BOLETÍN TRIBUTARIO – 190/20

JURISPRUDENCIA CORTE CONSTITUCIONAL – CONSEJO DE ESTADO

I. CORTE CONSTITUCIONAL

La Alta Corte emitió el Comunicado de Prensa No. 41 del 30 de septiembre y 01 de octubre de 2020 por medio de cual divulga, entre otras, las siguientes decisiones:

- **DECLARÓ EXEQUIBLE EL ARTÍCULO 307 (PARCIAL) DE LA LEY 1819 DE 2016[1] AL ESTABLECER QUE LA LIMITACIÓN AL RECONOCIMIENTO FISCAL DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES PAGADOS EN EFECTIVO ES UNA MEDIDA QUE SE AJUSTA A LA CONSTITUCIÓN, EN CUANTO BUSCA FINALIDADES LEGÍTIMAS QUE GARANTIZAN LA EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA DEL SISTEMA, CONTRIBUYE A EVITAR FENÓMENOS DE EVASIÓN DE TRIBUTOS Y OPERACIONES DE LAVADO DE ACTIVOS Y RESULTA ACORDE CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

  La Corte fundamentó su falló en:

  "Se presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018. No obstante, la Corte precisó que (i) no había lugar a pronunciarse respecto a los cargos propuestos contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, en virtud de que no existe en la actualidad norma objeto de control, ante la subrogación de la norma con ocasión de la expedición del artículo 136 de la Ley 2010 de 2019. Asimismo, señaló que la norma no produce efectos; y, de otra parte indicó (ii) que había lugar a inhibirse por los cargos presentados contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 por desconocimiento de la libertad de empresa y competencia (artículo 333 de la Carta Política), al no haber

[1] *"Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones".*

cumplido con los presupuestos mínimos de argumentación, requeridos para un pronunciamiento de fondo.

La Corte continuó el análisis respecto a los cargos presentados contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 por los cargos de igualdad (artículo 13 de la Constitución) y equidad tributaria (artículos 95.9 y 363 de la Constitución), los cuales adujo que eran aptos para realizar el escrutinio propuesto por el demandante. Como resultado de las subreglas jurisprudenciales y con base en el precedente sentado por este tribunal en las sentencias C-249 de 2013, C-264 de 2013 y C-932 de 2014, concluyó esta Corte que el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 es exequible por los cargos de igualdad y equidad tributaria, presentados por el demandante, por cuanto:

(a) El Legislador goza de una amplia potestad de configuración en materia tributaria para establecer costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables así como las condiciones para su reconocimiento y, en razón a dicho margen y del carácter preponderantemente sistémico del principio de equidad tributaria, las medidas que establezcan diferenciaciones de trato entre contribuyentes para efectos de ser beneficiarios de las deducciones son, en términos generales, constitucionales.

(b) Las diferenciaciones de trato respecto del principio de equidad tributaria, sólo serán contrarias a la Constitución si se comprueba, a través de un test leve de proporcionalidad, que las deducciones afectan el sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas. Respecto del principio de igualdad, las medidas serán constitucionales siempre que satisfagan un fin constitucionalmente legítimo y puedan considerarse idóneas para alcanzar tales propósitos.

(c) No se desconoce el principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 362 de la Carta Política), por cuanto, entre otras, la diferenciación entre los contribuyentes se encuentra en la base del régimen general de las deducciones, y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario, misma que se encuentra justificada de cara a la necesidad de dotar de eficacia y transparencia al sistema.

(d) La medida relacionada con la limitación al reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo, cuenta con una finalidad legítima consistente en garantizar (i) la eficiencia del sistema, al evitar fenómenos de evasión de tributos; (ii) dar transparencia al sistema; y (iii) evitar

las operaciones de lavado de activos. Asimismo, es una medida idónea que otorga a todos los contribuyentes la oportunidad de ajustar sus negocios a la norma cuestionada, toda vez que siempre que así lo deseen podrán realizar sus pagos a través del sistema financiero; así como ofrecer un incentivo al permitir una mayor deducción frente a potenciales costos que asuman los contribuyentes que decidan bancarizar sus operaciones. La medida es idónea como lo ha reconocido el Congreso de la República y la Corte Constitucional en sus múltiples pronunciamientos al considerar que la materialización de esa finalidad, esto es, canalizar las operaciones a través del sistema financiero, con ello, se permite un mayor control y transparencia sobre las operaciones que dan lugar a las deducciones y evitar, entre otros, conductas como el lavado de activos.

En consecuencia, la Corte decidió (i) inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo respecto de la constitucionalidad del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, por sustracción de materia; y (ii) declarar la exequibilidad del artículo 307 de la Ley 1819 de 1016, por los cargos analizados". **(EXPEDIENTE D-13535 - SENTENCIA C-431/20 - octubre 1 - M.P. Alejandro Linares Cantillo).**

- **LA EXENCIÓN ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PARA EL AÑO 2020 (DECRETO LEGISLATIVO 682 DE 2020), ESTABLECIDA CON EL PROPÓSITO DE PROMOVER LA REACTIVACIÓN DE LA ECONOMÍA COLOMBIANA EN EL MARCO DEL ESTADO DE EMERGENCIA GENERADO POR LA PANDEMIA DE COVID 19, CUMPLE CON LOS REQUISITOS FORMALES Y MATERIALES ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN, LA LEY ESTATUTARIA DE LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL (EXPEDIENTE RE-313 - SENTENCIA C-430/20 - septiembre 30 - M.P. Diana Fajardo Rivera).**

II. CONSEJO DE ESTADO

- **SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE**

  Nos permitimos informar que la Alta Corporación expidió la Sentencia del 20 de agosto de 2020, expediente 22756.

  Frente al tema expuesto destacó:

  "Se unificó la jurisprudencia de la Sección sobre la determinación e imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. Concretamente, la Sala estableció cuál es la incidencia de la falta de firmeza de los actos administrativos de determinación oficial del saldo a favor susceptible de devolución o compensación en la imposición de la sanción y fijó los criterios de aplicación de la modificación introducida a la misma por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

  (...)

  Si bien ninguna de las versiones del artículo 670 del ET ha indicado que la sanción por devolución o compensación improcedente no puede concurrir sobre el monto de otras sanciones impuestas al mismo agente –ya sea en una liquidación oficial de revisión o autodeterminadas en una declaración de corrección a aquella en la que se cuantificó el saldo a favor devuelto o compensado–, esta Sección ya había apuntado, al analizar la aplicación de la anterior redacción del artículo 670 del ET (i. e. la que le dio el artículo 131 de la Ley 223 de 1995), que el incremento en los intereses moratorios exigibles, a título de sanción por devolución o compensación improcedente, no podía causarse sobre aquella parte del saldo a favor improcedente que correspondiera a la sanción por inexactitud.

  7.1- Puntualmente, en su momento la Sección señaló que los intereses moratorios y su incremento a título de multa, debían liquidarse sobre el mayor impuesto a pagar determinado, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 634 del ET, que preceptúa que los intereses de mora se causan sobre los mayores valores determinados por impuestos, anticipos o

retenciones; excluyendo de dicha exigencia dineraria a las multas impuestas por infringir el ordenamiento tributario. Bajo esos argumentos, la jurisprudencia estableció que la base para calcular la sanción prevista en el artículo 670 del ET no incluía las sanciones, particularmente la sanción por inexactitud (entre tantas, en las sentencias del 10 de febrero del 2011, exp. 17909, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de octubre de 2012, exp. 17704, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 05 de septiembre de 2013, exp. 18120, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 30 de abril de 2014, exp. 19307, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 18 de junio de 2014, exp. 19885, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 18 de junio del 2014, exp. 20187, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de julio de 2014, exp. 19212, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 23 de abril de 2015, 19322, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 02 de julio del 2015, exp. 18914, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

7.2- En lo que concierne a la redacción actual de la sanción prevista en el artículo 670 del ET, observa la Sala que, aunque no haga remisión alguna al artículo 634 ibidem, también resulta perentorio excluir de la base de cálculo de la sanción el monto que corresponda a otras multas tributarias que hayan coadyuvado en la disminución del saldo a favor que se determinó como improcedente, ya fuera en una liquidación oficial de revisión o en una declaración de corrección. Así, por prescripción del artículo 29 de la Constitución. En efecto, a partir de que el Texto Supremo dispone que el sindicado tiene derecho «a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho», la jurisprudencia constitucional ha precisado que la prohibición de doble incriminación no se restringe al ámbito penal, sino que «se hace extensiva a todo el universo del derecho sancionador», por lo que es obligatoria la aplicación directa e inmediata de esta garantía, aunque no lo indique expresamente el texto legal (sentencias C-597 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero; C-827 de 2001, MP: Álvaro Tafur Galvis; y C-870 de 2002, MP: Manuel José Cepeda Espinosa; entre tantas); y que no solo impide un doble juzgamiento, sino que también implica la proscripción de que se dé una múltiple valoración y punición, que es en lo que consiste la vertiente material del non bis in ídem (sentencias de la Corte Constitucional C-229 de 2008, MP: Jaime Araujo Rentería; C-521 de 2009, MP: María Victoria Calle Correa; y C-164 de 2019, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez). En atención a la mencionada prohibición constitucional sobre la concurrencia de sanciones (artículo 29), y retomando los análisis previos hechos en la jurisprudencia citada de la Sección, la Sala concluye que, en la aplicación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 (codificado en el artículo 670 del ET), se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente el monto de otras multas que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor

susceptible de ser devuelto o compensado, en los actos oficiales o en la declaración de corrección, según sea el caso (v.g. las sanciones por inexactitud o por corrección).

7.3- En atención a lo anterior, la Sala fija la siguiente regla de unificación: En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.

7.4- Como en el sub lite una parte del saldo a favor compensado, que a la postre se determinó como improcedente por parte de esta Sección en la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 (exp. 23151, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), obedeció al valor de la sanción impuesta a la apelante por haber autoliquidado de manera inexacta su deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre la renta del periodo gravable 2008 (…), resulta imperativo para la Sala restar la cuantía de esa multa de la base sobre la que se debe calcular la sanción por devolución o compensación improcedente. De no hacerlo, se estaría violando la garantía constitucional que prohíbe la concurrencia de sanciones. La Sala establece que la sanción por compensación improcedente que se le debe imponer a la apelante por la infracción en la que incurrió corresponde al 20% de la diferencia entre el saldo a favor compensado ($2.133.468.000, …) y el saldo a favor determinado en sede judicial ($1.743.980.000, sentencia (…) exp. 23151 (…), lo cual arroja una cifra de $389.488.000. Pero, a su vez y por los motivos estudiados en la presente providencia, de dicho valor se debe restar la sanción por inexactitud impuesta a la apelante en la mencionada sentencia ($194.744.000). En definitiva, la base de cálculo de la sanción por compensación improcedente equivale a $194.744.000 y la sanción, correspondiente al 20% de esa suma totaliza $38.949.000.

8- Por lo expuesto, la Sala confirmará la nulidad parcial decidida por el tribunal, pero modificará el restablecimiento del derecho para prescribir que la demandante debe (i) reintegrar a la demandada la suma compensada en exceso, i. e. $389.488.000, descontado los montos que hubiere reintegrado a la fecha; (ii) pagar los correspondientes intereses moratorios; y, por último, (iii) pagar a título de sanción por compensación improcedente una multa en cuantía de $38.949.000 (…) (iii) Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites

pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos decididos con antelación".

Anexo: Sentencia 2020CE-SUJ-4-001 del 20 de agosto de 2020, expediente 22756

SÍGUENOS EN TWITTER

FAO
15 de octubre de 2020