

## Sentencia C-040/21

Referencia: Expediente D-13.699

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 16 y 95 (parciales) de la Ley 2010 de 2019, *“Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”*

Magistrado sustanciador:  
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

En ejercicio de sus competencias, en especial de la prevista en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, y en atención al cumplimiento de los trámites y requisitos dispuestos en el Decreto 2067 de 1991<sup>1</sup>, la Corte Constitucional decide sobre la demanda de la referencia.

### I. ESTRUCTURA DE LA PROVIDENCIA

1. La providencia se divide en tres acápites, cada uno relativo al estudio particular de constitucionalidad de las disposiciones demandadas: artículos 4, 16 y 95 (parciales) de la Ley 2010 de 2019. Cada apartado da cuenta de los siguientes títulos: (1) texto demandado, (2) cargos de inconstitucionalidad, (3) intervenciones y concepto del Procurador General de la Nación y (4) revisión constitucional.

2. Para una mejor comprensión acerca de la fundamentación de la providencia, el siguiente cuadro da cuenta de las disposiciones bajo análisis,

---

<sup>1</sup> En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad que contemplan los artículos 40.6, 241.4 y 242.1 de la Constitución, el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón presentó demanda en contra de los artículos 4, 16 y 95 (parciales) de la Ley 2010 de 2019 *“por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”*. Mediante auto del 11 de mayo de 2020, el magistrado sustanciador inadmitió la demanda y concedió 3 días para corregirla. De manera oportuna, el accionante presentó el escrito de corrección y la demanda fue admitida mediante auto del 3 de junio de 2020. En este, ordenó comunicar el inicio del proceso al Presidente del Congreso de la República y al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Igualmente, invitó a participar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–, al Instituto Colombiano de Estudios Fiscales, a la corporación Justicia Tributaria, al Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, a las universidades de Antioquia, EAFIT, de Los Andes, Antonio Nariño, Javeriana, Libre, Nacional de Colombia, UIS y del Norte, y a la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones. Por último, dio traslado al Procurador General de la Nación y ordenó fijar en lista el proceso, para que los ciudadanos intervinieran.

los artículos constitucionales que fundamentan los cargos de inconstitucionalidad, el sentido de las intervenciones y del concepto del Procurador General de la Nación y la decisión que proferirá la Corte.

| Artículos                                                                | Cargos/<br>Artículos<br>constitucionales | Intervenciones y concepto<br>del Procurador General<br>de la Nación                                                                                                                      | Decisión                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>4<br/>(Título II <i>infra</i>)</b>                                    | Artículos 115 y 189 (numerales 11 y 20)  | <i>Exequible:</i> DIAN, Universidad Libre, Lucy Cruz de Quiñones y Procurador<br><br><i>Inexequible:</i> ICDT                                                                            | Inhibición                                                                                     |
|                                                                          | Artículo 150, numerales 1 y 12           |                                                                                                                                                                                          | Exequibilidad                                                                                  |
| <b>16, inciso 1º e inciso final - parcial- (Título III <i>infra</i>)</b> | Artículo 29                              | <i>Exequible:</i> DIAN, ICDT, Lucy Cruz de Quiñones y Procurador<br><br><i>Inexequible:</i> Universidad Libre                                                                            | Exequibilidad condicionada                                                                     |
| <b>16, inciso final- parcial- (Título III <i>infra</i>)</b>              | Artículo 29                              | <i>Exequible:</i> DIAN y Procurador<br><br><i>Inexequible:</i> ICDT, Lucy Cruz de Quiñones y Universidad Libre                                                                           | Estar a lo resuelto (sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991 de la Corte Suprema de Justicia) |
| <b>95 (Título IV <i>infra</i>)</b>                                       | Artículos 13 y 363                       | <i>Exequible:</i> DIAN<br><br><i>Exequibilidad condicionada:</i> ICDT y Universidad Libre<br><br><i>Estar a lo resuelto:</i> Procurador<br><br><i>Inexequible:</i> Lucy Cruz de Quiñones | Estar a lo resuelto (sentencia C-379 de 2020)                                                  |

## II. ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 2010 DE 2019

### 1. Disposición demandada

*“Artículo 4. Adiciónense el inciso 3 y el inciso 4 al párrafo 2 y adiciónense los párrafos 3, 4 y 5 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.*

*Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para establecer la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico.*

*PARÁGRAFO 3o. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:*

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

*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 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 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.**

PARÁGRAFO 4o. No serán responsables del impuesto sobre las ventas – IVA los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE cuando únicamente desarrollen una o más actividades establecidas en el numeral 1 del artículo 908 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 5o. Los límites de que trata el párrafo 3 de este artículo serán 4.000 UVT para aquellos prestadores de servicios personas naturales que derivan sus ingresos de contratos con el Estado”. (Se resalta el aparte demandado).

## 2. Demanda y cargos

3. Los cargos propuestos son: (i) violación de los artículos 115 y 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución, por desconocer la reserva legal para imponer obligaciones formales<sup>2</sup>; y (ii) vulneración del artículo 189 (numerales 11 y 20) constitucional, al invadir el ámbito de la competencia reglamentaria del Gobierno nacional<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folios 9 y 20.

<sup>3</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 17.

## 2.1. Presunto desconocimiento de los artículos 115 y 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución

4. Para el accionante, según el artículo 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución, al legislador le corresponde expedir las normas tributarias, sin distinción entre disposiciones de carácter sustancial o formal<sup>4</sup>. En relación con estas últimas, a partir de lo indicado en la sentencia C-733 de 2003, precisó que, *“el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales (...) permite hacer efectivo el deber material de tributación (...). Dichas obligaciones formales son impuestas por el legislador en ejercicio de la competencia contenida en los artículos 115, 150.12 y 338 de la Constitución”*. En igual sentido, a partir de un pronunciamiento del Consejo de Estado<sup>5</sup>, indicó que, *“las obligaciones formales se consideran ex lege, porque no provienen del acuerdo de voluntades sino de la ley, única llamada a crearlas o imponerlas”*. En contraste, según precisó, el aparte demandado autoriza a la DIAN a *“imponer obligaciones formales”*; es decir, delega la función de *“legislar en materia tributaria”*<sup>6</sup> a una entidad administrativa, en la medida en que, *“imponer”* puede significar *“establecer una obligación o una carga”*<sup>7</sup>.

## 2.2. Presunto desconocimiento del artículo 189 (numerales 11 y 20) de la Constitución

5. El demandante sostiene que la expresión cuestionada podría interpretarse como el reconocimiento de una potestad reglamentaria a favor de la DIAN. Primero, porque las normas tributarias de carácter formal pueden ser reglamentadas cuando el legislador defina los parámetros fundamentales. Segundo, debido a que la disposición le otorga a esta entidad la facultad para *“imponer”* obligaciones formales, lo cual no podría entenderse *“como el ejercicio de sus facultades administrativas intrínsecas que señala el Decreto 1071 de 1999”*<sup>8</sup>. A pesar de esto, para el demandante, la disposición también sería contraria a la Constitución, al desconocer que la reglamentación de las leyes tributarias es una competencia propia del presidente de la República (artículo 189 CP), ejercida con las entidades que conforman el Gobierno, en los términos del artículo 115 de la Constitución. Por tanto, para el accionante, en atención a estas dos disposiciones, la norma acusada debió precisar que sería el Gobierno Nacional (en particular, el presidente de la República y el

<sup>4</sup> En cumplimiento de esa función, según precisa el demandante, el legislador ha emitido diferentes normas para controlar la evasión, reguladas en el Estatuto Tributario; por ejemplo, *“se encuentran entre otros los siguientes artículos del Estatuto Tributario, donde a través [sic] de obligaciones formales, se ha dispuesto: a) inscripción y actualización del RUT (Libro V, art 555-2), el de expedir factura o documento equivalente (E.T. Libro V, arts 615 y ss), practicar retención en la fuente a título de renta, IVA, timbre gravamen a los movimientos financieros (Libros III, IV y V, arts. 374, 437-1, 518, 876), libro fiscal de registro de operaciones (E.T. Libro V, art 616), la adopción de sistemas técnicos de control (E.T. Libro V, art 684.-2), la reclasificación de oficio a los responsables del IVA (E.T. Libro III, art. 508.1) y las reglas y el procedimiento para combatir el abuso en materia tributaria (E.T. Libro V, arts 869 y 869-1)”*.

<sup>5</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 5 de septiembre de 2013. M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>6</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 10.

<sup>7</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 15.

<sup>8</sup> Decreto 1071 de 1999, *“(P)or el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones”*.

Ministro de Hacienda y Crédito Público) el que ejercería la función reglamentaria<sup>9</sup>, y no la DIAN.

6. En adición a lo anterior, indicó que el numeral 20 del artículo 189 constitucional dispone que es atribución del presidente de la República “procurar que el recaudo tributario sea el determinado en la Ley”<sup>10</sup>, de allí que sea a este órgano, y no a la DIAN, al que le corresponde precisar las obligaciones formales de que trata la expresión demandada.

**3. Intervenciones y concepto del Procurador General de la Nación**

7. A continuación, se enuncia el sentido de las intervenciones y del concepto del Procurador General de la Nación. Luego, se describen las razones que fundamentan cada postura:

| Mérito de los cargos                             |                 |
|--------------------------------------------------|-----------------|
| Exequibilidad                                    | Inexequibilidad |
| DIAN                                             | ICDT            |
| Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá |                 |
| Lucy Cruz de Quiñones                            |                 |
| Procurador General de la Nación                  |                 |

**3.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)**

8. Solicitó declarar exequible la disposición demandada. Señaló que el legislador no debe precisar todos los detalles para regular un impuesto y puede permitir su concreción mediante reglamentos administrativos. Tratándose del IVA, los asuntos que son de reserva legal fueron efectivamente determinados por ley. En particular, en el Estatuto Tributario se reguló el hecho generador y los responsables del tributo. Por su parte, la adopción de medidas administrativas y la “imposición”<sup>11</sup> de obligaciones formales<sup>12</sup>, es una

<sup>9</sup> El demandante refiere la aparente contradicción entre esta habilitación y la contenida en las siguientes disposiciones: “La Ley 2010 de 2019 señaló expresamente al Gobierno Nacional para que ejerciera su facultad reglamentaria, entre otras, en las siguientes normas: Artículo 1° (exención del IVA para el consumo humano y animal en los departamentos de Guainía, Guaviare, Vaupés y Vichada), 5° (determinación del porcentaje de la retención por IVA); artículo 12 numeral 7° (exención del IVA para el consumo humano y animal en el departamento del Amazonas en cabeza del consumidor final); 18 (requisitos, condiciones y procedimientos de la factura electrónica); 21 (compensación del IVA a favor de la población más vulnerable para la equidad del sistema tributario)”. También precisó que, en “el derogado artículo 506 del Estatuto Tributario, se facultaba al Gobierno Nacional para establecer esos sistemas de control, más no a la [DIAN], lo que corrobora que en la legislación anterior, el Gobierno Nacional era quien, en consonancia con las normas constitucionales, estaba investido de la facultad de establecer medidas de control para evitar la evasión de los no responsables del IVA”. Cuaderno de corrección de la demanda, folio 25.

<sup>10</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 29.

<sup>11</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 14

<sup>12</sup> Según precisó, en el contexto nacional, las obligaciones formales tienen una relevancia especial. La Comisión de Expertos para la Competitividad y Equidad Tributaria informó al Gobierno de Colombia que en el país se registran altos índices de evasión tributaria. En particular, la evasión del IVA corresponde a aproximadamente el 23% del recaudo. Sin embargo, cuenta con un régimen simplificado que presenta limitaciones: “este carece de instrumentos de control por parte de la administración lo cual permite abusos en contra del sistema. Por otra parte, se ha constituido en un canal de evasión. En efecto, proliferan facturas o transacciones de operaciones ficticias entre agentes del régimen ordinario y simplificado que dan lugar a indebidos descuentos del impuesto”. Por consiguiente, recomendó realizar modificaciones o reformas para “adoptar cambios procedimentales y de control encaminadas a fortalecer la capacidad de la administración tributaria para mejorar el control y reducir la evasión”. Intervención DIAN, folio 13.

competencia de la DIAN para hacer frente a la evasión<sup>13</sup>. No se trata, por tanto, de una atribución de competencia legislativa<sup>14</sup>; por el contrario, es una atribución que pretende hacer operativa la ley.

9. La disposición demandada regula disposiciones sustantivas y otras referidas a la necesidad de “imponer” obligaciones formales a quienes deben estar clasificados como responsables del IVA. Para el interviniente, la disposición autoriza a la DIAN para desconocer operaciones 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 IVA” (inciso 5º del párrafo 3º).

10. Finalmente, precisó que la función reglamentaria no es exclusiva del presidente de la República, “*existen otras instancias, diferentes, que también tienen competencia reglamentaria tanto en el orden nacional como en los órdenes territoriales*”<sup>15</sup>. Según precisa, “*la DIAN tiene la facultad reglamentaria respecto a imponer obligaciones formales o deberes tributarios, siempre que se trate de medidas para evitar la elusión, evasión, abuso tributario, que pueden estar dentro de cualquier norma sustantiva y no solo procedimental del Estatuto Tributario*”<sup>16</sup>. Así, la disposición demandada, “*expresamente otorga la facultad a la DIAN para que desarrolle medidas para combatir la evasión por parte de las personas naturales que realizan operaciones con el (...) IVA, sin que se trate de normas procedimentales de cómo hacer efectiva una norma sustancial sino obligaciones formales que no tienen reserva de ley tributaria*”. En otras palabras, mediante la disposición demandada se autoriza a la DIAN para “adoptar” medidas de control de la evasión y, con ello, permite “desarrollar programas y acciones de fiscalización”<sup>17</sup> e imponer obligaciones formales.

### 3.2. Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá

11. Manifestó que la expresión demandada es exequible. La interpretación sistemática de la disposición refleja que la DIAN está facultada para imponer las obligaciones formales previstas en el Estatuto Tributario o en las normas reglamentarias, no para crear estos mecanismos de control contra la evasión fiscal. En consecuencia, indicó que la disposición no delega competencias legislativas o de reglamentación en la administración tributaria<sup>18</sup>. En todo caso, precisó, conforme a lo indicado en la sentencia C-585 de 2015, lo siguiente:

---

<sup>13</sup> Ibíd.

<sup>14</sup> Intervención DIAN, folio 14.

<sup>15</sup> Intervención DIAN, folio 12.

<sup>16</sup> Intervención DIAN, folio 13.

<sup>17</sup> Intervención DIAN, folio 12.

<sup>18</sup> Las obligaciones formales son mecanismos procedimentales para el cumplimiento de obligaciones sustanciales reguladas en el artículo 571 Estatuto Tributario y en normas reglamentarias. Entre estas se encuentran las de declarar, inscribirse en el RUT, expedir factura, reportar información exógena, responder los requerimientos, inscribirse en los regímenes correspondientes, entre otras.

*“tratándose de aspectos u obligaciones formales, el legislador puede delegar en la administración la regulación de trámites administrativos para la ejecución de las normas tributarias, siempre que no comprometan derechos fundamentales y se trate de una facultad excepcional, relacionados con el recaudo y sus circunstancias, la liquidación, discusión y administración de ciertos tributos”.*

### **3.3. Lucy Cruz de Quiñones**

12. Solicitó declarar la exequibilidad de la expresión demandada. Preciso que, si bien existe *“cierta vaguedad en el enunciado”*<sup>19</sup>, por establecer que la administración puede adoptar ciertas medidas, esa autorización no hace referencia a la posibilidad de dictar, derogar o modificar la legislación vigente ni a la de dictar reglamentos. La expresión *“adoptar”*, *“no es sinónimo de crear sino de ‘hacer propia una idea ajena’ o ‘tomar una decisión’”*<sup>20</sup>. Por tanto, si se tiene de presente la naturaleza de la entidad a la que se dirige la norma (la DIAN, unidad administrativa especial del sector descentralizado por servicios) y la finalidad de la misma (controlar la evasión), es dable entender que la expresión regula la autorización otorgada a aquella entidad para emitir *“actos administrativos para la gestión y administración de los tributos, en cumplimiento de los deberes sustanciales y formales existentes (...) imponiendo en ciertos casos deberes formales que ya existen en el estatuto de manera general”*<sup>21</sup>.

### **3.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)**

13. Señaló que la expresión demandada es inexecutable por desconocer el principio de reserva de ley, que se deriva de los numerales 1 y 12 del artículo 150 de la Constitución. Preciso que corresponde al legislador establecer las bases para las obligaciones formales y, posteriormente, el presidente de la República puede desarrollar su contenido en ejercicio de su competencia reglamentaria. En el presente caso, la expresión demandada refiere a las *“obligaciones formales”* de manera indeterminada, a pesar de que se requiere una *“intervención legislativa”*. Finalmente, indicó que, *“aún en el evento en que se considere que la obligación formal establecida en el apartado acusado puede ser ejercida mediante la potestad reglamentaria”*, la DIAN tampoco está facultada para ejercer esa competencia, la cual corresponde al presidente de la República, por disposición de los numerales 11 y 20 del artículo 189 Constitucional, de allí que la DIAN no tenga competencia para *“imponer obligaciones formales”*.

### **3.5. Concepto del Procurador General de la Nación**

14. Solicitó declarar executable el aparte demandado. Indicó que la norma no invadía las competencias del Congreso ni del presidente de la República; solo permitía a la DIAN usar las herramientas para controlar la evasión, ya previstas en el marco jurídico. Estas últimas, según indicó:

---

<sup>19</sup> Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, folio 10.

<sup>20</sup> Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, folio 11.

<sup>21</sup> Ibid.

*“corresponden a la obligación de inscribirse o actualizar el Registro Único Tributario - RUT, expedir facturas, liquidar y cobrar el IVA por las transacciones gravadas con dicho impuesto, presentar la declaración de ventas y complementarios, practicar la retención del IVA, expedir certificados de retención del IVA, conservar informes y pruebas relacionados con su función, llevar contabilidad, presentar la declaración de renta e informar el cese de actividades, según corresponda (art. 1.6.1.1.1 a 1.6.1.1.10 del DU 1625 de 2016)”<sup>22</sup>.*

15. En consecuencia, la disposición otorga a la DIAN *“la autorización para el control de la evasión y de manera implícita impone una restricción: las medidas que ha de adoptar no son otras que las precitadas obligaciones formales, decisión que el funcionario competente tomará con base en situaciones objetivas y con la motivación exigida de todo acto administrativo de esa índole”<sup>23</sup>.*

#### **4. Revisión constitucional**

16. La estructura del presente acápite es la siguiente: (i) inicialmente, se explica por qué la demanda carece de aptitud sustantiva respecto de los cargos por el presunto desconocimiento de los artículos 115 y 189 (numerales 11 y 20) de la Constitución. (ii) Luego, al constatar la aptitud del cargo por el presunto desconocimiento del artículo 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución, se realiza el consecuente juicio de constitucionalidad; en relación con este, el problema jurídico que debe resolver la Sala es si es contrario al principio de reserva de ley autorizar a la DIAN para imponer obligaciones formales, como medida para el control de la evasión.

##### **4.1. Ineptitud sustantiva de la demanda respecto de los cargos por el presunto desconocimiento de los artículos 115 y 189 (numerales 11 y 20) de la Constitución**

17. En reiterada jurisprudencia constitucional se ha precisado que la competencia de la Corte para ejercer el control de constitucionalidad sobre las leyes demandadas depende del cumplimiento de dos presupuestos básicos e insustituibles: (i) que la demanda reúna los requisitos mínimos señalados en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991<sup>24</sup>, y (ii) que las normas sometidas a control estén vigentes o que, de no estarlo, se encuentren produciendo efectos o tengan vocación de producirlos<sup>25</sup>.

18. En relación con los requisitos mínimos, el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 dispone que las demandas de inconstitucionalidad deben contener (i) el señalamiento de las disposiciones legales acusadas como inconstitucionales, (ii) la determinación de las normas constitucionales que se estiman infringidas, (iii) los argumentos por los cuales dichas normas se estiman violadas, (iv) cuando fuere el caso, el señalamiento del trámite previsto en la Constitución para la expedición de las disposiciones acusadas y la forma en

---

<sup>22</sup> Concepto del Procurador General de la Nación, folios 8 y 9.

<sup>23</sup> Concepto del Procurador General de la Nación, folio 9.

<sup>24</sup> Ver entre otras, las sentencias C-055 de 2010 y C-634 de 1996.

<sup>25</sup> Ver entre otras, la sentencia C-699 de 2016.

que fue quebrantado, y (v) las razones por las cuales la Corte es competente para conocer de la demanda.

19. Las razones por las cuales las normas constitucionales se estiman violadas se someten a exigencias de tipo formal y material, destinadas a la consolidación de un verdadero problema de constitucionalidad, que permita adelantar una discusión en el marco del control abstracto, a partir de la confrontación del contenido verificable de una norma legal con el enunciado de un mandato superior. Según la jurisprudencia constitucional, tales razones (*concepto de la violación*) consisten en que se formule al menos un cargo de inconstitucionalidad, y se expresen los argumentos por los cuales se considera que el texto constitucional ha sido infringido.

20. La jurisprudencia ha expresado que se le impone al demandante “*una carga de contenido material y no simplemente formal*”, en el sentido de que no basta que el cargo formulado contra las normas legales se estructure a partir de cualquier tipo de razones o motivos, sino que se requiere que las razones cumplan con los requisitos de *claridad*<sup>26</sup>, *certeza*<sup>27</sup>, *especificidad*<sup>28</sup>, *pertinencia*<sup>29</sup> y *suficiencia*<sup>30</sup>. Solo el cumplimiento de estas exigencias le permite al juez constitucional realizar la confrontación de las normas impugnadas con el texto constitucional, sin que suponga un control oficioso.

---

<sup>26</sup> “La claridad de la demanda es un requisito indispensable para establecer la conducencia del concepto de la violación, pues aunque ‘el carácter popular de la acción de inconstitucionalidad, [por regla general], releva al ciudadano que la ejerce de hacer una exposición erudita y técnica sobre las razones de oposición entre la norma que acusa y el Estatuto Fundamental’, no lo excusa del deber de seguir un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa.” Sentencia C-1052 de 2001.

<sup>27</sup> “Que sean ciertas significa que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto; esa técnica de control difiere, entonces, de aquella [otra] encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se desprenden.” Ibid.

<sup>28</sup> “Las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través [sic] de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexistencia a partir de argumentos vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad.” Ibid.

<sup>29</sup> “La pertinencia también es un elemento esencial de las razones que se exponen en la demanda de inconstitucionalidad. Esto quiere decir que el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En este orden de ideas, son inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales y doctrinarias, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que el demandante en realidad no está acusando el contenido de la norma sino que está utilizando la acción pública para resolver un problema particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso específico; tampoco prosperarán las acusaciones que fundan el reparo contra la norma demandada en un análisis de conveniencia, calificándola ‘de inocua, innecesaria, o reiterativa’ a partir de una valoración parcial de sus efectos.” Ibid.

<sup>30</sup> “La suficiencia que se predica de las razones de la demanda de inconstitucionalidad guarda relación, en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche. (...) Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren *prima facie* convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, sí despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.” Ibid.

21. En relación con los cargos formulados por el presunto desconocimiento de los artículos 115 y 189 (numerales 11 y 20) de la Constitución Política, la Sala proferirá un fallo inhibitorio.

22. En relación con el artículo 115 Superior, el demandante se limitó a indicar que, en razón a esa disposición, el Gobierno se conforma por el presidente de la República y los ministros correspondientes de cada ramo, para intentar demostrar que el legislador, mediante la expresión demandada, habría debido reconocer la facultad para reglamentar las obligaciones formales al presidente y al ministro de Hacienda y Crédito Público. Para la Sala, el cargo no es específico, pues ninguna consideración en la demanda explica por qué la facultad que se reconoce a la DIAN para adoptar medidas destinadas al control de la evasión e “imponer” obligaciones formales, es contraria al artículo 115 constitucional, esto es, desconoce la estructura del Gobierno Nacional y la importancia de esta para el ejercicio de las facultades reglamentarias. La Corte no puede resolver sobre la inexecutable de la expresión cuestionada a partir de argumentos “indeterminados, indirectos, abstractos y globales”<sup>31</sup>. En este caso, por tanto, no existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución que se alega vulnerado.

23. En cuanto al artículo 189 de la Constitución, la Sala considera que no se cumplen las exigencias de especificidad y certeza. Sobre el primero, el demandante no logró evidenciar por qué la norma cuestionada desconoce las facultades reglamentarias del presidente de la República (numeral 11) o la obligación de “*velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes*” (numeral 20). La posibilidad de que la DIAN imponga obligaciones formales no limita o desconoce estas competencias del presidente de la República, las cuales debe ejercer por disposición constitucional, aun cuando el legislador no lo reitere en un específico texto legal. En efecto, por el mandato constitucional mencionado, el presidente ejerce la función reglamentaria para precisar y concretar los parámetros abstractos de la ley y hacer efectiva y real la voluntad democrática e, igualmente, debe adelantar las funciones tendientes al recaudo efectivo para preservar los recursos públicos y lograr los fines estatales (esenciales, de que trata el artículo 2 constitucional, y sociales, de que trata su artículo 366). Estas competencias no se contradicen con la expresión demandada. En concordancia, la demanda tampoco satisface la exigencia de certeza, pues los argumentos no recaen sobre una proposición jurídica real y existente, sino que pareciera ser una “*deducida por el actor, o implícita*”<sup>32</sup>, en la medida en que no es posible atribuir al aparte demandado la presunta restricción a las competencias de que tratan los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución, que alega el accionante.

24. En consecuencia, no es procedente proferir un pronunciamiento de fondo por estas alegaciones.

#### **4.2. Aptitud de la demanda y exequibilidad de la expresión “imponer obligaciones formales” por el presunto desconocimiento del artículo 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución**

---

<sup>31</sup> Sentencia C-1052 de 2001.

<sup>32</sup> Sentencia C-1052 de 2001.

#### 4.2.1. Aptitud de la demanda

25. La Sala considera que se acreditan las exigencias para emitir un pronunciamiento de fondo, dada la aptitud del cargo. La demanda es: (i) *clara*: sigue un hilo conductor en la argumentación. En concepto del demandante, determinar que, para el control de la evasión, la DIAN puede imponer obligaciones formales, implica conferirle la competencia para regular ese tipo de deberes en materia tributaria en contradicción con el principio de reserva de ley. (ii) *Cierta*: recae sobre una proposición jurídica real y existente, contenida en el inciso 5° del párrafo 3° del artículo 4° de la Ley 2010 de 2019 en el cual, efectivamente, se autoriza a la DIAN para “*adoptar medidas tendientes al control de la evasión, para lo cual podrá imponer obligaciones formales*”. Por tanto, la interpretación del demandante no es ajena al contenido normativo. (iii) *Específica*: se supera el requisito pues, en caso de que sea plausible la interpretación del demandante, efectivamente podría existir un desconocimiento del principio de reserva legal<sup>33</sup>. En la sentencia C-690 de 2003, citada por el demandante, la Corte Constitucional precisó que, “*corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, [aun cuando] cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley*”. (iv) *Pertinente*: el reproche es de carácter constitucional; la reserva legal en materia tributaria se desprende de los numerales 1 y 12 del artículo 150 constitucional<sup>34</sup>. (v) *Suficiente*: en consideración de las razones precedentes, el planteamiento de la demanda logra generar una duda mínima razonable sobre la inconstitucionalidad de la norma.

#### 4.2.2. Exequibilidad de la expresión demandada

26. Para resolver el cargo, la Sala hará referencia a (i) los métodos tradicionales de interpretación normativa; (ii) las obligaciones formales en materia tributaria; y explicará, por qué, en criterio de la Sala, (iii) la expresión demandada es exequible, si se tiene en cuenta que, de su interpretación gramatical y sistemática, así como de las competencias que le asisten a la administración tributaria, se infiere que la DIAN tiene competencia para imponer las obligaciones formales dispuestas en el marco jurídico, pero no para crearlas.

##### 4.2.2.1. Los métodos tradicionales de interpretación normativa<sup>35</sup>

27. El artículo 4 de la Constitución Política dispone que “*La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales*”. En desarrollo de este precepto, la jurisprudencia constitucional ha resaltado la preponderancia del criterio de “*interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico*”. También ha reconocido como criterios adecuados de análisis los métodos sistemático, histórico, teleológico y

<sup>33</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 22.

<sup>34</sup> Estas disposiciones determinan que corresponde al Congreso “*Interpretar, reformar y derogar las leyes*”, así como “*Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley*”

<sup>35</sup> Se sigue, en particular, lo señalado en las sentencias C-054 de 2016 y C-250 de 2019.

gramatical<sup>36</sup>, al considerar que son criterios “*funcionales a efectos de comprender la actividad legislativa*”<sup>37</sup>.

28. El método de interpretación gramatical tiene sus bases en el artículo 27 del Código Civil, conforme con el cual “*Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu*”. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad de esta disposición, al considerar que su aplicación debe ser armónica con los parámetros constitucionales, a saber:

*“El método de interpretación gramatical, en tanto instrumento de carácter legal, está en cualquier circunstancia supeditado a la Constitución, por lo que devendrá en inválido jurídicamente todo ejercicio hermenéutico del derecho que, excusado en la presunta claridad del texto ley [sic], ofrezca resultados incompatibles con los derechos, principios y valores dispuestos en la Carta Política. Bajo esta perspectiva, la Corte encuentra que la regla de interpretación gramatical establecida en la norma acusada (...) se limita a prescribir una de las reglas hermenéuticas para la interpretación de la ley, que no es única y en todo caso no puede ser entendida de manera aislada, sin tener en cuenta que forma parte de un conjunto de reglas de interpretación, que se complementan y armonizan para desentrañar el contenido de un texto legal”*<sup>38</sup>.

29. Así, en armonía con el criterio de interpretación conforme a la Constitución, “*deberá siempre preferirse el método que permita concluir o dar mayor valor a los parámetros normativos superiores contenidos en la Constitución, sin que pueda darse validez en momento alguno a las interpretaciones que aun proviniendo de alguno de dichos métodos, desconozcan los parámetros de la norma superior y por tanto su supremacía*”<sup>39</sup>.

#### **4.2.2.2. Las obligaciones formales en materia tributaria**

30. Las obligaciones formales están reguladas para lograr el cumplimiento de los deberes sustanciales en materia tributaria y el control de la evasión fiscal. Se trata de disposiciones relacionadas, principalmente, con el “*recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos*”<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Ibid. En estas sentencias, en relación con estos métodos de interpretación se indica: “*El método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través [sic] de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificada una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos. Por último, el método gramatical es el que está más profundamente vinculado con la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado. Sin embargo, al tratarse de la norma objeto de control de constitucionalidad, un estudio más detallado sobre esta fórmula de interpretación será propuesta por la Sala al momento de analizar el caso concreto*”.

<sup>38</sup> Sentencia C-054 de 2016.

<sup>39</sup> Sentencia C-250 de 2019.

<sup>40</sup> Sentencia C-060 de 2018, C-030 de 2019 y C-568 de 2019, entre otras.

31. En atención a lo previsto en el artículo 571 del Estatuto Tributario, las obligaciones formales pueden estar señaladas en la ley o en el reglamento, y todas ellas son de obligatorio cumplimiento para los “*contribuyentes o responsables directos del pago del tributo*”. Según ha precisado la jurisprudencia constitucional, “*no obstante que corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley en materias tales como el recaudo o los deberes de información*”<sup>41</sup>. Lo anterior se traduce en que, “*no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales*”<sup>42</sup> y en que, la libertad de configuración del legislador es más amplia que respecto de la regulación de obligaciones sustanciales<sup>43</sup>. Por lo mismo, “*la jurisprudencia ha admitido que la ley delegue en la administración la regulación de trámites administrativos, siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales*”<sup>44</sup>.

32. Entre las principales obligaciones formales se encuentran aquellas reguladas en el Libro V, Título II. Deberes y obligaciones formales del Estatuto Tributario<sup>45</sup>, así como en el Decreto 1625 de 2016, artículos 1.6.1.1.1 a 1.6.1.1.10<sup>46</sup>.

33. La importancia de las obligaciones formales radica, entre otras, en su idoneidad para la lucha contra la evasión fiscal. En palabras de esta Corte, “*los deberes tributarios de índole formal son el instrumento que le permite al fisco no solo verificar el pago de los impuestos y contribuciones a que están obligados los contribuyentes, sino también determinar qué personas están obligadas a hacerlo y en qué cuantía, incidiendo de esta manera en el control a la evasión (...) y en el recaudo efectivo de los caudales públicos con los que habrán de sufragarse los gastos e inversiones del Estado*”<sup>47</sup>. En efecto, en

---

<sup>41</sup> Sentencia C-690 de 2003, reiterada en la Sentencia C-585 de 2015.

<sup>42</sup> Sentencia C-690 de 2003, reiterada en la Sentencia C-585 de 2015.

<sup>43</sup> Al respecto, en la Sentencia C-585 de 2015, la Corte señaló: “*la ley no puede por principio delegar en la administración la regulación de los elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas, pues existe en esto un principio de estricta reserva de ley (CP arts 150-12 y 338). Lo cual no significa que en ciertos casos no se pueda conferir a la administración la facultad de definir las variables económicas o técnicas que en abstracto se plasman en la ley como elementos constitutivos de un tributo*”.

<sup>44</sup> Sentencia C-585 de 2015.

<sup>45</sup> Según precisó la Sala en la sentencia C-733 de 2003, entre estas obligaciones se encuentran las siguientes: “*La presentación de declaraciones tributarias a cargo de contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, tales como la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementario (...), la declaración del impuesto a las ventas, la declaración de retenciones en la fuente, y la declaración de retención del impuesto de timbre (artículo 574), las que se presentarán en los formatos o formularios que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales (artículo 578). Igualmente, existen otras obligaciones formales como las de informar la dirección en cabeza de los obligados a declarar (artículo 612), efectuar la inscripción en el registro nacional de vendedores e informar el cese de actividades para los responsables del impuesto sobre las ventas (artículos. 613 y 614), llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias para quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas (artículo 616), y las obligaciones de expedir y exigir factura*”.

<sup>46</sup> De manera reciente, en relación con el IVA, esta Corte identificó las siguientes obligaciones formales: “*las obligaciones de inscribirse o actualizar el Registro Único Tributario – RUT; de expedir facturas; de liquidar y cobrar el IVA por las transacciones gravadas con dicho impuesto; de presentar la declaración de ventas y complementarios; de practicar la retención del IVA; de expedir certificados de retención del IVA; de conservar informes y pruebas relacionados con su función; de llevar contabilidad; de presentar la declaración de renta; y de informar el cese de actividades*”. Sentencia C-514 de 2019.

<sup>47</sup> Sentencia C-733 de 2003.

materia tributaria no basta con la estipulación de obligaciones materiales, para que “se traduzca[n] en un ingreso líquido para las arcas públicas (...) el legislador ha previsto que las obligaciones tributarias formales señaladas en la ley o el reglamento han de ser cumplidas por los responsables directos del pago del tributo, o lo contribuyentes (...) a fin de que el gravamen legalmente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”<sup>48</sup>.

#### **4.2.2.3. La expresión demandada es exequible. La DIAN está facultada para imponer obligaciones formales, no para crearlas**

34. La disposición demandada indica: “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”. En criterio de la Sala Plena, una lectura inicial de la norma permitiría inferir, como lo señala el demandante, que la DIAN está facultada para establecer nuevas obligaciones formales si se tiene en consideración que esta disposición hace referencia a la facultad de “adoptar”, en general, medidas tendientes al control de la evasión. Sin embargo, en concordancia con lo expuesto por el Procurador General de la Nación, la Universidad Libre -Facultad de Derecho de Bogotá- y la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, la Sala considera que una interpretación gramatical y sistemática, así como una que sea compatible con el alcance de las funciones de la DIAN descarta esa posibilidad.

35. De la lectura gramatical se extrae que la DIAN puede “imponer”, y de la lectura armónica o sistemática con las obligaciones formales contenidas, por ejemplo, en el Estatuto Tributario o en el Decreto 1625 de 2016, se desprende que esa entidad puede señalar cuál de esos parámetros aplicar para lograr el control de la evasión. Lo anterior no permite inferir que la DIAN pueda establecer nuevas obligaciones, sino únicamente hacer efectivas las previstas en el marco jurídico. En otras palabras, se trata de que esa entidad ejecute las normas existentes, lo que no supone una atribución de potestad legislativa, sino ejercicio de función administrativa, de allí que no se comprometa el principio de reserva legal.

36. En efecto, como se indica en la intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, la DIAN es una unidad administrativa especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; por consiguiente, las funciones que desarrolla las ejerce dentro del marco administrativo que le corresponde<sup>49</sup>. De allí que DIAN no tenga entre sus competencias ejercer la función legislativa ni crear normas con fuerza de ley, sino adoptar medidas para lograr el control de la evasión fiscal, concretando las obligaciones formales ya existentes en el marco jurídico.

37. En este caso, el legislador guía el trabajo de la DIAN para lograr el control a la evasión, al especificar que con ese fin puede imponer aquel tipo de deberes formales. Se trata, por tanto, de lograr la correcta ejecución de la ley, mediante normas que son reconocidas por su eficacia para lograr el recaudo correspondiente. Es decir, en acatamiento del tenor literal de la disposición

---

<sup>48</sup> Sentencia C-733 de 2003, reiterada en la sentencia C-594 de 2010.

<sup>49</sup> Ver Decreto 1742 de 2020, “Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

demandada, la DIAN puede imponer las obligaciones formales previstas en el marco jurídico, como las ya mencionadas<sup>50</sup>.

38. En atención a lo dicho, el aparte demandado no es contrario al artículo 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución Política y, por consiguiente, declarará su exequibilidad.

### III. ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY 2010 DE 2019

#### 1. Disposición demandada

*“Artículo 16. 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”. (Se resaltan los apartes demandados).*

#### 2. Demanda y cargos

39. El demandante considera que las dos expresiones cuestionadas desconocen el artículo 29 constitucional. La primera, por incurrir en una omisión legislativa relativa, por no haber especificado un procedimiento previo a la decisión de reclasificación, en contradicción con el derecho de defensa y contradicción (artículo 29 de la Constitución). La segunda, por

---

<sup>50</sup> En su intervención, la DIAN señaló algunos ejemplos de obligaciones procedimentales para controlar la evasión fiscal, todas estas previstas en el marco legal, a saber: (i) artículo 508-1 del E.T. (reclasificación del régimen de no responsables a responsables del IVA); (ii) artículo 616-1 E.T. (reglamentar la factura de venta y los documentos equivalentes); (iii) artículo 903 del E.T. (inscribir de oficio en el régimen simple a los contribuyentes); (iv) artículo 631 del E.T. (solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, información con el fin de efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos). Intervención DIAN, folio 15.

impedir la presentación de recursos contra la decisión de reclasificación, lo cual desconoce también estas garantías constitucionales.

## **2.1. Presunta omisión legislativa relativa y desconocimiento del derecho al debido proceso (artículo 29 constitucional) –aparte del inciso 1° del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019–**

40. La expresión demandada es la siguiente: *“la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto”*. Para el accionante, el legislador omitió precisar, al menos de forma sumaria, el procedimiento previo a la notificación sobre la reclasificación; por tanto, no existe certeza de que se garantizará el derecho de defensa y contradicción. Así las cosas, solicitó que se declarara la exequibilidad condicionada del citado aparte, en el sentido de que: *“en el procedimiento de reclasificación oficiosa de las personas naturales como ‘responsables del IVA’ y antes de la decisión final, se garantice el debido proceso [y el derecho de defensa] en los términos del artículo 29 de la Constitución Nacional”*<sup>51</sup>. Para el accionante, *“antes de notificar la decisión final sobre la reclasificación al régimen de los ‘responsables’ del (...) IVA”*, la DIAN debe garantizar que tales sujetos *“conozcan a través [sic] de la notificación los actos preparatorios, los hechos, informaciones y pruebas que la administración pretenda hacer valer contra ellos (...)”*<sup>52</sup>.

41. En criterio del demandante, se cumplen los requisitos para evidenciar una omisión legislativa relativa, por lo siguiente:

42. **(i) Existencia de una norma sobre la cual se predica el cargo.** Se trata del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, mediante el cual se modificó el artículo 508-1 del Estatuto Tributario.

43. **(ii) Omisión de un ingrediente o condición esencial para que la norma sea armónica con la Constitución.** El legislador omitió especificar el procedimiento previo a la reclasificación, ya que se restringió a señalar que esta decisión debía fundamentarse en criterios objetivos, sin establecer la posibilidad de reglamentación por el Gobierno Nacional ni remitir a otros instrumentos del Estatuto Tributario. Lo anterior, a pesar de que, actualmente, ni el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, *“ni ninguna otra norma con rango de ley o de decreto reglamentario, se prevé el procedimiento tributario que garantice ese derecho fundamental para los contribuyentes reclasificados”*<sup>53</sup>. En consecuencia, no existe certeza sobre cómo se debe garantizar el derecho de defensa y contradicción.

44. Para el demandante, la norma debió permitir a las personas afectadas que conocieran, antes de la reclasificación, los *“criterios objetivos”* y demás elementos que fundamentaran la decisión, de tal forma que pudieran controvertirla de manera oportuna. Así las cosas, la disposición ha debido precisar aspectos tales como los actos preparatorios, las notificaciones de los actos administrativos de fiscalización, el debate probatorio (posibilidad de

<sup>51</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 27.

<sup>52</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 35.

<sup>53</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 38.

presentar pruebas, solicitarlas y el espacio para su valoración), el traslado de cargos, la posibilidad de controvertir la actuación, impugnar la decisión final, la presentación de nulidades procedimentales y el término para proferir el acto administrativo definitivo de reclasificación. En contraste, la disposición demandada solo se refiere a la notificación del acto de reclasificación.

45. *(iii) La omisión carece de un principio de razón suficiente.* Para el demandante, la existencia de criterios objetivos para reclasificar no constituye una razón suficiente para que la DIAN impida “conocer oportunamente al administrado si fueron estos los criterios que utilizó para la reclasificación o cuáles otros y para que no le permita conocer las investigaciones, valoración de pruebas y decisiones tomadas dentro del proceso adelantado”<sup>54</sup>.

46. En adición, para el demandante, la calificación de una persona como no responsable del IVA –debiendo estar reportada como responsable, sea por ignorancia, errónea interpretación de la ley o con un ánimo evasor– y la posible afectación al recaudo estatal, no valida “la negación del derecho constitucional al debido proceso”<sup>55</sup>. Según precisa, se debe garantizar ese parámetro constitucional, como sucede en los procesos de fiscalización y sancionatorios, y con el resto de los contribuyentes y responsables tributarios<sup>56</sup>. Por último, indica que existen casos de grandes contribuyentes y personas jurídicas que “incurren en actuaciones evasoras aún más graves y que afectan en mayor grado el recaudo tributario y para quienes las normas del Estatuto Tributario sí prevén un adecuado derecho de defensa y en general les garantiza el debido proceso”<sup>57</sup>.

47. *(iv) La falta de justificación y objetividad genera una situación de desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma demandada.* Para el ciudadano accionante, la omisión de previsiones que garanticen el debido proceso genera una situación de desigualdad negativa respecto de las personas que son reclasificadas y frente a quienes sí cuentan con un proceso que permite la defensa y contradicción. En diferentes disposiciones, el Estatuto Tributario garantiza que las personas conozcan, de manera oportuna, los actos en su contra y presenten sus argumentos, pruebas y recursos contra las actuaciones preparatorias y definitivas, a diferencia de lo que ocurre con la disposición demandada<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 43.

<sup>55</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 43.

<sup>56</sup> Ibid.

<sup>57</sup> Ibid.

<sup>58</sup> A modo de ejemplo, el demandante resaltó los siguientes casos: “1. Para las inexactitudes en las declaraciones tributarias: se cuenta con un requerimiento especial (E.T. artículos 703 a 708 antes de proferir la liquidación oficial de revisión; la posibilidad de dar respuesta al requerimiento y a su ampliación (E.T. artículos 707 y 708). || 2. Para ejercer el derecho de defensa en las labores de investigación y fiscalización: ante los requerimientos ordinarios de información previa a los contribuyentes, se otorga un plazo para responderlos (Ley 223 de 1995 artículo 261). || 3. Para impugnar las liquidaciones y sanciones: contra los actos definitivos liquidatorios y sancionatorios de la administración tributaria, se tiene previsto el recurso de reconsideración (E.T. artículo 720). || 4. Para expedir la liquidación de aforo: antes de expedir una liquidación de aforo, la normativa tributaria tiene señalado como etapas previas, la expedición y notificación de un emplazamiento para declarar y de una sanción por no declarar (E.T. artículos 643, 715, 716 y 717). || 5. Para imponer sanciones en general: se tiene previsto la práctica de pruebas y la respuesta al pliego de cargos (E.T. artículos 638). || 6. Para corregir declaraciones tributarias presentadas: en caso de que la administración ordene corregir declaraciones tributarias ya presentadas por los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, deberá expedir en forma previa un emplazamiento para corregir un auto que ordene inspección tributaria (E.T. artículos 685, 779, 644)”. Cuaderno de corrección de la demanda, folio 44. Igualmente, respecto del IVA, indicó que el Estatuto Tributario prevé otras actuaciones que sí precisan

48. (v) *La omisión es el resultado de la inobservancia de un deber específico impuesto por el Constituyente al legislador.* Debido a la omisión legislativa, la norma permite dos interpretaciones: la primera, que la DIAN debe adelantar el proceso con sujeción al debido proceso y, por consiguiente, en acatamiento de la Constitución, cumplir con los correspondientes actos preparatorios. La segunda, según la cual, la citada entidad no tiene tal deber de respeto, “y por el contrario solamente expedirá y notificará el acto definitivo de reclasificación, como se señala expresamente en el último inciso de la misma norma”<sup>59</sup>. A raíz de esto, y de su interpretación de la jurisprudencia constitucional –en particular, de aquella contenida en la sentencia C-038 de 2006–, precisó que, “Si la disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecuan 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 consecuencia, para el demandante, resulta necesaria “la exequibilidad condicionada de la expresión aquí demandada, que indique por lo menos, la necesidad que la actuación administrativa garantice el debido proceso”.

49. Finalmente, indicó que la Corte Suprema de Justicia se pronunció sobre un contenido normativo similar –regulado en el artículo 43 de la Ley 49 de 1990, que adicionó el artículo 508-1 al Estatuto Tributario–, a propósito del cual precisó que “la reclasificación no depende del criterio arbitrario y subjetivo del funcionario” y, en aplicación del 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)”<sup>60</sup>. Sin embargo, en criterio del demandante, “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”<sup>61</sup>. De esta forma, para aquel, limitar los mecanismos de defensa a las instancias judiciales resulta lesivo e impide que la persona natural afectada se defienda en forma previa y oportuna ante la propia administración.

## **2.2. Aparente desconocimiento del derecho de defensa y contradicción (artículo 29 de la Constitución) –aparte del inciso final del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019–**

---

medios de defensa para garantizar el debido proceso: “a) Para proferir una liquidación oficial de revisión, se debe expedir y notificar previamente un requerimiento especial (E.T. artículos 707, 708, 710, 711). || b) Para solicitar y obtener información tributaria del propio contribuyente como soporte de las liquidaciones oficiales y actos sancionatorios, se tiene previsto entre otros expedir y notificar requerimientos ordinarios, inspecciones tributarias y/o contables, emplazamientos para corregir (E.T. artículos 684, 685, 779, 782, Ley 223 de 1995 artículo 261. || c) Para imponer sanciones tributarias mediante resolución independiente se debe expedir y notificar un pliego de cargos previamente (E.T. artículo 638). || d) Para imponer sanción relacionada con las informaciones que deben rendir entre otros los responsables del IVA es necesario expedir previamente un traslado de cargos (E.T. artículo 651)”. Cuaderno de corrección de la demanda, folio 45.

<sup>59</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 38 y 39.

<sup>60</sup> El accionante hizo referencia a la sentencia N° 85 de 1991, proferida por la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de su competencia de control constitucional.

<sup>61</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 36.

50. El demandante solicita declarar la inexecutable de la expresión: *“Contra la misma no procede recurso alguno”*, por desconocer el derecho de defensa y contradicción. En su concepto, la norma implica que: *“una vez notificada la resolución de reclasificación (...) ese acto quedará en firme”*<sup>62</sup>. Por ende, con independencia acerca de si la persona intervino o no en el procedimiento administrativo de reclasificación, no puede impugnar el acto administrativo definitivo ni mediante el recurso de reconsideración -artículo 720 del Estatuto Tributario- ni con los recursos generales de reposición o apelación -Ley 1437 de 2011-. Por consiguiente, *“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”*<sup>63</sup>.

51. Para el accionante, la revocatoria directa procedería de interpretarse que la norma demandada *“hace referencia solamente a los recursos ordinarios de la vía administrativa”*. No obstante, según indica, este no constituye un mecanismo de defensa efectivo pues, desde el punto de vista práctico, es poco probable que la administración revoque sus propios actos. Para el demandante, *“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 a favor del contribuyente”*<sup>64</sup>. Por otro lado, desde la perspectiva legal, si una persona acude a la revocatoria directa se priva de acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa, debido al *“término de un año que tiene la DIAN para resolverla, cuando esto suceda, ya habrán pasado los cuatro (4) meses (...) para incoar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho”*. En ese sentido, el demandante recuerda que, según el artículo 96 de la Ley 1437 de 2011, ni la petición de revocatoria ni su resolución reviven los términos para presentar la demanda.

52. Por tanto, según indica el ciudadano demandante, una vez la DIAN ha adoptado la decisión de reclasificación, *“la única posibilidad práctica y garantista de [los] derechos constitucionales será acudir directamente en demanda (...) con las costas judiciales y la demora que implica una decisión en la jurisdicción contenciosa administrativa, debido a la congestión judicial que la agobia”*<sup>65</sup>.

53. Finalmente, indica que si la norma demandada *“en lugar de prohibir interponer recursos (...), hubiera guardado silencio sobre los medios de defensa del contribuyente, se entendería que contra ese acto administrativo procederían los recursos administrativos (...) de reposición, apelación y queja, o por lo menos el de reposición que es el procedente cuando norma*

---

<sup>62</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 47.

<sup>63</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 47.

<sup>64</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 49.

<sup>65</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 50. Según precisa, la afectación del derecho al debido proceso se incrementa debido a que el acto administrativo que expide la DIAN, por ser del orden nacional sin cuantía, *“solamente se puede demandar a través [sic] del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ante el Consejo de Estado en única instancia (Ley 1437 de 2011 artículo 149 numeral 2) desconociendo de paso la previsión del artículo 31 de la Carta que garantiza la doble instancia”* (Ibid). En consecuencia, *“adicional a que no es claro que se le garantice el derecho de defensa durante el trámite administrativo como se explicó en el ítem demandado del primer inciso de esta norma, se le pretermite la posibilidad de defenderse”* (Ibid., folio 51).

especial no prevé el de apelación”<sup>66</sup>. Así las cosas, de prosperar la inexequibilidad “*las personas naturales reclasificadas (...) tendrían la oportunidad de interponer los recursos administrativos, bien sea el de reconsideración del artículo 720 del Estatuto Tributario, o en su defecto los del artículo 74 de la Ley 1437 de 2011 (...)*”<sup>67</sup>.

**3. Intervenciones y concepto del Procurador General de la Nación**

54. A continuación, se enuncia el sentido de las intervenciones y del concepto del Procurador General de la Nación. Luego, se describen las razones que fundamentan cada postura:

| Inciso 1° del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019   |                                                  |
|----------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Mérito de los cargos                               |                                                  |
| Exequibilidad                                      | Inexequibilidad                                  |
| Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) | Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá |
| Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)  |                                                  |
| Lucy Cruz de Quiñones                              |                                                  |
| Procurador General de la Nación                    |                                                  |

| Inciso final del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 |                                                   |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Mérito de los cargos                                |                                                   |
| Exequibilidad                                       | Inexequibilidad                                   |
| Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)  | Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) |
| Procurador General de la Nación                     | Lucy Cruz de Quiñones                             |
|                                                     | Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá  |

**3.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)**

55. Solicita declarar exequibles los apartes demandados. Explica que la reclasificación de no responsables a responsables del IVA permite cumplir con el recaudo efectivo de los recursos. El artículo 508-1 del Estatuto Tributario establece que la clasificación oficiosa procede cuando el contribuyente “*teniendo la responsabilidad de cambiarse de régimen porque cumple los requisitos que señala la ley, no lo hace*”. Si se cumplen los parámetros, la consecuencia obligada es el cambio de régimen. Por ende, una vez la DIAN ejerce “*las funciones de investigación y fiscalización (...) y comprobado que la persona natural cumple con los requisitos y condiciones para que sea responsable del (IVA), tiene la facultad de reubicarlo de oficio*”.

56. El debido proceso y el derecho de defensa están garantizados. “*El hecho que el artículo 508-1 del Estatuto Tributario haya previsto expresamente poner en conocimiento de los interesados la actuación administrativa, al ordenar su notificación al responsable, se garantiza plenamente el derecho de defensa*”. Adicionalmente, “*el artículo 743 del Estatuto Tributario prevé que las decisiones de la DIAN se fundan en hechos que aparezcan demostrados en*

<sup>66</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 52.

<sup>67</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 52.

*el respectivo expediente y comprobados por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código General del Proceso en cuanto éstos [sic] sean compatibles*". En todo caso, según precisa, el estudio de constitucionalidad de los apartes demandados debe realizarse de manera sistemática, y, por tanto, debe tener en cuenta los requisitos previstos de que trata el artículo 437 del Estatuto Tributario, que regula las condiciones para que una persona se clasifique como responsable del IVA y las medidas que deben aplicarse al verificar el abuso tributario, así como las investigaciones a realizar ante comportamientos injustificados.

57. En relación con la expresión demandada del último inciso del artículo 16 (improcedencia de recursos), introducida por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990, que adicionó el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, señala que esta fue declarada exequible por la Corte Suprema de Justicia, mediante la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991, por los presuntos cargos de vulneración del debido proceso y del derecho a acceder a la justicia. Además, en una demanda semejante, en la sentencia C-145 de 2001, la Corte Constitucional ordenó estarse a lo resuelto en la citada decisión de la Corte Suprema de Justicia. Por consiguiente, en el presente existe cosa juzgada constitucional. Finalmente, precisó que, en todo caso, la frase demandada, conforme a la cual no procede recurso alguno, *"debe ser entendida en el sentido de que contra la misma no cabe intentar los recursos ordinarios, que consagran las normas generales. No obstante, habrá la posibilidad de controvertir las decisiones por la vía contenciosa"*.

### **3.2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)**

58. En relación con el aparte demandado del inciso 1° del artículo 16, el interviniente considera que no es necesario condicionar la norma –en el sentido propuesto por el accionante–, dado que la falta de precisión del procedimiento para la reclasificación no exonera a la administración de la obligación de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa. Además, dado que la decisión debe estar fundada en pruebas<sup>68</sup>, está proscrita la arbitrariedad. En este sentido, precisó que la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991, señaló que la facultad de reclasificación es *"reglada y se fundamenta en la certeza probatoria de que un contribuyente no satisface los requisitos y condiciones a que la ley tributaria sujeta su colocación en el régimen simplificado, que son los hechos que constituyen su supuesto"*. Según precisó el interviniente, este precedente fue reiterado en la sentencia C-145 de 2001.

59. En cuanto al aparte demandado del inciso final del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, solicitó declarar su inexecutable. Preciso que, si bien, contra la decisión de la administración resulta posible acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, se impide agotar los recursos ordinarios ante la misma administración que, según lo indicado por la Corte Constitucional en la sentencia C-034 de 2014, hacen parte de las garantías mínimas derivadas del debido proceso.

---

<sup>68</sup> Al respecto el interviniente señaló que, por ejemplo, el artículo 742 del Estatuto Tributario dispone: *"las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos"*.

### 3.3. Lucy Cruz de Quiñones

60. De una parte, en relación con el apartado que se demanda del inciso 1° del artículo 16, la interviniente indicó que la expresión debe ser declarada exequible. Señaló que la falta de reiteración del procedimiento administrativo aplicable no puede calificarse como una omisión del legislador. En el Estatuto Tributario y en la Ley 1437 de 2011 se regulan una serie de normas aplicables para conocer las razones “objetivas”, la motivación y las pruebas, *“de manera que la producción jurídica no debería duplicarse o repetirse constantemente cada vez que se disponga un acto como el de recalificación o reclasificación, porque ya existe uno universal aplicable”*<sup>69</sup>.

61. De otra parte, en relación con el apartado que se demanda del inciso final del artículo 16, la interviniente indicó que la disposición debía ser declarada inexecutable. La decisión de reclasificación debe poder impugnarse, *“al igual que cualquier otro acto administrativo que cause estado”*<sup>70</sup>. Para la interviniente, se trata de *“una norma tan autoritaria que obliga a cumplir el acto administrativo con una ejecutoria anticipada, mientras se resuelve una demanda contenciosa que tarda varios periodos impositivos”*<sup>71</sup>.

### 3.4. Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá

62. Solicitó la declaratoria de inexecutable de los apartados normativos demandados del artículo 16. De una parte, precisó que los actos de trámite – previos a la decisión final – garantizan el debido proceso, pero, en este caso, la disposición omite mencionar este procedimiento previo. De otra parte, consideró que era contrario a los derechos fundamentales al debido proceso y a la defensa y contradicción impedir agotar los recursos administrativos contra la decisión de reclasificación.

### 3.5. Concepto del Procurador General de la Nación

63. Solicitó declarar la executable de las disposiciones demandadas. Sobre el aparte del inciso 1° del artículo 16, señaló que el legislador tiene facultades discrecionales para configurar los procedimientos administrativos, con el límite de respetar los parámetros constitucionales. En todo caso, la Constitución no impone detallar un procedimiento para cada actuación administrativa. En este caso, la reclasificación está integrada al Estatuto Tributario, que define asuntos procedimentales y los vacíos se suplen con las disposiciones de la Ley 1437 de 2011. Además, precisó lo siguiente:

*“en virtud del artículo hoy cuestionado, la autoridad administrativa debe detallar la información objetiva que le sirvió de fundamento para ordenar la reclasificación, lo que proscribe cualquier*

<sup>69</sup> Preciso que “existe un cuerpo robusto de normas legales que dan cuenta de un procedimiento administrativo dialogante, contenido en el libro V, del procedimiento [del Estatuto Tributario] y en las reglas especiales y generales anti abuso. Todas esas reglas exigen la expedición obligatoria de un requerimiento o de un acto preparatorio para que el contribuyente responda u objete las decisiones preliminares de la administración y, luego, si es procedente un acto definitivo. El CPACA, que aplica supletoriamente también consagra el deber de motivar, de dar noticia de las pruebas que se pretenda hacer valer, antes de tomar la decisión definitiva”. Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, folio 13.

<sup>70</sup> Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, folio 14.

<sup>71</sup> Ibid.

*arbitrariedad y ratifica la obligación de motivar las decisiones y otorgarles certeza probatoria, acto dotado de presunción de legalidad y ajustado a los principios constitucionales que rigen la función administrativa (art. 209)”<sup>72</sup>.*

64. En cuanto al aparte demandado del inciso final del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, indicó que en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991, la Corte Suprema de Justicia constató la compatibilidad de dicho apartado (para su momento, contenido en el artículo 43 de la Ley 49 de 1990, que adicionó el artículo 508-1 al Estatuto Tributario) con el artículo 29 de la Constitución Política de 1991. Indicó que el fundamento principal de la decisión había sido que la decisión asumida por la administración podía ser controvertida ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Igualmente precisó que, con posterioridad, mediante la sentencia C-145 de 2001, la Corte Constitucional resolvió estarse a lo resuelto en aquella sentencia de 1991. En consecuencia, si bien el artículo 43 de la Ley 49 de 1990 y el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 no tienen un idéntico contenido material<sup>73</sup>, *“los nuevos elementos normativos no son suficientes para desvirtuar el criterio que hasta ese entonces trazó la Corte Suprema y que posteriormente fue avalado por la Corte Constitucional, valga decir, en vigencia de la Constitución Política de 1991”<sup>74</sup>.*

#### **4. Revisión constitucional**

65. Antes de la modificación introducida por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, el artículo 508-1 del Estatuto Tributario ya había sido objeto de pronunciamiento por parte del juez constitucional en dos oportunidades. En vista de ello, inicialmente, (i) la Sala Plena se referirá a la cosa juzgada constitucional, explicará por qué la primera expresión cuestionada no resulta afectada por esta figura jurídica y, por ende, es procedente la revisión de fondo, en contraste con la segunda, frente a la cual resolverá estarse a lo resuelto en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991 proferida por la Corte Suprema de Justicia, que declaró exequible la expresión *“Contra la misma no procede recurso alguno”*, contenida en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990 y modificado por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019. Posteriormente, (ii) hará referencia a las facultades de reclasificación de la administración tributaria y valorará si el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa al no especificar que, antes de la decisión de reclasificación y su notificación, la administración tributaria debía agotar un procedimiento administrativo respetuoso del derecho fundamental al debido proceso (problema jurídico del caso).

##### **4.1. Cosa juzgada constitucional**

---

<sup>72</sup> Concepto del Procurador General de la Nación, folio 12.

<sup>73</sup> El Procurador General de la Nación indicó que, *“Una de las novedades introducidas fue reemplazar los vocablos régimen simplificado y régimen común con las categorías no responsable y responsable, respectivamente (...). Otra modificación introducida por la nueva norma es que impone como requisito de la decisión la presentación de la información objetiva que evidencie la responsabilidad tributaria constitutiva del cambio de régimen, la cual puede tener como origen alguna de las tres circunstancias citadas a manera enunciativa en el mismo artículo”*. Concepto del Procurador General de la Nación, folios 9 y 10.

<sup>74</sup> Op. cit., folio 12.

66. Los artículos 243 de la Constitución y 22 del Decreto 2067 de 1991 prevén que “los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional”; por tanto, son “inmutables, vinculantes y definitivos”<sup>75</sup>, en beneficio de la seguridad jurídica, la confianza y la buena fe. Por esa razón, cuando la cosa juzgada “se configura surge, entre otros efectos, la prohibición e imposibilidad para el juez constitucional de volver a conocer y decidir de fondo sobre lo ya debatido y resuelto”<sup>76</sup>.

67. En términos generales, para declarar que se presenta este fenómeno, el juez constitucional debe verificar la acreditación de las siguientes exigencias: (i) identidad de objeto, es decir, “que se proponga estudiar el mismo contenido normativo de la misma proposición normativa, ya estudiada en una sentencia anterior”<sup>77</sup>; (ii) identidad de causa petendi, esto es, “que se proponga dicho estudio por las mismas razones (esto incluye el referente constitucional o norma presuntamente vulnerada), ya estudiadas en una sentencia anterior”<sup>78</sup>; y (iii) identidad del parámetro de control de constitucionalidad, esto es, “que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración”<sup>79</sup>.

**4.1.1. Inexistencia de cosa juzgada constitucional respecto de la expresión “la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto”, contenida en el inciso 1° del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019**

68. El artículo 508-1 del Estatuto Tributario fue introducido al ordenamiento jurídico por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990. Contra esta disposición se han presentado dos acciones de inconstitucionalidad. La primera, conocida por la Corte Suprema de Justicia, y decidida con sujeción a la Constitución Política de 1991, en la que se declaró su exequibilidad, mediante la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991<sup>80</sup>. La segunda, decidida por la Corte Constitucional en la sentencia C-145 de 2001, en la que se ordenó estarse a lo resuelto en la decisión de la Corte Suprema de Justicia. Para facilitar la revisión constitucional, a continuación se cita el artículo en su versión inicial y aquel modificado por la disposición demandada:

|                                                                                                                                         |                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Artículo 43 de la Ley 49 de 1990. Reclasificación del régimen simplificado al común. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente | Artículo 16 de la Ley 2010 de 2019. Modifíquese el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

<sup>75</sup> Sentencia C-035 de 2019.

<sup>76</sup> Ibid.

<sup>77</sup> Sentencia C-689 de 2017.

<sup>78</sup> Ibid.

<sup>79</sup> Sentencia C-008 de 2017.

<sup>80</sup> La Corte Suprema de Justicia conoció la demanda contra esta norma en ejercicio de las competencias transitorias reguladas en el artículo 24 transitorio constitucional, según el cual “las acciones públicas de inconstitucionalidad instauradas antes del 1° de junio de 1991 continuarán siendo tramitadas y deberán ser decididas por la Corte Suprema de Justicia, dentro de los plazos señalados en el Decreto 432 de 1969”. Según ha explicado la Corte Constitucional, este tipo de decisiones hacen tránsito a cosa juzgada (cfr., las sentencias C-336 de 1999 y C-145 de 2001).

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| artículo:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Artículo 508-1. Cambio de régimen por la Administración.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Artículo 508-1. Cambio de régimen por la Administración                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, para efectos de control tributario, el Administrador de Impuestos podrá oficiosamente reclasificar a los responsables que se encuentren en el régimen simplificado, ubicándolos en el común. La decisión anterior será notificada al responsable, contra la misma no procede recurso alguno y a partir del bimestre siguiente ingresará al nuevo régimen. | <p>Para efectos de control tributario, <u>la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto</u>, entre otras circunstancias, que:</p> <p><b>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</b></p> <p><b>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</b></p> <p><b>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.</b></p> <p>La decisión anterior será notificada al responsable, <b>detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión.</b> <u>Contra la misma no procede recurso alguno</u> y a partir del bimestre siguiente ingresará al nuevo régimen.</p> <p>(Se resaltan en negrilla las modificaciones a la disposición y se subrayan los apartes demandados).</p> |

69. La Sala Plena descarta la existencia de cosa juzgada constitucional en relación con la expresión demandada del inciso 1° del artículo 16 de Ley 2010 de 2019 por las siguientes razones:

70. **(i)** No existe identidad de objeto. Si bien la disposición conserva parte de su contenido original, dado que se mantiene la facultad de la DIAN para la reclasificación de los no responsables del IVA a responsables, la modificación introducida por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 limita el ejercicio de esa competencia a la disponibilidad de información objetiva y contempla tres causales para la reclasificación. En esa medida, la disposición está compuesta

por un nuevo parámetro legal que no ha sido objeto de análisis constitucional e impide determinar que exista identidad de objeto.

71. **(ii)** No se acredita identidad de causa *petendi*. En el presente asunto, según precisó el ciudadano demandante, el aparte normativo presuntamente desconoce el derecho fundamental al debido proceso por no precisar los actos previos a la reclasificación. Por su parte, la demanda de inconstitucionalidad que estudió la Corte Suprema de Justicia se concentró en el presunto desconocimiento de los derechos a la igualdad y a la seguridad jurídica. En la citada demanda se expuso que la facultad de reclasificación “*crea desigualdades ante la ley y rompe la seguridad jurídica pues significa que el gozar o no de las prerrogativas propias del régimen simplificado no depende de la concurrencia de los supuestos previstos en la ley sino del criterio subjetivo, voluntarista y arbitrario de un funcionario*”<sup>81</sup>. En consecuencia, tampoco existe identidad de cargos.

72. En relación con la sentencia C-145 de 2001, en la demanda de inconstitucionalidad que le sirvió de fundamento se adujo el desconocimiento del debido proceso por “*la inexistencia de un procedimiento con garantías para la modificación de una situación particular de los contribuyentes*”. A pesar del cargo, en dicha oportunidad, la Corte Constitucional no realizó un pronunciamiento de fondo, sino que resolvió estarse a lo resuelto en la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia. Para la Sala, este precedente no impide realizar el análisis de la demanda actual porque, como se indicó, no existe identidad de objeto ni los cargo son los mismos que los estudiados por la Corte Suprema y, en todo caso, la Corte Constitucional no ha realizado un pronunciamiento de fondo al respecto.

#### **4.1.2. Existencia de cosa juzgada constitucional respecto de la expresión “*Contra la misma no procede recurso alguno*”, contenida en el inciso final del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019**

73. Por las siguientes razones, respecto de la expresión demandada existe cosa juzgada constitucional:

74. **(i)** Existe identidad de objeto. La expresión demandada fue objeto de revisión de constitucionalidad por parte de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991. En criterio de la Corte Constitucional, la modificación introducida por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 al artículo 508-1 del Estatuto Tributario no es suficiente para desvirtuar la identidad de objeto. Como se aprecia en el cuadro comparativo previo, la modificación implica que la notificación sobre la reclasificación debe ir acompañada de “*la información objetiva que lleve a tomar la decisión*”. Esta alteración no tiene incidencia en la prohibición de presentar recursos contra la decisión de reclasificación que expida la DIAN. Por consiguiente, la expresión demandada, con el mismo contenido normativo, ya fue objeto de análisis por parte del juez constitucional.

75. **(ii)** Se acredita la identidad de causa *petendi*. En la demanda que conoció la Corte Suprema de Justicia el accionante alegó el desconocimiento

---

<sup>81</sup> Corte Suprema de Justicia, Sentencia 85 del 18 de julio de 1991.

del derecho de defensa (artículo 29 constitucional), cargo que coincide con el formulado en la demanda de inconstitucionalidad objeto revisión.

76. **(iii)** El parámetro de control constitucional es idéntico, en la medida en que no se acredita un nuevo contexto de valoración. Para declarar la exequibilidad de la disposición, la Corte Suprema de Justicia consideró como relevantes las siguientes razones: (a) contra la decisión de reclasificación procede la solicitud administrativa de revocatoria directa; además, es controlable por el juez de lo contencioso administrativo; (b) el legislador tiene autonomía para regular los recursos procedentes siempre que “*se dejen a salvo las garantías constitucionales del debido proceso y del derecho de defensa*”; y (c) en el evento en que, por error, la Administración realice la reclasificación y ello genere el pago de lo no debido, “*el [Libro V] Título X del mismo Estatuto [regula] la devolución de los impuestos pagados y no causados o pagados en exceso (...) y al pago de intereses corrientes y moratorios sobre el crédito a su favor que resultare por pagos de más*”.

77. De una parte, las consideraciones expuestas por el demandante, relacionadas con la dificultad de que se resuelva de manera favorable la solicitud de revocatoria directa y la limitación que alega para acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, no descartan la procedencia de estos mecanismos de defensa<sup>82</sup>, razón central que condujo a la Corte Suprema de Justicia a declarar la constitucionalidad de la disposición. De otra parte, en la actualidad, el escenario jurídico es más garantista en relación con los mecanismos de defensa estudiados en su momento por la Corte Suprema de Justicia.

78. En cuanto a la revocatoria directa, el Decreto 01 de 1984 se limitaba a señalar que “*La revocación podrá cumplirse en cualquier tiempo, inclusive en relación con actos en firme o aun cuando se haya acudido a los tribunales contencioso administrativos, siempre que en este último caso no se haya dictado auto admisorio de la demanda*”<sup>83</sup>. La Ley 1437 de 2011 adicionó que, “*en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad*”<sup>84</sup>. Por ende, esta última ley amplió el alcance de aquella institución, de allí que resulte procedente su exigencia aun cuando se hubiesen interpuesto los medios judiciales procedentes.

79. En relación con el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, también existen mayores garantías, entre estas el ámbito de aplicación más amplio de las medidas cautelares. Particularmente, en relación

---

<sup>82</sup> El demandante sostiene que el acto administrativo que emita la DIAN, por ser del orden nacional sin cuantía, “*solamente se puede demandar a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ante el Consejo de Estado en única instancia (Ley 1437 de 2011 artículo 149 numeral 2) desconociendo de paso la previsión del artículo 31 de la Carta que garantiza la doble instancia*”. Una disposición similar ya se encontraba vigente al momento en que la Corte Suprema de Justicia dictó la sentencia 85 del 18 de julio de 1991, en el artículo 128.2 del Decreto 01 de 1984, de conformidad con el cual le correspondía al Consejo de Estado, en única instancia, conocer de los procesos “*de nulidad y restablecimiento del derecho que carezcan de cuantía, en los cuales se controviertan actos administrativos expedidos por autoridades del orden nacional, con excepción de los de carácter laboral*”.

<sup>83</sup> Artículo 71, Decreto 01 de 1984.

<sup>84</sup> Artículo 95, Ley 1437 de 2011.

con la solicitud de suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos<sup>85</sup>, procedente contra la decisión de reclasificación<sup>86</sup>.

80. Por estas razones, existe cosa juzgada constitucional, que impide a la Sala realizar un nuevo pronunciamiento de fondo en el caso *sub examine*. En esa medida, se estará a lo resuelto en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991 proferida por la Corte Suprema de Justicia, que declaró exequible la expresión “*contra la misma no procede recurso alguno*”, contenida en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990 y modificado por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019.

**4.2. Aptitud de la demanda, integración normativa y exequibilidad condicionada de las expresiones “la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto” y “La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión”, contenidas en los incisos 1° y 2° del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019**

81. La Corte debe valorar si el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa por no especificar el procedimiento previo a la reclasificación oficiosa de que trata la expresión demandada, en contradicción, presuntamente, con el principio y derecho fundamental al debido proceso. De manera preliminar, la Sala deberá hacer referencia a dos cuestiones previas: (i) explicar por qué la demanda supera los requisitos generales y específicos de procedencia del cargo por omisión legislativa relativa; y (ii) realizar la integración normativa con la expresión “*La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión*”. Resuelto lo anterior, se continuará con las consideraciones de fondo. En este punto se hará referencia a los siguientes temas: (ii) el debido proceso administrativo en las actuaciones administrativas; y (iii) las facultades de reclasificación de la administración tributaria a partir de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia –en sede constitucional– y del Consejo de Estado –en ejercicio de su competencia de control de legalidad–. Con base en lo anterior, (v) realizará el estudio correspondiente, en el cual se concluirá que se deben condicionar las expresiones bajo análisis, en el entendido de que en la actuación previa a la decisión de reclasificación se debe garantizar el debido proceso y, en consecuencia, la intervención de los interesados, conforme al procedimiento general y ordinario previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011).

---

<sup>85</sup> Artículo 231, Ley 1437 de 2011.

<sup>86</sup> En sus distintas secciones, el Consejo de Estado ha resaltado la trascendencia de esta modificación. Por ejemplo, en el auto del 12 de febrero de 2016, la Sección Tercera, Subsección A, advirtió que: “*quizá el cambio más significativo que introdujo el artículo 231 del C.P.A.C.A. respecto de la suspensión provisional de los actos administrativos es la eliminación del requisito que consistía en que, para que se pudiera conceder esta medida cautelar, era necesario que la norma demandada vulnerara la norma superior de manera manifiesta, ostensible o palmaria*” (radicado: 11001-03-26-000-2014-00101-00 (51754)A). En idéntico sentido, en providencia de 9 de junio de 2014 la Sección Primera había precisado que la modificación normativa suponía “*una reforma sustancial, si se tiene en cuenta que (...) habilita al Juez a realizar un estudio no simplemente superficial de la solicitud de la medida sino que incluye la apreciación de las pruebas aportadas al efecto*”, en la medida en que, para la suspensión provisional se prescindió de la “*manifiesta infracción*”, lo cual se ha interpretado en el sentido de que “*la nueva normativa presenta una variación significativa en la regulación de esta figura, por cuanto la norma obliga al Juez administrativo a realizar el análisis entre el acto y las normas invocadas como transgredidas y a estudiar las pruebas allegadas con la solicitud*”. Cfr., al respecto, la sentencia SU-355 de 2015.

#### 4.2.1. Cumplimiento de los requisitos generales y específicos de procedencia de la demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa

##### 4.2.1.1. Requisitos generales

82. La Sala considera que la demanda satisface los requisitos generales, en atención a que es: (i) *clara*: el hilo argumentativo que se emplea permite comprender que, en criterio del accionante, el legislador omitió precisar la obligación de agotar un procedimiento previo a la reclasificación y, por ende, la disposición se puede interpretar en el sentido de que no es obligatorio cumplir con una actuación administrativa en la que se respeten los derechos de defensa y contradicción, en la que se garantice la intervención de los interesados en el proceso mediante la presentación de pruebas y la contestación, lo que habría conducido a que en algunos casos no se cumpliera con esa etapa y el Consejo de Estado declarara la nulidad de diferentes actos administrativos de reclasificación. (ii) *Cierta*: la expresión tiene un contenido verificable que no contempla la obligación expresa de agotar un procedimiento previo y, *prima facie*, de una lectura literal y exegética y acorde con las razones que presenta el demandante, resulta dable interpretar que este no se deba agotar y, en consecuencia, no estaría garantizado el derecho de defensa y contradicción, ni la intervención de los interesados en la actuación administrativa. (iii) *Específica*: en caso de asumir la interpretación realizada por el demandante, existiría una posible oposición objetiva y verificable entre el contenido de la disposición demandada y el artículo 29 constitucional, que exige respetar el debido proceso en los procedimientos administrativos. (iv) *Pertinente*: el cuestionamiento es de carácter constitucional, en atención a que la obligación de respetar el debido proceso en las actuaciones administrativas está garantizada en el mencionado precepto superior. (v) *Suficiente*: en consideración de las razones precedentes, el planteamiento de la demanda logra generar una duda mínima razonable acerca de la posible inconstitucionalidad de la disposición.

##### 4.2.1.2. Requisitos específicos del cargo de omisión legislativa relativa

83. En adición a los requisitos generales que debe cumplir una demanda de inconstitucionalidad (*supra* ff 17 al 20), cuando el cargo se formula por una presunta omisión legislativa relativa se debe cumplir con una carga argumentativa adicional.

84. El control de constitucionalidad puede tener por objeto una omisión del legislador cuando, al regular una materia, incumpla un mandato específico impuesto por el constituyente. En la demanda de inconstitucionalidad se debe explicar “cómo el Congreso de la República, en el marco de la expedición de una norma específica y concreta, (i) **omitió la inclusión de un ingrediente o** (ii) **de un grupo de sujetos que resultaban imperativos por mandato expreso de la Constitución Política**”<sup>87</sup> (resalta la Sala). Para ello, el demandante debe plantear el cargo analizando los siguientes presupuestos:

“(a) la existencia de una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (i) excluya de sus consecuencias

---

<sup>87</sup> Sentencia C-122 de 2020.

*jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o (ii) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo;*

*(b) que exista un impuesto directamente por el Constituyente al legislador que resulta omitido, por los casos excluidos o por la no inclusión del elemento o ingrediente normativo del que carece la norma*

*(c) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente*

*(d) que en los casos de exclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma”<sup>88</sup>.*

85. Dichas exigencias se explican porque “se trata es de plantear un escenario de controversia eficaz e idóneo respecto de la Constitución, en el que sea el demandante y no el juez quien defina los contornos dentro de los cuales se ejerce el control constitucional sobre las normas acusadas de omisión inconstitucional y que puede conducir a la adopción de una sentencia que adiciona elementos a la ley”<sup>89</sup>. Así, la labor de la Corte Constitucional frente a este tipo de cargos no es cuestionar la decisión política del legislador de abstenerse de regular una determinada materia o de hacerlo de manera parcial o fragmentada, sino evaluar si incumplió una exigencia derivada de la Constitución, cuya falta de previsión genera una norma implícita de exclusión o no inclusión de un ingrediente que desconoce un deber específico determinado por el constituyente<sup>90</sup>.

86. De evidenciarse la *omisión legislativa relativa* en los términos señalados, la Corte ha dicho que uno de los remedios judiciales idóneos es “modular el contenido de la sentencia, al extender las consecuencias normativas que el legislador no incluyó injustificadamente”<sup>91</sup>, para que se “mantenga en el ordenamiento el contenido que, en sí mismo, no resulta contrario a la Carta, pero incorporando al mismo aquel aspecto omitido, sin el cual la disposición es incompatible con la Constitución”<sup>92</sup>. La sentencia aditiva no reemplaza al legislador en sus funciones -lo que resultaría contrario al principio de separación de poderes- sino que “cumple directamente su función de guarda de la supremacía constitucional, de la que se predica el contenido normativo omitido por el legislador”<sup>93</sup>.

87. En el presente análisis, el demandante plantea que el legislador incurrió en una presunta omisión legislativa relativa, por la “no inclusión de un ingrediente que resultaba imperativo por mandato expreso de la Constitución Política”. Según manifiesta, “la violación del artículo 29 de la Carta Política, se presenta por la omisión por parte del legislador **en contemplar el procedimiento administrativo** de reclasificación para las personas naturales no responsables del IVA”. Para analizar la procedencia del cargo, la Sala

---

<sup>88</sup> Sentencia C-352 de 2017.

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Sentencia C-118 de 2019.

<sup>91</sup> Sentencia C-034 de 2020.

<sup>92</sup> Sentencia C-329 de 2019.

<sup>93</sup> Sentencia C-352 de 2017.

acude a la metodología de análisis sintetizada previamente<sup>94</sup>. Se analizarán los tres primeros requisitos; el cuarto no es exigible porque no aplica en los casos de “*no inclusión de un ingrediente*” sino de exclusión, y tiende a demostrar la desigualdad negativa generada por las consecuencias de la norma.

88. **(i) Existencia de una norma sobre la cual se predica el cargo y que no incluye un ingrediente normativo:** la demanda de inconstitucionalidad cuestiona el inciso 1º del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019. La lectura simple de la disposición hace razonable la interpretación del demandante, en el sentido de que no existe una obligación expresa de agotar un procedimiento previo al cambio de régimen tributario, en el cual esté garantizado el derecho de defensa y contradicción, así como la intervención de las personas con interés en el proceso.

89. **(ii) Existencia del deber específico impuesto directamente por el Constituyente al Legislador:** el artículo 29 de la Constitución exige garantizar el debido proceso en las actuaciones administrativas. En ese sentido, la Corte ha señalado que la omisión se presenta cuando “*al regular o construir una institución, omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa*”<sup>95</sup>. El presente caso se refiere al procedimiento administrativo de reclasificación de no responsables a responsables del IVA. Precisamente, se denota la ausencia de regulación de garantías asociadas al debido procedimiento administrativo, como el derecho de defensa y contradicción y el principio de publicidad, garantía esta última prevista también en el artículo 209 superior.

90. **(iii) La no inclusión del ingrediente constitucional carece de un principio de razón suficiente:** según indicó el accionante, la existencia de parámetros objetivos para la reclasificación y la mención de tres causales en la que procede no es una razón suficiente para que la DIAN pueda desconocer la obligación de agotar un procedimiento previo al cambio de régimen. En adición, según precisó el demandante, si una persona no está clasificada como responsable del IVA, a pesar de que debería estarlo –por ignorancia, errónea interpretación de la ley o con un ánimo evasor–, tal circunstancia no valida “*la negación del derecho constitucional al debido proceso*”<sup>96</sup>.

91. Las anteriores consideraciones permiten constatar el cumplimiento de los requisitos generales y específicos por el cargo de omisión legislativa relativa.

#### **4.2.2. Integración normativa con la expresión “La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión”, contenida en la primera parte del último inciso del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019**

---

<sup>94</sup> No es exigible el cuarto requisito para formular el cargo de omisión legislativa relativa, consistente en que “*en los casos de exclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma*”. Lo anterior en consideración a que el presente es un caso de omisión legislativa relativa por falta de inclusión de un elemento por mandato constitucional, no de exclusión. Por ende, no se requiere evidenciar una desigualdad negativa entre personas afectadas con las consecuencias de la norma, ello no es objeto de discusión en el presente caso.

<sup>95</sup> Sentencia C-543 de 1996, reiterada en las sentencias C-767 de 2014 y C-122 de 2020.

<sup>96</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 43.

92. Según dispone el inciso 3° del artículo 6° del Decreto 2591 de 1991 “*La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales*”. Esta competencia garantiza que, “*para resolver un asunto en sus problemas jurídicos sustanciales, pueda efectuarse [un examen] sobre todos los elementos que estructuran una determinada construcción jurídica*”<sup>97</sup>. Su ejercicio garantiza “*la coherencia del ordenamiento y la seguridad jurídica, mediante la economía procesal*”<sup>98</sup>. Según la jurisprudencia constitucional, esta facultad se puede ejercer “(i) cuando se demande una disposición cuyo contenido deóntico no sea claro, unívoco o autónomo, (ii) cuando la disposición cuestionada se encuentre reproducida en otras que posean el mismo contenido deóntico de aquella, y (iii) **cuando la norma se encuentre intrínsecamente relacionada con otra disposición que pueda ser, presumiblemente, inconstitucional**”<sup>99</sup> (resalta la Sala).

93. En esta oportunidad, la Sala considera que el análisis de constitucionalidad debe recaer tanto sobre la disposición demandada, según la cual “*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*” (inciso 1° del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019), como sobre la expresión “*La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión*” (primera parte del último inciso del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019). Ambas disposiciones podrían interpretarse en el sentido de que no se requiere agotar un procedimiento previo en el que se garantice el derecho de defensa y contradicción y la intervención de los interesados antes de la decisión de reclasificación y su notificación. El demandante resalta que el legislador condicionó la decisión de reclasificación a la existencia de “*información objetiva*”. En su concepto, ese presupuesto no excluye la obligación de agotar un procedimiento previo<sup>100</sup>. Esa misma consideración recaería sobre la expresión que se integra, puesto que se incluye la expresión “*información objetiva*” y se determina la obligación de manifestar estas razones en la notificación. Por tanto, la Sala integrará al análisis de constitucionalidad la primera parte del último inciso del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019. De esta forma se garantiza coherencia y seguridad jurídica al advertirse otra disposición en la que podría existir, por las mismas razones planteadas en la demanda, una omisión legislativa relativa.

94. Una vez agotado el estudio de las cuestiones preliminares, se procede con las consideraciones y el análisis de fondo.

#### 4.2.3. El debido proceso administrativo en las actuaciones administrativas

<sup>97</sup> Sentencia C-721 de 2015, reiterada en la Sentencia C-453 de 2016.

<sup>98</sup> Sentencia C-182 de 2016.

<sup>99</sup> Sentencia C-068 de 2020.

<sup>100</sup> En palabras del demandante “*Notificar en forma detallada cuáles fueron los criterios objetivos utilizados para la reclasificación, como lo prevé la norma acusada, no tiene ninguna eficacia para la persona natural, de cara a su derecho constitucional a la defensa*”.

95. Las actuaciones administrativas son “la etapa del procedimiento administrativo, que antecede al acto administrativo”<sup>101</sup> y deben cumplir con las garantías propias del debido proceso. En efecto, el artículo 29 de la Constitución Política dispone que “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”. De manera concordante, la Ley 1437 de 2011, reformada por la Ley 2080 de 2021, estipula que estas actuaciones deben ser desarrolladas con sujeción al debido proceso y, por ende, “con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción”<sup>102</sup>. Igualmente, dicha ley regula algunos deberes comunes aplicables al trámite, derechos en favor de las personas frente a las autoridades<sup>103</sup> y un procedimiento administrativo “común y principal” aplicable, “sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales”<sup>104</sup>.

96. Entre los derechos comunes a todos los procedimientos, se encuentran aquellos relacionados con “Conocer, salvo expresa reserva legal, el estado de cualquier actuación o trámite (...)” y “formular alegaciones y aportar documentos u otros elementos de prueba en cualquier actuación administrativa en la cual tenga interés, a que dichos documentos sean valorados y tenidos en cuenta por las autoridades al momento de decidir”<sup>105</sup>.

97. En relación con el procedimiento, la ley hace referencia a las diferentes formas para su inicio, a las audiencias, a la formación y al examen del expediente, al deber de comunicar las actuaciones administrativas a terceros y a la intervención de estos en el procedimiento, a los conflictos de competencia, al trámite probatorio, a la corrección de irregularidades y de errores formales, a los actos definitivos, a las decisiones discrecionales, así como al contenido final de la decisión. Sobre este último aspecto se indica que la decisión debe ser motivada y se adoptará “Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles”<sup>106</sup>.

98. Para la Corte Constitucional, el derecho fundamental al debido proceso administrativo representa un límite al ejercicio del poder público y garantiza que las actuaciones del Estado, en todas sus manifestaciones, respeten los derechos de los administrados<sup>107</sup>. Entre las garantías del debido proceso administrativo, la jurisprudencia constitucional ha señalado las siguientes:

---

<sup>101</sup> Sentencia C-640 de 2002. Se trata de “un conjunto de actos independientes pero concatenados con miras a la obtención de un resultado final que es la decisión administrativa definitiva”. Sentencia C-1201 de 2003.

<sup>102</sup> Ley 1437 de 2011, artículo 3.1.

<sup>103</sup> Ley 1437 de 2011, Título I.

<sup>104</sup> Ley 1437 de 2011, artículo 34.

<sup>105</sup> Entre los derechos Ley 1437 de 2011, artículo 5º, numerales 2 y 8.

<sup>106</sup> Ley 1437 de 2011, Título III. La última disposición citada corresponde al artículo 42.

<sup>107</sup> Tal como lo ha precisado la jurisprudencia constitucional, desde la perspectiva de las personas involucradas en una actuación administrativa, el debido proceso constituye una garantía que les permite “conocer las decisiones que los afecten e intervenir, en términos de igualdad y transparencia, para procurar la protección de sus derechos e intereses legítimos. En este sentido, el debido proceso se concibe como un escudo protector frente a una posible actuación abusiva de las autoridades, cuando estas se desvíen, de manera injusta, de la regulación jurídica vigente” (sentencia T-051 de 2016, ver también la sentencia C-980 de 2010). Para las autoridades, “el debido proceso administrativo se configura como una manifestación del principio de legalidad, conforme al cual toda competencia ejercida por las autoridades públicas debe estar previamente señalada por la ley, como también las funciones que les corresponden y los trámites a seguir antes y después de adoptar una determinada decisión” (Sentencia C-1189 de 2005, reiterada en la sentencia T-002 de 2019).

*“los derechos a (i) ser oído durante toda la actuación; (ii) la notificación oportuna y de conformidad con la ley; (iii) que la actuación se surta sin dilaciones injustificadas; (iv) que se permita la participación en la actuación desde su inicio hasta su culminación; (v) que la actuación se adelante por autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias previstas en el ordenamiento jurídico; (vi) gozar de la presunción de inocencia; (vii) el ejercicio del derecho de defensa y contradicción; (viii) solicitar, aportar y controvertir pruebas; y (ix) a impugnar las decisiones y a promover la nulidad de aquellas obtenidas con violación del debido proceso”<sup>108</sup>.*

99. Particularmente, en relación con el derecho de defensa y contradicción en las actuaciones administrativas, la Sala ha indicado que la adopción de las decisiones de las autoridades *“se sometan por lo menos a un proceso sumario que asegure la vigencia de los derechos constitucionales de defensa, contradicción e impugnación”<sup>109</sup>*. Estos derechos comprenden *“tres garantías mínimas en favor de los administrados, a saber: (i) la comunicación del trámite que se está desarrollando; (ii) la posibilidad de ser oídos por las autoridades administrativas antes de que se tome una decisión que tenga la virtualidad de afectar sus derechos; y (iii) la notificación del acto administrativo que defina el proceso, de conformidad con todos los requisitos legales”<sup>110</sup>*.

100. La relevancia de las comunicaciones, notificaciones y publicaciones se comprende en la medida en que para ejercer los derechos de defensa y contradicción es necesario conocer la respectiva actuación administrativa, corolario del principio de publicidad. Este último tiene fundamento en los artículos 1 y 2 de la Constitución, según los cuales constituye uno de los elementos definitorios del Estado y busca *“facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan”*. En armonía con tales disposiciones, el artículo 29 constitucional ordena que toda persona tiene derecho a *“un debido proceso público (...)”*. Por su parte, el artículo 209 siguiente dispone que la función administrativa se debe ejercer con fundamento en el principio de publicidad.

101. En armonía con este principio constitucional, el legislador dispuso que las autoridades deben *“informar de la iniciación de la actuación al interesado para el ejercicio del derecho de defensa”<sup>111</sup>*. Así mismo, *“Cuando en una actuación administrativa de contenido particular y concreto la autoridad advierta que terceras personas puedan resultar directamente afectadas por la decisión, les comunicará la existencia de la actuación, el objeto de la misma y el nombre del peticionario, si lo hubiere, para que puedan constituirse como parte y hacer valer sus derechos”<sup>112</sup>*. Igualmente, el numeral 9º del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011 dispone que las autoridades deben dar a conocer al público y a los interesados sus actos, contratos y resoluciones, de manera sistemática y permanente y que la publicidad se garantiza por medio de las

<sup>108</sup> Sentencia C-980 de 2010, reiterada en la sentencia T-002 de 2019.

<sup>109</sup> Sentencia T-800A de 2011, reiterada en la sentencia T-002 de 2019.

<sup>110</sup> Sentencia C-418 de 2018.

<sup>111</sup> Ley 1437 de 2011, artículo 35, inciso 2º.

<sup>112</sup> Ibid.

comunicaciones, notificaciones y publicaciones. Estas normas integran el procedimiento administrativo general; de allí que, en caso de vacíos en los procedimientos administrativos especiales –como los de carácter tributario– son aplicables las disposiciones del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo –en adelante CPACA o Ley 1437 de 2011–, como lo ordena su artículo 2.

102. La Corte Constitucional ha tenido la oportunidad de pronunciarse en relación con el deber de comunicar el inicio de las actuaciones administrativas en los procedimientos tributarios y la aplicación supletiva de las disposiciones del CPACA -Ley 1437 de 2011- o del Código Contencioso Administrativo -Decreto 01 de 1984-, según la vigencia de cada uno. Mediante la sentencia C-1201 de 2003 estudió la demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, según el cual *“La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago (...)”*. A partir de lo dispuesto por el entonces vigente Código Contencioso Administrativo, Decreto 01 de 1984, explicó que:

*“el inciso segundo del artículo 1° del Código Contencioso Administrativo es del siguiente tenor: ‘Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta primera parte que sean compatibles.’ El Estatuto Tributario es una de esas leyes especiales que regulan un procedimiento administrativo especial. No obstante, como no contiene ninguna norma que indique en qué momento y de qué forma debe ser vinculado el deudor solidario al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, debe entenderse que se trata de un asunto ‘no previsto’, por lo cual, conforme al inciso segundo del artículo 1° del C.C.A., debe aplicarse el artículo 28 del mismo ordenamiento (...). Simplemente la aplicación de esta norma permite que se integre adecuadamente el litis consorcio pasivo, dando oportunidad a los deudores solidarios de ejercer su derecho al debido proceso (...) la comunicación surtida en los términos del artículo 28 del C.C.A. no tiene el efecto de modificar las disposiciones procedimentales tributarias”.*

103. Así las cosas, el debido proceso administrativo se extiende a todas las actuaciones que preceden a las decisiones de las autoridades. Son garantías propias de estas las de defensa, contradicción y publicidad. Para su adecuada protección, la Ley 1437 de 2011 estatuyó diferentes derechos a favor de las personas, comunes a todos los procedimientos, tales como el derecho a conocer el estado en que se encuentran los trámites o actuaciones, a presentar pruebas o alegatos y a que las decisiones tengan en consideración estos elementos.

**4.2.4. Las facultades de reclasificación de la administración tributaria y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia –en ejercicio de control constitucional– y del Consejo de Estado –en ejercicio de control legalidad–**

104. En relación con el IVA, se puede ser responsable o no responsable del impuesto<sup>113</sup> –antes, pertenecientes al régimen común o simplificado, respectivamente<sup>114</sup>–. Como lo ha precisado la jurisprudencia constitucional, pertenecer a uno u otro régimen tiene múltiples efectos legales,

*“a diferencia del no responsable, la condición de responsable del IVA implica asumir una obligación sustancial y varias formales. (i) La obligación sustancial es, precisamente, la que surge de los deberes centrales del responsable como agente retenedor; estos son, la obligación de recaudar el impuesto a cargo de los contribuyentes, incluyéndolo dentro del cobro del bien o servicio adquirido por este último, y la obligación de entregarle su importe a la Administración. (ii) Las obligaciones formales son aquellas mediante las cuales se permite que el Estado controle las funciones públicas de recaudo a cargo del responsable como agente retenedor”*<sup>115</sup>.

105. Tal como dispone el párrafo 3° del artículo 437 del Estatuto Tributario, por regla general, *“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 algunos requisitos previstos en el marco legal. En aplicación del artículo 95 de la Constitución, según el cual *“Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes”*, así como *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*, cuando las personas sean responsables del IVA deben registrarse y cumplir con las obligaciones sustanciales y formales correspondientes.

106. Ahora bien, de conformidad con la disposición bajo estudio, para efectos del control tributario, cuando la Administración cuente con información objetiva de que personas responsables del IVA están registradas como no responsables, puede ordenar la reclasificación de manera oficiosa. Es

---

<sup>113</sup> En atención a la jurisprudencia constitucional, *“el concepto de ‘responsable tributario’ no se asemeja al concepto de contribuyente tributario. Se trata de dos clases de sujetos: (i) los responsables, como sujetos pasivos del tributo ante la Administración de Impuestos; y (ii) los contribuyentes, cuyas actividades son las que efectivamente se encuentran gravadas por la Administración y, en tal orden, corresponden a los sujetos propiamente pasivos del tributo, sobre quienes realmente recae la carga impositiva (...) Así, en materia tributaria, por ‘responsable’ se entiende a quien, ‘sin ser el titular de la capacidad económica que la ley quiere gravar, es sin embargo designada por ella para cumplir como sujeto pasivo la obligación tributaria, en sustitución completa del titular del hecho económico que, según el criterio del legislador, debe ser gravado’”*. Sentencia C-514 de 2019.

<sup>114</sup> El cambio fue introducido por el artículo 18 de la Ley 1943 de 2018, subrogado por el artículo 20 de la Ley 2010 de 2019. En el estudio de constitucionalidad de aquella disposición, la Corte explicó que, *“La Ley 1943 de 2018 eliminó la calificación de régimen común y régimen simplificado para efectos del Impuesto sobre las Ventas (IVA), sustituyéndolas por la situación de responsabilidad o no responsabilidad por dicho impuesto. Eso es lo que se desprende del artículo 18 de la ley en cita cuando ordena ‘(eliminar) todas las referencias al régimen simplificado del impuesto a las ventas (...)’ y establece que ‘(l)as normas que se refieran al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)’”*. Ibid.

<sup>115</sup> Dentro de las obligaciones formales se encuentran, según el caso, *“las obligaciones de inscribirse o actualizar el Registro Único Tributario – RUT; de expedir facturas; de liquidar y cobrar el IVA por las transacciones gravadas con dicho impuesto; de presentar la declaración de ventas y complementarios; de practicar la retención del IVA; de expedir certificados de retención del IVA; de conservar informes y pruebas relacionados con su función; de llevar contabilidad; de presentar la declaración de renta; y de informar el cese de actividades”*. Ibid.

decir, la reclasificación de oficio procede cuando una persona siendo responsable del IVA no estuviere registrada como tal.

107. La Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado han sostenido que el ejercicio de la mencionada facultad de reclasificación está supeditado al marco constitucional y legal vigente y, por consiguiente, al derecho fundamental al debido proceso que exige agotar un procedimiento, al menos sumario, para verificar si procede la reclasificación.

108. La Corte Suprema de Justicia<sup>116</sup>, en ejercicio de su competencia de control constitucional respecto del artículo 43 de la Ley 49 de 1990, explicó que la actuación desplegada por la administración tributaria debe ser respetuosa de las garantías constitucionales, sin sesgo de arbitrariedad o subjetividad. Según indicó, la reclasificación procede (i) después de verificar cumplidos los requisitos para estar catalogado como responsable del IVA; (ii) una vez adelantadas las funciones de fiscalización e investigación que dan sustento a la decisión; y, (iii) tras recaudar el soporte probatorio, pues, de conformidad con el artículo 743 del Estatuto Tributario, esta se debe fundamentar en “los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente”, que deben ser comprobados “por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil”.

109. Por su parte, en ejercicio de su competencia ordinaria de control de legalidad, el Consejo de Estado ha señalado que la decisión de reclasificación debe respetar las garantías que integran el debido proceso:

*“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”*<sup>117</sup>.

110. Para fundamentar esta postura, el Consejo de Estado puso de presente el cambio del papel del ciudadano en el derecho administrativo, a partir de las disposiciones del Código Contencioso Administrativo –Decreto 01 de 1984–. Si bien, en la actualidad rige la Ley 1437 de 2011, recientemente reformada por la Ley 2080 de 2021, las consideraciones planteadas por el Consejo permiten comprender con mayor claridad la vigencia del debido proceso en esta específica actuación administrativa:

---

<sup>116</sup> Sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991.

<sup>117</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de julio 14 de 2000 (C.P. Julio Enrique Correa Restrepo), reiterada, entre otras, por la misma sección, en la sentencia de 4 de noviembre de 2010 (radicado: 11001-03-27-000-2009-00013-00, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

*“A partir de la expedición del Decreto 01 de 1984, se estructuró un nuevo procedimiento de formación de los actos administrativos (...) en las actuaciones administrativas se consagraron una serie de principios orientadores, que deben gobernarlas, estableciéndose entre otros, un procedimiento preciso, cuando la Administración de oficio va a expedir un acto de carácter particular y concreto, evento en el cual, ésta conocedora de que existen personas que podrían resultar afectadas en forma directa, debía comunicarles su existencia y el objeto de las mismas con el fin de que pudieran solicitar pruebas, o allegar la información que fuere necesaria para una correcta toma de decisión y para así, dar cumplimiento a uno de los objetos de la actuación administrativa, como lo es la efectividad de los derechos de los administrados reconocidos por la ley”<sup>118</sup>.*

111. Por tanto, con independencia del tipo de actuación administrativa, o de su forma de inicio (oficiosa<sup>119</sup> o a petición de parte), en ella se deben respetar las garantías del debido proceso.

#### **4.2.5. Las disposiciones bajo revisión son exequibles en el entendido de que la actuación previa a la reclasificación y su notificación debe garantizar el debido proceso y, en consecuencia, la intervención de los interesados**

112. Según dispone el inciso 1º del artículo 16 de la ley 2010 de 2019, *“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”*. Seguidamente, el inciso 2º establece que *“La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión”*. La Sala considera que la actuación previa a la reclasificación y su notificación debe garantizar el debido proceso y, en consecuencia, la intervención de los interesados conforme al procedimiento general y ordinario previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, en consecuencia, condicionará estas disposiciones en ese sentido. Lo anterior implica que, en la actuación administrativa tendiente a adoptar la medida de reclasificación, en lo no previsto en el Estatuto Tributario deben aplicarse, de manera supletiva, las disposiciones de la Ley 1437 de 2011.

113. En efecto, la lectura del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 denota una omisión legislativa relativa. Este artículo permite observar una preocupación importante del legislador por garantizar el debido proceso en el trámite de reclasificación tributaria, en atención a que mediante este se incluyeron en el Estatuto Tributario garantías asociadas a este precepto, consistentes en limitar la facultad de reclasificación y la notificación de esa decisión a la existencia de información objetiva. Sin embargo, no existe justificación constitucional para que el legislador no incluyera en las disposiciones cuestionadas las garantías relacionadas con el derecho de defensa y contradicción y, por ende, con el principio de publicidad. Al contrario, la plena garantía de estos

---

<sup>118</sup> Ibid.

<sup>119</sup> Ley 1437 de 2011, artículo 4.4. Es el caso de la actuación administrativa objeto de revisión constitucional.

preceptos cobraba una relevancia especial, en vista de que contra la decisión de reclasificación no procede recurso alguno<sup>120</sup>. Esta situación exigía del legislador adoptar medidas legales suficientes para garantizar que la decisión de cambio de régimen estuviera precedida de una actuación administrativa con plena aplicación de las garantías constitucionales mencionadas.

114. La falta de precisión normativa sobre la obligación de garantizar el debido proceso en la actuación previa a la reclasificación ha implicado el desconocimiento de esta garantía constitucional. En efecto, el Consejo de Estado ha resuelto, mediante diferentes sentencias, demandas de nulidad y restablecimiento del derecho presentadas en razón a que la administración tributaria ha desconocido garantías como la motivación suficiente<sup>121</sup>, la suficiencia probatoria para adoptar la decisión<sup>122</sup> y la intervención de la persona directamente afectada<sup>123</sup>. Esta situación no solo genera inseguridad jurídica, sino que es contraria a las garantías de defensa, contradicción y publicidad<sup>124</sup>, parámetros de control constitucional alegados por el demandante.

115. En atención al recuento hecho en los títulos precedentes y las consideraciones previas, la Sala considera que una solución para superar el vacío legal consiste en condicionar las expresiones analizadas con el fin de garantizar que la reclasificación y su notificación sean posteriores a una actuación administrativa respetuosa del debido proceso y, por tanto, de sus garantías definitorias: defensa, contradicción y publicidad. En ese procedimiento, deben resultar aplicables los derechos específicos derivados por el legislador de dichas garantías constitucionales en la Ley 1437 de 2011<sup>125</sup>, entre estos, el derecho de las personas a conocer el estado del trámite, a presentar pruebas o alegatos y a que las decisiones tengan en consideración estos elementos. Estos corresponden a derechos exigibles en todo procedimiento administrativo y, por tanto, se hace necesario precisar la obligación de su aplicación en el trámite de reclasificación.

116. En lo no previsto por el Estatuto Tributario *–eo ipso* para adelantar la actuación administrativa de reclasificación<sup>126</sup> – son aplicables las disposiciones de la Ley 1437 de 2011, tal como lo ordenan sus artículos 2 y 34<sup>127</sup>. Entre los deberes correlativos a las garantías de defensa, contradicción y publicidad se

---

<sup>120</sup> Estatuto Tributario, artículo 508.1, inciso 3º, modificado por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019.

<sup>121</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de febrero 28 de 2008. C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>122</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de noviembre 8 de 2007. C.P. Ligia López Díaz.

<sup>123</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de 14 de julio de 2000. C.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

<sup>124</sup> De hecho, la falta de esta precisión se refleja en los conceptos emitidos por la DIAN; así, por ejemplo, en el Concepto 61271 de 2010, si bien esta entidad hace referencia a la obligación de agotar el procedimiento previo de investigación y fiscalización que de soporte fáctico y probatorio, no resulta claro que permita, por ejemplo, la intervención de los interesados en el procedimiento.

<sup>125</sup> Ley 1437 de 2011, Título I.

<sup>126</sup> Son aplicables de manera especial, por ejemplo, el artículo 437 del Estatuto Tributario, que regula los responsables del IVA, el artículo 684, relacionado con las facultades de fiscalización e investigación, al igual que el artículo 743, en el que se regulan los medios idóneos de prueba.

<sup>127</sup> En lo pertinente, el artículo 2 dispone que, “Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código”. Por su parte, el artículo 34 prescribe que, “Las actuaciones administrativas se sujetarán al procedimiento administrativo común y principal que se establece en este Código, sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales. En lo no previsto en dichas leyes se aplicarán las disposiciones de esta Parte Primera del Código”.

encuentra el de que la autoridad tributaria informe “*de la iniciación de la actuación al interesado para el ejercicio del derecho de defensa*”<sup>128</sup>. Esta garantía es fundamental pues, como lo ha precisado la jurisprudencia constitucional, la publicidad salvaguarda “*el derecho al debido proceso, porque de su correcta optimización depende que los individuos tengan la posibilidad de conocer las decisiones que los afectan o benefician y, por consiguiente, estén en la capacidad de determinar las acciones que estimen pertinentes para gestionar sus intereses*”<sup>129</sup>.

117. Una solución similar se deriva de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado los cuales han señalado que la decisión de reclasificación debe estar precedida de un procedimiento administrativo respetuoso de las garantías que integran el debido proceso, estipuladas en el artículo 29 de la Constitución. Según indicó la primera<sup>130</sup>, tras la adición del artículo 508-1 al Estatuto Tributario, mediante el artículo 43 de la Ley 49 de 1991, la decisión de la administración tributaria no puede ser arbitraria, sino el resultado de una labor de investigación y fiscalización, con sustento en el material probatorio correspondiente, el cual debe permitir verificar si se cumplen los requisitos para el cambio del régimen. Por su parte, el Consejo de Estado ha precisado que la administración tributaria “*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*”<sup>131</sup>.

118. Los pronunciamientos referenciados reflejan la preocupación por parte de las autoridades judiciales por lograr la protección efectiva del debido proceso y superar la ambigüedad del artículo analizado en relación con la obligación de cumplir o no con un procedimiento previo a la reclasificación, respetuoso de los derechos de defensa y contradicción y de la intervención de los interesados.

119. En suma, la Sala constata que, en acatamiento del artículo 29 constitucional, una solución para superar el vacío legal generado por la omisión es condicionar la norma con el fin de que la administración tributaria garantice el derecho de defensa y contradicción, así como el principio de publicidad. Estos exigen agotar un procedimiento previo a la reclasificación que, aunque sumario, sea respetuoso de las garantías constitucionales y legales correspondientes, entre estas, los parámetros previstos en la Ley 1437 de 2011<sup>132</sup>, aplicables en todo procedimiento administrativo, como el derecho a “*Conocer, salvo expresa reserva legal, el estado de cualquier actuación o (...)*” (artículo 5.2) y a “*formular alegaciones y aportar documentos u otros*

---

<sup>128</sup> Ley 1437 de 2011, artículo 35, inciso 2°.

<sup>129</sup> Sentencias C-641 de 2002, C-783 de 2004 y C-802 de 2006. Igualmente, tal como se precisó en la sentencia C-242 de 2020, el principio de publicidad se concreta en “*dar a conocer, a través de medios idóneos, las actuaciones a (i) las partes y terceros interesados en las mismas para garantizar sus derechos de contradicción y defensa, así como a (ii) toda la comunidad a fin de asegurar la transparencia y participación ciudadana, salvo en aquellos casos en los cuales la ley lo prohíba por tratarse de trámites sometidos a reserva*”.

<sup>130</sup> Sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991.

<sup>131</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de julio 14 de 2000 (C.P. Julio Enrique Correa Restrepo), reiterada, entre otras, en la sentencia de noviembre 4 de 2010, de la misma sección (radicado: 11001-03-27-000-2009-00013-00, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

<sup>132</sup> Ley 1437 de 2011, Título I.

*elementos de prueba en cualquier actuación administrativa en la cual tenga interés, a que dichos documentos sean valorados y tenidos en cuenta por las autoridades al momento de decidir y a que estas le informen al interviniente cuál ha sido el resultado de su participación en el procedimiento correspondiente” (artículo 5.8). En adición, en lo no previsto en el Estatuto Tributario, la ley mencionada contempla un procedimiento aplicable de manera supletiva por disposición de sus artículos 2 y 34.*

120. Por las razones expuestas, la Corte condicionará el alcance de los apartes referenciados del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, para armonizarlos con el artículo 29 constitucional.

#### **IV. ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 95 DE LA LEY 2010 DE 2019**

##### **1. Disposición demandada**

*“Artículo 95. Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

*Artículo 258-1. Impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos. **Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA)** podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o contruidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.*

*Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.*

*El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del impuesto sobre las ventas (IVA)”. (Se resalta la expresión demandada).*

##### **2. Demanda y cargos**

121. En criterio del demandante, la expresión demandada desconoce los artículos 13 y 363 de la Constitución Política y, por consiguiente, debe ser declarada inexecutable o executable en el sentido de que “*también son beneficiarios del descuento tributario, los no responsables del (...) IVA*”.

##### **2.1. Presunto desconocimiento del artículo 13 constitucional**

122. Para demostrar que la norma impone un trato diferenciado entre iguales sin una justificación constitucional suficiente, el demandante propuso el siguiente test de igualdad: (i) *La expresión demandada genera un trato diferente entre iguales*. En el caso del impuesto sobre la renta, los contribuyentes se rigen por las mismas normas, y la obligación se determina a partir de “*la ocurrencia del hecho generador, la base gravable y la tarifa*”<sup>133</sup>. No obstante, en el caso de la expresión demandada, estos contribuyentes son segregados; mientras a los responsables del IVA se les reconoce un descuento, a los no responsables se los excluye de ese beneficio tributario<sup>134</sup>. (ii) *El trato diferenciado entre iguales, no tiene justificación constitucional*. Explica que, “*No existe norma constitucional o legal que permita otorgar tratamientos impositivos distintos a las personas que se encuentran en la misma situación fiscal, en este caso, contribuyentes del impuesto sobre la renta*”<sup>135</sup>. (iii) *La falta de razonabilidad de la medida y la incompatibilidad entre el fin buscado y el medio empleado*. No existe relación entre el propósito de incentivar la inversión de bienes de capital, que pretende la norma, con la exclusión de los no responsables del IVA. Si bien, se trata de una finalidad constitucional, esta se puede lograr con ambos tipos de contribuyentes, sin que sea razonable privilegiar a uno solo de ellos.

## 2.2. Presunto desconocimiento del artículo 363 de la Constitución

123. El demandante considera que la expresión demandada desconoce el principio de equidad tributaria horizontal, al imponer un trato tributario diferente entre dos contribuyentes iguales sin justificación, “*ya que la Constitución Política prohíbe tratos discriminatorios ajenos a la capacidad contributiva de los contribuyentes*”<sup>136</sup>.

124. Para el accionante, la diferencia del beneficio tributario no se fundamenta en la capacidad económica, ni en la naturaleza del impuesto de renta. Se confiere como consecuencia de la responsabilidad o no sobre el IVA<sup>137</sup>, criterio diferenciador que no es compatible con el artículo 13 constitucional. Además, destaca que “*El IVA que se genera por la adquisición, construcción, formación e importación de activos fijos reales productivos, lo asumen tanto los responsables como los no responsables del IVA, ya que como se dijo antes, ese tributo como impuesto al consumo, no distingue en cuanto a su cobro a los sujetos pasivos económicos (los consumidores)*”. Es decir, el IVA lo pagan los contribuyentes al adquirir los bienes anotados, tanto quienes son responsables como quienes no lo son, lo que evidencia que la

<sup>133</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 59 y 60. Igualmente, agrega: “*TODOS los contribuyentes del régimen ordinario (E.T. artículos 7 y 12) o del régimen tributario especial (E.T. artículo 19), en el impuesto sobre la renta, se encuentran en la misma situación frente a la posibilidad de solicitar en los denuncios rentísticos descuentos tributarios dentro del régimen ordinario y excepcionalmente en el régimen tributario especial, siempre que cumplan los requisitos especiales señalados en las normas respectivas del impuesto sobre la renta*”.

<sup>134</sup> Según el demandante, los responsables del IVA se diferencian de los no responsables solamente en que a estos últimos no les corresponde cumplir obligaciones formales, tales como pagar el IVA resultante periódicamente, presentar la declaración de IVA (para los que realizan actividades excluidas), no arrojar habitualmente saldos a favor, no liquidar ni facturar IVA. En todo caso, no los exonera de liquidar y pagar el impuesto sobre la renta. Si bien los no responsables del IVA no tienen que cumplir esos deberes sustanciales y formales relacionados con ese impuesto, ello no los exonera de pagar renta.

<sup>135</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 58.

<sup>136</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 72.

<sup>137</sup> Al respecto, el demandante resalta algunos apartes de la sentencia C-087 de 2019.

frase acusada atenta contra la equidad tributaria<sup>138</sup>. Igualmente, precisa que, como consecuencia del,

*“tratamiento impositivo divergente, de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, dependiendo de su responsabilidad frente al impuesto sobre la ventas – IVA, se vulnera el principio de equidad tributaria, en el aspecto ‘horizontal’, ya que dos contribuyentes con igual capacidad contributiva (renta líquida cedular) en el impuesto sobre la renta, tributarán de forma diferente, ya que unos descontarán del impuesto a cargo, el IVA en los activos fijos reales productivos (los responsables del IVA) mientras que los demás solamente podrán llevar como costo o gasto con un beneficio en los porcentajes antes anotados”<sup>139</sup>.*

125. Para precisar el citado argumento resalta que, mientras los responsables del IVA pueden disminuir directamente el monto correspondiente del impuesto sobre la renta, los no responsables *“solamente podrán llevar ese IVA, ya sea como mayor valor del activo (costo) o como gasto (deducción)”*. Por ende, *“mientras en el primer caso, el descuento es del 100% del IVA pagado en la adquisición, construcción, formación e importación de activos fijos productivos, en el caso de los no responsables al llevarlo como costo o gasto, el beneficio es de tan solo el 32% para las personas jurídicas (personas jurídicas) [sic] o del 19%, 28%, 33%, 35%, 37% y 39% según la renta líquida cedular de las personas naturales”<sup>140</sup>.*

**3. Intervenciones y concepto del Procurador General de la Nación**

126. A continuación, se enuncia el sentido de las intervenciones y del concepto del Procurador General de la Nación. Luego, se describen las razones que fundamentan cada postura:

| Mérito de los cargos                               |                                                   |                                 |                       |
|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------|-----------------------|
| Exequibilidad                                      | Exequibilidad condicionada                        | Estarse a lo resuelto           | Inexequibilidad       |
| Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) | Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) | Procurador General de la Nación | Lucy Cruz de Quiñones |
|                                                    | Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá  |                                 |                       |

**3.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)**

127. Solicita declarar la exequibilidad de la expresión demandada, ya que los responsables del IVA no se encuentran en la misma situación de aquellos que no lo son, pues asumen cargas formales adicionales<sup>141</sup>. A partir del siguiente

<sup>138</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 72.  
<sup>139</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folio 71.  
<sup>140</sup> Cuaderno de corrección de la demanda, folios 68 y 69.  
<sup>141</sup> La entidad precisa que la condición de responsable del IVA –antes régimen común–, *“implica asumir además de una obligación sustancial de recaudar y pagar el impuesto a cargo de los contribuyentes, varias obligaciones formales que no tienen los no responsables como: Inscribirse o actualizar el Registro Único Tributario – RUT, expedir facturas, liquidar y cobrar el IVA por las transacciones gravadas con dicho*

razonamiento, considera que la expresión acusada supera un juicio de proporcionalidad de intensidad leve, que aplica en este caso por tratarse de una medida tributaria:

*“(i) El fin buscado por la medida: Permitir el descuento del IVA en el impuesto de renta solo a los responsables del IVA para estimular la inversión nacional y extranjera en maquinaria industrial. (...) (ii) El medio empleado: crear el beneficio del IVA (...). (iii) La relación entre el medio y el fin. La consecuencia de ser responsables de IVA lleva al beneficio del descuento del IVA en el impuesto de renta. Así consideramos que el fin buscado es legítimo, busca incentivar la industria, un equilibrio por las cargas formales impuestas en IVA a los responsables, sin violar el principio de igualdad en cuanto son grupos diferentes en la forma que contribuyen a la economía del país, el recaudo y cumplen obligaciones formales”<sup>142</sup>.*

### **3.2. Universidad Libre, Facultad de Derecho de Bogotá**

128. Apoyó la petición del accionante de condicionar la exequibilidad del aparte demandado. Si bien, el descuento tributario persigue un fin legítimo e idóneo, consistente en reactivar la economía al estimular las inversiones nacionales y extranjeras en maquinaria industrial, la expresión demandada no permite cumplir ese fin en condiciones de igualdad y equidad tributaria. El incentivo implica excluir a uno de los beneficiarios, con fundamento en ser o no responsable del IVA, a pesar de que *“en el impuesto sobre la renta los dos son contribuyentes”*. Por tanto, para la interviniente, el beneficio tributario se debió determinar al tener en consideración las reglas para el impuesto sobre la renta, en el que aplica el descuento, no la categorización como responsable del IVA, máxime que la inversión de ambos contribuyentes beneficia la reactivación económica.

### **3.3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)**

129. Solicitó declarar la exequibilidad condicionada de la frase demandada, en el entendido de que *“los no responsables del (...) IVA también pueden acceder a los beneficios tributarios previstos en la norma”*. Explicó que el mismo contenido normativo fue regulado en el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, declarado exequible de manera condicionada en la sentencia C-379 de 2020. Al igual que en el proceso previo, la expresión demandada otorga un tratamiento desigual sin justificación constitucional, debido a que los contribuyentes están en condiciones de igualdad respecto al impuesto sobre la renta. La condición de ser o no responsable del IVA no es un motivo suficiente para justificar dicho tratamiento.

### **3.4. Lucy Cruz de Quiñones**

130. La interviniente apoyó la solicitud de inexecuibilidad. Señaló que resultaba contrario al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria

---

*impuesto, presentar la declaración de ventas, practicar la retención del IVA, expedir certificados de retención del IVA, conservar informes y pruebas relacionados con su función, llevar contabilidad e informar el cese de actividades”*. Intervención DIAN, folio 20.

<sup>142</sup> Intervención DIAN, folio 22.

ordenar el beneficio solo en favor de los responsables del IVA. En su concepto, *“la condición de ser responsable o no del IVA es ajena al impuesto sobre la renta en el que incide”*. Si bien *“los beneficios deben poder controlarse y para ese propósito puede resultar útil el cruce de los datos entregados por los responsables, no es suficiente para concluir que deba restringirse el beneficio”*<sup>143</sup>. El eventual remedio, consistente en la posibilidad de tratar el IVA como costo, (mayor valor del bien) o como gasto (menor valor de la base gravable) aplicable a los no responsables, no desvirtúa el trato desigual, ya que, *“los responsables (...) pueden llevar al descuento el 100% del IVA pagado contra el impuesto por pagar en renta, mientras que el costo es solo equivalente a la tarifa del impuesto, es decir a lo sumo un 39%”*<sup>144</sup>.

### 3.5. Concepto del Procurador General de la Nación

131. Solicitó estarse a lo resuelto en la sentencia C-379 de 2020. Según indicó, el artículo demandado es la reproducción literal del artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, norma revisada en esa decisión. Después de explicar su contenido y alcance, indicó que el descuento tributario regulado en la disposición demandada perseguía un fin constitucional legítimo, incrementaba la rentabilidad de los contribuyentes, estimulaba la inversión y aumentaba la capacidad productiva del país. La Constitución no prohíbe esta clase de medidas y le otorga al legislador la potestad para su regulación. Sin embargo, la disposición restringió el beneficio solo a favor de los responsables del IVA, lo cual no constituye un medio idóneo para lograr el fin constitucional mencionado; al contrario, denota la aplicación de un criterio discriminatorio sin justificación: ser o no responsable del IVA, aun cuando ambos contribuyentes se encuentran en una situación igual respecto al impuesto sobre la renta. Indistintamente de ser o no responsables del IVA, *“requieren de activos fijos reales productivos para el desarrollo de sus actividades económicas, de donde surge la necesidad de dar un trato idéntico a situaciones idénticas”*.

## 4. Revisión constitucional

132. El presente acápite se sustrae a explicar por qué existe cosa juzgada constitucional respecto de la expresión demandada.

### 4.1. Existe cosa juzgada constitucional respecto de la expresión *“Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA)”*, contenida en el inciso 1° del artículo 95 de la Ley 2010 de 2019

133. En razón a lo siguiente, la Sala Plena constata que existe cosa juzgada constitucional:

134. **(i) Identidad de objeto.** La demanda de inconstitucionalidad recae sobre la expresión *“Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA)”*, contenida en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario. Esta expresión fue integrada al ordenamiento jurídico mediante el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018. En la sentencia C-379 de 2020, la Corte Constitucional conoció una demanda en su contra y precisó que la disposición había sido subrogada por el

<sup>143</sup> Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, folio 14.

<sup>144</sup> Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, folio 15.

artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 –hoy bajo estudio–. En beneficio de la economía procesal, integró al estudio de constitucionalidad el contenido de la disposición subrogatoria. Por consiguiente, existe identidad de objeto en relación con la expresión demandada. Es de resaltar que la demanda que hoy conoce la Sala se admitió antes de que se hubiese expedido la sentencia en cita<sup>145</sup>.

135. **(ii)** Identidad de causa *petendi*. En criterio del actual demandante, la disposición cuestionada desconoce el derecho a la igualdad (artículo 13 de la Constitución) y el principio de equidad tributaria (artículo 363 constitucional), al otorgar un beneficio en el impuesto sobre la renta solo a favor de los responsables del IVA, con exclusión de los no responsables, sin justificación constitucional. Explica que en el impuesto sobre la renta ambos contribuyentes tienen iguales obligaciones y que, si bien el fin de la disposición es legítimo, el propósito se puede lograr al otorgar el beneficio a ambos tipos de contribuyentes. En la sentencia C-379 de 2020, la Corte Constitucional estudió estos mismos argumentos y declaró la exequibilidad condicionada de la expresión que en este momento se demanda, *“en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)”*.

136. Vale aclarar que si bien en la sentencia C-379 de 2020 el cargo de la demanda de inconstitucionalidad fue únicamente el de igualdad, sin hacer referencia expresa al principio de equidad, los cargos son coincidentes en tanto convergen hacia el mismo punto, esto es, la condicionalidad de la norma, a partir de razonamientos análogos<sup>146</sup>. Así las cosas, la distinción no es suficiente para justificar un estudio independiente al realizado por la Sala en la sentencia C-379 de 2020.

137. **(iii)** Identidad del parámetro de control constitucional. La decisión de exequibilidad condicionada que adoptó la Sala en la sentencia C-379 de 2020 se fundamentó en el siguiente razonamiento:

*“En fin, tras verificar que sujetar a la condición de responsable del IVA la posibilidad de acceder al beneficio tributario que contempla la norma que incorporó el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y actualmente contiene el artículo 75 [sic] de la Ley 2010 de 2019, no consulta el principio de igualdad que prevé el artículo 13 de la Carta; pero, al mismo tiempo verificar que el propósito de norma es loable y debe mantenerse, la Corte declarará la exequibilidad de la expresión legal demandada [la expresión demandada era la siguiente: “Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)”] en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma correspondiente también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas”*.

---

<sup>145</sup> La demanda se admitió mediante auto del 3 de junio de 2020 y la sentencia C-379 de 2020 se profirió el 2 de septiembre siguiente.

<sup>146</sup> A lo dicho vale agregar que, en reiterada jurisprudencia, la Sala ha advertido: *“la equidad tributaria es una manifestación del principio general de igualdad y representa un límite a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria”*. Sentencias C-521 de 2019, C-117 de 2018 y C-397 de 2011.

138. La Sala no observa que exista un cambio en el contexto o razones significativas que justifiquen un nuevo pronunciamiento, de allí que el parámetro constitucional sea análogo.

139. Así las cosas, ante la existencia de cosa juzgada constitucional, la Sala se estará a lo resuelto en la sentencia C-379 de 2020, mediante la cual se resolvió “*Declarar **EXEQUIBLE** la expresión ‘Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)’ del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, tal y como quedó modificado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y luego por el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)*”.

## V. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

140. **En relación con el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019**, el accionante demandó la siguiente expresión: “*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*”.

141. La Sala consideró que la expresión era exequible respecto al cargo por el presunto desconocimiento del artículo 150, numerales 1 y 12 de la Constitución. No evidenció el desconocimiento de la reserva legal en materia tributaria. A partir de una interpretación gramatical y sistemática del aparte demandado, así como de las funciones y la naturaleza de la DIAN, no era posible inferir que el legislador hubiere facultado a esta entidad para incorporar nuevas obligaciones formales al ordenamiento jurídico, sino para aplicar las previstas en el marco legal y reglamentario.

142. Frente a los cargos por el presunto desconocimiento de los artículos 115 y 189 (numerales 11 y 20) de la Constitución, encontró que la demanda no satisfizo los requisitos de especificidad ni certeza. En consecuencia, consideró que no procedía emitir un pronunciamiento de fondo.

143. **En relación con el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019**, el accionante demandó dos expresiones y la Corte resolvió integrar una adicional.

144. La primera expresión demandada, contenida en el inciso 1°, fue la siguiente: “*la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto*”. Por considerar que procedía la integración normativa, la Corte también se pronunció sobre la expresión “*La decisión anterior será notificada al responsable, detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión*”, contenida en la primera parte del inciso final del citado artículo 16.

145. La Sala constató que no existía cosa juzgada constitucional. Si bien una disposición similar había sido objeto de revisión por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991, el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019 modificó la expresión previamente analizada, condicionando la reclasificación a la existencia de “*información objetiva*”. Además, la revisión

de constitucionalidad que realizó la Corte Suprema de Justicia se fundamentó en el presunto desconocimiento de la igualdad y la seguridad jurídica, mientras que, en el presente, lo fue por el presunto desconocimiento del debido proceso.

146. En el análisis de fondo, la Sala evidenció que la facultad de reclasificación que la disposición atribuía a la administración tributaria debía sujetarse al marco constitucional y legal vigente. Por tanto, para adoptar tal decisión, y de manera previa a la notificación, la administración tributaria debía respetar el debido proceso que exigía, entre otros, garantizar los derechos de defensa y contradicción y el principio de publicidad. La obligación de respeto derivaba no solo del artículo 29 constitucional, sino del resto del marco jurídico vigente, de allí que, en la actuación administrativa tendiente a adoptar la medida de reclasificación e informar sobre esta al afectado, en lo no previsto en el Estatuto Tributario debían aplicarse, de manera supletiva, las disposiciones de la Ley 1437 de 2011.

147. La segunda expresión demandada, contenida en el inciso final del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, fue la siguiente: “*Contra la misma no procede recurso alguno*”. La Corte resolvió estarse a lo resuelto en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991, proferida por la Corte Suprema de Justicia. En dicha providencia se analizó la compatibilidad del mismo apartado (contenido, en su momento, en el artículo 43 de la Ley 49 de 1990, que adicionó el artículo 508-1 al Estatuto Tributario) con el artículo 29 de la Constitución Política de 1991. En consecuencia, evidenció identidad de objeto, de causa *petendi* y de parámetro de control constitucional.

148. **En relación con el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019**, el accionante demandó la siguiente expresión: “*Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA)*”, contenida en su inciso 1°. La Sala Plena resolvió estarse a lo resuelto en la sentencia C-379 de 2020, tras constatar la existencia de cosa juzgada constitucional. La misma disposición había sido objeto de control constitucional en dicha sentencia, en atención al mismo cargo -el presunto desconocimiento del principio de igualdad-, y se mantenía un idéntico parámetro de control.

## VI. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución Política,

### RESUELVE:

**Primero.** Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*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*” del artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, por el presunto desconocimiento de los numerales 1 y 12 del artículo 150 de la Constitución.

**Segundo.** Declarar **EXEQUIBLES** de manera condicionada las siguientes expresiones contenidas en el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, “*La Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son responsables del impuesto*” y “*La decisión anterior será notificada al responsable detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión*”, en el entendido de que en la actuación previa a la decisión de reclasificación se debe garantizar el debido proceso y, en consecuencia, la intervención de los interesados, conforme al procedimiento general y ordinario previsto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

**Tercero. ESTARSE A LO RESUELTO** en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991 proferida por la Corte Suprema de Justicia, que declaró exequible la expresión “*Contra la misma no procede recurso alguno*”, contenida en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 43 de la Ley 49 de 1990 y modificado por el artículo 16 de la Ley 2010 de 2019.

**Cuarto. ESTARSE A LO RESUELTO** en la sentencia C-379 de 2020, que declaró exequible la expresión “*Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)*” del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y luego por el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del impuesto sobre las ventas (IVA).

Notifíquese, comuníquese, publíquese y cúmplase,

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General