



## BOLETÍN TRIBUTARIO - 185/19

### JURISPRUDENCIA CORTE CONSTITUCIONAL - CONSEJO DE ESTADO

#### I. CORTE CONSTITUCIONAL

La Alta Corte emitió el [Comunicado de Prensa No. 46 del 19 y 20 de noviembre de 2019](#) por medio del cual informa que adoptó, entre otras, las siguientes decisiones:

- **DECLARÓ AJUSTADO A LA CONSTITUCIÓN EL IMPUESTO AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES EN CUANTO ES POSIBLE IDENTIFICAR INEQUÍVOCAMENTE AL CONTRIBUYENTE OBLIGADO. AUNQUE LO PAGADO POR EL TRIBUTO HACE PARTE DEL COSTO DEL BIEN PARA EL COMPRADOR, ESTO NO LO CONVIERTE EN EL TITULAR DE LA OBLIGACIÓN SUSTANCIAL, LA CUAL RECAE EXCLUSIVAMENTE EN EL ENAJENANTE, POR SER QUIEN LLEVA A CABO EL ACTO GRAVADO**

Al respecto resolvió:

*“Primero. Declararse **INHIBIDA** para emitir pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad del párrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.*

*Segundo. Declarar **EXEQUIBLE**, en relación con el cargo examinado en esta Sentencia, el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.*

La Corte fundamentó su determinación en:

*“De manera preliminar, la Sala Plena consideró que el cargo contra el párrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, por violación al principio de equidad tributaria, no superó los requisitos de aptitud*



*sustantiva para provocar un pronunciamiento de fondo. Advertió que, según la norma, los retiros parciales o totales, de las cotizaciones voluntarias que hayan efectuado los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad, para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado, constituirán renta gravada en el año en que sean retirados y la respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente a la tarifa del 35% al momento del retiro. Indicó que, para los demandantes, la correlación que fija la disposición entre pérdida de beneficios y retención en la fuente frente a ingresos que han gozado previamente de tales beneficios no ocurre en dos supuestos, a causa de los cuales, la norma resultaba inconstitucional.*

*Por un lado, señaló que, según la impugnación, la correlación anterior no se verifica cuando el contribuyente, de unos recursos previamente gravados, en determinado momento hace cotizaciones voluntarias y, al utilizarlas luego para fines distintos a los indicados en la norma, le es aplicada retención. Por otro lado, precisó que, para los demandantes, tampoco tendría lugar dicha ecuación si el afiliado que no paga impuesto de renta y, por ende, no se favorece de beneficio tributario alguno, hace cotizaciones voluntarias y con posterioridad las retira, pues a los respectivos aportes se le aplicaría una retención. La Sala señaló que, en opinión de la acusación, en estas dos hipótesis la norma violaría el principio de equidad tributaria, pues se practica una retención a dineros a los que no ha correspondido un previo beneficio tributario.*

*A juicio de la Corte, no obstante, el cargo no cumplió el presupuesto de certeza, en la medida en que se edificó sobre la base de dos supuestos equivocados. Por un lado, indicó que, contrario a lo que sostuvo la impugnación, si una persona recibió unos recursos y en el periodo fiscal correspondiente pagó impuesto de renta por ellos, pero al año siguiente los aportó al régimen de ahorro individual, si bien inicialmente fueron gravados en el periodo fiscal sucesivo obtuvo la exención tributaria prevista en el artículo acusado. Por otro lado, subrayó que es posible que a una persona que no deba pagar impuesto a la renta, le sea practicada retención en la fuente, caso en el cual puede solicitar a la autoridad tributaria la devolución de los recursos retenidos, conforme a las reglas del Estatuto Tributario. En estos términos, observó que el cargo carecía de aptitud sustantiva y decidió inhibirse de emitir sentencia de fondo al respecto.*

*Resuelto lo anterior, la Sala Plena precisó los términos del cargo contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que creó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. En este sentido, abordó el problema de*



*si una disposición que prevé como responsable de un impuesto al consumo de inmuebles a quien enajena o vende el bien y, a la vez, establece que la tarifa hace parte del precio pagado por el comprador, hace indeterminable el sujeto pasivo del gravamen y, por lo tanto, desconoce el principio de certeza tributaria. Con el fin de ilustrar los fundamentos de la decisión, la Sala reiteró que, en virtud del referido mandato constitucional, (i) los elementos estructurales de los tributos deben estar determinados o ser al menos determinables, a partir de un ejercicio interpretativo razonable de los enunciados normativos que consagran la respectiva obligación tributaria; (ii) sólo cuando la oscuridad o imprecisión de las reglas sea insuperable y subsista incertidumbre sobre el alcance de los referidos elementos, se menoscaba el principio de certeza tributaria; y (iii) en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del tributo no se encuentre expresamente consagrado, elementos como el tipo de exacción de que se trate, el hecho generador o las características del campo económico al que se aplique, pueden permitir su determinación.*

*Así mismo, la Corte recordó que en los tributos indirectos como el IVA o los que gravan diversas formas de consumo, el sujeto pasivo de iure realiza el hecho generador y tiene la obligación de pagar al Estado la tarifa, aunque no necesariamente perciba las consecuencias económicas de la exacción, debido a la manera en que se desenvuelva la actividad económica gravada. Pese a esto, aclaró que en el específico plano del principio de certeza tributaria, la obligación constitucional del Legislador se contrae a la definición clara de aquellas personas que llevan a cabo el hecho gravado, dado que en estos reside la obligación sustancial y por ende, son los obligados a efectos fiscales. Al resolver el cargo, la Sala encontró que el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo nacional de bienes inmuebles, si bien no fue explícitamente definido por el Legislador en el artículo acusado, podía ser inequívocamente identificado.*

*Observó que del hecho generador previsto en la disposición y del carácter indirecto del impuesto, se infiere que la responsabilidad jurídica del tributo reside en el vendedor o cedente y, por consiguiente, este es el sujeto pasivo del tributo. Subrayó, por otra parte, que si bien es cierto, el Legislador dispuso que lo pagado por el tributo hace parte del costo del bien para el comprador, esto no lo convierte en el titular de la obligación sustancial, la cual recae exclusivamente en el enajenante, por ser quien lleva a cabo el acto gravado. Así, concluyó que la disposición acusada no desconoce el principio de certeza tributaria y, en consecuencia, dispuso declarar su exequibilidad por el cargo analizado". (EXPEDIENTE D-13175 - SENTENCIA C-550/19 (noviembre 19) M.P. Diana Fajardo Rivera).*



- **DECLARAR EXEQUIBLE EL ARTÍCULO 63 DE LA LEY 1943 DE 2018 “POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS DE FINANCIAMIENTO PARA EL RESTABLECIMIENTO DEL EQUILIBRIO DEL PRESUPUESTO GENERAL Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”, AL CONSIDERAR QUE LA NECESARIA SOLICITUD PREVIA DEL DIRECTOR DE LA DIAN O DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE PARA INICIAR LA ACCIÓN PENAL POR LOS DELITOS DE OMISIÓN DE ACTIVOS O DE PASIVOS INEXISTENTES Y DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA NO DESCONOCE LA SEPARACIÓN DE PODERES NI LA COMPETENCIA DE LA FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN, TODA VEZ QUE LA CONSTITUCIÓN AUTORIZA EN CIERTAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS POR EL LEGISLADOR, EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL POR AUTORIDADES DISTINTAS DE LA FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN. (EXPEDIENTE D-13174 - SENTENCIA C-557/19 (noviembre 20) M.P. Carlos Bernal Pulido).**

## II. CONSEJO DE ESTADO

- **ALTO TRIBUNAL UNIFICA JURISPRUDENCIA EN RELACIÓN CON EL EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO ANTE LAS INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR EN MEDIOS MAGNÉTICOS**

La Alta Corporación profirió la Sentencia de Unificación 2019CE-SUJ-4-010 del 14 de noviembre de 2019, expediente 22185, precisando:

*“La necesidad de sentar y unificar las reglas que dan respuesta a las cuestiones que se abordan en el caso objeto de enjuiciamiento está dada por el volumen de litigios que versan sobre el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado ante las infracciones al deber de informar en medios magnéticos. Esto, en relación con las conductas en las que se hubiere incurrido con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016, cuyo artículo 289 modificó la redacción del artículo 651 del ET.*

(...)



*En suma, la regla jurisprudencial unificada, aplicable para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, es la siguiente:*

*Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:*

- i) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.*
- ii) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.*
- iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.*
- iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.*
- v) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.*

*Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).*

*Además, se establece la siguiente regla de unificación, correlativa, aplicable a aquellas infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, respecto de las cuales los datos afectados carezcan de cuantía o esta no se haya podido establecer:*

*Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales no sea posible determinar la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará atendiendo a los siguientes criterios:*



- (i) El 0,05% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.
- (ii) El 0,1% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.
- (iii) El 0,3% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.
- (iv) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.
- (v) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.

*Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).*

*Así mismo, se debe tener en cuenta que la redacción del artículo 651 del ET anterior a la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagraba dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) al 10% de la sanción planteada en el pliego de cargos, cuando se regularizara la conducta antes de la notificación de la resolución sancionadora; y (ii) al 20% de la sanción impuesta, cuando se regularizara la conducta dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución sancionadora. A tal efecto, en uno y otro caso, el infractor debía presentar ante la Administración un memorial acogiendo a la reducción de la sanción, en el cual acreditara que la infracción fue regularizada, así como el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.*

*Ambos beneficios son aplicables para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad a que se promulgara la Ley 1819 de 2016 el 29 de diciembre de ese año.*



*De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, la aplicación del beneficio de reducción de la sanción presupone la correcta determinación de la multa por parte de la Administración, pues no se puede calcular la reducción sobre la base de una sanción que contraviene el ordenamiento jurídico (sentencia del 09 de junio de 2000, exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva)<sup>1</sup>. Por eso, cuando la sanción propuesta en el pliego de cargos no esté graduada correctamente, por ejemplo, porque se haya liquidado sobre una base distinta al valor de la información afectada por la infracción, el sancionado puede calcular, por su propia cuenta, la sanción reducida que en derecho corresponda (sentencia del 04 de junio de 1994, exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), siendo carga del interesado probar la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución (sentencias del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia; y del 22 de febrero de 2018, exp. 20810, CP: Julio Roberto Piza).*

*En atención a lo anterior, la Sala fija la siguiente regla de unificación:*

*Cuando la multa propuesta en el pliego de cargos haya sido liquidada por la Administración a partir de una base distinta a la que correspondería para el caso, el infractor puede calcular autónomamente el monto de la sanción reducida que en derecho corresponda, y accederá a ese beneficio, siempre que acredite la procedencia de los valores de la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 651 del ET, antes de la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, para la reducción de la multa a imponer”.*

**SÍGUENOS EN [TWITTER](#)**

FAO

28 de noviembre de 2019

---

<sup>1</sup> Sentencias del 04 de junio de 1994 (exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), del 09 de junio de 2000 (exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva) y del 19 de febrero de 2015 (exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia).