



## Comunicado 07

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA  
Febrero 25 de 2021

### **SENTENCIA C-040/21 (25 de febrero)**

**M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo**

**Expediente D-13699**

Medidas para el control de la evasión del pago del Impuesto sobre las Ventas.

**LA CORTE DECLARÓ LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA FACULTAD DE LA DIAN PARA ESTABLECER MEDIDAS DE CONTROL DE LA EVASIÓN, ENTRE OTRAS, LA DE IMPONER OBLIGACIONES FORMALES A LOS SUJETOS NO RESPONSABLES. EN LA RECLASIFICACIÓN COMO SUJETOS RESPONSABLES, LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBE GARANTIZAR EL DEBIDO PROCESO Y POR ELLO, LA INTERVENCIÓN DE LOS INTERESADOS**

### **1. Norma objeto de control constitucional**

#### **LEY 2010 DE 2019**

*(diciembre 27)*

*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*

**ARTÍCULO 4o.** 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 parágrafo 3 de este artículo serán 4.000 UVT para aquellos prestadores de servicios personas naturales que derivan sus ingresos de contratos con el Estado.

**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.

**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.** <Aparte subrayado  
CONDICIONALMENTE exequible> **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 construidos, 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).

## 2. Decisión

**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”, contenida en el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, por las razones expuestas en la parte motiva.

**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)” contenida en el 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).

### 3. Síntesis de los fundamentos

Fueron demandados ante la Corte Constitucional los artículos 4, 16 y 95 (parciales) de la Ley 2010 de 2019. En relación con el artículo 4 (parcial), el demandante consideró que desconocía los artículos 150 (numerales 1 y 12) de la Constitución, por contradecir la reserva legal para imponer obligaciones formales y 115 y 189 (numerales 11 y 20) Superiores, al invadir el ámbito de la competencia reglamentaria del Gobierno nacional. Sobre el artículo 16 (parcial), indicó que las expresiones demandadas vulneraban el artículo 29 constitucional; de un lado, por incurrir en una omisión legislativa relativa, dado que el legislador omitió precisar, al menos de forma sumaria, el procedimiento previo a la notificación sobre la reclasificación; de otro lado, por impedir la presentación de recursos contra la decisión de reclasificación. En cuanto al artículo 95 (parcial), precisó que infringía los principios de igualdad y equidad tributaria (artículos 13 y 363 de la Constitución), debido a que no existía una justificación para que el beneficio tributario contemplado por la norma no amparase también a quienes no fueran responsables del impuesto sobre las ventas.

En relación con el **artículo 4**, de un lado, la Sala Plena consideró que el cargo por el presunto desconocimiento de los artículos 115 y 189 (numerales 11 y 20) de la Constitución no era apto, al no satisfacer los requisitos de especificidad ni de certeza. De otro lado, no evidenció el desconocimiento de la reserva legal en materia tributaria (artículo 150, numerales 1 y 12 de la Constitución). A partir de una interpretación gramatical y sistemática del aparte demandado, la Sala Plena consideró que no era posible inferir que el legislador hubiere facultado a la DIAN para incorporar nuevas obligaciones formales al ordenamiento jurídico, sino para aplicar las previstas en el marco legal y reglamentario. En otras palabras, para ejecutar las normas existentes, lo que no supuso una atribución de potestad legislativa, sino una propia del ejercicio de la función administrativa, de allí que no se comprometiera el principio de reserva de ley.

Sobre el artículo **16 de la Ley 2010 de 2019, en cuanto a la expresión**, *“Contra la misma no procede recurso alguno”*, la Sala Plena resolvió estarse a lo resuelto en la sentencia No. 85 del 18 de julio de 1991, proferida por la Corte Suprema de Justicia. En esta 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, de allí que hubiese evidenciado identidad de objeto, de causa *petendi* y de parámetro de control constitucional.

Frente a los restantes apartados demandados del artículo 16 de la Ley 2010 de 2019, la Sala Plena realizó la integración normativa de las siguientes 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”*, *“La decisión anterior será notificada al responsable detallando la información objetiva que lleva a tomar la decisión”*. La Sala declaró su exequibilidad condicionada, 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 –CPACA–. 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, 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, en lo no previsto en el Estatuto Tributario debían aplicarse, de manera supletiva, las disposiciones del CPACA.

Finalmente, en relación con el **artículo 95 de la Ley 2010 de 2019**, 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.

#### 4. Aclaraciones de voto

El magistrado **ALBERTO ROJAS RÍOS** aclaró su voto por considerar que, si bien está de acuerdo con el sentido general de la decisión, la Sala Plena erró al concluir que el cargo formulado en contra el artículo 4 de la Ley demandada, por el presunto desconocimiento de los artículos 115 y 189 de la Constitución, carece de los requisitos mínimos para habilitar un pronunciamiento de fondo.

Sobre el particular, reprochó que la Sala Plena se haya inhibido respecto de este cargo por presuntamente carecer de la certeza y de especificidad requeridas, pues, en su criterio, el demandante cumplió esta carga al sostener que la facultad otorgada en el artículo demandado podría interpretarse como el reconocimiento de una potestad reglamentaria a favor de la DIAN, la cual desconoce que la facultad de reglamentar las leyes tributarias es una competencia exclusiva del presidente de la República (artículo 189 CP), y que debe ser ejercida con las entidades que conforman el Gobierno, en los términos del artículo 115 de la Constitución.

En ese orden de ideas, el magistrado Rojas Ríos manifestó que, contrario a lo concluido por la Sala Plena, el cargo formulado por el actor no cuestiona que **(i)** el reconocimiento de la facultad otorgada a la DIAN desconozca la estructura del “gobierno nacional” o **(ii)** limite las competencias del presidente para reglamentar temas tributarios, sino que, por el contrario, reprocha la asignación de competencias a la DIAN, las cuales estima fueron específicamente atribuidas por el artículo 189 de la Constitución, al Presidente de la República.

Por lo expuesto, consideró que los fundamentos en los que el actor sustenta su demanda son significativamente disímiles a los que se le reprocha no haber sustentado adecuadamente y, por ello, entendió que el cargo formulado sí cumplió con los requisitos de especificidad y certeza requeridos para habilitar un análisis de fondo similar al que se hizo en materia de reserva de Ley.

Por su parte, la magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** y el magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** se reservaron la posibilidad de presentar aclaraciones de voto respecto de los fundamentos de la decisión adoptada por la Sala Plena.