a la base gravable, integrada en cada operación, por el valor total de las comisiones y demás remuneraciones que perciba el responsable por los servicios prestados, independientemente de su denominación. Lo anterior no se aplica a los servicios contemplados en los numerales 2, 16 y 23 del artículo 476 de este Estatuto, ni al servicio de seguros que seguirá rigiéndose por las disposiciones especiales contempladas en este Estatuto.

**ARTÍCULO 14°.** Modifíquese el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**ARTÍCULO 508-1. CAMBIO DE RÉGIMEN POR LA ADMINISTRACIÓN.** Para efectos de control tributario, la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto, entre otras circunstancias, que:

1. Formalmente se cambia de establecimiento de comercio, pero en la práctica sigue funcionando el mismo negocio y las ventas son iguales o superan las 3.500 UVT, o
2. Se fracciona la facturación entre varias personas que ocupan el mismo local comercial y la sumatoria de las mismas son iguales o superan las 3.500 UVT, o
3. Quienes pagan bienes o servicios reportan la existencia de operaciones que son iguales o superan las 3.500 UVT, mediante el sistema de factura electrónica emitida por el contratista cuando realiza operaciones con no responsables.

La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión. Contra la misma no procede recurso alguno y a partir del bimestre siguiente ingresará al nuevo régimen.

**ARTÍCULO 15°.** Modifíquese el artículo 508-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**PARÁGRAFO 6.** El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.

**PARÁGRAFO 7.** Las solicitudes de terminación por mutuo acuerdo, no serán rechazadas por motivo de firmeza del acto administrativo o por caducidad del término para presentar la demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, siempre y cuando el vencimiento del respectivo término ocurra con posterioridad a la presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo y que, a más tardar, el 31 de octubre de 2019, se cumplan los demás requisitos establecidos en la Ley. La solicitud de terminación por mutuo acuerdo no suspende los términos legales para la firmeza de los actos administrativos, ni los de caducidad para acudir a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

**PARÁGRAFO 8.** Si a la fecha de publicación de esta ley, o con posterioridad se ha presentado o se presenta demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial, la resolución que impone sanción o la resolución que decide el recurso de reconsideración contra dichos actos, podrá solicitarse la terminación por mutuo acuerdo, siempre que la demanda no haya sido admitida y a más tardar el 31 de octubre de 2019 se acredite los requisitos señalados en este artículo y se presente la solicitud de retiro de la demanda ante el juez competente, en los términos establecidos en el artículo 174 de la Ley 1437 de 2011.

**PARÁGRAFO 9.** La reducción de intereses y sanciones tributarias a que hace referencia este artículo, podrá aplicarse únicamente respecto de los pagos realizados desde la fecha de publicación de esta ley.

**PARÁGRAFO 10.** El acto susceptible de ser transado será el último notificado a la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo.

**PARÁGRAFO 11.** El Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP podrá transar las sanciones e intereses derivados de los procesos administrativos de determinación o sancionatorios de su competencia, en los mismos términos señalados en esta disposición.

Esta disposición no será aplicable a los intereses generados con ocasión a la determinación de los aportes del Sistema General de Pensiones, para lo cual los aportantes deberán acreditar el pago del 100% de los mismos o del cálculo actuarial cuando sea el caso.

El Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP decidirá las solicitudes de terminación por mutuo acuerdo una vez culmine la verificación de los pagos respectivos y contra dicha decisión procederá únicamente el recurso de reposición en los términos del artículo 74 y siguientes del Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - Ley 1437 de 2011.

**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, ésta 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 1.** 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 2.** 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 103°.** Modifíquense el numeral 3°, el numeral 4°, el parágrafo 1 y adiciónese un parágrafo 4 al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 314 de la Ley 1819 de 2016, los cuales quedan así:

3. Los aportantes y en general todas las personas naturales y jurídicas, sean estas entidades públicas o privadas, a los que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP en desarrollo de su función relacionada con el control a la evasión de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social, les solicite información y esta, no sea suministrada o se suministre en forma extemporánea, y/o incompleta y/o inexacta, se harán acreedores a una sanción hasta de 15.000 UVT, a favor del Tesoro Nacional, que se liquidará de acuerdo con el número de meses o fracción de mes de incumplimiento así:

NÚMERO DE MESES O FRACCIÓN DE MES EN MORA	NÚMERO DE UVT A PAGAR
Hasta 1	30
Hasta 2	90
Hasta 3	240
Hasta 4	450
Hasta 5	750
Hasta 6	1200
Hasta 7	1950
Hasta 8	3150
Hasta 9	4800
Hasta 10	7200
Hasta 11	10500
A partir 12 meses	15000

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá en el porcentaje que se señala a continuación y según los ingresos brutos del obligado, así:

Entrega de la información completa y con la calidad requerida	Porcentaje de reducción de la sanción.		
	Obligados con ingresos brutos hasta 100 mil UVT	Obligados con ingresos brutos superiores a 100 mil UVT e inferiores o iguales a 300 mil UVT	Obligados con ingresos brutos superiores a 300 mil UVT
ENTRE EL MES 1 Y HASTA EL 4	90%	80%	70%
ENTRE EL MES 4 Y HASTA EL 8	80%	70%	60%
ENTRE EL MES 9 Y HASTA EL 12	70%	60%	50%

**ARTÍCULO 112°. INFORMACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN DE RIESGOS DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.** La información y procedimientos que administra el sistema de Gestión de Riesgos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN tienen carácter reservado.

**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.

**ARTÍCULO 114°. SOSTENIBILIDAD FISCAL.** Con el propósito de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano asegurando el fortalecimiento continuo de la administración tributaria, aduanera y cambiaria, la restricción en el crecimiento de los gastos de personal a que refiere el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 no le aplica a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN por el término de cuatro años contados a partir de la vigencia de la presente ley.

En desarrollo del presente artículo el Gobierno nacional, entre otros, deberá ampliar la planta de personal de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, soportado en un estudio técnico presentado a consideración del Gobierno nacional; y podrá adoptar las decisiones sobre bonificación de localización y las que surjan de la revisión que se deberá efectuar sobre los incentivos al desempeño que son reconocidos a los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN como herramienta para el logro de resultados óptimos de la gestión Institucional a través de sus servidores públicos.

**PARÁGRAFO.** Para efectos de la provisión de los empleos de la planta de personal de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, se requerirá contar con la disponibilidad presupuestal para atender los gastos que se generen a partir de la fecha de la provisión.

**ARTÍCULO 115.** La restricción en el crecimiento de los gastos de personal a que se refiere el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 no les será aplicable a la Defensoría del Pueblo, a la Fiscalía General de la Nación, a la Jurisdicción Especial para la Paz, a la Contraloría General de la República, a la Procuraduría General de la Nación y a la Auditoría General de la República.

**PARÁGRAFO.** Créase en la Fiscalía General de la Nación, la Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales adscrito a la Delegada de Finanzas Criminales, la que tendrá como función principal la investigación y judicialización de los delitos fiscales o tributarios y las demás conductas delictivas conexas o relacionadas, sin perjuicio de la competencia de las Direcciones Seccionales sobre la materia.

La Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales estará conformada por:

Concepto 19429

**Tipo de norma**

Concepto

**Número**

19429

**Entidad emisora**

DIAN

**Fecha**

2013-03-25

**Fecha del diario oficial**

2014-04-21

**Título**

Tema: IVA-Procedimiento

**Subtítulo**

Responsables del impuesto sobre las ventas en el régimen común; responsables del régimen simplificado

CONCEPTO N° 019429

25-03-2014

DIAN

Bogotá, D. C.

100202208-311

Área: Tributaria

Señor

GUILLERMO ALZATE DUQUE

Carrera 20 B N° 65-35

Manizales

Referencia: Radicado 100011081 del 29/10/2013

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Tema Impuesto a las ventas

Descriptorios Responsables del Impuesto Sobre las Ventas en el Régimen Común; Responsables del Impuesto Sobre las Ventas en el Régimen Simplificado.

Fuentes formales Estatuto Tributario, artículos 499 y 594-3; Ley 788 de 2002, artículo 42; Ley 863 de 2003, artículos 14 y 22

PROBLEMA JURÍDICO:

Para efectos del requisito señalado en el numeral 7 del artículo 499 del Estatuto Tributario, el monto de las consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras que no puede superar el tope de 4.500 UVT ¿debe provenir de las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas?

#### TESIS JURÍDICA:

Pertencen al régimen común del Impuesto sobre las Ventas, entre otros, aquellos responsables de este impuesto, cuyas consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras en el año anterior o durante el respectivo año superen la suma de 4.500 UVT, independientemente del origen de los recursos.

#### INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Solicita la reconsideración de la doctrina expuesta en los Oficios número 076452 del 7 de septiembre de 2006 y 034534 del 7 de abril de 2008 y que en su lugar se declare la vigencia del Concepto número 039290 del 29 de junio de 2004.

A juicio del solicitante, el cambio de doctrina frente al Concepto número 039290 del 29 de junio de 2004, va en contravía de lo expresado en el numeral 2.3 del Concepto Unificado del Impuesto sobre las ventas que considera como tope de ingresos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, sólo los ingresos provenientes de la actividad económica que está sujeta al impuesto sobre las ventas.

Así mismo, considera que en el Oficio número 034534 del 7 de abril de 2008, referente al GMF, al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre las ventas, se incurrió en una contradicción.

Al respecto, este Despacho hace las siguientes consideraciones:

El artículo 499 del Estatuto Tributario, establece:

“Artículo 499. ¿Quiénes pertenecen a este régimen? Al Régimen Simplificado del Impuesto Sobre las Ventas pertenecen 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, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a cuatro mil (4.000) UVT.
2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.
3. <Numeral INEXEQUIBLE>
4. 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.
5. Que no sean usuarios aduaneros.
6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT.

7. 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 4.500 UVT.

Parágrafo 1°. Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.300 UVT, el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común. ...” (subrayado fuera de texto).

Obsérvese en primer lugar, que el artículo 499 del Estatuto Tributario, al señalar las condiciones para pertenecer al régimen simplificado, en los numerales 1° y 6° se refiere expresamente a los ingresos brutos provenientes de la actividad y a los contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados, respectivamente.

En contraste, el numeral 7, no califica el origen de los recursos, sino que llanamente establece que el monto de las consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no puede superar la suma de 4.500 UVT.

Al punto es pertinente recordar que el artículo 499 del Estatuto Tributario, tiene su norma fuente en el artículo 14 de la Ley 863 de 2003, respecto del cual expresa la exposición de motivos (Proyecto de ley número 155 de 2003 Cámara):

“6.3. Para mejorar el control

...

Para lograr una cobertura mayor de responsables y de contribuyentes, y evitar la competencia desleal frente al resto del sector comercio, entre los instrumentos del objetivo anti-evasión de este proyecto se disminuyen los topes de ingresos para ser beneficiario del Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas y se propone la modificación de las condiciones para pertenecer al mismo, como una medida para ampliar el universo de responsables del régimen común.

...

Se mantienen requisitos mínimos para inscribirse en el Régimen simplificado, unificándolos para comerciantes de bienes gravados y prestadores de servicios gravados, como tener un solo establecimiento de comercio, local, oficina o sede donde se ejerce la actividad, manejar un volumen de consignaciones inferior a \$50.000.000 en el año anterior y poseer un patrimonio bruto inferior a \$80.000.000” (Gaceta del Congreso número 572 del 6 de noviembre de 2003, pág. 18) (subrayado fuera de texto).

Dicha reforma tributaria como medida de control tributario, no solo modificó las condiciones para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, sino que estableció en el artículo 594-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 22, otras condiciones objetivas para estar obligado a presentar declaración de renta, además de los requisitos señalados en los artículos 592, 593 y 594-1 ibídem.

En efecto el artículo 594-3 del Estatuto Tributario, establece:

“Artículo 594-3. Otros requisitos para no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 592, 593 y 594-1 del Estatuto Tributario, para no estar obligado a presentar declaración de renta y complementarios se tendrán en cuenta los siguientes requisitos:

- a) Que los consumos mediante tarjeta de crédito durante el año gravable no excedan de la suma de 2.800 UVT;
- b) Que el total de compras y consumos durante el año gravable no superen la suma de 2.800 UVT;
- c) Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, durante el año gravable no exceda de 4.500 UVT" (subrayado fuera de texto).

En este contexto, el numeral 7 del artículo 499 del Estatuto Tributario, debe entenderse en armonía con el literal c) del artículo 594-3 ibídem, en el cual tampoco se hace distinción alguna respecto al origen de los recursos.

Por otra parte, es preciso aclarar que el Oficio número 034534 del 7 de abril de 2008, no incurre en contradicción alguna. Cuando allí se afirmó que "...la expresión según la cual "los movimientos créditos, débitos y/o contables realizados por intermedio de corresponsales no bancarios constituyen una sola operación gravada en cabeza del usuario o cliente de la entidad financiera" (contenida en el artículo 1° del Decreto número 86 de 2008), "no puede ser aplicada para efectos de determinar obligaciones concernientes al impuesto sobre la renta o al impuesto sobre las ventas", lo que se quiso significar es que si bien dichos movimientos constituyen una sola operación y por consiguiente un solo hecho generador del GMF en cabeza del usuario o cliente, no tiene el mismo alcance en materia del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas, en cuanto para cada una de estas obligaciones deben mirarse de manera independiente los sujetos pasivos y sus operaciones.

Es por dicha razón, que el aludido oficio, concluye:

"La obligación formal de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se rige por los presupuestos legales definidos en los artículos 592 y siguientes del Estatuto Tributario, entre los que figura el superar el límite de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras fijado por el literal c) del artículo 594-3 ibídem, siendo irrelevante para el caso que tales consignaciones correspondan a terceros, aspecto estudiado en Concepto 071921 de octubre 5 de 2005 que se anexa.

Otro tanto ocurre con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto sobre las ventas, la cual deben cumplir los responsables del régimen común, al cual pertenecen, entre otros, aquellos contribuyentes de este impuesto cuyas consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año superen la suma de 4.500 UVT (numeral 7 del artículo 499 del Estatuto Tributario)" (subrayado fuera de texto).

Respecto a la presunta contradicción entre los Oficios números 076452 del 7 de septiembre de 2006 y 034534 del 7 de abril de 2008, frente al numeral 2.3 del Capítulo II "Regímenes de los Responsables del Impuesto sobre las Ventas" del Título IX del Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas número 00001 del 19 de junio de 2003, es necesario señalar que dicho Concepto fue expedido antes de la Ley 863 de 2003 y sobre el particular tiene como fundamento el artículo 42 de la Ley 788 de 2002 que se refería al tope de ingresos brutos provenientes de la actividad comercial.

En mérito de lo expuesto se confirman los Oficios número 076452 del 7 de septiembre de 2006 y 034534 del 7 de abril de 2008 y se revoca el Oficio número 039290 del 29 de junio de 2004 en lo concerniente al impuesto sobre las ventas y los demás que sean contrarios a la presente doctrina.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" –"técnica" –, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

Dalila Astrid Hernández Corzo.

Publicado en D.O. 49.117 del 8 de abril de 2014.

# Concepto 54801

**Tipo de norma**

Concepto

**Número**

54801

**Entidad emisora**

DIAN

**Fecha**

2013-08-30

**Fecha del diario oficial**

2013-10-22

**Título**

Tema: Renta

**Subtítulo**

Descriptor: Precisiones sobre vigencia de las diversas modificaciones establecidas en la Ley 1607/12, Reforma Tributaria 2012.

**CONCEPTO 54801  
DE 30 DE AGOSTO DE 2013**

**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Señor

**GUILLERMO ÁLZATE DUQUE**

Carrera 20 B No. 65-35

Barrio Laureles

Alzateasesores@gmail.com

Manizales - Caldas

Ref.: Radicado DIAN Nivel Central 58162 del 08/08/2013.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina está facultada para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior y de control cambiario, en lo de competencia de la DIAN, razón por la cual su consulta se absolverá en el referido marco.

(...)

**Pregunta 12.1** Teniendo en cuenta que para el año gravable 2012 el ganado bovino se encontraba excluido del impuesto sobre las ventas y que los ingresos a que refiere el numeral 1° del artículo 499 del E.T., están referidos a los ingresos gravados de la

actividad, es correcto afirmar que no aplica este tope de ingresos para el **productor** de ganado bovino, el cual pasó a ser un bien exento en virtud de la ley 1607 de 2012?

**Respuesta:** Al respecto se debe tener en cuenta lo dispuesto en el **Concepto 00001** de 1003 que señala:

**Pregunta 12.2.** Se encuentra vigente el Concepto 039290 de junio 29 de 2004 o fue revocado por el concepto 076452 del 07 de septiembre de 2006?

**Respuesta.** La doctrina vigente sobre la tema la constituye el oficio 076452 de 2006, que a su vez retoma la doctrina del oficio 071921 del 2005, posición que fue reitera mediante oficio 034534 de 2008, en consecuencia allí se indican los **movimientos** que se consideran para establecer uno de los requisitos para pertenecer al **régimen simplificado**.

(...)

Por último, nos permitimos informarle que la Dirección de Impuestos y **Aduanas** Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su **página** de Internet, [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) la base de conceptos en materia tributaria, **aduanera** y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el **icono** de "Normatividad" - "Técnica", dando clic en el link "Doctrina".

Atentamente,

(Fdo.) LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS, Subdirectora de **Gestión** Normativa y Doctrina.

# OFICIO TRIBUTARIO 34534 DE 7 DE ABRIL DE 2008

## DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Ref.: Causación en movimientos efectuados por intermedio de corresponsales no bancarios.

**NOTA DE VIGENCIA:** El presente Oficio fue CONFIRMADO por el Oficio 19429 de 25 de marzo de 2014.

Teniendo en cuenta que el artículo 1 del decreto 86 de 2008 dispone de los movimientos créditos, débitos y/o contables realizados por intermedio de corresponsable no bancarios constituyen una sola operación gravada en la cabeza del usuario, o cliente de la entidad financiera y por tal razón causan el gravamen a los movimientos financieros como si fueran efectuadas directamente entre la misma entidad financiera y el usuario, pregunta usted:

1. Lo dispuesto en el Decreto 86 de 2008 ¿es extensivo al Impuesto sobre la Renta y Complementarios y al Impuesto sobre las Ventas para determinar la obligación de presentar declaración por estos tributos por parte de los corresponsales no bancarios en tensión a que los depósitos no deben tenerse en cuenta para establecer esas responsabilidades porque los recursos no son del corresponsal sino producto del contrato de corresponsalía?

2. Las operaciones realizadas a 31 de diciembre de 2007, por intermedio de un corresponsal no bancario, ¿deben figurar en el reporte de información que la entidad financiera anualmente transmite a la DIAN en cumplimiento del artículo 623 del Estatuto Tributario, independiente que se trate de operaciones originadas en virtud del contrato de corresponsalía no bancaria cuyos recursos son exclusivamente de la entidad financiera?

1. En cuanto al primer punto de consulta, debe precisarse que el decreto 86 de 2008 reglamenta el Gravamen a los Movimientos Financieros (artículos 871 y 876 del Estatuto Tributario) por lo que sus efectos deben limitarse a este impuesto.

Así, la expresión según la cuál "*los movimientos créditos, débitos y/o contables realizados por intermedio de corresponsales no bancarios constituyen una sola operación gravada en cabeza del usuario o cliente de la entidad financiera*", no puede ser aplicada para efectos de determinar obligaciones concernientes al impuesto sobre la renta o al impuesto sobre las ventas.

La obligación formal de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se rige por los presupuestos legales definidos en los artículos 592 y siguientes del Estatuto Tributario, entre los que figura el superar el límite de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras fijado por el literal c) del Artículo 594-3 ibídem, siendo irrelevante para el caso que tales consignaciones correspondan a terceros, aspecto estudiado en Concepto 071921 de octubre 5 de 2005 que se anexa.

Otro tanto ocurre con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto sobre las ventas, la cual deben cumplir los responsables del régimen común, al cual pertenecen, entre otros, aquellos contribuyentes de este impuesto cuyas consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior a durante el respectivo año, superen la suma de 4.500 UVT (numeral 7 del artículo 499 del Estatuto Tributario).

Para el caso en cuestión, resulta pertinente la aplicación de la interpretación contenida en el ya aludido Concepto 071921 de octubre 2 de 2005 referente a la condición declarante del impuesto sobre la renta cuando se supere el límite de consignaciones a que se refiere el literal c) del artículo 594-3 del Estatuto Tributario, pues se trata del mismo supuesto fáctico tenido en cuenta por el legislador, para determinar las calidad de responsable del régimen común o del, simplificado á, el impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, para la calificación de un responsable, como perteneciente al régimen común del impuesto sobre las ventas y por tanto declarante de este tributo, es indiferente que las consignaciones efectuadas por el corresponsal; no bancario se hayan efectuado en cumplimiento del contrato de corresponsalía.