

Sentencia C-066/21

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Concepto de violación

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Incumplimiento de los requisitos de certeza, especificidad y pertinencia en los cargos

OMISION LEGISLATIVA ABSOLUTA Y RELATIVA-Distinción

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Eventos en que se configura

COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites sujetos a principios constitucionales

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Contenido

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE EQUIDAD-Desarrollo del principio de igualdad en materia tributaria/**EQUIDAD TRIBUTARIA**-Noción

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Modos en que se configura su vulneración

EQUIDAD TRIBUTARIA-No basta con identificar que una regulación la afecta para juzgarla contraria a la Constitución

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO-Contenido y alcance

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO-Determinación de la capacidad contributiva de los sujetos

PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA-Alcances/PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA-Equidad, progresividad y eficiencia

REGIMENES DE RESPONSABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Diferencias

Si bien el ET establece otras diferencias, el criterio de distinción fundamental que existe entre estos dos regímenes es que quienes pertenecen al régimen de responsables —antes régimen común— tienen la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, mientras que las personas que pertenecen al régimen de no responsables —antes régimen simplificado— no tienen esa obligación. Además de ser el criterio de diferenciación sustancial entre los dos regímenes, dicha diferencia es la definición más elemental de cada uno de ellos, pues el ET no fija su significado.

REGIMENES DE RESPONSABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Características

(...) existen otros elementos característicos de cada una de estas categorías. Para comenzar, se debe indicar que al régimen de responsabilidad pertenecen todas las personas jurídicas que vendan productos o realicen actividades gravadas con IVA. También forman parte de ese régimen las personas naturales que se encuentren en este mismo supuesto, pero que, además, no cumplan las seis condiciones que establece el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. Es decir, tanto las personas jurídicas como las personas naturales pueden estar inscritas en el régimen de responsables. Esto se explica en el hecho de que el régimen de responsables es el régimen general, por lo que, en principio, todos los comerciantes deberían estar en él.

REGIMENES DE RESPONSABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Justificación

(...) de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la razón que sustenta la existencia de los dos regímenes de responsabilidad en materia de IVA es la necesidad de clasificar a los sujetos responsables, principalmente, de acuerdo con sus ingresos y otras características indicativas de su riqueza. Sin embargo, existen otras razones que apoyan esa clasificación y que tienen una relación directa con la capacidad logística y operativa para cumplir con las obligaciones que surgen de la pertenencia a uno u otro régimen. Este criterio se funda en el principio constitucional de eficiencia tributaria porque busca asegurar un mayor control sobre los medianos y grandes contribuyentes y aumentar la efectividad del recaudo.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Existencia de diversos regímenes no puede considerarse *per se* discriminatorios

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACION-Objetivo

En concordancia con lo dispuesto en el artículo 903 del ET, el impuesto del régimen SIMPLE tiene tres finalidades: i) reducir las cargas formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, ii) impulsar la formalidad y iii) simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACION-Características

REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACION-Integración del impuesto

BASE GRAVABLE-Concepto

BASE GRAVABLE-Determinación

REGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACION-Base gravable

En relación con la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, la Sala concluyó que el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 no viola los principios de equidad y justicia tributaria, porque persigue dos finalidades constitucionalmente legítimas: simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir el costo que estas generan para los pequeños y medianos comerciantes. Así mismo, constató que el medio empleado no está expresamente prohibido por la Constitución y que los posibles rasgos regresivos de la base gravable se compensan mediante cuatro elementos adicionales que subyacen al diseño legal del impuesto: i) su carácter opcional, ii) el sistema progresivo de sus tarifas, iii) el hecho de que estas son significativamente inferiores a las tarifas del impuesto sobre la renta y iv) la autorización de dos descuentos del monto a pagar (el 100% de los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones y el 0.5% de los ingresos recibidos por ventas realizadas a través de medios electrónicos). Del mismo modo, la Sala verificó que la medida es adecuada e idónea para alcanzar el fin buscado y que la aplicación de las deducciones, devoluciones, rebajas o descuentos que operan sobre la renta líquida gravable del impuesto de renta no pueden ser aplicadas al impuesto del régimen SIMPLE, porque estos tributos persiguen fines diferentes y obedecen a racionales distintas.

JUICIO DE PROPORCIONALIDAD-Intensidad leve

PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y CERTEZA DEL TRIBUTO- Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y CERTEZA DEL TRIBUTO- Contenido y alcance

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-Objeto

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Casos en que se vulnera

PRINCIPIO DE CERTEZA Y LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No violación a pesar de que uno de los elementos del tributo no esté determinado en la ley pero si sea determinable

POTESTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

MICRO MERCADOS-Significado y alcance

(...) el alcance de la voz «micro-mercados» es determinable a partir de su significado natural y obvio y de la lectura sistemática de la norma. Al respecto, afirmó que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 del Código Civil, y de acuerdo con el significado autorizado del prefijo «micro» y de la palabra «mercado», la locución demandada podría ser definida como sitio público muy pequeño destinado a la venta y compra de bienes o servicios. En el contexto de la norma, dijo la Corte, el tamaño del mercado, es decir, la magnitud de la actividad económica, estaría dado por los ingresos brutos anuales medidos en UVT. Además, concluyó que, para la aplicación de las tarifas SIMPLES consolidadas, los términos «tiendas pequeñas», «mini-mercados» y «micro-mercados» operan como sinónimos y aluden a una misma actividad empresarial. De este modo, encontró que la expresión acusada sí contiene un parámetro exacto para determinar los dos aspectos fundamentales que permiten liquidar la tarifa SIMPLE consolidada: la actividad empresarial y los ingresos brutos anuales.

Referencia: expediente D-13.826

Demandada de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 71 y 74 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, «[p]or 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».

Demandante: Juan Manuel López Molina.

Magistrada sustanciadora:
CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en virtud de sus atribuciones constitucionales y de conformidad con el procedimiento establecido en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El ciudadano Juan Manuel López Molina presentó acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 71 y 74 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, «[p]or 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». Lo anterior, por vulnerar el preámbulo y los artículos 2, 13, 29, 83, 95-9, 113, 250, 333, 338 y 363 de la Constitución.

2. Mediante Auto del 31 de agosto de 2020, el despacho de la magistrada ponente admitió la demanda. En consecuencia, ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (artículos 244 de la CP y 11 del Decreto 2067 de 1991). Igualmente, ordenó fijar en lista el proceso e invitó a intervenir en el mismo a diferentes instituciones públicas y privadas¹. Por último, dispuso correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera concepto sobre el asunto.

3. Cumplidos los trámites constitucionales y legales pertinentes, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a decidir la demanda de la referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

4. El texto de las normas demandadas, tal como fue publicado en el Diario Oficial n.º 51.179 del 27 de diciembre de 2019, es el siguiente (se subraya o resalta con negrilla el aparte acusado):

«LEY 2010 DE 2019

(diciembre 27)

¹ Se invitó a intervenir en el proceso al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales, y a las universidades Nacional, Externado de Colombia, del Rosario, Sergio Arboleda, de los Andes, de Nariño, de Caldas, de Antioquia, del Norte, y Pedagógica y Tecnológica de Colombia (sede Tunja).

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

TÍTULO I.

IMPUUESTO A LAS VENTAS E IMPUESTO AL CONSUMO.

CAPÍTULO I.

IMPUUESTO SOBRE LAS VENTAS.

[...]

ARTÍCULO 4. Adiciónense el inciso 3 y el inciso 4 al parágrafo 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 3. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.

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

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

4. Que no sean usuarios aduaneros.

5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.

6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, 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 4. 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 5. 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 71. Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:

CAPÍTULO 12

DE LA OMISIÓN DE ACTIVOS, LA DEFRAUDACIÓN Y LA PROMOCIÓN DE ESTRUCTURAS DE EVASIÓN TRIBUTARIA

Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.

El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO 2. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO 2. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

[...]

ARTÍCULO 74. IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE PARA LA FORMALIZACIÓN

Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO. Sustitúyase el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

LIBRO OCTAVO

IMPUUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO

[...]

Artículo 904. Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple. El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

PARÁGRAFO. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

[...]

Artículo 906. Sujetos que no pueden optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. No podrán optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE:

1. Las personas jurídicas extranjeras o sus establecimientos permanentes.
2. Las personas naturales sin residencia en el país o sus establecimientos permanentes.
3. Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes. **La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto.**

4. Las sociedades cuyos socios o administradores tengan en sustancia una relación laboral con el contratante, por tratarse de servicios personales, prestados con habitualidad y subordinación.
5. Las entidades que sean filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes.
6. Las sociedades que sean accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior.
7. Las sociedades que sean entidades financieras.
8. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a alguna de las siguientes actividades:
 - a) Actividades de microcrédito;
 - b) Actividades de gestión de activos, intermediación en la venta de activos, arrendamiento de activos y/o las actividades que generen ingresos pasivos que representen un 20% o más de los ingresos brutos totales de la persona natural o jurídica.
 - c) Factoraje o *factoring*;
 - d) Servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos;
 - e) Generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica;
 - f) Actividad de fabricación, importación o comercialización de automóviles;
 - g) Actividad de importación de combustibles;
 - h) Producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivos y detonantes.
9. Las personas naturales o jurídicas que desarrollen simultáneamente una de las actividades relacionadas en el numeral 8 anterior y otra diferente.
10. Las sociedades que sean el resultado de la segregación, división o escisión de un negocio, que haya ocurrido en los cinco (5) años anteriores al momento de la solicitud de inscripción.

[...]

Artículo 908. Tarifa. La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial, así:

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, **micro-mercados** y peluquería:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	2.0%
6.000	15.000	2.8%
15.000	30.000	8.1%
30.000	80.000	11.6%

[...]

La base del anticipo depende de los ingresos brutos bimestrales y de la actividad desarrollada, así:

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, **micro-mercados** y peluquerías:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	1.000	2.0%
1.000	2.500	2.8%
2.500	5.000	8.1%
5.000	13.334	11.6%

[...]*.

III. LA DEMANDA

5. El demandante solicita a la Corte Constitucional que declare la inexequibilidad de las expresiones resaltadas en negrilla. De manera subsidiaria, y en caso de que esta Corporación no encuentre motivos para declarar la inconstitucionalidad de dichas expresiones, solicita que se declare su exequibilidad condicionada, con el fin de que señale su debida interpretación constitucional. Así mismo, explica que las normas subrayadas son acusadas por omisión legislativa relativa y, frente a ellas, solicita a la Corte que declare su exequibilidad condicionada complementándolas como corresponda.

6. El actor sostiene que las normas y expresiones destacadas vulneran el preámbulo y los artículos 2, 13, 29, 83, 95-9, 113, 250, 333, 338 y 363 de la Constitución. Para sustentar esta afirmación, realiza la siguiente exposición de los cargos:

1. Artículo 4 de la Ley 2010 de 2019:

7. Este artículo, que adiciona el artículo 437 del Estatuto Tributario (en adelante, ET), incurre en una omisión legislativa relativa que viola el preámbulo y los artículos 13, 95-9, 333 y 363 de la Constitución. Esto es así, porque, de manera injustificada, no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva» como posibles destinarios del régimen de no responsables del impuesto sobre las ventas (IVA). Con esta omisión, la norma les niega a las personas jurídicas una «minoración estructural del sistema tributario, [...] que deriva en un perjuicio para algunos agentes económicos que no cuentan con capacidad para hacer frente a las cargas de tipo económico, administrativo y operativo que implica el recaudo y pago del impuesto»².

8. Para explicar este cargo, el demandante sostiene que los artículos 20 y 160 de la Ley 2010 de 2019 eliminaron todas las referencias a los regímenes común y simplificado del IVA. En consecuencia, determinaron que las normas que hagan alusión a dichos regímenes se entenderán referidas a los regímenes de responsabilidad y de no responsabilidad del IVA, respectivamente. Aunque el Estatuto Tributario establece otras diferencias importantes, la distinción fundamental que existe entre estos dos regímenes es que quienes pertenecen al régimen de responsables —antes régimen común— tienen la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, mientras que las personas que pertenecen al régimen de no responsables —antes régimen simplificado— no tienen esa obligación.

9. En este orden, el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adicionó el parágrafo 3 al artículo 437 del ET, dispone que las personas que realicen actividades gravadas con el IVA deberán registrarse en el régimen de responsabilidad. A renglón seguido, la norma especifica que «las *personas naturales* comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios», que cumplan las condiciones señaladas en los numerales 1 a 6 del mencionado parágrafo, se encuentran exceptuadas del cumplimiento de dicha obligación.

10. Esto significa que el régimen de no responsables del IVA solo está conformado por personas naturales. Si bien cuando existía el régimen simplificado esto también era así, en la actualidad, la falta de inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA deriva en un tratamiento reprochable, desproporcional e irrazonable. Las razones sobre las que se sustenta esta afirmación son cinco:

11. Primera, las personas jurídicas, en el contexto de responsabilidad sobre el IVA, deben ser tratadas de la misma forma que las personas naturales. El IVA es un impuesto indirecto en el que tanto las personas naturales como las personas jurídicas tienen las mismas obligaciones instrumentales respecto del recaudo y

² Pág. 26.

pago del tributo. Prueba de ello es que las personas naturales que no cumplen las condiciones para formar parte del régimen de no responsables coexisten con las personas jurídicas en el régimen de responsabilidad. De este modo, la aplicación estricta de criterios objetivos, como la capacidad contributiva del agente responsable del gravamen, sin tener en cuenta sus calidades particulares —tal y como corresponde en virtud de los principios de justicia y equidad— permite concluir que las personas naturales y jurídicas «pueden coexistir bajo una misma hipótesis fáctica»³ y, por tanto, que merecen el mismo tratamiento.

12. Segunda, en el campo del derecho tributario, la igualdad se manifiesta en el principio de equidad. Este principio, de conformidad con lo explicado por la Corte Constitucional en las sentencias C-643 de 2002, C-010 y C-117 de 2018 y C-087 de 2019, proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados.

13. Tercera, el principio de equidad «incorpora el criterio objetivo de capacidad contributiva como límite para las medidas adoptadas por el legislador económico en materia de distribución de cargas y beneficios o gravámenes entre los destinatarios de la ley tributaria»⁴. En la actualidad, la falta de inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA no tiene en cuenta la coyuntura económica que atraviesa el país en razón del desempleo, la pandemia causada por la enfermedad Covid-19 y el aumento del precio del dólar como resultado de la caída del precio del petróleo. En este contexto, la imposición de las cargas formales que se derivan del régimen de responsabilidad sobre el IVA limita y castiga al pequeño empresario que no cuenta con capacidad contributiva para hacerle frente a dichas cargas y, por tanto, vulnera el principio de equidad. Esto, a su vez, afecta de manera negativa el tránsito a la formalidad de los pequeños agentes económicos y de las sociedades de hecho.

14. Cuarta, el único criterio que tuvo en cuenta el Legislador para excluir a las personas jurídicas del régimen de no responsables del IVA es su condición de tales y no su capacidad contributiva. Lo anterior, a pesar de que, en concordancia con la Sentencia C-1383 de 2000, esta es la justificación que subyace a la creación de los antiguos regímenes común y simplificado. Si solo se tiene en cuenta su capacidad contributiva, las personas jurídicas sí podrían formar parte del régimen de no responsables, de acuerdo con las seis condiciones que para el efecto exige el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, adicionado por la norma demandada. De hecho, la Ley 2010 de 2019 prevé dos de estas condiciones para determinar si una persona jurídica puede ser sujeto pasivo del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE (en adelante, impuesto del régimen SIMPLE).

15. Quinta, la falta de inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables no es un instrumento idóneo para alcanzar la finalidad general que persigue la norma. Con la determinación de los dos regímenes de

³ Pág. 39.

⁴ Pág. 34.

responsabilidad sobre el IVA, se pretende, entre otros objetivos, que los agentes económicos con ingresos reducidos, que manejan bajos niveles de ventas, y que no cuentan con la capacidad para gestionar mayores cargas económicas, administrativas y operativas, puedan cumplir con sus obligaciones tributarias. No obstante, tal exclusión presume de manera irrazonable que las personas jurídicas, por el solo hecho de serlo, gozan de capacidad para recaudar y pagar el IVA, sin que ello sea cierto en todos los casos. Además, la medida «no es necesaria si se le compara con otros medios legítimos y [...] no compensa el manifiesto y enorme sacrificio que introduce en los principios de justicia, igualdad y equidad»⁵.

16. Y, sexta, la norma demandada les niega a las personas jurídicas una «minoración estructural del sistema tributario»⁶. El régimen de no responsables del IVA es una minoración estructural, porque si bien no es un privilegio o un beneficio tributario, sí constituye un sistema más flexible a favor de las personas con menor capacidad contributiva.

17. Por último, el demandante expresa que la omisión legislativa relativa en cuestión también vulnera el artículo 333 de la Constitución, porque implica que las personas jurídicas con baja capacidad contributiva compitan en el mercado, en condiciones desiguales, con las personas naturales inscritas en el régimen de no responsables y las sociedades de hecho. Esto es así, por cuanto en el caso de estos dos últimos grupos, a diferencia de lo que ocurre con las personas jurídicas, los bienes y servicios ofertados por ellos tienen un precio final que no incluye el IVA. Ante esta situación, las personas jurídicas se ven obligadas a asumir el IVA como un costo adicional, «para que no disminuyan las ventas de sus bienes y servicios ante los precios de los competidores del régimen de no responsables»⁷.

18. De este modo, el demandante solicita a la Corte que declare la exequibilidad del artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, «en el entendido de que las personas jurídicas que cumplan con las condiciones de que habla ese artículo y la jurisprudencia constitucional pueden inscribirse como no responsables del impuesto a las ventas»⁸.

2. Artículo 71 de la Ley 2010 de 2019

19. La citada disposición, que modifica el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, vulnera los artículos 2, 29, 83, 113 y 250 de la Carta. En efecto, en la tipificación de las conductas de «omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes» (artículo 434A del CP) y de «defraudación o evasión tributaria» (artículo 434B del CP), la norma impugnada incurre en una omisión legislativa relativa, pues no *i*) define el elemento subjetivo del tipo y *ii*) la obligación de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de

⁵ Pág. 63.

⁶ *Ibidem*.

⁷ Pág. 65.

⁸ Pág. 63.

razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan la misma; y, además, en franco desconocimiento de la *ratio decidendi* de la Sentencia C-557 de 2019, *iii)* no incluye la expresión «solo», en los párrafos 1 de los dos artículos.

20. Sobre el primer elemento omitido, al modificar los artículos 434A y 434B del Código Penal, el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 suprimió el elemento subjetivo del tipo en la descripción de la conducta. Antes de dicha modificación, y de acuerdo con los cambios introducidos mediante el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, el Código exigía que la conducta fuera dolosa. Es decir, para la configuración del delito, el «contribuyente [debía tener] conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo del delito tributario y [la] voluntad de realizarlos»⁹.

21. Los cambios introducidos vulneran el artículo 29 de la Constitución, porque de conformidad con lo sostenido por esta Corporación, esa norma superior prohíbe cualquier forma de responsabilidad objetiva en materia penal. Así, la aplicación de la ley penal debe estar condicionada a la certeza sobre la responsabilidad subjetiva del procesado. Adicionalmente, la omisión del elemento subjetivo del tipo desconoce el principio de legalidad en materia penal, toda vez que las conductas sancionables no están descritas de manera precisa.

22. Igualmente, el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 suprimió la locución «solo». Con este término, la acción penal únicamente podía iniciarse por petición especial de la DIAN. Dicho adverbio fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-557 de 2019. La eliminación de esta palabra «conduce a una interpretación amplia de la norma donde se entiende que estos delitos tributarios son perseguibles también de oficio o por denuncia ciudadana y no solamente por el requerimiento del director de la DIAN»¹⁰. Esta ampliación de las posibles vías para iniciar la acción penal quebranta los principios de seguridad jurídica (artículo 2 de la CP), de buena fe y confianza legítima (artículo 83 de la CP) y de colaboración armónica entre los órganos del Estado (artículo 113 de la CP), ya que esa acción podría iniciarse en el término de prescripción del delito (5 años), y no como ocurría en vigencia del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias (3 años).

23. Así mismo, la norma demandada suprimió la voz «expresados en la respectiva solicitud», prevista inicialmente en el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018. Aquella hacía referencia a la obligación en cabeza de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Contrariamente, en la redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, si bien se incluyeron tales criterios, no se indicó que estos deben quedar «expresados en la respectiva solicitud», tal y como lo exigía la Ley 1943 de 2018. Esta omisión viola los artículos 113 y 250 de la Carta, porque «si el director de la DIAN o la autoridad competente, o su delegado o sus delegados

⁹ Pág. 87.

¹⁰ Pág. 99.

especiales no deben expresar en la solicitud los mencionados criterios de razonabilidad y proporcionalidad que motivan dicha decisión, se entrega enteramente a la discreción de un órgano de la administración la facultad de iniciar la acción penal»¹¹. Todo lo anterior, a pesar de que la Corte, en la Sentencia C-557 de 2019, «declaró ajustado al orden constitucional la solicitud de la DIAN en términos de razonabilidad y proporcionalidad como requisito procesal para que la Fiscalía General de la Nación pueda dar inicio a la acción penal en los términos de que hablaba el artículo 63 de la ley 1943 de 2018»¹².

24. En consecuencia, el actor pide a la Corte que declare la exequibilidad del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, «en el entendido de que la acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud y que dicha solicitud únicamente podrá realizarse dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias»¹³.

3. Artículo 74 de la Ley 2010 de 2019

3.1. Cargo por omisión legislativa relativa:

25. El artículo 904 del ET, sustituido por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, también incurre en una omisión legislativa relativa que quebranta los artículos 13, 95-9, 363 del texto constitucional. En efecto, con el fin de configurar la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, la norma cuestionada permite integrar la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios. Esto implica que «no toma como base gravable los ingresos *realmente obtenidos* por el contribuyente, es decir, sus ingresos netos»¹⁴.

26. De este modo, la norma vulnera los principios de equidad y de justicia tributaria, al gravar los ingresos brutos y no los ingresos netos, los cuales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del ET —que regula la renta líquida gravable—, constituyen lo percibido por el ejercicio de una actividad económica, después de restar las devoluciones, las rebajas y los descuentos. Bajo esta perspectiva, la definición de la base gravable sobre la totalidad de los ingresos netos permitiría armonizar el impuesto del régimen SIMPLE con la Constitución. Esto es así, porque la carga tributaria se distribuiría con base en un criterio objetivo, este es, lo *realmente obtenido* por el contribuyente. Además, «no hay que hacer grandes cálculos matemáticos para darse cuenta que si al contribuyente le devuelven la mercancía o da rebajas y descuentos, su ingreso *realmente obtenido*, en comparación con su ingreso gravado, es menor»¹⁵.

¹¹ Pág. 96.

¹² Pág. 97.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Pág. 26.

¹⁵ Pág. 73.

27. Por ello, resulta necesario que la Corte declare la exequibilidad de la norma, en el entendido de que «para la determinación de [ese] impuesto, de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios se podrán restar las rebajas, las devoluciones y los descuentos»¹⁶.

3.2. Cargos contra las expresiones «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto» y «micro-mercados»:

28. La expresión «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto», contenida en el artículo 906 del ET, sustituido por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, transgrede los artículos 13, 29, 83, 113 y 229 superiores. Lo anterior, en la medida en que faculta a la DIAN para que, «sin ningún tipo de garantía procesal»¹⁷, determine si respecto de una persona natural residente en el país se configuran los elementos propios de un contrato realidad laboral o una relación legal y reglamentaria. Esto, con el fin de decidir si esa persona puede optar o no por el impuesto del régimen SIMPLE.

29. En concordancia con la jurisprudencia constitucional, puntualmente con la Sentencia C-665 de 1998, es al juez laboral a quien le corresponde definir la existencia de un contrato realidad. Por esto, la atribución de la facultad a los funcionarios de la DIAN, para que «sean jueces y decidan sin ningún tipo de garantía constitucional sobre la existencia de los elementos esenciales de una relación de trabajo subordinado»¹⁸, resulta irrazonable y desproporcionada y, por tanto, inconstitucional.

30. Dicha facultad desconoce, en consecuencia, *i)* los derechos fundamentales al debido proceso, específicamente las garantías del juez natural y el derecho a la defensa, y de acceso a la administración de justicia (artículos 29 y 229 de la CP); *ii)* la presunción de buena fe, en la medida en que la norma autoriza a la DIAN para que suponga que el contribuyente «esconde que es partícipe de una relación de trabajo subordinado»¹⁹ (artículo 83 de la CP); *iii)* el principio de separación de poderes, porque permite que una autoridad administrativa decida un asunto cuya competencia está en cabeza de los jueces laborales (artículo 113 de la CP); y *iv)* el principio de equidad, toda vez que la DIAN puede expulsar del régimen SIMPLE a personas que tienen la misma capacidad contributiva que aquellas que permanecen en ese régimen (artículos 95-9 y 363 de la CP).

31. Así mismo, la expresión «micro-mercados» viola el artículo 338, «al carecer de certeza y dejar indeterminado parte del aspecto personal pasivo del hecho generador en la obligación tributaria»²⁰. La tarifa del impuesto del régimen SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad

¹⁶ Pág. 75.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Pág. 78.

¹⁹ Pág. 81.

²⁰ Pág. 27.

empresarial que desarrolle el contribuyente. De esta manera, la falta de precisión sobre el contenido de tal locución permite que la DIAN la defina a su antojo y, por tanto, «clasifi[que] o reclasifi[que] al contribuyente en los diferentes grupos de tarifas del impuesto simple»²¹.

32. Es preciso tener en cuenta que el término «micro-mercado» no se encuentra definido por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. De ahí que «fácilmente la administración pueda definir como mejor le convenga qué es un micro-mercado».

33. Además, según las sentencias C-585 de 2015, C-060 de 2018 y C-030 de 2019, la ley debe fijar de manera clara y precisa los elementos esenciales del tributo. La indeterminación de estos elementos es constitucional, por cuanto implica que las autoridades administrativas deberán completar los vacíos de la regulación, a pesar de la reserva legal que existe en esta materia.

34. En vista lo anterior, la expresión «micro-mercados» vulnera los principios de legalidad y certeza tributaria (artículo 338 de la CP), porque es indeterminada, lo que deja su definición en manos de las autoridades administrativas.

35. Por tanto, las dos locuciones cuestionadas deben ser declaradas inexequibles.

IV. INTERVENCIONES

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

36. El presidente del ICDT, Juan de Dios Bravo González, interviene en el presente proceso con el fin de solicitar a la Corte que declare la exequibilidad de los artículos 4 y 71 de la Ley 2010 de 2019; la exequibilidad condicionada de la expresión «ingresos brutos» y la inexequibilidad de la locución «[I]la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto», contenidas en el artículo 74 de la misma normativa²². Para sustentar estas solicitudes, argumenta lo siguiente:

1.1. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019

37. El artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 no incurre en una omisión legislativa relativa que vulnere los principios de igualdad y equidad tributaria, como resultado de la no inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA. Lo anterior, por las siguientes razones. Primera, en virtud de la amplia libertad de configuración en materia tributaria, el Legislador puede crear regímenes especiales, aplicables únicamente a determinados

²¹ *Ibidem*.

²² En el documento presentado ante la Corte se informa que la intervención fue elaborada por la doctora Cristina Stiefken Arboleda.

contribuyentes o responsables. Segunda, las personas naturales y jurídicas responsables del IVA, si bien tienen un mayor número de obligaciones formales, relacionadas con el deber de declarar y recaudar ese impuesto, no están sometidas a una mayor carga tributaria que las personas naturales que forman parte del régimen de no responsables. Tercera, «aunque se puede sostener que [el] principio [de equidad tributaria] también es aplicable en relación con las obligaciones formales, [este] se concentra principalmente en la forma en que se debe distribuir la carga tributaria entre los contribuyentes»²³. Cuarta, por las diferencias que existen entre las personas naturales y jurídicas, es razonable que el Legislador imponga determinadas obligaciones solo a las personas jurídicas, como, por ejemplo, el deber de llevar contabilidad o de declarar el impuesto sobre la renta. Y, quinta, el régimen de no responsables del IVA no es una minoración estructural del sistema tributario, por cuanto no reduce la carga impositiva del contribuyente ni lo excluye de su deber de contribuir.

38. Así mismo, el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 no desconoce la libertad de empresa. Esto, porque «[n]o necesariamente es cierto que la calificación como no responsable del IVA resulte en un comerciante pudiendo ofrecer un precio final más competitivo»²⁴. Si bien los no responsables de ese impuesto deben vender sus productos o prestar sus servicios sin adicionar el IVA, también lo es que el IVA pagado por la persona no responsable a lo largo de la cadena productiva no es descontable. Por tanto, este es trasladado al consumidor final mediante un aumento en el precio del producto o del servicio. Así mismo, desde la perspectiva del consumidor, puede ser más atractivo adquirir un producto vendido por una persona responsable del IVA, «pues ese adquirente, a su vez, podrá descontar el IVA pagado, y es posible que en esas circunstancias el precio antes de IVA ofrecido por el responsable resulte más bajo que el precio sin IVA ofrecido por el no responsable»²⁵. Ahora bien, «si el adquirente es un productor de bienes o servicios exentos, o un exportador, también puede resultar más conveniente adquirir el producto o servicio del responsable, pues aún si el precio incluyendo IVA pueda ser un poco superior, estos adquirentes pueden recuperar el IVA pagado, solicitándolo en devolución, de forma tal que para ellos el gasto real sería también el precio antes de IVA»²⁶.

1.2. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019

39. El demandante se equivoca al considerar que la falta de determinación del elemento subjetivo de las conductas sancionadas mediante los artículos 434A y 434B del Código Penal transgrede la prohibición de responsabilidad objetiva. A esta conclusión se llega luego de leer el artículo 21 de dicho Código, el cual establece que «si un tipo penal guarda silencio sobre la modalidad de la conducta punible, se debe entender que la misma es dolosa, pues es la única modalidad de la conducta que no requiere estar expresamente señalada en la

²³ Pág. 12.

²⁴ Pág. 16.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ *Ibidem*.

ley»²⁷. Por esto, pese a que los artículos 434A y 434B del Código Penal no prevean explícitamente el término «dolo», se debe entender que las conductas allí tipificadas deben ser cometidas con dolo para que se configuren esos tipos penales.

40. Sobre la presunta violación de los principios de seguridad jurídica y buena fe, en razón de la no inclusión de la expresión «solo», para denotar que la DIAN es la única autoridad que puede solicitar el inicio de la acción penal, el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 debe ser declarado exequible. Al respecto, conviene recordar que entre las modificaciones introducidas por la norma demandada a los artículos 434A y 434B del Código Penal está que la liquidación oficial de la autoridad tributaria es requisito de procedibilidad de la acción penal. De esto se sigue que «solo es posible iniciar la acción penal una vez la autoridad tributaria ha proferido la liquidación oficial correspondiente»²⁸. En consecuencia, no tendría sentido limitar el inicio de la acción penal al término de firmeza de la declaración tributaria. Con todo, tal requisito de procedibilidad sugiere que, si dentro del término de firmeza de la liquidación presentada por el contribuyente la DIAN no lo fiscaliza y, por tanto, no realiza la liquidación oficial, no se podría iniciar la acción penal.

41. Respecto de la obligación de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que la fundamentan, el cargo formulado por omisión legislativa relativa no está llamado a prosperar. Esto es así toda vez que la norma no excluye de sus consecuencias jurídicas un caso asimilable y tampoco genera una desigualdad negativa para un grupo o sector de la población que esté en las mismas condiciones.

1.3. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019

42. Asiste razón al demandante cuando afirma que la expresión «ingresos brutos», que se refiere a la forma de liquidar la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, vulnera los principios de equidad y justicia tributaria. En consecuencia, debe ser declarado exequible, únicamente en el sentido propuesto por el accionante.

43. Esto es así, porque no permitir la depuración de las devoluciones, rebajas y descuentos, para efectos de determinar la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, implica que esta incluye sumas que no fueron ni serán recibidas por el contribuyente, o que, aunque fueron recibidas, posteriormente fueron devueltas. En cualquier caso, «estas devoluciones, rebajas y descuentos corresponden a sumas que no constituyen ingreso para el contribuyente, en la medida que no son sumas susceptibles de generar un aumento en su patrimonio»²⁹. Por esto, la base gravable así constituida desconoce el principio

²⁷ Pág. 22.

²⁸ Pág. 21.

²⁹ Pág. 17.

de equidad en su dimensión vertical, toda vez que «grava al contribuyente sobre una base que no corresponde a los ingresos realmente percibidos, con lo cual se desvincula la magnitud del tributo de [su] capacidad contributiva»³⁰.

44. De otro lado, la expresión «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto» debe ser declarada inexcusable porque viola el derecho fundamental al debido proceso. Una de las garantías de este derecho es que el juicio o actuación deben ser adelantados por parte de la autoridad competente. En este caso, la existencia de un contrato realidad debe ser decidida y declarada por un juez laboral y en ningún caso por una autoridad administrativa como lo es la DIAN. Además, los derechos de defensa y contradicción «solo pueden ser ejercidos de forma adecuada en el curso de un proceso laboral»³¹, y no en el trámite de una actuación administrativa.

45. Por el contrario, el término «micro-mercados» sí debe ser declarado exequible. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, en virtud del principio de certeza tributaria, la declaratoria de inexcubilidad de palabras o expresiones ambiguas que forman parte de los elementos del tributo solo es posible cuando su falta de claridad sea insuperable. En el asunto de la referencia, la falta de claridad de la expresión acusada no tiene esta característica porque el artículo impugnado «tiene unas tablas en las que se establecen unos criterios de ingresos que sirven para entender el sentido de la norma»³².

2. Asociación Colombiana de Ciudades Capitales (Asocapitales)

46. La Asociación Colombiana de Ciudades Capitales (Asocapitales), actuando por intermedio de su director jurídico, Everaldo Lamprea Montealegre, solicita a la Corte que declare la exequibilidad del artículo 74 de la Ley 2010 de 2019. Se refiere, puntualmente, a la expresión «ingresos brutos», como elemento definitivo para establecer la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE.

47. Para el efecto, señala que el Legislador tiene un amplio margen de configuración para determinar los elementos del tributo, entre los que están los hechos generadores del mismo y la base gravable. En este sentido, «si la base gravable está en términos de los ingresos brutos, es porque el Legislador en sus análisis de conveniencia económica, así lo definió. El objetivo que tuvo el Legislador al configurar de esta manera el tributo fue incentivar la formalidad, y reducir las cargas formales y sustanciales de los contribuyentes»³³. Teniendo en cuenta este objetivo, «el Legislador decid[ió] adoptar como base gravable los ingresos brutos del contribuyente, en la medida en que estos son mucho más sencillos de calcular para un pequeño contribuyente que los ingresos netos,

³⁰ *Ibidem*.

³¹ Pág. 19.

³² Pág. 21.

³³ Pág. 5.

evitando así la necesidad de incurrir en costos adicionales, como los servicios de un contador, para el pago de la obligación tributaria»³⁴.

48. Adicionalmente, se debe considerar que el impuesto del régimen SIMPLE es un mecanismo alternativo y voluntario, por lo que cada contribuyente deberá analizar la conveniencia de acogerse a dicho régimen.

49. Igualmente, el impuesto del régimen SIMPLE es diferente de los impuestos que lo integran. Así, aunque el impuesto de renta se calcula sobre los ingresos netos, esto no significa que el impuesto del régimen SIMPLE deba acoger la misma fórmula. Es más, conviene precisar que el impuesto de industria y comercio (ICA), que está incluido en el impuesto del régimen SIMPLE, también tiene como base gravable los ingresos brutos del contribuyente.

50. Adicionalmente, la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE respeta los límites que imponen los principios de justicia tributaria, igualdad y equidad. Lo anterior, por tres razones. En primer lugar, no impone una carga desproporcionada e injustificada, pues, como ya se advirtió, los contribuyentes deciden si se acogen o no a ese régimen. De hecho, el impuesto del régimen SIMPLE materializa el principio de justicia tributaria «al darle un trato diferenciado más favorable a los pequeños contribuyentes, haciendo más sencillo el pago de los impuestos a la renta, las ventas y el ICA»³⁵. En segundo lugar, cumple el fin de igualdad tributaria, ya que si bien crea una situación jurídica desigual, esta favorece a los pequeños contribuyentes, porque unifica y, por tanto, facilita el pago de los impuestos que están incluidos en el impuesto del régimen SIMPLE. Desde esta perspectiva, «el Legislador buscó hacer mucho más sencillo el pago de los impuestos a estos contribuyentes que, por su situación socioeconómica, no se les puede exigir la misma diligencia contable que a contribuyentes más grandes»³⁶. Finalmente, la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE no desconoce el principio de equidad porque la tasa se define según la actividad económica del contribuyente y su rango de ingresos. Además, por virtud de los artículos 903 y 912 del ET, dicha base sí está sujeta a dos descuentos: el valor de los aportes al Sistema General de Pensiones a cargo del empleador que sea contribuyente y los pagos o abonos en cuenta realizados a través de medios electrónicos, por el equivalente al 0.5% de los ingresos así recibidos.

3. Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

51. La secretaría jurídica de la Presidencia de la República, Clara María González Zabala; la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Juanita Castro Romero, y el apoderado de la DIAN, Pablo Nelson Rodríguez Silva, en escrito de intervención conjunta, solicitan a la Corte que declare la

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Pág. 7.

³⁶ Pág. 8.

exequibilidad de las normas impugnadas. Se oponen a los argumentos de la demanda en la forma en que se resume a continuación:

3.1. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019

52. La diferencia fundamental que existe entre el régimen de responsables y el régimen de no responsables sobre el IVA radica en las obligaciones sustanciales y formales que deben cumplir las personas que pertenecen a uno o a otro. En el caso del régimen de responsables, las obligaciones formales son «cargas que facilitan la función fiscal de la administración»³⁷ y se encuentran estrechamente vinculadas con la obligación tributaria sustancial de recaudar y pagar el IVA. Desde esta perspectiva, las obligaciones formales son una herramienta para evitar la evasión tributaria, la cual es el «principal aspecto desestabilizador del principio de equidad y de igualdad ante las cargas públicas»³⁸.

53. En este sentido, conviene resaltar que las personas que pertenecen al régimen de no responsables también realizan operaciones que causan IVA. No obstante, en razón de la naturaleza y del monto de las operaciones, el Legislador consideró que aquellas no ameritaban la imposición de ciertos deberes, tanto formales como sustanciales. Lo anterior, «en aras de lograr un balance entre el recaudo y el costo de la operación, a la luz del principio constitucional de eficiencia tributaria»³⁹. Así, aunque, en principio, todas las personas naturales y jurídicas que realicen operaciones gravadas con IVA deberían declarar, recaudar y pagar el impuesto, con fundamento en el principio de eficiencia, el Legislador decidió que las personas naturales que cumplieran ciertas condiciones no lo deben hacer.

54. Lo anterior también se explica en que el Legislador tiene un amplio margen de configuración para establecer los requisitos relacionados con la pertenencia a los dos regímenes de responsabilidad sobre el IVA, de acuerdo con las condiciones y las características de los sujetos.

55. De este modo, el régimen de no responsables constituye una excepción al régimen de responsabilidad. Las personas naturales inscritas en el primero, por su situación de minoristas o detallistas, «ostentan diferentes condiciones de operación y organización que ameritan el tratamiento de no responsables»⁴⁰, si se les compara con las personas jurídicas. Es por esto que el Legislador consideró que aquellas no debían recaudar el IVA, en la medida en que no cuentan con la capacidad logística para asumir el cumplimiento de las obligaciones formales que se derivan del régimen de responsables.

56. Además de las diferencias que existen entre las personas naturales y jurídicas respecto de la infraestructura operativa y logística que poseen unas y

³⁷ Sentencia C-1114 de 2000.

³⁸ Pág. 28.

³⁹ Pág. 27.

⁴⁰ Pág. 31.

otras, para el cumplimiento de obligaciones formales tributarias, existe otra que también fue considerada por el Legislador para no incluir a las segundas en el régimen de no responsables del IVA. En efecto, «las personas jurídicas se constituyen generalmente con un ánimo de lucro y bajo un régimen de organización y estructura que les permite contar con herramientas para cumplir con algunos deberes formales en materia tributaria, diferente a lo que ocurre con las personas naturales comerciantes, artesanos, minoristas o detallistas, pequeños agricultores, ganaderos, y quienes presten servicios, con las características señaladas por el Legislador, cuyas actividades, en su mayoría, se enmarcan en un objetivo de subsistencia, y quienes probablemente no cuentan con la infraestructura empresarial ni la capacidad operativa para el cumplimiento de los deberes formales a los que se encuentra obligado un responsable del IVA»⁴¹.

57. Es por esto que el cargo propuesto no cumple el primer requisito jurisprudencial para adelantar el juicio por omisión legislativa relativa, en la medida en que la situación de las personas naturales, que satisfacen las condiciones previstas en la norma demandada, no es la misma en la que se encuentran las personas jurídicas. De acuerdo con lo expuesto en precedencia, «está demostrado que los no responsables del impuesto tienen condiciones específicas que impiden un igual tratamiento con una persona jurídica, de tal manera que no se genera un trato desigual entre iguales»⁴².

58. Ahora bien, la no inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA no afecta su derecho a la libertad de empresa, por cuanto no restringe ni limita su libertad contractual, su derecho de concurrir o retirarse del mercado, su derecho a un tratamiento igual respecto de otras personas jurídicas, su libertad de organización, su derecho a la libre iniciativa privada, su derecho a crear establecimientos de comercio y su derecho a recibir un beneficio económico por el desarrollo de sus actividades.

3.2. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019

59. Los delitos descritos en los artículos 434A y 434B del Código Penal satisfacen el principio de legalidad en materia penal porque describen exhaustivamente la conducta punible y establecen la sanción aplicable. Adicionalmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 del Código Penal, si los tipos penales no señalan la modalidad de la conducta punible, ha de entenderse que esta es dolosa. En todo caso, «[l]a aplicación de las sanciones previstas [en esos artículos] está condicionada a la certeza sobre la responsabilidad subjetiva del procesado por el hecho punible que origina el juicio, situación coherente con la proscripción de cualquier forma de responsabilidad objetiva»⁴³.

⁴¹ Pág. 32.

⁴² Pág. 36.

⁴³ Pág. 60.

60. De acuerdo con lo establecido en el artículo 66 del Código de Procedimiento Penal, la titularidad de la acción penal está en cabeza de la Fiscalía General de la Nación. Este artículo también señala que «[t]oda persona debe denunciar a la autoridad los delitos cuya comisión tenga conocimiento y que deban investigarse de oficio». En este contexto, la no inclusión de la palabra «solo», para referirse a la no competencia exclusiva de la DIAN para solicitar el inicio de la acción penal, sugiere que esta también puede ser iniciada de oficio por la Fiscalía. Esta nueva redacción de la norma materializa, por tanto, el principio constitucional de colaboración armónica de los poderes públicos.

61. De otro lado, el demandante se equivoca al considerar que el adverbio «solo» asegura que la acción penal únicamente pueda iniciarse dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias. Esto es así porque el artículo 83 del Código Penal estatuye que «[I]a acción penal prescribirá en un tiempo igual al máximo de la pena fijada en la ley, si fuere privativa de la libertad, pero en ningún caso será inferior a cinco (5) años, ni excederá de veinte (20) [...].» De esta manera, aunque la liquidación oficial es un requisito de procedibilidad de la acción en estos casos, de esto no se sigue que la acción penal solo se pueda iniciar dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias, ya que, como es obvio, a estos delitos también les aplica el término de prescripción general de todos los delitos.

62. Finalmente, el parágrafo 1 de los artículos 434A y 434B del Código Penal expresamente establece que la acción penal podrá iniciarse por petición especial de la DIAN, «siguiendo criterios de proporcionalidad y razonabilidad». Esto implica que «la ausencia de una exigencia puramente formal de expresar dichos criterios en la respectiva solicitud no puede significar, ni significa, la omisión de cumplir con dicho deber, como lo pretende hacer ver el actor, pues estos configuran un elemento esencial de la motivación de la petición»⁴⁴.

3.3. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019

63. En ejercicio de su libertad de configuración en materia tributaria, el Legislador decidió que la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE estuviera determinada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos por el contribuyente en el respectivo periodo gravable.

64. Ese régimen, el cual es un modelo de tributación opcional, tiene como fin «reducir el costo que generan las obligaciones tributarias y simplificar su cumplimiento para los contribuyentes»⁴⁵, además de incentivar la formalización y evitar la evasión tributaria.

⁴⁴ Pág. 61.

⁴⁵ Pág. 43.

65. Este diseño legal del impuesto del régimen SIMPLE y, en particular, el de su base gravable, satisface las exigencias de justicia y equidad, por las siguientes razones: «(i) las tarifas del impuesto son inferiores a varias de las tarifas aplicables a los impuestos que sustituye, integra y comprende el SIMPLE (van desde el 1.8% hasta el 14,5%). || (ii) Los pagos que el empresario realice por concepto de aportes a pensiones de sus trabajadores (100%) y los pagos por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de medios electrónicos (equivalente al 0.5% de los ingresos recibidos por este medio) se podrán descontar del impuesto o anticipo a pagar, en las proporciones correspondientes. || (iii) En una sola declaración anual se cumple con el deber formal de declarar varios impuestos (impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto de industria y comercio consolidado, impuesto nacional al consumo)»⁴⁶.

66. De este modo, aunque la base gravable está constituida por los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos por el contribuyente, los posibles efectos adversos de esta situación se compensan mediante el pago de menores tasas, la inclusión de varios impuestos en uno solo y el otorgamiento de dos descuentos específicos.

67. Ahora bien, la habilitación para que la DIAN no permita la inscripción en el régimen SIMPLE de personas frente a las cuales se configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o exista una relación legal y reglamentaria es concordante con la finalidad que persigue dicho régimen. Así, no resultaría lógico permitir que opten por el mismo personas que reúnan esas características, «por cuanto se entiende que esas personas ya estarían formalizadas»⁴⁷.

68. Por último, la presunta ambigüedad y falta de claridad de la expresión «micro-mercado» no es tal. En efecto, según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra *mercado* significa «sitio público destinado permanentemente, o en días señalados, para vender, comprar o permutar bienes o servicios». Así mismo, el prefijo *micro* hace alusión a algo «muy pequeño». Ahora bien, corresponde tener en cuenta que la locución demandada forma parte de un enunciado normativo en el que están contenidos los términos «tiendas pequeñas» y «mini-mercados». Este enunciado «pretende agrupar un conjunto de actividades asimilables, para determinar la tarifa del impuesto SIMPLE aplicable, en función de los ingresos brutos, las cuales se caracterizan, en este caso, por su menor tamaño»⁴⁸. De ahí que se trate de palabras que son sinónimas entre sí.

69. Adicionalmente, la voz «micro-mercado» fue definida mediante el artículo 2 del Decreto 1091 de 2020 y en el Anexo 4 de dicho decreto, el cual incluye el código y la clasificación de actividades económicas (CIIU), expedidos por la DIAN.

⁴⁶ Pág. 45 y 46.

⁴⁷ Pág. 49.

⁴⁸ Pág. 53.

4. Centro de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia (CEEF)

70. La directora del Centro de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia (CEEF), Olga Lucía González, solicita a esta Corporación que declare la exequibilidad de las normas demandadas, a excepción de la expresión «ingresos brutos», que debe ser declarada exequible, pero en el sentido propuesto por el demandante. La interviniente desarrolla su exposición de la siguiente manera:

4.1. Cargo de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019

71. La libertad de configuración en materia tributaria le permite al Legislador decidir si las calidades del sujeto son relevantes para establecer su responsabilidad respecto del recaudo del IVA. Ahora bien, el demandante se equivoca al afirmar que tal responsabilidad no implica una mayor carga tributaria. En efecto, las personas responsables del IVA «deben determinar una cuota del tributo teniendo en cuenta el IVA pagado en la cadena de insumos»⁴⁹. Por tanto, la eventual inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA no implica necesariamente un trato ventajoso respecto de los responsables, toda vez que aquellos deben asumir el IVA pagado como parte del costo y tratarlo así en su impuesto sobre la renta. En este sentido, el supuesto tratamiento desfavorable que genera la norma debe ser valorado caso a caso y comprende el examen del impuesto sobre la renta por su estrecha relación con el IVA.

4.2. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019

72. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del Código Penal, el Legislador no está obligado a incluir en cada tipo penal el elemento subjetivo de la conducta punible, salvo que se trate de aquellos delitos cuya conducta deba ser culposa o preterintencional. Por tanto, la falta de inclusión de la modalidad de la conducta no deriva en una suerte de responsabilidad objetiva.

73. La no inclusión de la palabra «solo», para referir la competencia exclusiva de la DIAN para solicitar el inicio de la acción penal, permite que cualquier persona pueda denunciar las conductas punibles reguladas en los artículos 434A y 434B del Código Penal, como ocurre con la mayoría de delitos. Esta nueva regla «resulta aún más garantista para la sociedad y para la protección del bien jurídico tutelado que la anterior» y, por tanto, debe ser declarada exequible.

74. Así mismo, la exclusión de la voz «expresados en la respectiva solicitud», para indicar que los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que han de

⁴⁹ Pág. 10.

fundar la solicitud de inicio de la acción penal por parte de la DIAN deben quedar allí contenidos, no viola los artículos 113 y 250 de la Constitución. Lo anterior, pues, en todo caso, la actuación de la DIAN debe respetar las reglas superiores y ordinarias que guían los procedimientos administrativos.

4.3. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019

75. Contrariamente a lo afirmado por el demandante, una interpretación armónica de la norma enjuiciada permite concluir que el ET sí permite restar las devoluciones, rebajas y descuentos de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE. Sin embargo, en caso de que se aceptara la interpretación del accionante, «si se presentaría una vulneración a la Constitución»⁵⁰, ya que la base gravable así constituida no tendría en cuenta la situación real del contribuyente.

76. Por otra parte, la decisión de la DIAN de no incluir a una persona, respecto de la cual se configure un contrato realidad, en el impuesto del régimen SIMPLE, no implica que esa autoridad pueda declarar la existencia de dicho contrato. De acuerdo con la norma demandada, tal facultad solo es ejercida «para recalificar actos y negocios jurídicos en aras de verificar y dar cumplimiento eficaz a las condiciones para acceder a un tratamiento fiscal especial»⁵¹.

77. Finalmente, la ambigüedad y la falta de certeza que genera la expresión «micro-mercados» es superable y, por tanto, debe ser declarada exequible. Sobre el particular, se puede entender que las palabras «tiendas pequeñas», «mini-mercados» y «micro-mercados», empleadas en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2020 son sinónimas. En consecuencia, ante la ausencia de definición de la locución «micro-mercados», el operador jurídico debe «utilizar cualquier otra [definición] aplicable a las tiendas pequeñas o mini-mercados»⁵².

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

78. El Procurador General de la Nación solicita a la Corte Constitucional que, respecto de la Ley 2010 de 2019, declare: *i)* la exequibilidad del artículo 4; *ii)* «la exequibilidad del artículo 71 y estarse a lo resuelto en la Sentencia C-557 de 2019, que declaró la exequible el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018»; *iii)* la exequibilidad condicionada del artículo 74, «bajo el entendido de que, para la determinación de la renta líquida gravable del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE de tributación, se podrán restar las rebajas, las devoluciones y los descuentos de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios»; *iv)* la inexequibilidad de la expresión «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ Pág. 13.

⁵² *Ibidem*.

administrativa para el efecto», contenida en el artículo 74; y *v)* la exequibilidad de la expresión «micro-mercados», prevista en el artículo 74.

79. Para sustentar su solicitud, manifiesta lo siguiente:

1. Cargo de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019

80. Las obligaciones que se derivan del régimen de responsables del IVA son sustanciales y formales. Las primeras se materializan en la obligación de recaudar ese impuesto y pagarla a la Administración. Mediante las segundas, el Estado controla la función de recaudo. La Corte ha considerado que la existencia de los dos regímenes de responsabilidad en materia de IVA se ajusta a la Constitución y «ha aceptado la designación de agentes retenedores con base en términos de eficiencia en la recolección de los tributos»⁵³. Ahora bien, desde el punto de vista de la capacidad económica, las personas naturales, que cumplen las condiciones previstas en el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, y las personas jurídicas sí son comparables, toda vez que la jurisprudencia ha señalado que el criterio de clasificación de unas y otras en los dos regímenes de responsabilidad del IVA depende de la capacidad económica de los contribuyentes⁵⁴.

81. Sin embargo, «las personas jurídicas cuentan (o deben contar para poder cumplir con las obligaciones que las leyes les imponen como comerciantes) con la capacidad operativa, el régimen organizacional y la infraestructura empresarial necesarios para cumplir de forma eficiente con los deberes formales que se exigen a los responsables del IVA»⁵⁵. En consecuencia, «la medida incorporada en la norma aporta un mayor grado de eficiencia en el recaudo de los tributos y previene la evasión fiscal; finalidades legítimas a la luz del ordenamiento constitucional»⁵⁶. Además, la no inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA constituye una medida adecuada para alcanzar ese fin, porque garantiza que la mayoría de los comerciantes sean responsables del recaudo y pago del IVA. Igualmente, no afecta o desconoce otros principios constitucionales, por cuanto la pertenencia al régimen de responsables no supone una mayor carga tributaria para los inscritos en él.

2. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019

82. En relación con la ausencia del elemento subjetivo de los tipos penales consagrados en los artículos 434A y 434B del Código Penal, es preciso tener en cuenta que el artículo 21 ejusdem determina que las conductas ilícitas son por regla general dolosas, salvo que la ley expresamente establezca que son culposas o preterintencionales. Por ello, «la falta de calificación expresa de la conducta

⁵³ Pág. 20. Se citan las sentencias C-514 de 2019, C-1383 de 2000 y C-150 de 1997.

⁵⁴ Se cita la Sentencia C-1383 de 2000.

⁵⁵ Pág. 21 y 22.

⁵⁶ Pág. 22.

punible como dolosa no debería interpretarse como un aval de responsabilidad penal objetiva»⁵⁷.

83. De otro lado, en la Sentencia C-557 de 2019, la Corte declaró la exequibilidad del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, «que establecía en general un contenido normativo similar»⁵⁸ al del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019. La única diferencia es la eliminación de la locución «solo». Dado que el contenido de los dos artículos es el mismo, le corresponde a la Corte declarar estarse a lo resuelto en la mencionada sentencia.

84. Finalmente, «la falta de consagración expresa de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan el inicio de la acción penal, en la petición especial, no tiene la potestad de afectar el derecho al debido proceso»⁵⁹. Esto es así, porque el ordenamiento jurídico ya impone el deber de motivar los actos administrativos, para garantizar el derecho de defensa y contradicción. Adicionalmente, es claro que a las conductas tipificadas en los artículos 434A y 434B del Código Penal les es aplicable el término general de prescripción de la acción penal.

3. Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019

85. La configuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, de acuerdo con los ingresos brutos del contribuyente, y no de los ingresos netos, no es manifiestamente regresiva. Así mismo, no afecta el derecho fundamental al mínimo vital de los contribuyentes, porque las tarifas del régimen SIMPLE son inferiores a las tarifas de los impuestos que este sustituye e integra. No obstante, «sf limita el principio de progresividad, al calcular la renta líquida gravable, sin descontar las devoluciones, rebajas y descuentos, es decir, sin consideración a la real situación del contribuyente, que solo se refleja en sus ingresos netos»⁶⁰. Por ello, se debe dar aplicación a lo establecido en el artículo 26 del ET, que señala la forma de calcular la base gravable del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, declarar la exequibilidad condicionada de la medida.

86. Ahora bien, «la posibilidad de que la DIAN pueda excluir a las personas naturales residentes en el país como sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE de tributación, con fundamento en la existencia de un contrato realidad, cuya declaratoria no requiere de pronunciamiento de autoridad judicial, afecta el derecho al debido proceso y el principio de juez natural»⁶¹.

87. Finalmente, la expresión «micro-mercados» no es del todo imprecisa, por cuanto la norma incorpora unas tablas que permiten determinar el monto de la tarifa SIMPLE consolidada, con base en los ingresos brutos anuales de cada actividad empresarial.

⁵⁷ Pág. 24.

⁵⁸ *Ibidem.*

⁵⁹ *Ibidem.*

⁶⁰ Pág. 27.

⁶¹ Pág. 28.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. Competencia

88. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, comoquiera que se dirige contra los artículos 4, 71 y 74 (parcial) de la Ley 2010 de 2019.

2. Cuestión previa. Análisis sobre la ineptitud de la demanda

89. Antes de establecer la metodología de la decisión, es necesario determinar la aptitud sustantiva de la demanda. Si bien la etapa de admisibilidad es el momento idóneo para que la Corte adelante ese estudio y verifique el cumplimiento de los requisitos jurisprudenciales definidos para el efecto, la superación de esta fase no elimina la posibilidad de que, de encontrarse mérito para ello y al momento de proferir sentencia, la Sala Plena analice con mayor detenimiento y profundidad los cargos propuestos⁶². Esto es así porque, en todo caso, la admisión de la demanda «responde a una valoración apenas sumaria de la acción»⁶³, que no compromete la competencia de la Corte para decidir los asuntos puestos a su consideración en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales⁶⁴.

90. Esta Corporación ha señalado amplia y reiteradamente los requisitos que debe cumplir la acción pública de inconstitucionalidad. Al respecto, y en relación con la exigencia contenida en el numeral 3 del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991⁶⁵, a partir de la sentencia C-1052 de 2001, este Tribunal ha precisado que el concepto de la violación debe responder a mínimo tres exigencias argumentativas: (i) «el señalamiento de las normas constitucionales que consideren infringidas (art. 2, núm. 2, Decreto 2067 de 1991)»; (ii) «la exposición del contenido normativo de las disposiciones constitucionales que

⁶² Sentencias C-112 y C-085 de 2018, C-535 de 2016, y C-389 y C-384 de 2017, entre otras.

⁶³ Sentencia C-281 de 2013.

⁶⁴ En la Sentencia C-173 de 2017, la Corte indicó: «Es así que el auto admisorio no constituye un prejuicamiento y entre lo resuelto en este y lo decidido al momento de proferir la respectiva sentencia. Pueden presentarse modificaciones que impliquen el examen sobre los argumentos de inconstitucionalidad expresados por el actor, los cuales pueden, en algunos casos, llevar a la Sala Plena a determinar que las razones expuestas no cumplen los presupuestos de procedibilidad para suscitar un juicio sobre el fondo de la cuestión planteada».

⁶⁵ Artículo 2 del Decreto 2067 de 1991: «Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: 1. El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; || 2. El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas; || 3. Las razones por las cuales esos textos se estiman violados; || 4. Cuando fuera el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; || y 5. La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda» (negrilla fuera del texto).

riñe con las normas demandadas» y (iii) la explicación de «las razones por las cuales los textos normativos demandados violan la Constitución».

91. Así mismo, en la citada sentencia, la Corte Constitucional sistematizó la jurisprudencia sobre la última exigencia anotada y señaló que las razones alegadas para fundamentar la censura deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes⁶⁶.

92. En cuanto a la *claridad* de la demanda, la Corte indicó que implica para el accionante el «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». La *certeza* exige que la demanda recaiga sobre una «proposición jurídica real y existente» y no sobre una deducida o supuesta por el actor, pues el control de constitucionalidad «supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto». Por su parte, la *especificidad* obliga a que la demanda formule por lo menos un cargo concreto contra la norma acusada, de manera que sea posible determinar si se presenta una confrontación real y objetiva entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, lo que supone dejar de lado argumentos «vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales» que no tienen conexión con la norma demandada. La *pertinencia*, como atributo esencial de las razones expuestas al demandar una norma por inconstitucional, indica que «el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional», esto es, basado en la evaluación del contenido de una norma superior frente a la disposición impugnada, apartándose de sustentos «puramente legales y doctrinarios», simples análisis sobre la conveniencia de la norma o de argumentos relacionados con la indebida aplicación de la disposición en un caso específico. Por último, la *suficiencia* se refiere, por una parte, a «la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche»; y, por otra, a la exposición de argumentos que logren despertar «una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada» que haga necesario un pronunciamiento de la Corte.

93. Ahora bien, la Sala constata que, en el presente caso, el demandante plantea ocho cargos de inconstitucionalidad: dos contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 —uno de ellos por omisión legislativa relativa—; tres contra el artículo 71 de la misma normativa, también por omisión legislativa relativa; y tres contra el artículo 74 *eiusdem*, uno de los cuales se presenta bajo la mencionada técnica de control constitucional.

⁶⁶ Estos criterios han sido reiterados en múltiples autos y sentencias. Se pueden consultar, a manera de ejemplo, los Autos 361, 310 y 205 de 2018, 244 y 035 de 2017, 585 de 2016, 527 y 367 de 2015, 324, 267, 243, 145 y 006 de 2014, 105, A71 y 041 de 2013, 274 de 2012, 070 de 2011, 112 de 2009, 091 de 2008, 267 de 2007, 031 de 2006, y 128 y 033 de 2005; así como las sentencias C-148, C-134 y C-105 de 2018, C-351 y C-146 de 2017, C-646, C-160 y C-088 de 2016, C-694, C-612 y C-457 de 2015, C-785 y C-081 de 2014, C-358 y C-304 de 2013, C-748, C-610, C-333 y C-243 de 2012, C-587 y C-128 de 2011, C-942, C-842 y C-459 de 2010, C-351 y C-028 de 2009, C-980 de 2005 y C-874 de 2002.

94. En cuanto al artículo 4 de la Ley 2010 de 2010, el actor argumenta que esta disposición prevé que solo las personas naturales pueden formar parte del régimen de no responsables del IVA. En su opinión, la no inclusión de las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva» en dicho régimen, por el solo hecho de serlo, constituye un trato diferencial, no justificado, que desconoce los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta (cargo primero). Además, esto implica que las personas jurídicas compitan en el mercado, en condiciones desiguales, con las personas naturales inscritas en el régimen de no responsables y las sociedades de hecho, situación que desconoce el derecho a la libre competencia económica reconocido en el artículo 333 de la Constitución (cargo segundo).

95. Frente a la presunta inexequibilidad del artículo 71, manifiesta que en la tipificación de las conductas de «omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes» (artículo 434A del CP) y de «defraudación o evasión tributaria» (artículo 434B del CP), la norma impugnada incurre en una omisión legislativa relativa, por tres razones. La primera, no define el elemento subjetivo del tipo. Es decir, no indica que, para su configuración, la conducta típica debe ser dolosa. Esto viola la prohibición de cualquier forma de responsabilidad objetiva en materia penal (cargo primero). La segunda, no incluye la expresión «solo» en los párrafos 1 de los dos artículos, a pesar de que ese adverbio fue declarado exequible por la Corte en la Sentencia C-557 de 2019. Con ese término, antes de la modificación que introdujo la disposición censurada en el Código Penal, la acción penal únicamente podía iniciarse por solicitud de la DIAN. Esta ampliación de las vías para iniciar la acción penal quebranta los principios de seguridad jurídica, de buena fe y confianza legítima, y de colaboración armónica entre los órganos del Estado, ya que esa acción podría iniciarse en el término de prescripción del delito, y no como ocurría en vigencia del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias (cargo segundo). Y, la tercera, la norma ya no prevé la obligación de la DIAN de expresar en *la solicitud de inicio de la acción penal* los criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Dicha obligación sí estaba prescrita en el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 (cargo tercero).

96. Aunque estos cargos fueron admitidos a trámite, en el Auto respectivo, la magistrada sustanciadora aclaró que los mismos no se ajustan «a las exigencias que conlleva la demostración de una omisión legislativa relativa, pues no se demuestra que la norma excluya a un grupo o una materia generando por ello una violación al principio de igualdad». Sin embargo, precisó que el precepto demandado «sí logra generar una duda respecto de la posible necesidad de limitar el alcance de la norma excluyendo las interpretaciones que puedan resultar contrarias a la Carta Política».

97. Por último, en relación con el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, el accionante afirma que, con el fin de configurar la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, en lugar de tomar los ingresos netos, la norma cuestionada permite integrar la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios. En su sentir, esto configura una omisión legislativa que vulnera los principios de

equidad y de justicia tributaria, por cuanto, para calcular dicha base, debería tenerse en cuenta únicamente «lo *realmente obtenido* por el contribuyente» (cargo primero).

98. Igualmente, considera que la expresión «[l]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto» transgrede los artículos 13, 29, 83, 113 y 229 superiores. En efecto, a su juicio, aquella locución permite que una autoridad administrativa y no una autoridad judicial, como en derecho corresponde, determine si respecto de una persona natural residente en el país se configuran los elementos propios de un contrato realidad laboral o una relación legal y reglamentaria (cargo segundo).

99. Así mismo, estima que la expresión «micro-mercados» vulnera los principios de legalidad y certeza tributaria (artículo 338 de la CP), porque es indeterminada, lo que deja su definición en manos de las autoridades administrativas (cargo tercero).

100. En el Auto admisorio de la demanda, en relación con la presunta omisión legislativa relativa en que habría incurrido el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, la magistrada ponente constató que, en realidad, el cargo propuesto no se inscribe en esa metodología de control constitucional. Destacó que el cuestionamiento se dirige contra la expresión «ingresos brutos», por lo que la solicitud de inconstitucionalidad va encaminada a que se reemplace esa voz por el término «ingresos netos». Así, «si bien el cargo no cumple con los requisitos propios exigidos para la omisión legislativa relativa, resulta en cambio suficiente para generar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la expresión atacada y sobre la eventual necesidad de condicionar la norma».

101. Ahora bien, como pasa a demostrarse a continuación, a pesar de las precisiones hechas en el Auto que admitió la demanda a trámite, la Sala considera que respecto de cinco cargos de inconstitucionalidad persiste la ineptitud de la demanda. En consecuencia, la Corte debe declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo sobre los mismos. Lo anterior, en la medida en que no cumplen los requisitos definidos por esta Corporación para el efecto.

2.1. Cargo contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019

102. El primer cargo respecto del cual la Sala se declarará inhibida es el que se dirige contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, por la supuesta violación del derecho a la libre competencia económica (artículo 333 de la CP). Como ya se precisó, a juicio del demandante, la norma acusada desconoce ese derecho, en la medida en que no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva» en el régimen de no responsables del IVA. Esto, en su opinión, implica que aquellas deben competir en el mercado en condiciones desiguales con las personas naturales inscritas en el régimen de no responsables y con las

sociedades de hecho, toda vez que se ven obligadas a asumir el IVA como un costo adicional.

103. La Corte advierte que este cargo incumple el requisito de certeza, porque se sustenta en una compresión descontextualizada de la disposición y, principalmente, de los efectos que producen las normas que gobiernan el régimen de no responsables del IVA. Lo anterior, fundamentalmente por las dos razones que pasan a exponerse a continuación.

104. En primer lugar, de acuerdo con las explicaciones que la Sala desarrollará más adelante⁶⁷, por expreso mandato legal, tanto en el régimen de responsables del IVA como de no responsables se venden bienes y servicios gravados con este impuesto. Este es un elemento común a ambos regímenes y, en consecuencia, de él no se desprende ninguna ventaja económica o competitiva para los inscritos en el régimen de no responsables del IVA, como lo afirma el demandante.

105. En segundo lugar, el párrafo 1 del artículo 437 del ET —el cual fue adicionado por el precepto impugnado— prohíbe expresamente a las personas que pertenecen al régimen de no responsables del IVA que venden bienes o presten servicios adicionar al precio suma alguna por concepto de IVA. La norma es clara en señalar que si contravienen esta prohibición, deberán cumplir íntegramente con las obligaciones predicables de quienes pertenecen al régimen de responsables del IVA.

106. No obstante, a diferencia de lo argumentado por el demandante, es lógico considerar que las personas no responsables del IVA sí fijan el precio de los bienes y servicios que ofertan con base en los costos de compra de los mismos, los cuales sí incluyen el IVA⁶⁸. Contrariamente a lo que ocurre en el régimen de responsables, el IVA pagado por la persona no responsable a lo largo de la cadena productiva no es descontable, por cuanto así lo disponen los artículos 485 y 488 del ET⁶⁹.

107. En este sentido, como lo señaló el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en su intervención, lo que sucede en la realidad es que el IVA es trasladado al consumidor final mediante un aumento en el precio del producto o del servicio. Por ello, no necesariamente es cierto que la inscripción en el régimen de no responsables implique que la persona natural inscrita en él pueda ofrecer, en todos los casos y sin excepción, un precio más bajo por sus

⁶⁷ Ver párrafo 174 de la presente sentencia.

⁶⁸ Sentencia C-701 de 2015.

⁶⁹ Artículos 485 y 488 del ET: «Impuestos descontables. Los impuestos descontables son: || a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios. || b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. || [...]. Artículo 488. Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas».

productos, si se le compara con los precios ofrecidos por las personas que pertenecen al régimen de responsables del IVA.

108. Esto sugiere que la afirmación sobre la que se estructura todo el cargo analizado, según la cual «los bienes y servicios ofertados por personas naturales y las figuras asociativas de hecho tendrán un precio final menor, ya que el precio de su producto o servicio no incluye ni se constituye con el valor agregado por concepto del impuesto»⁷⁰, no es una realidad en la práctica económica. Al respecto, se debe destacar que la veracidad de dicha afirmación no fue demostrada de ninguna manera en la demanda y que solo obedece a la interpretación que el accionante realiza sobre los efectos económicos que produce el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019.

109. De hecho, en virtud de la magnitud y del tipo de negocio que desarrollan de acuerdo con lo prescrito en el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, es razonable presumir que las personas que pertenecen al régimen de no responsables del IVA y aquellas que forman parte del régimen de responsabilidad se desenvuelven en mercados diferentes y buscan satisfacer necesidades disímiles de los consumidores. Esto implicaría que, en realidad, no compiten entre sí.

110. Por tanto, la Corte se declarará inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, frente al cargo por la presunta transgresión del artículo 333 superior (cargo segundo), dado que no satisface el requisito de certeza.

2.2. Cargos contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019

111. El segundo cargo sobre el cual le corresponde a la Sala inhibirse es el relativo a la presunta falta de definición del elemento subjetivo en la tipificación de las conductas de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria (cargo primero). Estos tipos penales fueron modificados por el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019. Como ya se explicó, a juicio del demandante, tal omisión desconoce la prohibición de cualquier forma de responsabilidad objetiva en materia penal (artículo 29 de la CP).

112. Sobre el particular, conviene precisar que las diversas modalidades de la conducta punible se encuentran reconocidas, de manera general, en los artículos 22, 23 y 24 del Código Penal. Estas disposiciones establecen que las conductas punibles pueden ser dolosas⁷¹, culposas⁷² o preterintencionales⁷³. Puntualmente,

⁷⁰ Pág. 64 de la demanda.

⁷¹ Artículo 22 del Código Penal: «La conducta es dolosa cuando el agente conoce los hechos constitutivos de la infracción penal y quiere su realización. También será dolosa la conducta cuando la realización de la infracción penal ha sido prevista como probable y su no producción se deja librada al azar».

⁷² Artículo 23 del Código Penal: «La conducta es culposa cuando el resultado típico es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el agente debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo».

el artículo 21 de la misma normativa determina que «[l]a culpa y la preterintención solo son punibles en los casos expresamente señalados por la ley». Esto significa que, si el tipo penal no contiene expresamente el elemento subjetivo, la tipicidad solo se configura cuando el sujeto actúa con dolo. Así, por expreso mandato del artículo 21 del Código Penal, por regla general, el juicio de tipicidad solo es posible cuando existe conciencia y voluntad en la comisión de los hechos, esto es, cuando la conducta es dolosa, salvo que el tipo penal expresamente admita las modalidades de culpa o preterintención⁷⁴.

113. Conforme a lo anterior, es claro que la demanda se sustenta en la interpretación particular que hace el actor sobre el alcance de la norma acusada, y no sobre lo que esta dispone. En consecuencia, el cargo formulado no cumple el requisito de certeza. A diferencia de lo sostenido por el demandante, la disposición no omite la inclusión del elemento subjetivo del tipo. Por mandato del artículo 21 del Código Penal, y dado que las conductas no admiten expresamente otra modalidad, los delitos tipificados en los artículos 434A y 434B del Código Penal, modificados por el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, solo se configuran cuando sean cometidos con dolo⁷⁵. En este sentido, la interpretación que el demandante hace de la norma impugnada desconoce la regla general contenida en el artículo 21 del Código Penal, es decir, que la modalidad de la conducta de todos los delitos es dolosa, a excepción de aquellas que expresamente exijan otra modalidad.

114. De otro lado, nada indica, como lo pretende hacer ver el accionante, que la norma demandada consagre tipos penales en los que se ha de prescindir de la culpabilidad como presupuesto de la imputación o de la acusación. Esta es una conclusión infundada que solo obedece a una interpretación subjetiva y descontextualizada del alcance de lo preceptuado en el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019. De manera equivocada, el actor estima que la culpabilidad, como juicio de reproche, se verifica en la tipicidad y que, en consecuencia, la falta de determinación explícita del elemento subjetivo del tipo viola la proscripción de toda forma de responsabilidad objetiva.

115. No obstante, como es evidente, resulta erróneo considerar que la inclusión del elemento subjetivo en el tipo ya define la culpabilidad, pues esta solo se establece en el curso del proceso y de acuerdo con las condiciones particulares en las que se encuentra el sujeto⁷⁶. Es más, como lo ha sostenido la Corte, a

⁷³ Artículo 24 del Código Penal: «La conducta es preterintencional cuando su resultado, siendo previsible, excede la intención del agente».

⁷⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, sentencias del 15 de abril de 2020 (proceso n.º 49.672), 12 de febrero de 2020 (proceso n.º 51.094) y 4 de diciembre de 2019 (proceso n.º 53.445), entre otras.

⁷⁵ De hecho, en la exposición de motivos de la mencionada Ley, publicada en la Gaceta del Congreso n.º 1055 de 2019, se lee que el proyecto «prevé la penalización a quienes con **dolo** incurran en evasión de impuestos, bajo la consagración explícita de las sanciones por fraude fiscal y evasión como delito. Específicamente, frente al delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistente se establece que el contribuyente que **dolosamente** omita activos o presente un menor valor [...] será sancionado con pena privativa de la libertad de 48 a 108 meses de prisión» (negrita fuera del texto).

⁷⁶ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, sentencia del 20 de octubre de 2010 (proceso n.º 33.022).

todos los tipos penales, sin excepción, «les resulta exigible la concurrencia de la culpabilidad como principio político criminal que proscribe toda forma de responsabilidad objetiva»⁷⁷.

116. Por estas razones, la Corte se declarará inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, en relación con el cargo por el presunto desconocimiento de la prohibición de responsabilidad objetiva (artículo 29 de la CP), ya que no cumple el requisito de certeza.

117. Otro cargo que merece la misma decisión es el relativo al supuesto quebrantamiento de los principios de seguridad jurídica (artículo 2 de la CP), de buena fe y confianza legítima (artículo 83 de la CP) y de colaboración armónica entre los órganos del Estado (artículo 113 de la CP). A juicio del accionante, el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 desconoce esos preceptos porque suprimió la locución «solo», a pesar de que la misma había sido declarada exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-557 de 2019⁷⁸. Para el demandante, la inconstitucionalidad de esta situación radica en que la ampliación de las posibles vías para iniciar la acción penal —de oficio por la Fiscalía General de la Nación o con ocasión de la denuncia presentada por cualquier ciudadano— implica que la acción podrá iniciarse en el término de prescripción del delito, y no como ocurría en vigencia del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias.

118. La Sala constata que el cargo incumple el requisito de especificidad. Las razones que expone el demandante para demostrar su argumento se fundan en una comparación entre los artículos 63 de la Ley 1943 de 2018 y 71 de la 2010 de 2019, y no entre este y los artículos 2, 83 y 113 de la Constitución. El siguiente cuadro permite comprobar esta situación:

Artículo 63 de la Ley 1943 de 2018	Artículo 71 de la Ley 2010 de 2020
«Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:	«Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:
CAPÍTULO 12	CAPÍTULO 12
[...]	[...]
Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. [...]	Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. [...]
Parágrafo 1. La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	Parágrafo 1. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

⁷⁷ Sentencia C-128 de 2003.

⁷⁸ Con salvamento de voto de los magistrados Diana Fajardo Rivera, Cristina Pardo Schlesinger y José Fernando Reyes Cuartas.

<p>(DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La autoridad tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.</p> <p>[...]</p> <p>Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. [...]</p> <p>Parágrafo 1. La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La Autoridad Tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos».</p>	<p>(DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.</p> <p>La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.</p> <p>[...]</p> <p>Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. [...]</p> <p>Parágrafo 1. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos».</p>
--	---

119. Desde la perspectiva del demandante, la presunta vulneración de los artículos 2, 83 y 113 de la Constitución no es el resultado de lo que la norma dispone, sino de lo que ya no prescribe. Esto, en razón de su reproducción parcial en el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, como consecuencia de la declaratoria de inexequibilidad de la Ley 1943 de 2018, mediante la Sentencia C-481 de 2019, por vicios de procedimiento en su formación. Sin embargo, al realizar la comparación aludida, el demandante omite señalar las razones específicas por las cuales el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, al margen de lo

que en su momento estableció el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, vulnera los artículos 2, 83 y 113 de la Constitución.

120. Además, es evidente que la declaratoria de exequibilidad del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 y, en particular, el análisis que la Corte realizó en la Sentencia C-557 de 2019 sobre el alcance del adverbio «solo», no suponía para el Legislador el deber de mantener la redacción de esa norma a perpetuidad. De hecho, para desarrollar esta argumentación, el actor hace una interpretación equivocada de lo sostenido por la Corte en esa providencia. Contrariamente a lo manifestado por él, la Sala Plena precisó que la palabra «solo» no podía ser entendida en el sentido de que la acción penal únicamente podía iniciarse por solicitud de la DIAN. En este orden, afirmó que dicha solicitud sí constituía un «requisito de procedibilidad» de la acción penal, pero que la misma no limitaba la competencia de la Fiscalía General de la Nación para investigar de oficio las conductas tipificadas en los artículos 434A y 434B del Código Penal.

121. En la Sentencia C-557 de 2019 se lee lo siguiente:

«A pesar de que el artículo 63 *sub examine* prevé un requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal consistente en la solicitud previa del Director de la DIAN o la autoridad competente, la norma no otorga una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la competencia constitucional de la Fiscalía General de la Nación para investigar de oficio los delitos tipificados por el mismo».

122. Es más, en la misma decisión, la Corte aclaró que si la DIAN u otra autoridad tributaria tienen noticia de la comisión de esos delitos, deben poner inmediatamente el hecho en conocimiento de la Fiscalía General de la Nación. Este deber surge, dice la Sentencia C-557 de 2019, de lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 906 de 2004, el cual impone el deber de denuncia, no solo en cabeza de los servidores públicos, sino, en general, de todas las personas.

123. Igualmente, y por estas mismas razones, el cargo tampoco satisface el requisito de pertinencia. Se reitera que la confrontación que el demandante plantea no es entre el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 y los artículos 2, 83 y 113 de la Constitución, sino entre el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 y el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018. Esto significa que el reproche formulado no es de naturaleza constitucional, sino legal.

124. Para el demandante, la inexequibilidad de la norma surge porque fundamentalmente, en su opinión, en vigencia de la Ley 1943 de 2018, la acción penal únicamente se podía iniciar en el término de firmeza de las declaraciones tributarias, lo que a su juicio es más beneficioso para el contribuyente; mientras que ahora, en aplicación de la Ley 2010 de 2019, dicha acción podría iniciarse en el término de prescripción de los delitos.

125. La interpretación que el actor hace sobre el alcance del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, respecto de la prescripción de la acción penal, es ajena al análisis de constitucionalidad del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019. Este es un

argumento que no tiene una relación directa y relevante con el estudio de la disposición impugnada frente a las normas constitucionales cuya violación se alega, porque, como es lógico, el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 no constituye un parámetro de constitucionalidad. En consecuencia, tal interpretación no resulta pertinente para adelantar el control del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019.

126. Además, ciertamente, nada indica que el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 hubiese excluido la aplicación del término general de prescripción de los delitos a las conductas tipificadas en los artículos 434 A y 434B del Código Penal⁷⁹. En este sentido, pareciera que la relación que plantea el demandante entre el término de firmeza de las declaraciones tributarias y la potestad exclusiva de la DIAN o de la autoridad competente, para solicitar el inicio de la acción penal, corresponde a su hermenéutica particular, y no al verdadero alcance de lo preceptuado en su momento en el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018.

127. De otro lado, tampoco es procedente la solicitud del Procurador General de la Nación, consistente en estarse a lo resuelto en la Sentencia C-557 de 2019, con base en la supuesta similitud de los dos artículos, es decir, 63 de la Ley 1943 de 2018 y 71 de la Ley 2010 de 2019. Esto, comoquiera que en la Sentencia C-450 de 2020⁸⁰, la Corte aclaró que, *i)* en realidad, se trata de dos contenidos normativos diferentes, *ii)* el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 no subrogó el supuesto jurídico previsto en el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, y *iii)* esta última disposición fue derogada el 27 de diciembre de 2019, con la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019.

128. Con fundamento en lo expuesto, la Corte se inhibirá para emitir una decisión de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda, pues el cargo dirigido contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, por la presunta violación de los artículos 2, 83 y 113 de la Constitución, no cumple los requisitos especificidad y pertinencia.

129. Algo similar ocurre con la eliminación de la expresión «expresados en la respectiva solicitud». El actor considera que el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 vulnera los artículos 113 y 250 superiores porque suprimió la voz «expresados en la respectiva solicitud», prevista inicialmente en el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 (cargo tercero). Dicha expresión hacía referencia a la obligación en cabeza de la DIAN de expresar *en la solicitud de inicio de la acción penal* los criterios de razonabilidad y proporcionalidad. No obstante, en la redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, si bien se incluyeron tales

⁷⁹ Inciso 1 del artículo 83 del Código Penal: «Término de prescripción de la acción penal. La acción penal prescribirá en un tiempo igual al máximo de la pena fijada en la ley, si fuere privativa de la libertad, pero en ningún caso será inferior a cinco (5) años, ni excederá de veinte (20), salvo lo dispuesto en el inciso siguiente de este artículo».

⁸⁰ Con salvamento de voto del magistrado José Fernando Reyes Cuartas. En esta oportunidad, con base en los argumentos indicados, la Corte se declaró inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de los párrafos primeros de los artículos 434A y 434B, adicionados a la Ley 599 de 2000 por el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018.

criterios, no se indicó que estos deben quedar «expresados en la respectiva solicitud», tal y como lo exigía la Ley 1943 de 2018.

130. Al respecto, en primer lugar, la Corte observa que la demanda incumple el requisito de certeza. En efecto, la interpretación que formula el accionante sobre la norma impugnada no corresponde con lo que esta en realidad dispone. Una lectura exegética, completa y detallada de la misma pone en evidencia que la eliminación de la expresión que el actor echa de menos no afecta la obligación que aquella impone a la DIAN o a la autoridad competente. Es decir, la exigencia de que estas autoridades sustenten la petición especial de inicio de la acción penal en los principios de razonabilidad y proporcionalidad. De acuerdo con la redacción de la norma, es apenas lógico que tales principios deben quedar reflejados en la mencionada petición especial y que toda la actuación de las autoridades administrativas debe estar fundada en ellos.

131. Así, la exclusión de la voz «expresados en la respectiva solicitud» no altera sustancialmente el mandato que impone la norma acusada, el cual se refiere a que la petición especial de inicio de la acción penal debe estar fundada en los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

132. En segundo lugar, y de acuerdo con lo anterior, la demanda tampoco satisface el requisito de especificidad. La Sala encuentra que el actor omitió explicar las razones concretas por las que la no inclusión de la locución «expresados en la respectiva solicitud» vulnera el principio de colaboración armónica entre los diferentes órganos del Estado (artículo 113 de la CP), así como las funciones constitucionales de la Fiscalía General de la Nación (artículo 250 de la CP).

133. El único argumento que sustenta esta acusación es el aparente desconocimiento del precedente fijado en la Sentencia C-557 de 2019. Sin embargo, en concordancia con los cargos planteados en esa oportunidad, el problema jurídico se contrajo a determinar si la norma acusada violaba los artículos superiores citados en precedencia (113 y 250 de la CP), en tanto prescribía que la Fiscalía General de la Nación solo podía iniciar la acción penal respecto de los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria, cuando la DIAN presentara la respectiva solicitud. En este sentido, la Corte no se ocupó de establecer si los criterios de razonabilidad y proporcionalidad debían quedar expresados en dicha solicitud, pues este no era un asunto relevante para resolver el problema jurídico indicado.

134. Finalmente, la demanda tampoco cumple el requisito de pertinencia. La Corte observa que, al igual que ocurre con el segundo cargo, la confrontación que el demandante propone no es entre el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 y los artículos 113 y 250 de la Constitución, sino entre el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 y el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018. En el fondo, lo que el actor cuestiona es que en la redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, si bien se incluyeron los principios de razonabilidad y proporcionalidad, no se dispuso que estos deben quedar «expresados en la respectiva solicitud», como sí lo exigía la Ley 1943 de 2018. Es claro que, así planteado, el cargo no cuestiona

la inconstitucionalidad de la norma, sino su oposición a otra norma de rango legal y, por tanto, que no cumple el requisito aludido.

135. De acuerdo con lo anterior, la Corte se inhibirá para emitir una decisión de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda, pues el cargo dirigido contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, por el presunto desconocimiento de los artículos 113 y 250 superiores, no cumple los requisitos de certeza, especificidad y pertinencia.

136. En resumen, la Sala se abstendrá para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, que modificó el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, actual Código Penal, por ineptitud sustantiva de la demanda, de acuerdo con los tres cargos planteados.

2.3. Cargo contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019

137. El último cargo sobre el cual la Sala tampoco se pronunciará de fondo es el que se dirige contra la expresión «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto», contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, que sustituyó, entre otros, el artículo 906 del ET (cargo segundo). Ya se explicó que el demandante considera que esta locución contradice la Constitución (artículos 13, 29, 83, 113 y 229), en la medida en que faculta a la DIAN para que, «sin ningún tipo de garantía procesal», declare si respecto de una persona natural residente en el país se configuran los elementos propios de un contrato realidad laboral o una relación legal y reglamentaria. Esto, a pesar de que una decisión de esa naturaleza solo puede ser tomada por un juez laboral.

138. La Corte observa que este reproche no cumple el requisito de certeza. El actor interpreta que la norma autoriza a la DIAN a *declarar* la existencia de un contrato realidad laboral o de una relación legal y reglamentaria, cuando esto no es así. La norma se limita a señalar *i)* que las personas naturales residentes en el país, que en el ejercicio de sus actividades, configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o una relación legal y reglamentaria, «[n]o podrán optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE»; *ii)* que con ese *único* propósito, la DIAN podrá determinar esas dos situaciones, y *iii)* que, para el efecto, esa entidad no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa.

139. En el contexto de la norma, y de acuerdo con su redacción literal, es obvio que la atribución asignada a la DIAN solo tiene efectos tributarios y, concretamente, sobre la posibilidad de acogerse al impuesto del régimen SIMPLE. Esto implica, como es natural, que la norma no autoriza a la entidad a *declarar* la existencia o inexistencia de un contrato realidad laboral o de una relación legal y reglamentaria. Esta es una interpretación subjetiva del precepto legal que no se compadece con su redacción y finalidad. Resulta equivocado considerar, como lo hace el actor, que la disposición permite que el ámbito de aplicación de la decisión administrativa adoptada por la DIAN se extienda a lo

laboral o que aquella faculte a su destinario a hacer exigencias por fuera del campo tributario.

140. Así mismo, la acusación de inconstitucionalidad no satisface el requisito de especificidad, por dos razones. En primer lugar, el demandante no precisa cuál de las normas constitucionales invocadas prohíbe que las autoridades administrativas se *pronuncien* sobre la configuración de los elementos propios de un contrato realidad laboral o de una relación legal y reglamentaria⁸¹. Esta es una premisa que el accionante da por sentada y no desarrolla adecuadamente. Tal omisión impide determinar si se presenta una confrontación real y objetiva entre el contenido del artículo 74 de la Ley 2010 de 2020 y el texto superior. Y, en segundo lugar, aunque el demandante afirma que la norma acusada desconoce los artículos 13, 29, 83, 113 y 229 de la Constitución, no explica de qué manera aquella viola los derechos y principios que estos reconocen, es decir, el derecho a la igualdad, el derecho al debido proceso, el principio de buena fe, el principio de separación de poderes y el derecho de acceso a la administración de justicia. En este punto, además de exponer el alcance de estos preceptos, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el demandante no ahonda en las razones por las que la expresión censurada contradice la Constitución.

141. Igualmente, la demanda incumple el requisito de pertinencia. Las afirmaciones relativas a la supuesta incapacidad de la DIAN para «despl[egar] todos los medios legítimos y adecuados para que el contribuyente pueda ser oído y obtenga una decisión favorable»⁸²; la presunta falta de objetividad de la entidad para tomar una decisión sobre el particular, o la creación legal de una presunción de mala fe sobre el contribuyente, son argumentos que no se basan en la evaluación de la disposición demandada frente al contenido de una norma superior, sino que responden a un análisis sobre sus efectos prácticos y los supuestos inconvenientes para su aplicación.

142. Por las razones precedentes, la Sala se declarará inhibida para pronunciarse de fondo sobre la expresión «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto», contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, por ineptitud sustantiva de la demanda.

143. En virtud de lo expuesto, la Corte se declarará inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo sobre cinco cargos de la demanda: el segundo dirigido contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 —vulneración del derecho a la libertad de competencia—, los tres planteados contra el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 y el formulado contra la locución «[I]a Dirección de Impuestos y

⁸¹ En el Auto 243 de 2020, mediante el cual la Sala Plena resolvió un recurso de súplica interpuesto contra un auto que rechazó una demanda instaurada contra la misma disposición objeto de estudio, con fundamento en cargos similares, se indicó: «El actor omitió precisar por qué del contenido de estas disposiciones constitucionales se deriva que solo ciertas autoridades son competentes para pronunciarse sobre la existencia de un contrato realidad. Este vacío hizo imposible determinar la existencia de una oposición objetiva entre el contenido de la norma acusada y la Constitución».

⁸² Pág. 81.

Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto», prevista en el artículo 74 *ejusdem*.

144. En consecuencia, concentrará su atención en el primer cargo contra el artículo 4 de la misma Ley —violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, por la exclusión de las personas jurídicas del régimen de no responsables del IVA—; el relativo a la liquidación de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE de acuerdo con los ingresos brutos —por vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria— y el enunciado contra la expresión «micro-mercados» —por quebrantamiento del principio de certeza tributaria—, disposiciones previstas en el mencionado artículo 74.

3. Metodología de la decisión

145. En razón de su extensión y complejidad, para decidir los tres cargos indicados, la Sala adelantará por separado el estudio de cada una de las normas demandadas. Por tanto, en cada apartado, *i)* planteará los problemas jurídicos que debe resolver, *ii)* desarrollará y reiterará la jurisprudencia constitucional correspondiente y *iii)* decidirá los reparos de inconstitucionalidad.

4. Cargo de inconstitucionalidad contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 por omisión legislativa relativa, en razón de la no inclusión de las personas jurídicas en el régimen de no responsables del IVA

146. A propósito del cargo propuesto contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 por la presunta configuración de una omisión legislativa relativa, le corresponde a la Sala Plena resolver el siguiente problema jurídico: ¿el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adiciona el artículo 437 del ET, incurre en una omisión legislativa relativa que viola los principios de igualdad y equidad del sistema tributario, en la medida en que no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva», como posibles destinarios del régimen de no responsables del IVA?

147. Para resolver este cuestionamiento, en primer lugar, la Sala se pronunciará brevemente sobre los elementos que configuran una omisión legislativa relativa. Luego, se referirá a los límites al ejercicio de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria. Enseguida, esbozará las características más prominentes de los dos regímenes de responsabilidad del IVA, así como las obligaciones sustanciales y formales que se derivan de cada uno de ellos. Y, por último, analizará el cargo de inconstitucionalidad.

4.1. Elementos distintivos de las omisiones legislativas relativas⁸³

⁸³. Esta consideración se apoya en la sistematización de la jurisprudencia sobre las omisiones legislativas relativas desarrollada en la Sentencia C-191 de 2019.

148. La jurisprudencia pacífica y reiterada de esta Corporación ha afirmado que el Legislador puede violar los deberes que le impone la Constitución no solo al expedir una norma que resulte contraria a los preceptos superiores, sino cuando, además, omite acatar el imperativo constitucional de regular determinada situación⁸⁴. Esta última causa de vulneración de la Carta configura lo que la jurisprudencia ha denominado como omisión legislativa.

149. En desarrollo de lo anterior, la Corte ha diferenciado entre las omisiones legislativas absolutas y las omisiones legislativas relativas. Respecto de las primeras, la Sala Plena ha precisado que se presentan cuando existe total inactividad del Legislador sobre la materia en la que se exige su intervención, por lo que, ante la ausencia de norma sobre la cual pueda recaer el juicio de constitucionalidad, la Corte carece de competencia para decidir de fondo⁸⁵. Sobre las segundas, es decir, sobre las omisiones legislativas relativas, la jurisprudencia constitucional ha aclarado que se presentan cuando el Legislador sí ha regulado el asunto, pero lo ha hecho de forma incompleta, por la ausencia de un aspecto normativo específico en relación con el cual existe el deber constitucional de adoptar determinadas medidas legislativas⁸⁶.

150. De manera general, para que se configure una omisión legislativa relativa, es necesario que exista una norma constitucional que contenga un mandato claro y determinado de regular una situación⁸⁷, y que el Legislador haya incumplido su deber de incluir el elemento señalado por la Carta en la norma vigente. En concordancia con la jurisprudencia⁸⁸, este incumplimiento de los mandatos constitucionales puede tener lugar cuando *i)* la norma expedida favorece a ciertos grupos, perjudicando a otros, *iii)* el Legislador adopta un precepto que excluye a un grupo de ciudadanos de los beneficios que otorga a los demás o *iii)* cuando al regular una institución, omite una condición o un elemento esencial para armonizar la ley con la Constitución⁸⁹. En estos escenarios, la Corte deberá proferir una sentencia aditiva en la que, además de advertir la omisión del Legislador, incorpore el elemento faltante en la disposición para que la misma se ajuste a los mandatos constitucionales⁹⁰.

⁸⁴ Sentencia C-543 de 1996, reiterada, entre otras, en las sentencias C-586 de 2014, C-489 de 2012, C-780 de 2003, C-836 de 2002, C-956, C-675 y 215 de 1999 y C-407 de 1998 y C-664 de 2006.

⁸⁵ Sentencias C-359 de 2017, C-864 de 2008, C-494 de 2016, C-192 de 2006, C-1154 de 2005, C-780 y C-402 de 2003, C-1549 de 2000, C-867, C-675 y C-369 de 1999 y C-543 de 1996.

⁸⁶ Entre muchas otras, se pueden consultar las sentencias C-389, C-352 y C-221 de 2017, C-658 y C-471 de 2016, C-583 de 2015, C-792, C-767 y C-616 de 2014, C-935 y C-839 de 2013, C-1053 de 2012, C-619, C-127 y C-090 de 2011, C-240 de 2009, C-1043 y C-083 de 2006, C-800 de 2005, C-780 de 2003 y C-427 de 2000.

⁸⁷ Sentencia C-352 de 2017.

⁸⁸ Esta tipología de casos en los cuales se configura una omisión legislativa relativa, planteada por primera vez en la sentencia C-543 de 1996, ha sido reiterada en las sentencias C-133 y C-010 de 2018, C-730, C-493 y C-005 de 2017, C-658 y C-298 de 2016, C-584 y C-291 de 2015, C-767 y C-234 de 2014, y C-351 y C-331 de 2013, entre otras.

⁸⁹ Ejemplos de este supuesto se encuentran en las sentencias C-041 de 2002 y C-540 de 1997.

⁹⁰ Sobre las opciones aplicables al propósito de reparar una omisión legislativa contraria a la Constitución, se puede consultar las sentencias C-434 de 2010, C-728 y C-442 de 2009, C-208 de 2007 y C-891A de 2006.

151. Ahora bien, en consonancia con lo anterior, en la Sentencia C-027 de 2020, la Corte reiteró que una vez se ha constatado que la demanda por omisión legislativa relativa es apta, para decidir de fondo la cuestión, es necesario desarrollar un juicio que comprende los siguientes elementos⁹¹:

- «(a) la existencia de una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (i) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o (ii) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo;
- (b) que exista un deber específico 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».

152. En el presente caso, la Sala constata que, en efecto, existe una norma sobre la cual se fundamenta la acusación del demandante, que no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva» como posibles destinatarias del régimen de no responsables del IVA. Como se verá más adelante con mayor detalle, se trata del párrafo 3 del artículo 437 del ET, adicionado por la norma censurada, el cual determina que únicamente las personas naturales que cumplan las condiciones allí contempladas pueden pertenecer a ese régimen.

153. No obstante, para verificar los elementos restantes del juicio indicado en precedencia, se hace necesario establecer lo siguiente: *i)* si las personas naturales y jurídicas deben ser tratadas de la misma forma, por estar en una situación equivalente respecto de la responsabilidad sobre la declaración, el recaudo y el pago del IVA; *ii)* si el Legislador incumplió un deber constitucional específico al no realizar la inclusión que el demandante echa de menos; y *iii)* si

⁹¹ Estos elementos fueron sistematizados en la Sentencia C-352 de 2017. En esta oportunidad, la Sala modificó los pasos de este juicio. Consideró que la verificación de la existencia de un deber específico impuesto directamente por la Constitución al Legislador no podía ser el último elemento a verificar. Al respecto, explicó: «a pesar de la consistencia de los elementos de dicho juicio, es necesario precisar que la ausencia de justificación de la omisión es una valoración jurídica que sólo resulta posible una vez se ha identificado cuál es el mandato constitucional específico que se encuentra incumplido, ya que la justificación se refiere necesariamente a las razones que explican el incumplimiento del deber. En estos términos, la Sala Plena de la Corte Constitucional considera que el juicio para determinar la inconstitucionalidad de una omisión legislativa relativa no puede tener como último elemento la identificación del mandato constitucional específico, sino que este elemento, al ser indispensable para sostener que una norma con fuerza y rango de ley se encuentra viciada por omisión, debe preceder el examen de la justificación de la omisión. Además, en el primer paso, la descripción de la situación considerada equivalente, que quedó implícitamente excluida por la norma o del ingrediente o elemento que se echa de menos, no puede tener una calificación jurídica que insinúe su inconstitucionalidad, porque esto supondría que se presupone el mandato constitucional específico».

esta carece de un principio de razón suficiente que la justifique. Con este propósito, pasa la Corte a desarrollar las siguientes consideraciones.

4.2. Límites al ejercicio de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria. Principios de igualdad, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

154. En concordancia con la jurisprudencia de esta Corporación, la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria se sustenta en lo dispuesto en los artículos 150, numeral 12, y 338 de la Constitución. De acuerdo con estos preceptos, le corresponde al Congreso de la República establecer contribuciones fiscales y parafiscales, mediante la definición de los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de las mismas. Tal potestad «se funda en el principio democrático, puesto que es el Legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo»⁹².

155. En este sentido, el Legislador goza de un amplio margen de configuración en esta materia, lo que lo autoriza a fijar, con «la más amplia discrecionalidad»⁹³, los fines de la política tributaria y los medios que estime adecuados para alcanzarlos⁹⁴. También se encuentra plenamente habilitado para crear, modificar o derogar tributos y establecer sus elementos, «siendo sus únicos límites las estipulaciones de la Carta Política y las exigencias que se derivan del principio de razonabilidad»⁹⁵. Esto, porque en una democracia constitucional, ninguna potestad, por más amplia que sea, puede ser absoluta o arbitraria⁹⁶.

156. Ahora bien, el principio de razonabilidad, como límite al ejercicio de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria, se expresa, a su vez, en cuatro principios: igualdad de trato ante la ley, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria⁹⁷. Mientras el principio de igualdad es general e irradia todo el ordenamiento jurídico, los cuatro principios restantes, por mandato expreso del artículo 363 de la Constitución, son fundantes del sistema tributario.

157. El **principio de igualdad** se encuentra contenido en el artículo 13 superior. Como se sabe, dicho principio es de carácter relacional e involucra, de

⁹² Sentencia C-657 de 2015, reiterada, entre otras, en las sentencias C-265 y 606 de 2019, C-119 de 2018 y C-393 de 2016.

⁹³ Sentencia C-007 de 2002.

⁹⁴ Sentencia C-895 de 2012.

⁹⁵ Sentencia C-060 de 2018. Sobre el particular, en la Sentencia C-664 de 2009, la Sala anotó: «la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal».

⁹⁶ Sentencia C-007 de 2002.

⁹⁷ Sentencias C-521 y C-266 de 2019.

manera general, *i*) el deber de dar un tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones iguales, *ii*) el deber de prodigar un tratamiento diferente a quienes están en condiciones disímiles y *iii*) el deber de asegurar un tratamiento especial a las personas o grupos tradicionalmente discriminados o que están en una situación de debilidad manifiesta. Este principio, entonces, prohíbe crear situaciones que deriven en una desigualdad de trato injustificada, es decir, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables y que no persigan un motivo constitucionalmente válido⁹⁸.

158. De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, el principio de igualdad constituye un «claro límite formal y material del poder tributario estatal»⁹⁹, por lo que el Legislador, al crear obligaciones tributarias, tiene «el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes»¹⁰⁰. No obstante, en el análisis de diferenciaciones de trato previstas en el sistema tributario, la Corte ha precisado que «tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes»¹⁰¹.

159. Además, el principio de igualdad en materia tributaria tiene dos variables concretas¹⁰²: *i*) la obligación general en cabeza de todas las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, mediante el pago de tributos; y *ii*) la garantía de un tratamiento impositivo diferencial que responda a la situación económica y a la capacidad contributiva de aquellas (artículo 95, numeral 9, de la CP).

160. Dado el amplio margen de configuración legislativa indicado líneas arriba, el juicio de igualdad en estos asuntos está orientado a comprobar, primero, que el fin buscado por la norma que establece una diferencia de trato persiga un fin constitucional; segundo, que el medio empleado para el efecto no esté expresamente prohibido; y tercero, que el medio elegido sea adecuado para alcanzar ese fin¹⁰³.

161. Por su parte, el **principio de equidad** tributaria está reconocido en los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución, como pilar del sistema tributario. Este principio, el cual constituye la expresión específica del principio

⁹⁸ Así, por ejemplo, en materia de exenciones, tarifas diferenciales, descuentos o deducciones tributarias, la Corte ha sostenido que estas «solo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria» (Sentencia C-895 de 2012). También se pueden consultar las sentencias C-600 de 2015, C-508 de 2006, C-925 de 2000, C-183 de 1998.

⁹⁹ Sentencia C-183 de 1998.

¹⁰⁰ Sentencia C-952 de 2007.

¹⁰¹ Sentencia C-364 de 1994.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ Sentencia C-266 de 2019.

de igualdad en el campo tributario¹⁰⁴, se concreta en la prohibición de establecer obligaciones excesivas o beneficios exagerados al contribuyente. Así, de acuerdo con la jurisprudencia, «[u]na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión»¹⁰⁵.

162. El principio de equidad tiene dos dimensiones: la equidad horizontal y la equidad vertical¹⁰⁶. Según la primera, «el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones»¹⁰⁷. Esta variable también es eminentemente relacional e implica comparar la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo¹⁰⁸. De otro lado, la equidad vertical, la cual analiza el sistema impositivo en su conjunto y tiene una relación intrínseca con la exigencia de progresividad¹⁰⁹, «ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto»¹¹⁰.

163. En la Sentencia C-521 de 2019, la Corte recordó los siguientes supuestos en los que se presentan vulneraciones al principio de equidad tributaria:

«(i) [E]l monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente¹¹¹; (ii) la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello¹¹²; (iii) el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias¹¹³ y, finalmente, (iv) existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado»¹¹⁴.

164. Igualmente, en la Sentencia C-129 de 2018, la Sala explicó que la herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de

¹⁰⁴ En la Sentencia C-117 de 2018, la Corte explicó: «el principio de equidad tributaria es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador».

¹⁰⁵ Sentencia C-734 de 2002.

¹⁰⁶ Sentencia C-419 de 1995.

¹⁰⁷ Sentencia C-060 de 2018.

¹⁰⁸ Sentencia C-169 de 2014.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ *Ibidem*.

¹¹¹ Sentencia C-876 de 2002.

¹¹² Sentencia C-748 de 2009.

¹¹³ Sentencias C-1003 de 2004, C-409 de 1996 y C-364 de 1993.

¹¹⁴ Sentencia C-511 de 1996.

equidad tributaria es, por regla general, el test leve de razonabilidad o de proporcionalidad. En este se verifica que «el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que dicho medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado»¹¹⁵. De este modo, «no basta con constatar que un tratamiento normativo *prima facie* interfiere en la equidad del sistema tributario (artículo 363 de la CP); es indispensable además preguntarse si este persigue finalidades constitucionalmente relevantes y si el mecanismo empleado se orienta de manera razonable a su consecución»¹¹⁶.

165. El **principio de progresividad**, igualmente estatuido en los artículos 95, numeral 9, y 363 del texto superior, es una expresión de la mencionada equidad vertical y tiene como finalidad la consecución de un sistema tributario justo, «en el que el establecimiento de obligaciones fiscales consulte la capacidad contributiva de las personas»¹¹⁷. De este modo, el principio de progresividad permite otorgar un tratamiento diferencial, para que los contribuyentes de mayores ingresos o con más capacidad de pago aporten en mayor proporción al financiamiento del Estado¹¹⁸.

166. Aunque el principio de progresividad tiene implicaciones directas sobre el sistema tributario visto en su conjunto, la jurisprudencia ha admitido que es viable realizar el control de constitucionalidad de una norma específica con fundamento en ese principio. Lo anterior, «bajo el entendido de que el análisis no debe hacerse de forma aislada sino en una perspectiva sistemática, a la luz de los efectos que pueda producir el elemento analizado sobre el sistema tributario, en particular considerando las diferentes relaciones entre los tributos»¹¹⁹. En estos casos, el juicio consiste, no en establecer si la norma, individualmente, se ajusta o no al principio de progresividad, sino en determinar si «podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad»¹²⁰.

167. De este modo, desde la perspectiva del principio de progresividad, «es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta»¹²¹.

168. El **principio de justicia** tributaria también tiene como fuente constitucional el artículo 95, numeral 9, superior. Este principio no solo

¹¹⁵ En la mencionada sentencia, la Corte aclaró que, «sin embargo, en otras ocasiones se ha usado un test intermedio de proporcionalidad, cuando exista indicio de inequidad o arbitrariedad que no afecte un derecho fundamental. De manera excepcional esta Corporación ha usado un test estricto de proporcionalidad para analizar amnistías y otros beneficios tributarios, pues, en estos casos, puede estar ante la violación al derecho a la igualdad de los contribuyentes o la afectación a los principios que rigen el sistema tributario colombiano lo cual, eventualmente, puede sacrificar algún derecho fundamental de las personas afectadas».

¹¹⁶ Sentencia C-600 de 2015.

¹¹⁷ Sentencia C-521 de 2019.

¹¹⁸ Sentencia C-643 de 2002.

¹¹⁹ Sentencia C-521 de 2019. Al respecto, también se pueden consultar las sentencias C-100 de 2014 y C-776 de 2003.

¹²⁰ Sentencia C-333 de 1993.

¹²¹ Sentencia C-776 de 2003.

incorpora las exigencias de equidad y progresividad, sino que además constituye un mandato dirigido al Legislador para que se abstenga de imponer obligaciones o cargas incompatibles con la defensa de un orden justo (preámbulo y artículo 2 de la CP)¹²². Por ello, el principio de justicia tributaria, al igual que el principio de progresividad, exige que la imposición de cargas tributarias consulte la capacidad económica de los sujetos gravados, pues esta es la premisa inicial de la tributación¹²³.

169. Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el **principio de eficiencia**, en la medida en que el primero «reclama un sistema [...] capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos»¹²⁴. De este modo, «la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la inefficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos»¹²⁵.

170. En síntesis, los principios de igualdad ante la ley, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria constituyen límites a la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria. En consecuencia, la inconstitucionalidad de una norma tributaria puede fundarse *i)* en la existencia de un tratamiento diferente no justificado entre sujetos o situaciones jurídicas análogas, o *ii)* en la violación de los principios constitucionales que informan el sistema tributario.

4.3. Características de los dos regímenes de responsabilidad del IVA. Obligaciones formales y sustanciales. Reiteración de jurisprudencia

171. El impuesto sobre las ventas se encuentra regulado en el Libro III del ET. Este libro establece el hecho generador del impuesto (título I), la causación del mismo (título II), los responsables del IVA (título III), la base gravable (título IV), las tarifas (título V), los bienes exentos (título VI), la determinación del impuesto a cargo del contribuyente en el régimen común (título VII), el régimen *simplificado* (título VIII) y los procedimientos y actuaciones especiales (título IX).

172. Al respecto, es preciso tener en cuenta que el artículo 18 de la Ley 1943 de 2018 eliminó todas las menciones a los regímenes común y simplificado del IVA. En consecuencia, determinó que las normas que hagan alusión a dichos regímenes se entenderán referidas a los regímenes de responsabilidad y de no responsabilidad del IVA, respectivamente. Aunque la citada ley fue declarada inexistente por la Corte Constitucional en la Sentencia C-481 de 2019 por vicios de procedimiento en su formación, su contenido fue parcialmente

¹²² Sentencia C-129 de 2018, reiterada en la Sentencia C-521 de 2019.

¹²³ Sentencia C-252 de 1997.

¹²⁴ Sentencia C-833 de 2013.

¹²⁵ *Ibidem*.

reproducido en la Ley 2010 de 2019. Puntualmente, el mencionado artículo 18 de la Ley 1943 de 2018 fue reiterado en el artículo 20 de la Ley 2010 de 2019.

173. Si bien el ET establece otras diferencias, el criterio de distinción fundamental que existe entre estos dos regímenes es que quienes pertenecen al régimen de responsables —antes régimen común— tienen la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, mientras que las personas que pertenecen al régimen de no responsables —antes régimen simplificado— no tienen esa obligación. Además de ser el criterio de diferenciación sustancial entre los dos regímenes, dicha diferencia es la definición más elemental de cada uno de ellos, pues el ET no fija su significado.

174. No obstante, conviene hacer dos precisiones conceptuales. En primer lugar, lo anterior no quiere decir que, en el régimen de no responsables, las personas inscritas no vendan o presten servicios gravados con IVA, pues este es un hecho común a ambos regímenes¹²⁶. En segundo lugar, tampoco significa que las personas clasificadas en el régimen de no responsables tengan una menor carga tributaria que las que pertenecen al régimen de responsabilidad. Esto es así porque el IVA es un impuesto indirecto, por lo que los contribuyentes, es decir, los clientes o consumidores finales de los vendedores o comerciantes de los dos regímenes, son quienes soportan dicha carga¹²⁷.

175. En este orden, entonces, lo esencial a tener en cuenta es que, a diferencia de las personas no responsables, los sujetos inscritos en el régimen de responsabilidad actúan como agentes retenedores, es decir, tienen la **obligación sustancial** de recaudar el impuesto a cargo de los contribuyentes, mediante su inclusión en el cobro del bien o servicio adquirido por este último, y después pagar su importe a la Administración. Por el contrario, por expreso mandato del parágrafo 1 del artículo 437 del ET, a las personas que vendan bienes o presten

¹²⁶ Sentencia C-701 de 2015: «Aun cuando, tanto los responsables del régimen común como los del régimen simplificado venden productos gravados con IVA y prestan servicios gravados con IVA, quienes hacen parte del régimen común están obligados a facturar, a cobrar IVA, a declarar y a llevar contabilidad. No ocurre lo mismo con quienes hacen parte del régimen simplificado, en cuanto estos no están obligados a llevar a cabo ninguno de las operaciones antes relacionadas y "les está prohibido adicionar al precio suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas" y si lo hicieren, "deberán cumplir íntegramente con las obligaciones predicables de quienes pertenecen al régimen común". (parágrafo del artículo 437 ET)».

¹²⁷ Sentencia C-514 de 2019. En esta oportunidad, la Sala explicó que el concepto de «responsable tributario» no se asemeja al concepto de «contribuyente tributario». Mientras los primeros *sustituyen* al contribuyente y tienen la obligación jurídica y económica de retener el impuesto y pagarlo a la Administración; los segundos son quienes, efectivamente, soportan la carga impositiva. En este sentido, sobre los responsables tributarios «el Estado descarga el ejercicio de una función pública; la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo». En la Sentencia C-913 de 2013, la Corte sostuvo que este sistema de recaudo, a través del responsable del IVA, «ofrece múltiples ventajas pues *i)* simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se la libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; *ii)* mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalaron la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; *iii)* opera como instrumento de control a la evasión fiscal, por cuanto facilita la identificación de contribuyentes que podrían permanecer ocultos o que son difíciles de ubicar directamente, como es el caso de los residentes en el exterior o quienes ejercen actividades económicas en forma temporal y *iv)* fortalece la efectividad automática del impuesto como instrumento anti-inflacionario asegurándole al Estado su participación en el producto creciente de la economía».

servicios en el régimen de no responsables, les está prohibido adicionar al precio suma alguna por concepto de IVA.

176. Sin embargo, existen otros elementos característicos de cada una de estas categorías. Para comenzar, se debe indicar que al régimen de responsabilidad pertenecen todas las personas jurídicas que vendan productos o realicen actividades gravadas con IVA¹²⁸. También forman parte de ese régimen las personas naturales que se encuentren en este mismo supuesto, pero que, además, no cumplan las seis condiciones que establece el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. Es decir, tanto las personas jurídicas como las personas naturales pueden estar inscritas en el régimen de responsables. Esto se explica en el hecho de que el régimen de responsables es el régimen general, por lo que, en principio, todos los comerciantes deberían estar en él¹²⁹.

177. Por el contrario, solo las personas naturales pueden pertenecer al régimen de no responsables. Específicamente, la mencionada disposición prescribe que formarán parte del régimen de no responsables «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».

178. Al respecto, es preciso tener en cuenta que la exclusión de las personas jurídicas del régimen de no responsables no es un fenómeno nuevo. En realidad,

¹²⁸ Artículo 437 del ET, adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019.

¹²⁹ Sentencia C-1383 de 2000.

dicha situación se originó a la par de la creación de los dos regímenes del IVA, por medio del Decreto 3541 de 1983. En efecto, esta norma, en su artículo 35, establecía que los comerciantes minoristas o detallistas podían acogerse al *régimen simplificado*, siempre y cuando reunieran varias condiciones, entre ellas, «no est[ar] constituidos como sociedad».

179. Ahora bien, en la actualidad, de conformidad con el ET, de la inclusión en uno u otro régimen se deriva el cumplimiento de determinadas **obligaciones formales**, «mediante las cuales se permite que el Estado controle las funciones públicas de recaudo a cargo del responsable como agente retenedor»¹³⁰. Así, las personas naturales y jurídicas que pertenecen al régimen de responsables deben cumplir estas obligaciones: *i)* llevar contabilidad, en el caso de las personas jurídicas comerciantes, *ii)* inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), *iii)* expedir factura o documento equivalente¹³¹, *iv)* declarar la retención en la fuente y el impuesto de renta, *v)* declarar y retener el IVA y *vi)* comunicar a la DIAN la cesación de actividades gravadas con el IVA¹³².

180. Por su parte, los no responsables del IVA deben cumplir las siguientes obligaciones: *i)* inscribirse en el RUT y exhibir en un lugar visible la certificación respectiva¹³³, *ii)* llevar el libro de registro de operaciones diarias, el cual debe conservarse a disposición de la DIAN por cinco años¹³⁴; *iii)* cumplir con los sistemas técnicos de control que señale el Gobierno nacional; *iv)* inscribirse en la Cámara de Comercio, si son comerciantes; *v)* exigir a sus proveedores, responsables del IVA, la expedición de facturas; y *vi)* comunicar a la DIAN la cesación de actividades gravadas con el IVA.

181. Es claro que las personas naturales que forman parte del régimen de no responsables tienen obligaciones instrumentales menos intensas que las que se derivan del régimen de responsables¹³⁵, toda vez que, esencialmente, no deben expedir factura¹³⁶ ni llevar contabilidad¹³⁷. La exoneración de estas cargas es concordante con la ausencia del deber de declarar, recaudar y cancelar el IVA y, en la práctica, constituye el único *beneficio* que se deriva de estar inscrito en el régimen de no responsables. Además, tal exoneración se justifica en que los comerciantes sometidos al régimen de responsables son el fundamento principal sobre el que se estructura todo el sistema de recaudación del IVA. Por esta razón, aquellos «están sujetos a especiales mecanismos de control, que al tiempo que crean mayores responsabilidades sobre su cabeza —en armonía con el monto de las transacciones que realizan—, hace necesario que se establezcan

¹³⁰ Sentencia C-514 de 2019.

¹³¹ Artículos 615 y 616-1 del ET.

¹³² Artículo 614 del ET.

¹³³ Artículo 658-3 del ET.

¹³⁴ Artículo 616 del ET.

¹³⁵ Sentencias C-776 de 2006 y C-992 de 2001.

¹³⁶ Artículo 616-2 del ET.

¹³⁷ En realidad, la obligación de llevar contabilidad se predica de todo aquel que sea considerado comerciante, independientemente de si se trata de una persona natural o jurídica (artículo 19 del C.C.), por lo que no existe una relación directa entre dicha obligación y la pertenencia a los regímenes de responsabilidad del IVA.

mecanismos rigurosos para demostrar el cumplimiento de las obligaciones legales»¹³⁸.

182. Ahora bien, esta Corporación, con ocasión del estudio de demandas dirigidas contra normas que regulaban los antiguos regímenes común y simplificado, se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la existencia de estos dos regímenes¹³⁹. En esas oportunidades, la Corte ha sostenido que dicha existencia no se puede considerar como discriminatoria, porque la razón que justifica las distintas regulaciones sobre el IVA «radica en la necesidad de clasificar a los responsables de dicho tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada quién»¹⁴⁰.

183. Desde esta perspectiva, ha dicho la Corte, los principios de equidad, proporcionalidad y progresividad no solo permiten, sino que además exigen, una distribución justa de las obligaciones que emanan de las cargas tributarias. Es por esto que, para efectos de esa distribución y en los términos de la jurisprudencia, corresponde al Legislador crear mecanismos que permitan el recaudo de ese impuesto, pero que al mismo tiempo reconozcan las diferencias entre los agentes económicos¹⁴¹.

184. En este contexto, la vigencia de un régimen distinto al general o común, como lo era el régimen simplificado —ahora de no responsables—, es excepcional y tiene un propósito claro: «incluir dentro del sistema nacional de tributación a ciertos sujetos que intervienen de manera importante y significativa en el intercambio de bienes y servicios dentro del mercado, pero que, en razón de su capacidad económica, hacen necesario que se cree un sistema más flexible que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el adecuado control de sus actividades económicas»¹⁴². Por eso, ese régimen está destinado a «aligerar las obligaciones a cargo de los minoristas y de los pequeños prestadores de servicios»¹⁴³, en la medida en que las obligaciones formales que les impone son menores que aquellas previstas en el régimen de responsables.

¹³⁸ Sentencia C-1383 de 2000. Tanto el deber de expedir factura como de llevar contabilidad constituyen una valiosa fuente de información para que la Administración conozca los ingresos de las personas, las clasifique en el régimen de responsabilidad que corresponda y ponga en marcha mecanismos que disminuyan la evasión tributaria. Así, por ejemplo, la obligación de expedir factura «se explica ante la necesidad de certeza de la Administración Pública sobre las transacciones económicas con relevancia tributaria, para evitar su ocultamiento o su registro en documentos contables por menores valores que permitan evadir o disminuir la cuantía en el pago de los tributos correspondientes» (sentencias C-1717 de 2000 y C-733 de 2003). De igual manera, el deber de llevar contabilidad es una pieza fundamental de la actividad comercial, «pues refleja, en beneficio del comerciante, pero principalmente de la comunidad, el estado de los negocios de aquél, permitiendo el ejercicio regular de la actividad comercial y garantizando la transparencia de su profesión, la protección de la comunidad y el control de la comunidad y el Estado» (Sentencia C-062 de 2008).

¹³⁹ Sentencias C-1114 de 2004, C-992 de 2001 y C-1383 de 2000.

¹⁴⁰ Sentencia C-1114 de 2004.

¹⁴¹ Artículo 437 del ET, adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. Sentencia C-514 de 2019.

¹⁴² *Ibidem*.

¹⁴³ Sentencia C-992 de 2001.

185. De manera reciente, en la Sentencia C-514 de 2019, la Corte sostuvo que la distinción que realiza el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, entre personas responsables y no responsables del IVA, «se ajusta plenamente al texto superior». En la citada sentencia, la Sala recordó que, por razones de eficiencia en el recaudo de los tributos, y en particular del IVA, la ley puede «llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo. Al hacerlo, la Ley está simplemente desarrollando la norma constitucional que establece el deber de solidaridad de las personas y los ciudadanos en materia tributaria»¹⁴⁴.

186. Ahora bien, en la presente oportunidad, la Corte considera oportuno poner su atención en la necesidad de considerar que la clasificación de las personas en el régimen de responsables no obedece únicamente a sus ingresos y a otras características indicativas de la riqueza que producen. Si bien esta es una hipótesis inicial válida, no tiene en cuenta que la capacidad contributiva de las personas inscritas en el régimen de responsables no se expresa en la posibilidad de asumir una mayor carga tributaria, pues, como ya se dijo, esta es asumida por el contribuyente o consumidor final. De hecho, por ejemplo, en distintos pronunciamientos, la Corte ha reiterado que el principio de progresividad tributaria no es aplicable al IVA, dado que, por su condición de impuesto indirecto, su imposición no se da en razón de la capacidad de pago de las personas, sino que está ligada al consumo de bienes o servicios¹⁴⁵.

187. En este orden, y desde la perspectiva del diseño institucional, es preciso estimar, como ya lo ha hecho la Corte en otras ocasiones¹⁴⁶, que en virtud del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, el Legislador puede válidamente establecer mecanismos que permitan distribuir las cargas tributarias de acuerdo, no con la capacidad contributiva, cuando esta no es relevante, sino con la aptitud y la capacidad logística y operativa para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales que se derivan del deber de recaudo y pago del IVA¹⁴⁷.

188. Esto implica reconocer que existe una relación importante entre el nivel organizativo de los comerciantes y, en general, de las personas que pertenecen al régimen de responsables, y la eficiencia en la fiscalización y el recaudo del IVA. Sobre este punto, se debe destacar que de acuerdo con la doctrina que ha estudiado esta materia¹⁴⁸, desde la década de los años setenta, varios países de

¹⁴⁴ Sentencia C-150 de 1997.

¹⁴⁵ Sentencias C-776 de 2003 y C-597 de 2000.

¹⁴⁶ En la Sentencia C-177 de 2018, la Corte indicó que, en materia de IVA, «[e]xisten mecanismos de diseño institucional que, en el amplio margen de configuración del Legislador, pueden atender el principio de progresividad al distribuir las cargas tributarias como: (i) el régimen simplificado; (ii) las tarifas diferenciales; y (iii) las exenciones y exclusiones».

¹⁴⁷ Sentencia C-992 de 2001.

¹⁴⁸ GONZÁLEZ, Darío, *Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2006. En este estudio se analizaron los regímenes especiales de tributación de 17 países de América Latina (Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, El Salvador, México, Nicaragua, Honduras, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela), con base en los regímenes existentes a diciembre de 2005.

América Latina han creado regímenes especiales de tributación del IVA para los pequeños comerciantes, minoristas y productores primarios (pequeños agricultores y ganaderos). Entre las razones que justifican la existencia de estos regímenes sobresalen: su baja importancia fiscal, el carácter familiar de los negocios, su deficiente estructura organizativa, la imposibilidad de imponerles prácticas contables rigurosas y su tendencia a operar en la informalidad¹⁴⁹.

189. Esto ha conducido a que las administraciones regionales prefieran, por un lado, emplear sus pocos recursos humanos, tecnológicos y económicos en controlar a los medianos y grandes comerciantes, para de este modo obtener una mejor relación costo beneficio; y, por otro, asignar a estos la tarea de recaudo y pago de impuestos como el IVA¹⁵⁰. En este contexto, es lógico que, por razones de eficiencia tributaria, las administraciones opten por maximizar sus esfuerzos en los comerciantes que, por razones organizativas y de cumplimiento de la legalidad, representan menos obstáculos y resistencia a la fiscalización y reportan mayores beneficios tributarios.

190. La Corte constata que este criterio de clasificación general de las personas naturales y jurídicas en los regímenes de responsabilidad del IVA, es decir, el relativo a su capacidad operativa y organizativa, persigue una finalidad legítima e imperiosa desde el punto de vista constitucional. En otras oportunidades, la Corte ha señalado que el recaudo tributario «es indispensable para la realización material del Estado social de derecho (C.P. artículo 1º) y para el cumplimiento de los fines del Estado (C.P. artículo 2º)»¹⁵¹. Así mismo, ha sostenido que el principio de **eficiencia tributaria**, reconocido en el artículo 363 de la Constitución como fundamento del sistema tributario, se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos: «el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal»¹⁵². En este sentido, la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar que el Estado no pueda obtener los recursos suficientes para realizar los gastos y las inversiones públicas que son necesarias, así como una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes debe ser asumido por otros¹⁵³.

191. En suma, los regímenes de responsabilidad sobre el IVA tienen entre sí diferencias importantes en relación con las obligaciones sustanciales y formales que deben cumplir. Las personas naturales que forman parte del régimen de no responsables tienen obligaciones instrumentales menos intensas que las que se derivan del régimen de responsables, ya que no tienen el deber de declarar,

¹⁴⁹ *Ibidem* (pág. 4).

¹⁵⁰ CARBAJO V., Domingo, *Reforma fiscal y nuevo modelo de desarrollo de América Latina: los casos de Perú y Colombia*, Observatorio de Política Exterior Española, 2012, pág. 19.

¹⁵¹ Sentencia C-539 de 2019.

¹⁵² Sentencia C-743 de 2015, reiterada en la Sentencia C-551 de 2015.

¹⁵³ Sentencias C-397 de 2011 y C-261 de 2002.

recaudar y cancelar el IVA. Ahora bien, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la razón que sustenta la existencia de los dos regímenes de responsabilidad en materia de IVA es la necesidad de clasificar a los sujetos responsables, principalmente, de acuerdo con sus ingresos y otras características indicativas de su riqueza. Sin embargo, existen otras razones que apoyan esa clasificación y que tienen una relación directa con la capacidad logística y operativa para cumplir con las obligaciones que surgen de la pertenencia a uno u otro régimen. Este criterio se funda en el principio constitucional de eficiencia tributaria porque busca asegurar un mayor control sobre los medianos y grandes contribuyentes y aumentar la efectividad del recaudo.

4.4. Solución del cargo de inconstitucionalidad propuesto

192. A juicio del demandante, el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adiciona el artículo 437 del ET, incurre en una omisión legislativa relativa que viola los principios de igualdad y de equidad del sistema tributario. Esto, en la medida en que no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva», como posibles destinarios del régimen de no responsables del IVA. En su opinión, esta omisión constituye un trato discriminatorio injustificado, por cuanto el único criterio que lo soporta es la condición de personas jurídicas y no su capacidad para gestionar las cargas económicas, administrativas y operativas que se derivan del deber de declarar, recaudar y pagar el IVA.

193. Todos los intervenientes y el Ministerio Público concuerdan en que la norma no vulnera los principios anotados.

194. En el fundamento jurídico 4.1., se indicó que el presente caso satisface el primer elemento del juicio por omisión legislativa relativa. Lo anterior, por cuanto, en efecto, el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, el cual fue adicionado por la norma demandada, determina que únicamente las personas naturales que cumplan las condiciones allí contempladas pueden pertenecer a ese régimen.

195. Para avanzar en el juicio por omisión legislativa relativa, le corresponde a la Corte constatar el cumplimiento del siguiente elemento, es decir, si las personas jurídicas deben ser tratadas de la misma forma que las personas naturales que cumplen las condiciones indicadas en el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, por estar en una situación equivalente frente a la responsabilidad sobre el IVA.

196. Una primera impresión podría llevar a pensar que unas y otras están en la misma posición fáctica de cara al asunto que regula el parágrafo 3 del artículo 437 del ET. En efecto, podría considerarse que las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva», que reúnan las condiciones señaladas en el mencionado parágrafo, están en la misma situación de hecho que las personas naturales que cumplen dichas condiciones. Por tanto, las personas naturales y jurídicas que satisfacen esos requisitos deberían quedar sujetas a las mismas reglas. Esta consideración permitiría concluir que la no inclusión de las personas jurídicas

«de baja capacidad contributiva», en el régimen de no responsables del IVA, constituye un trato diferenciado, no justificado, y, en consecuencia, inconstitucional.

197. Sin embargo, dicha conclusión se apoya en una mirada parcial del asunto, dado que no tiene en cuenta un elemento fundamental que subyace al diseño legal de los regímenes de responsabilidad del IVA: las particularidades normativas, organizativas y de operación de las personas jurídicas que realizan actividades comerciales. Ciertamente, estas características especiales son independientes del tamaño o capital de la persona jurídica y tienen una relación directa e inescindible con esa calidad. Esta estructura les otorga la aptitud y la capacidad logística y administrativa para recaudar, declarar y pagar el IVA, así como para cumplir las demás obligaciones formales que se derivan del régimen de responsabilidad del IVA. De este modo, como se demostrará a continuación, contrariamente a lo sostenido por el Ministerio Público, las diferencias organizativas anotadas impiden establecer una comparación entre las personas jurídicas y las personas naturales que cumplen los requisitos señalados en el párrafo 3 del artículo 437 del ET, por cuanto no están en una situación similar. Esto implica que no es posible proseguir con los demás elementos que integran el juicio por omisión legislativa relativa.

198. La elección de una forma jurídica y la constitución de una sociedad comercial demandan el cumplimiento de determinadas etapas. Cada una de ellas está orientada a permitir la formalización y el nacimiento de la persona jurídica, para que esta adquiera la capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones. Tratándose del IVA, no debe olvidarse que, de manera general, son responsables del impuesto los comerciantes que vendan productos y presten servicios gravados con el IVA y quienes realicen actos similares¹⁵⁴. Esto sugiere que, para el adecuado análisis de la norma acusada y del cargo formulado en la demanda, el estudio debe contraerse a las sociedades comerciales.

199. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 110 del Código de Comercio, las sociedades comerciales se constituyen por escritura pública. En esta se debe expresar: *i)* el nombre y domicilio de los otorgantes; *ii)* la clase o tipo de sociedad que se constituye y el nombre de la misma, formado de acuerdo con cada uno de los tipos de sociedad que regula ese Código; *iii)* el domicilio de la sociedad y el de las distintas sucursales; *iv)* el objeto social; *v)* el capital social, la parte del mismo que se suscribe y la que se paga por cada asociado en el acto de la constitución¹⁵⁵; *vi)* la forma de administrar los negocios sociales, con indicación de las atribuciones y facultades de los administradores, y de las que se reserven los asociados, las asambleas y las juntas de socios, conforme a la regulación legal de cada tipo de sociedad; *vii)* la forma de convocar y

¹⁵⁴ Artículo 437 del ET: «Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos [del IVA]. Son responsables del impuesto: [...].»

¹⁵⁵ El numeral 5 del artículo 110 del Código de Comercio prescribe en el caso de las sociedades por acciones deberá expresarse, además, «el capital suscrito y el pagado, la clase y valor nominal de las acciones representativas del capital, la forma y términos en que deberán cancelarse las cuotas debidas, cuyo plazo no podrá exceder de un año».

constituir la asamblea o la junta de socios en sesiones ordinarias o extraordinarias, y la manera de deliberar y tomar los acuerdos en los asuntos de su competencia; *viii*) las fechas en que deben hacerse inventarios y balances generales, y la forma en que han de distribuirse los beneficios o utilidades de cada ejercicio social, con indicación de las reservas que deban hacerse; *ix*) la duración de la sociedad y las causales de disolución anticipada de la misma; *x*) la forma de hacer la liquidación, una vez disuelta la sociedad; *xi*) el uso de mecanismos alternativos de solución de controversias; *xii*) el nombre y domicilio del representante legal, precisando sus facultades y obligaciones; *xiii*) las facultades y obligaciones del revisor fiscal, cuando el cargo esté previsto en la ley o en los estatutos; y *xiv*) los demás pactos que, siendo compatibles con la índole de cada tipo de sociedad, estipulen los asociados.

200. Para que surta efectos jurídicos¹⁵⁶, la escritura social debe ser inscrita en el registro mercantil de la cámara de comercio con jurisdicción en el lugar donde la sociedad establezca su domicilio principal. Lo anterior, sin perjuicio de las inscripciones correspondientes en los registros de las cámaras de comercio con jurisdicción en las sucursales de la sociedad¹⁵⁷ y el registro de los bienes inmuebles, en la forma y lugar prescritos en el Código Civil¹⁵⁸. El registro mercantil de la sociedad debe renovarse anualmente¹⁵⁹ y, además, se debe inscribir y obtener el registro mercantil de cada uno de los establecimientos de comercio¹⁶⁰. Estos deben cumplir determinados requisitos, según el tipo de establecimiento de comercio y la actividad económica desarrollada, los cuales se deben acreditar ante las autoridades administrativas territoriales y nacionales, quienes otorgan los permisos y las licencias de funcionamiento requeridos¹⁶¹.

201. Igualmente, para entrar en operación, la sociedad debe solicitar la inscripción de los libros de actas y libros de accionistas, según el caso, en la cámara de comercio¹⁶². Si se trata de una persona jurídica que realiza actividades mercantiles, debe llevar la contabilidad de sus negocios¹⁶³, incluso si se trata de una micro, pequeña o mediana empresa¹⁶⁴. Del mismo modo, en caso de tener trabajadores, la persona jurídica debe hacer las inscripciones respectivas en el Sistema de Seguridad Social. También debe declarar el impuesto de renta, con independencia de sus ingresos o patrimonio¹⁶⁵.

202. Las obligaciones anteriores, con algunas variaciones, son igualmente exigibles a las personas jurídicas como las sociedades por acciones simplificadas (SAS)¹⁶⁶ —que representan aproximadamente el 54% de las

¹⁵⁶ Artículo 112 del Código de Comercio.

¹⁵⁷ Artículo 111 del Código de Comercio.

¹⁵⁸ *Ibidem*.

¹⁵⁹ Artículo 33 del Código de Comercio.

¹⁶⁰ Artículo 26 del Código de Comercio.

¹⁶¹ Artículo 87 de la Ley 1801 de 2016.

¹⁶² Artículo 26 del Código de Comercio.

¹⁶³ Artículos 19 y 20 del Código de Comercio.

¹⁶⁴ Artículo 1 del Decreto 1878 de 2008, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 2, numeral 3, de la Ley 590 de 2000.

¹⁶⁵ Artículo 240 del ET.

¹⁶⁶ Ley 1258 de 2008.

empresas que se constituyen en el país¹⁶⁷ — y las empresas unipersonales¹⁶⁸. En el caso de las primeras, aunque la ley les otorga amplia libertad para la configuración de su estructura organizativa, como mínimo deben poseer una asamblea general de accionistas —puede ser un accionista único— y un representante legal —quien puede desempeñar ambos cargos—¹⁶⁹. Adicionalmente, aunque el ordenamiento jurídico no les ordena la provisión del cargo de revisor fiscal, sí demanda que los estados financieros sean elaborados atendiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados¹⁷⁰. En el caso de las empresas unipersonales, la ley les obliga a establecer una determinada forma de administración¹⁷¹. Así mismo, en lo no previsto en las normas especiales, las empresas unipersonales son objeto de aplicación de las disposiciones que regulan a las sociedades comerciales y, específicamente, a las sociedades de responsabilidad limitada¹⁷².

203. Las exigencias y requisitos legales anteriores comprueban que todas las personas jurídicas que realizan actividades comerciales o mercantiles, sin excepción y al margen de su tamaño o capital, tienen una mínima estructura organizativa que les permite funcionar y cumplir no solo con su objeto social, sino también con las demás obligaciones que les impone el ordenamiento por el hecho de ser tales. En lo que concierne a la solución del presente problema jurídico, en las consideraciones que antecedieron este acápite, la Sala destacó que, de conformidad con la jurisprudencia constitucional, por razones de eficiencia en el recaudo de los tributos, y en particular del IVA, la ley puede «llamar a los asociados, que reúnan determinadas condiciones, a colaborar en la función del recaudo»¹⁷³. Justamente, las personas jurídicas, incluso las más pequeñas, cumplen esas condiciones porque tienen un nivel organizativo, operativo y administrativo mínimo que les confiere la aptitud y capacidad necesaria para realizar la mencionada función.

204. Es claro que las personas naturales, comerciantes y artesanas, que cumplen los requisitos señalados en el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, no satisfacen esas condiciones organizativas. Por expreso mandato de la norma, las personas naturales comerciantes y los artesanos que pertenecen al régimen de no responsables del IVA son minoristas o detallistas y pequeños agricultores y ganaderos, que reúnen otros requisitos y obtienen ingresos brutos provenientes de su actividad durante el año, inferiores a 3.500 UVT (\$127.078.000 pesos para el año 2021, es decir, aproximadamente \$348.158 pesos diarios)¹⁷⁴. La falta de una estructura y disposición definidas para el ejercicio de sus actividades

¹⁶⁷ Información disponible en <https://supersociedades.gov.co/Noticias/Paginas/2018/En-Colombia-al-menos-una-de-cada-dos-empresas-est%C3%A1-constituida-como-S-A-S.aspx>, consultada el 14 de octubre de 2020.

¹⁶⁸ Artículos 71 y siguientes de la Ley 222 de 1995.

¹⁶⁹ Artículo 17 de la Ley 1258 de 2008.

¹⁷⁰ Artículo 28 de la Ley 1258 de 2008.

¹⁷¹ Numeral 8 del artículo 72 de la Ley 222 de 1995.

¹⁷² Artículo 80 de la Ley 222 de 1995.

¹⁷³ Sentencia C-150 de 1997.

¹⁷⁴ Mediante la Resolución 000111 del 11 de diciembre de 2020, la DIAN dispuso que el valor de la UVT aplicable en 2021 es de \$36.308.

comerciales, que haga viable la exigencia de deberes sustanciales y formales en materia de IVA, obligó al Legislador a crear un sistema más flexible en esta materia —como el previsto en la norma demanda—, que respondiera a la informalidad que suele gobernar esos negocios.

205. Ahora bien, podría pensarse que la inclusión de las personas naturales en el régimen de responsables del IVA desvirtúa los argumentos expuestos. En otro apartado de esta providencia, se explicó que, mientras en dicho régimen pueden inscribirse las personas jurídicas y naturales, en el régimen de no responsables solo pueden estar las personas naturales. Esto podría llevar a estimar que las personas naturales y jurídicas si se encuentran en una situación similar, que las hace comparables y que exige otorgales un tratamiento análogo.

206. Sin embargo, las condiciones para formar parte del régimen de no responsables del IVA permiten considerar que ello no es así. Tales condiciones autorizan a presumir razonablemente que las personas naturales inscritas en el régimen de responsables del IVA poseen una estructura organizativa y logística mínima que, por un lado, hace posible el desarrollo de su actividad económica y, por otro, les facilita el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales que se derivan de la pertenencia a ese régimen.

207. En efecto, al tenor de lo estatuido en el parágrafo 3 del artículo 437 del ET, las personas naturales se deben registrar en el régimen de responsables del IVA cuando no cumplan las siguientes condiciones: *i)* 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 (\$127.078.000 para el año 2021); *ii)* que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad; *iii)* 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; *iv)* que no sean usuarios aduaneros; *v)* que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior o en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT; y *vi)* 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 IVA, no supere la suma de 3.500 UVT.

208. De este modo, el monto de los ingresos, de los contratos celebrados y de las transacciones bancarias, la propiedad sobre más de un establecimiento de comercio, el desarrollo de actividades que supongan la explotación de intangibles y la condición de usuario aduanero demandan una capacidad particular para sacar avante un negocio. Esta capacidad es lo que permite que las personas naturales que la poseen pertenezcan al régimen de responsables del IVA, pues pueden gestionar las cargas administrativas y operativas que se derivan del deber de declarar, recaudar y pagar el IVA. La ausencia de la misma —la cual, desde el punto de vista normativo, nunca se predica de las personas jurídicas— es lo que conduce a que las personas naturales que no cumplen las

condiciones establecidas en el parágrafo 3 del artículo 437 del ET deban pertenecer al régimen de no responsables.

209. Así, aunque en el régimen de responsables del IVA las personas naturales y jurídicas sí son comparables, en razón de la magnitud de las actividades económicas que realizan y de la estructura organizativa para desarrollar sus negocios, no lo son en el régimen de no responsables.

210. Por estas razones, la Sala constata que las personas jurídicas que realizan actividades comerciales y mercantiles no están en las mismas condiciones que las personas naturales que cumplen los requisitos para inscribirse en el régimen de no responsables y, por tanto, no deben ser sujetos de un tratamiento análogo. Esto implica que, en realidad, la norma no favorece a un grupo, perjudicando a otro, y que el Legislador no omitió la regulación que echa de menos el demandante. En consecuencia, no es procedente examinar los demás elementos del juicio por omisión legislativa relativa, por lo que la norma debe ser declarada exequible frente al cargo y por las razones aquí examinadas.

211. No obstante, para terminar este apartado, corresponde examinar dos aspectos planteados por el actor. A su juicio, como ya se dijo, el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adiciona el artículo 437 del ET, viola los principios de igualdad y equidad del sistema tributario, porque no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva» en el régimen de no responsables del IVA.

212. Para la Corte, tal planteamiento resulta equivocado por una razón adicional. Ya se advirtió en el fundamento jurídico 4.3. de esta sentencia que la capacidad contributiva de las personas inscritas en el régimen de responsables no se expresa en la posibilidad de asumir una mayor carga tributaria, toda vez que esta es asumida por el contribuyente o consumidor final, y no por la persona responsable de recaudar, declarar y pagar el IVA. Por esto, resulta insustancial la «capacidad contributiva» de las personas jurídicas, para establecer si su no inclusión en el régimen de no responsables del IVA vulnera los principios de igualdad y equidad, conforme a los argumentos expresados por el demandante. En este punto, se reitera que, en virtud del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, el Legislador puede válidamente establecer mecanismos que permitan distribuir las cargas tributarias de acuerdo, no con la capacidad contributiva, cuando esta no es relevante, sino con otros elementos orientados a satisfacer otros principios constitucionales como el de eficiencia tributaria (artículo 363 de la CP).

213. Por otro lado, es evidente que, a la luz del principio de equidad, el cumplimiento de la obligación de recaudar, declarar y pagar el IVA y de las demás obligaciones relacionadas con la pertenencia al régimen de responsables del IVA no resulta una carga excesiva para las personas jurídicas. Su nivel de organización y formalización les permite cumplir adecuadamente con la función de recaudo. De hecho, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 3 del artículo 601 del ET, las personas inscritas en el régimen de responsables del

IVA no están obligadas a presentar la declaración de ese impuesto, «en los períodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto ni operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones». Además, ya se indicó que, por ejemplo, las obligaciones de llevar contabilidad, inscribirse en el RUT y de declarar el impuesto sobre la renta se derivan de la existencia de la persona jurídica, por lo que no tienen una relación estricta y directa con la inscripción en el régimen de responsables del IVA y, por tanto, no son una responsabilidad adicional.

214. En las consideraciones de esta decisión se explicó que la vigencia de un régimen distinto al general o de responsables del IVA es, en todo caso, excepcional. Esto es así, porque los comerciantes sometidos al régimen de responsables son el fundamento principal sobre el que se estructura todo el sistema de recaudación del IVA. El recaudo de este impuesto y los recursos que el Estado obtiene por este concepto son indispensables para el cumplimiento de sus fines y la realización del Estado social de derecho. Así, por razones de eficiencia tributaria, el Legislador optó por concentrar los esfuerzos de la Administración en los comerciantes que, como las personas jurídicas, por razones organizativas y de formalidad, representan menores obstáculos y resistencia a la fiscalización y reportan un mayor recaudo tributario.

215. Al crear un régimen general de responsabilidad del IVA y otro excepcional, el Legislador reconoce las diferencias que existen entre los actores económicos formales e informales y, por ello, les impone obligaciones sustanciales e instrumentales acordes con esa situación. Para la Corte, dicha opción de regulación es por entero compatible con el principio de equidad tributaria en sus dos dimensiones, porque establece cargas diferentes a personas que se encuentran en condiciones disímiles e impone mayores obligaciones a quienes, dada su situación particular, pueden cumplir con ellas de manera adecuada.

216. Del mismo modo, no se evidencia que la medida tenga implicaciones confiscatorias o que confiera un tratamiento fiscal irrazonable para las personas jurídicas, o que la no inclusión de estas en el régimen de no responsables del IVA afecte el goce de sus derechos fundamentales o se funde en criterios sospechosos de discriminación.

217. Con fundamento en las razones expuestas, la Sala Plena de la Corte Constitucional declarará la exequibilidad del artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adicionó el parágrafo 3 al artículo 437 del ET, por el cargo analizado.

4.5. Síntesis

218. El demandante formuló un cargo de inconstitucionalidad contra el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adicionó el inciso 3 y el inciso 4 al parágrafo 2 y los párrafos 3, 4 y 5 al artículo 437 del ET. El mencionado parágrafo 3 no incluyó a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva» como posibles destinatarias del régimen de no responsables del IVA. En opinión del actor, esta

situación constituye un trato diferencial respecto de las personas naturales, no justificado, que configura una omisión legislativa relativa y, por tanto, vulnera los principios de igualdad (artículo 13 de la CP) y de equidad tributaria (artículos 95, numeral 9, y 363 de la CP).

219. Al respecto, la Corte constató que, a diferencia de lo sostenido por el accionante, las personas jurídicas no se encuentran en la misma situación que las personas naturales que cumplen las condiciones previstas en el párrafo 3 del artículo 437 del ET. Al respecto, precisó qué, en contraste con las personas naturales que no son responsables del IVA, todas las personas jurídicas, al margen de su tamaño y capital social, tienen un nivel organizativo, operativo y administrativo mínimo que les confiere la aptitud y capacidad necesaria para cumplir las obligaciones sustanciales y formales que se derivan del régimen de responsables del IVA. Como es natural, estas diferencias impiden establecer una comparación entre las personas jurídicas y las personas naturales que cumplen los requisitos señalados en el párrafo 3 del artículo 437 del ET, por lo que no fue posible proseguir con el juicio por omisión legislativa relativa.

220. En el mismo sentido, concluyó que la capacidad contributiva de las personas inscritas en el régimen de responsables no se expresa en la posibilidad de asumir una mayor carga tributaria, toda vez que esta es asumida por el contribuyente o consumidor final, y no por la persona responsable de recaudar, declarar y pagar el IVA. Por esto, dijo, resulta insustancial la «capacidad contributiva» de las personas jurídicas, para establecer si su no inclusión en el régimen de no responsables del IVA vulnera los principios de igualdad y equidad.

221. Finalmente, la Sala destacó que, a la luz del principio de equidad, el cumplimiento de la obligación de recaudar, declarar y pagar el IVA y de las demás obligaciones relacionadas con la pertenencia al régimen de responsables del IVA no resulta una carga excesiva para las personas jurídicas.

222. Por lo anterior, la Sala Plena declarará la exequibilidad del artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, por el cargo analizado.

5. *Cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019*

5.1. *Cargo por la configuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE*

223. En virtud del cargo admitido a trámite, la Sala Plena de la Corte Constitucional debe responder este problema jurídico: ¿la configuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, con base en los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos por el contribuyente en el respectivo año gravable, y no de los ingresos netos, vulnera los principios de equidad y de justicia tributaria?

224. Para resolver este cuestionamiento, la Corte se apoyará en el fundamento jurídico 4.2. de esta sentencia, relativo a los límites al ejercicio de la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria y a los principios de igualdad, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria. Adicionalmente, abordará *i) las características generales del impuesto del régimen SIMPLE y ii) la base gravable y el análisis integral de los demás elementos que conforman los tributos*. Con base en estas tres consideraciones, dará solución al caso concreto.

5.1.1. Características generales del impuesto del régimen SIMPLE

225. El impuesto del régimen SIMPLE fue creado mediante el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018. Como se indicó en otro apartado de esta decisión, dicha ley fue declarada inexistente por la Corte mediante la Sentencia C-481 de 2019, por vicios de procedimiento en su formación. El contenido de ese artículo fue reproducido en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, el cual sustituyó el Libro Octavo del ET (artículos 903 a 916 del ET). Este es el artículo objeto de la presente demanda.

226. En concordancia con lo dispuesto en el artículo 903 del ET, el impuesto del régimen SIMPLE tiene tres finalidades: *i) reducir las cargas formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, ii) impulsar la formalidad y iii) simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias*. En la Sentencia C-493 de 2019¹⁷⁵, la Corte encontró que, de manera general, estos fines son «legítimos y compatibles con el texto superior, pues se trata de una política fiscal que tiene por objeto aumentar el recaudo mediante la formalización tributaria, para generar beneficios que redunden en el bienestar general de los contribuyentes».

227. Estos objetivos se consiguen mediante un modelo tributario que, a través de la declaración y el pago de un único impuesto —el impuesto del régimen SIMPLE—, permite el pago del impuesto sobre la renta, el impuesto nacional al consumo —cuando se presten servicios de expendio de comidas y bebidas— y el impuesto de industria y comercio consolidado¹⁷⁶. Este último, de conformidad con las tarifas establecidas por los concejos municipales y distritales¹⁷⁷. Así, el impuesto del régimen SIMPLE sustituye el impuesto sobre la renta e integra a los otros dos impuestos mencionados. Además, de acuerdo con su diseño legal,

¹⁷⁵ Con salvamento de voto de los magistrados Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y Alberto Rojas Ríos, y aclaración de voto del magistrado Alejandro Linares Cantillo.

¹⁷⁶ El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

¹⁷⁷ En la Sentencia C-493 de 2019, la Corte consideró que la integración del impuesto de industria y comercio consolidado en el impuesto del régimen SIMPLE no vulneraba la autonomía de los entes territoriales, toda vez que estos conservan la potestad de *i) definir los elementos de la obligación tributaria (hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos); ii) fijar las tarifas únicas del impuesto, de acuerdo con las actividades empresariales descritas en el artículo 908 del ET; iii) determinar el régimen de exenciones, exclusiones, no sujetos, descuentos y registro de los contribuyentes, y iv) recaudar el impuesto pagado por los contribuyentes que opten por no acogerse al régimen SIMPLE*. Además, explicó que el Gobierno nacional debe transferir bimestralmente a las autoridades locales el impuesto recaudado (parágrafo 2 del artículo 908 del ET).

este impuesto se caracteriza por ser opcional para los contribuyentes¹⁷⁸, de declaración anual consolidada¹⁷⁹ y pago anticipado bimestral mediante recibo electrónico¹⁸⁰. Esto significa que en una sola declaración anual y con el pago anticipado bimestral, el contribuyente cumple con el deber formal de declarar y pagar los impuestos que sustituye e integra el régimen SIMPLE.

228. En concordancia con lo estatuido en el artículo 904 del ET, el **hecho generador** del impuesto del régimen SIMPLE es «la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio». Por su parte, la **base gravable** está integrada por la totalidad de los *ingresos brutos*, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable, salvo los ingresos constitutivos y no constitutivos de ganancia ocasional y aquellos no constitutivos de renta¹⁸¹.

229. El artículo 905 del ET determina las condiciones que deben reunir las personas naturales y jurídicas que deseen acogerse al régimen SIMPLE y, por tanto, ser **sujetos pasivos** del mismo. Aunque el artículo en comento señala algunas exigencias especiales en el caso de las sociedades¹⁸², son tres las condiciones generales que deben reunir los interesados¹⁸³: *i)* ser una persona natural que desarrolle una empresa o una persona jurídica en la que sus socios, participes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia; *ii)* haber obtenido en el año gravable anterior ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT (\$2.904.640.000

¹⁷⁸ De conformidad con el artículo 909 del ET, los contribuyentes que opten por acogerse al impuesto del régimen SIMPLE deberán inscribirse en el RUT antes del 31 de enero del año gravable para el que ejercen la opción. Además, una vez ejercida la opción, la misma deberá mantenerse para ese año gravable, sin perjuicio de que para el año gravable siguiente se pueda optar nuevamente por el régimen ordinario.

¹⁷⁹ Artículo 910 del ET.

¹⁸⁰ Parágrafos 4 y 5 del artículo 908 del ET.

¹⁸¹ Al respecto, el parágrafo 6 del artículo 908 dispone: «En el año gravable en el que el contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE realice ganancias ocasionales o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, dichos ingresos no se considerarán para efectos de los límites de ingresos establecidos en este régimen. El impuesto de ganancia ocasional se determina de forma independiente, con base en las reglas generales, y se paga con la presentación de la declaración anual consolidada».

¹⁸² El artículo 905 prevé que las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones podrán acogerse al impuesto del régimen SIMPLE: «[...] 3. Si uno de los socios persona natural tiene una o varias empresas o participa en una o varias sociedades, inscritas en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas empresas o sociedades. || 4. Si uno de los socios persona natural tiene una participación superior al 10% en una o varias sociedades no inscritas en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas sociedades. || 5. Si uno de los socios persona natural es gerente o administrador de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra».

¹⁸³ El artículo 906 del ET indica las personas naturales y jurídicas que no pueden optar por el impuesto del régimen SIMPLE. Así mismo, los artículos 913 y 914 del ET determinan las razones por las cuales el contribuyente puede ser excluido de ese régimen y, por tanto, declararse como contribuyente del régimen ordinario.

para el año 2021)¹⁸⁴, y *iii)* encontrarse al día con el pago de las obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con las obligaciones respecto del Sistema de Seguridad Social.

230. El **sujeto activo** es la DIAN. En el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeña exclusivamente la función de recaudador, por lo que tiene la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes, quienes continúan siendo los sujetos activos de dicho impuesto¹⁸⁵.

231. La **tarifa** del impuesto del régimen SIMPLE, al tenor de lo preceptuado en el artículo 908 del ET, depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial que desarrolle el contribuyente. Así, para las tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquerías, la tarifa SIMPLE consolidada oscila entre el 2% y el 11%; para las actividades comerciales al por mayor y detal, los servicios técnicos y mecánicos, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos, las actividades industriales y de telecomunicaciones, entre el 1.8% y el 5.4%; para los servicios profesionales, de consultoría y científicos, incluidos los servicios de profesiones liberales, entre el 5.9% y el 14.5%; y para las actividades de expendio de comidas y bebidas¹⁸⁶, y actividades de transporte, entre el 3.4% y el 7%. El parágrafo 5 de este artículo determina que los contribuyentes que realicen dos o más actividades empresariales estarán sujetos a la tarifa simple consolidada más alta, incluyendo la tarifa del impuesto al consumo.

232. En este punto conviene precisar que, en el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual, como ya se dijo, se integra al impuesto del régimen SIMPLE, los entes territoriales conservan la autonomía para fijar el hecho generador, los sujetos pasivos, la base gravable y la tarifa¹⁸⁷.

233. Además de la declaración y el pago del impuesto del régimen SIMPLE, los contribuyentes que se acogen a dicho régimen tienen las siguientes obligaciones: *i)* informar en la declaración del impuesto la territorialidad de los ingresos obtenidos, con el fin de establecer el porcentaje que le corresponde a cada autoridad territorial por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado¹⁸⁸; *ii)* recaudar, declarar y pagar el IVA o el impuesto nacional al consumo, según el caso¹⁸⁹; y *iii)* expedir facturas electrónicas y solicitar las facturas o los documentos equivalentes a sus proveedores¹⁹⁰.

¹⁸⁴ En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto del régimen SIMPLE estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.

¹⁸⁵ Parágrafo 2 del artículo 908 del ET.

¹⁸⁶ En este supuesto, se debe adicionar a la tarifa SIMPLE consolidada la tarifa del 8% por concepto del impuesto al consumo.

¹⁸⁷ Artículo 904 del ET. Sentencia C-493 de 2019.

¹⁸⁸ Artículos 908 (parágrafo 3) y 910 (inciso final) del ET.

¹⁸⁹ En el primer evento, si bien deben presentar una declaración anual consolidada, tienen la obligación de transferir mensualmente el IVA mediante el recibo electrónico SIMPLE. En el caso de

234. Como contrapartida, los contribuyentes del régimen SIMPLE no están sujetos a retención en la fuente y tampoco están obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente, con excepción de las correspondientes a pagos laborales¹⁹¹. Igualmente, están exonerados de aportes parafiscales, si cumplen para el efecto los requisitos señalados en el artículo 114-1 del ET¹⁹².

235. De otro lado, el inciso tercero del artículo 903 del ET dispone que el impuesto del régimen SIMPLE también integra los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones. Respecto de estos aportes, los párrafos 3 y 4 del mismo artículo prevén que, aunque el contribuyente debe efectuar su pago, el valor se puede descontar del anticipo bimestral¹⁹³.

236. Otro descuento autorizado del impuesto es el relativo a los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y débito y otros mecanismos de pagos electrónicos. En este caso, el artículo 912 del ET precisa que el descuento del impuesto a pagar será el equivalente al 0.5% de los ingresos recibidos por este medio¹⁹⁴.

237. Según lo sostenido en la exposición de motivos del proyecto que culminó con la sanción de la Ley 2010 de 2019¹⁹⁵, al 21 de octubre de 2019, 8.149 contribuyentes se encontraban inscritos en el régimen SIMPLE, de los cuales 5.492 eran personas jurídicas y 2.657, personas naturales. En el mismo documento se lee: «ya hay resultados concretos que evidencian cómo el Régimen SIMPLE está incrementando la formalización: de los contribuyentes inscritos con corte al 16 de septiembre, el 11% no tenían RUT antes de optar por inscribirse en el Régimen SIMPLE, el 22% se inscribió al RUT en el 2019 y el 37% no habían declarado ICA en sus respectivos municipios». Estos resultados, continua la exposición de motivos, «resaltan la importancia que el Régimen SIMPLE ha tenido y seguirá teniendo como herramienta para aumentar la formalidad y reducir la evasión, con todos los beneficios que esto implica sobre la sostenibilidad fiscal, el desempeño macroeconómico y la productividad del país».

los contribuyentes que desarrollen actividades de expendio de comidas y bebidas, el impuesto al consumo se declara y paga mediante el SIMPLE (artículo 915 del ET).

¹⁹⁰ Estos contribuyentes deberán adoptar el sistema de factura electrónica dentro de los dos meses siguientes a su inscripción en el RUT (artículo 915 del ET).

¹⁹¹ Artículo 911 del ET.

¹⁹² Parágrafo 3 del artículo 903 del ET.

¹⁹³ El parágrafo 4 del artículo 903 del ET determina que, en este caso, «[e]l descuento no podrá exceder el valor del anticipo bimestral a cargo del contribuyente perteneciente a este régimen. La parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado no podrá ser cubierta con dicho descuento».

¹⁹⁴ Este artículo también aclara que este descuento no podrá exceder el impuesto a cargo del contribuyente y que la parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado no podrá ser cubierta con dicho descuento.

¹⁹⁵ Publicada en la Gaceta del Congreso n.º 1055 de 2019.

238. En conclusión, el impuesto del régimen SIMPLE es un modelo de declaración anual y anticipo bimestral, que integra y sustituye el impuesto sobre la renta, el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado. Para efectos de resolver el problema jurídico planteado, conviene resaltar cinco aspectos adicionales. En primer lugar, el impuesto del régimen SIMPLE pretende reducir las cargas formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, promover la formalidad tributaria y laboral y simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En segundo lugar, dicho impuesto es opcional, es decir, solo es exigible a los sujetos que decidan acogerse a él. En tercer lugar, tal y como lo sostiene el demandante, la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE está integrada por la totalidad de los *ingresos brutos*, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable. En cuarto lugar, las tarifas de este impuesto son progresivas, es decir, la tarifa se incrementa si los ingresos también lo hacen y, además, varía según la actividad económica. Y, finalmente, el ET autoriza dos descuentos del pago del impuesto: el 100% de los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones y el 0.5% de los ingresos recibidos por concepto de ventas realizadas a través de medios electrónicos.

5.1.2. Determinación de la base gravable y análisis integral de los demás elementos del tributo. Reiteración de jurisprudencia

239. De acuerdo con lo sostenido por la jurisprudencia constitucional, la base gravable es «la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria»¹⁹⁶. En otras palabras, es la unidad de medida del hecho imponible sobre la cual se aplica la tarifa, con el fin de establecer el valor del impuesto a pagar en cada caso¹⁹⁷. Así considerada, la base gravable es el resultado de variables jurídicas, porque parte de la identificación del hecho generador establecido por el Legislador, y de variables económicas, porque, por lo general, cuantifica cifras y valores monetarios.

240. La determinación de la base gravable puede hacerse mediante métodos de estimación directa, objetiva o indirecta¹⁹⁸. Estos métodos permiten fijar la cuantía del tributo, mediante la aplicación de reglas para medir el hecho imponible. Al respecto, en una sentencia del 26 de febrero de 2014¹⁹⁹, la Sección Cuarta del Consejo de Estado explicó que el método de estimación directa «extrae la mayor cantidad de datos de la realidad para medir la capacidad económica» del contribuyente. Por su parte, en el método de estimación objetiva

¹⁹⁶ Sentencia C-987 de 1999. En la Sentencia C-155 de 2003, se explicó que la base gravable «constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa».

¹⁹⁷ Sentencia C-260 de 2015. Mientras el hecho generador del tributo es «la descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigna la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado»; el hecho imponible es «[el] hecho concreto efectivamente ocurrido, [...] que acarrea la consecuencia de generar en cabeza del contribuyente determinados efectos jurídicos que se derivan del vínculo que surge con el Estado» (Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de julio de 2000, expediente 2000-9822).

¹⁹⁸ Sentencia C-010 de 2018.

¹⁹⁹ Expediente 2010-00253-01(19.296).

«se renuncia al parámetro exacto de realidad, de forma que sus datos se sustituyen por otros construidos a partir de modelos, coeficientes, etc. para ciertos sectores, actividades u operaciones, de modo que la base resultará de la aplicación de esos índices, módulos o datos, normativamente establecidos». Finalmente, el método de determinación indirecta se aplica cuando no es posible establecer la base gravable con los dos métodos anteriores, por lo que este toma el incumplimiento de la obligación tributaria como «un hecho indiciario de la realidad que el sujeto pasivo no ha querido dar a conocer».

241. La Sala Plena de esta Corporación se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de los diferentes métodos empleados por el Legislador para establecer la base gravable. De manera general, ha sostenido que los mismos no se ajustan a los principios que limitan la libertad de configuración legislativa en materia tributaria y, en particular, al principio de equidad tributaria, cuando *i)* no guardan correspondencia con la capacidad contributiva real del contribuyente²⁰⁰ o *ii)* las exclusiones o elementos de depuración no incluidos se asemejan a los sí autorizados por el Legislador²⁰¹. En otros casos, ha señalado que la limitación, exclusión o no inclusión de determinadas deducciones no resulta, *per se*, inconstitucional, cuando *ij)* aquellos se fundamentan en principios constitucionales como la eficiencia tributaria²⁰² o *ii)* no guardan relación con la naturaleza específica del tributo o con las depuraciones efectivamente previstas²⁰³.

242. Ahora bien, en este punto es preciso recordar que el problema jurídico que debe resolver la Corte en esta oportunidad implica establecer si la determinación de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, de acuerdo con los ingresos brutos del contribuyente, desconoce el principio de equidad tributaria. Aunque las reglas jurisprudenciales indicadas en precedencia aportan elementos importantes para responder ese cuestionamiento, lo cierto es que, hasta la fecha, la Sala no se ha ocupado de resolver de fondo un asunto similar. Las sentencias que fundamentan dichas reglas han analizado tributos y contribuciones, como el impuesto sobre la renta²⁰⁴, la cuota de compensación militar²⁰⁵, el arancel judicial²⁰⁶, el impuesto al patrimonio²⁰⁷ y el impuesto *para preservar la seguridad democrática*²⁰⁸, que por su estructura y naturaleza difieren del impuesto del régimen SIMPLE. En lo fundamental, la base gravable de estos impuestos no se calcula sobre los ingresos brutos y, por esto, no es correcto establecer una comparación entre ellos.

²⁰⁰ Sentencias C-520 de 2019, C-120 de 2018, C-668 y C-600 de 2015, C-169 de 2014, C-625 de 2003, C-876 de 2002.

²⁰¹ Sentencia C-291 de 2015 y C-831 de 2010.

²⁰² Sentencias C-412 y C-409 de 1996.

²⁰³ Sentencia C-422 de 2016.

²⁰⁴ Sentencias C-520 de 2019, C-120 de 2018, C-668 y C-291 de 2015, y C-625 de 2003.

²⁰⁵ Sentencia C-600 de 2015.

²⁰⁶ Sentencia C-169 de 2014.

²⁰⁷ Sentencia C-831 de 2010.

²⁰⁸ Sentencia C-876 de 2002.

243. En general, respecto de la configuración de la base gravable, cabe destacar que, si bien el impuesto de industria y comercio tampoco es asimilable de manera absoluta al impuesto del régimen SIMPLE, su base gravable también se liquida de acuerdo en los ingresos brutos.

244. Al respecto, en la Sentencia C-402 de 2016, la Sala se pronunció sobre una demanda dirigida contra el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el cual determina, justamente, que el impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior. A juicio de los demandantes, esta configuración de la base gravable contradecía el principio de equidad tributaria porque atendía criterios distintos a la capacidad económica de las personas. En su opinión, aunque el Legislador había intentado enfrentar esta deficiencia mediante tres excepciones a esa regla general, estas tenían un alcance restrictivo, por lo que no comprendían todas las actividades de intermediación comercial. Ante esta situación, decían los accionantes, el juez constitucional debía extender el alcance de tales preceptos, determinando que las bases gravables diferenciales allí contenidas eran aplicables a todas las actividades de intermediación comercial.

245. Si bien la Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre el cargo de inconstitucionalidad formulado, por ineptitud sustantiva de la demanda²⁰⁹, dos de los planteamientos allí esbozados resultan relevantes: *i)* para determinar si una base gravable, constituida sobre los ingresos brutos, resulta excesivamente onerosa e incluso confiscatoria, es necesario analizar los demás elementos que configuran el impuesto; y *ii)* en el caso concreto, la violación del principio de equidad no se materializa a partir de la confrontación del impuesto de industria y comercio con el impuesto sobre la renta —en el cual la base gravable es la renta líquida—, en la medida en que cada uno obedece a estructuras y racionabilidades distintas.

246. La Corte considera oportuno poner su atención, por ahora, sobre el primer aspecto. El segundo será analizado en el acápite dedicado a resolver el caso concreto.

247. Sin duda, el análisis de constitucionalidad exige una compresión integral de los elementos que conforman el tributo. El estudio parcial o separado de estos elementos puede conducir a conclusiones equivocadas. Así, un juicio sobre la determinación de la base gravable por el presunto desconocimiento el principio de equidad en su dimensión vertical puede arrojar resultados diferentes, según si aquella es revisada de manera independiente o si se estudia a la luz de la

²⁰⁹ Para el efecto, la Sala precisó que la extensión de las excepciones previstas por el Legislador a la cuantificación de la base gravable de acuerdo con los ingresos brutos implicaba demostrar que los supuestos fácticos contemplados en ellas eran asimilables al fundamento de hecho de la regla general y que, por tanto, este tratamiento diferente vulneraba los principios de equidad y justicia tributaria. Igualmente, constató que, en realidad, en las tres excepciones la base gravable también estaba constituida por los ingresos brutos o por el margen bruto de comercialización. Además, advirtió que las reglas especiales para la determinación de la base gravable no siempre tenían por objeto disminuir o aliviar la carga impositiva para ciertos sectores, sino delimitar los factores que la integran.

naturaleza del tributo, de las tarifas y, en general, del diseño legal del impuesto respectivo.

248. Esto se hace evidente, por ejemplo, en el caso del IVA. Dada su naturaleza de impuesto indirecto, este impuesto es pagado por todos los consumidores de bienes y servicios, sin consideración a su capacidad económica²¹⁰. La base gravable del IVA es el precio de venta del producto o servicio y, por tanto, aplica a todas las personas por igual²¹¹.

249. De manera apresurada, podría pensarse que, así configurada, la base gravable del IVA y, en general, el impuesto, vulneran el principio de equidad porque no responden a la capacidad contributiva de los consumidores²¹².

250. Sin embargo, la Corte ha explicado que los rasgos regresivos del IVA son compensados mediante tres mecanismos propios de su diseño institucional²¹³; *i)* el régimen simplificado —ahora régimen de no responsables—; *ii)* las tarifas diferenciales y *iii)* las exenciones y exclusiones²¹⁴. De este modo, las tarifas diferenciales «buscan gravar ciertos bienes con tarifas más altas cuando su consumo se relaciona con sectores con mayor poder adquisitivo, mientras que se grava con tarifas más bajas a aquellos bienes de consumo generalizado o cuando se busca incentivar un sector, una industria o porque el Legislador lo considera beneficioso socialmente»²¹⁵. Por su parte, con la definición de exenciones y exclusiones, se pretende alcanzar fines constitucionales legítimos, como los derechos a la alimentación y al mínimo vital de la población vulnerable y la configuración del Estado como social de derecho²¹⁶.

251. De este modo, puede ocurrir que, aunque algunos elementos integrantes de un tributo puedan en sí mismos ser inequitativos, al ser examinados dentro

²¹⁰ La Sala ha sostenido que, a pesar de este rasgo distintivo del IVA, este impuesto no es ajeno a un análisis constitucional basado en el principio de progresividad. En efecto, en la Sentencia C-364 de 1993, reiterada en la Sentencia C-776 de 2003 y C-597 de 2000, la Corte señaló: «[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos–, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales».

²¹¹ Artículos 420 y 421 del ET.

²¹² Sentencia C-100 de 2014.

²¹³ Sentencia C-117 de 2018.

²¹⁴ Sentencia C-657 de 2015: «los bienes excluidos no causan IVA y quien los comercializa no se convierte en responsable tributario ni adquiere obligación alguna en relación con ese gravamen, motivo por el cual no es posible descontar los valores pagados por dicho concepto. Por el contrario, los bienes exentos sí causan IVA, aunque son gravados con una tarifa del cero por ciento (0%), y los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables tributarios aun cuando pueden obtener la devolución del IVA pagado en la compra de materia prima y demás gastos relacionados con la producción o comercialización de esos bienes».

²¹⁵ Sentencia C-117 de 2018.

²¹⁶ Sentencias C-209 de 2016, C-657 de 2015 y C-776 de 2003.

del contexto del diseño legal del tributo o del sistema tributario como un todo, no resulten así.

252. Lo anterior no significa que cada elemento del tributo y, puntualmente la base gravable, no pueda ser contrastada frente a los principios de equidad y progresividad. Tampoco que la capacidad contributiva real del contribuyente no tenga una relación importante con cada elemento del tributo, pues este es un criterio fundamental que permite repartir las cargas impositivas. Como se explicó en el fundamento jurídico 4.2. de esta sentencia, en la actualidad, la jurisprudencia reconoce que esos dos principios, si bien se predicen del sistema tributario en su conjunto (artículo 363 de la CP), los elementos o aspectos singulares del ordenamiento tributario también pueden ser analizados desde esa perspectiva. En realidad, lo que resulta necesario poner de presente para resolver el presente caso es que la base gravable es solo uno de los elementos del tributo y que el análisis de su funcionamiento de cara a esos principios constitucionales debe abarcar los elementos restantes y la estructura técnica del mismo.

5.1.3. Solución del cargo de inconstitucionalidad propuesto

253. El accionante afirma que, con el fin de configurar la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, en lugar de tomar los ingresos netos, el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 permite integrar la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios. En su sentir, esto vulnera los principios de equidad y de justicia tributaria, por cuanto, para calcular dicha base, debería tenerse en cuenta únicamente su capacidad contributiva real.

254. Asocapitales y el Gobierno nacional consideran que la norma sí se ajusta al texto superior. Por el contrario, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia estiman que el actor tiene razón, porque la configuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, de acuerdo con los ingresos brutos, «grava al contribuyente sobre una base que no corresponde a los ingresos realmente percibidos, con lo cual se desvincula la magnitud del tributo de la capacidad contributiva»²¹⁷. Por su parte, el Procurador General de la Nación pide que se dé aplicación de lo dispuesto en el artículo 26 del ET, el cual determina la forma de calcular la base gravable del impuesto sobre la renta y, por tanto, que se declare la exequibilidad condicionada de la medida.

255. La Sala considera que la liquidación de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE conforme a los ingresos brutos del contribuyente no contradice los principios de equidad y justicia tributaria (artículos 95, numeral 9, y 363 de la CP). Para sustentar esta conclusión, comoquiera que se trata de una regulación de índole tributaria y conforme a la jurisprudencia constitucional expuesta en el fundamento jurídico 4.2. de esta sentencia, la Corte aplicará el test leve de proporcionalidad. Este nivel de intensidad del test se justifica, además, en que no existe evidencia de que la expresión objeto de examen

²¹⁷ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (pág. 17).

vulnera derechos fundamentales de sujetos de especial protección constitucional o se funde en criterios sospechosos de discriminación.

256. En el apartado 5.1.1 se explicó que, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 903 del ET, el impuesto del régimen SIMPLE tiene tres finalidades generales: *i)* reducir las cargas formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, *ii)* impulsar la formalidad y *iii)* simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En ese mismo acápite, se puso de presente que, en la Sentencia C-493 de 2019, la Corte encontró que, de manera general, estos fines son «legítimos y compatibles con el texto superior, pues se trata de una política fiscal que tiene por objeto aumentar el recaudo mediante la formalización tributaria, para generar beneficios que redunden en el bienestar general de los contribuyentes».

257. En la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la sanción de la Ley 2010 de 2019²¹⁸, se sostuvo que el diseño legal del régimen SIMPLE pretende reducir el costo que generan las obligaciones tributarias y pensionales, en la medida en que permite que los pequeños y medianos empresarios que se inscriban en él puedan realizar el pago unificado de dichas obligaciones. Así mismo, busca facilitar el recaudo de los impuestos integrados y contrarrestar la evasión tributaria.

258. Respecto de la integración de la base gravable, la Sala observa que la norma se inscribe en dos de las finalidades señaladas anteriormente: simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir el costo que estas generan para los pequeños y medianos comerciantes. Es claro que la no exigencia de depuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE responde a esa necesidad de simplificación. Con esto, la Administración promueve y facilita el pago de los impuestos que integra dicho régimen. También responde y estimula la fuerte relación que existe entre la reducción del costo que genera el pago de las obligaciones tributarias y la formalización tributaria y laboral. Al respecto, en la anotada exposición de motivos, se precisó que «el aumento en los niveles de formalidad empresarial genera un círculo virtuoso en la política tributaria. A mayores niveles formalidad tributaria, mayor será el número de empresas que pagan sus obligaciones tributarias, lo que implica un aumento en el recaudo, y posibilita la disminución de impuestos o tasas. Por otra parte, frente a mayores niveles de formalidad laboral, menores serán los gastos del Gobierno asociados al pago de servicios subsidiados»²¹⁹.

259. Tal y como lo indicó la Corte en la citada Sentencia C-493 de 2019, estos fines son constitucionalmente legítimos, están dentro del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria (artículos 150, numeral 12, y 338 de la CP) y se fundamentan en el principio de eficiencia del sistema (artículo 363 de la CP).

²¹⁸ Gaceta del Congreso n.º 1055 de 2019.

²¹⁹ *Ibidem* (pág. 35).

260. Igualmente, la Sala considera que el medio empleado no está expresamente prohibido por la Constitución. Ninguna norma constitucional exige que la base gravable de los tributos deba ser depurada o que deba contar con deducciones, para no vulnerar los principios de equidad y justicia tributaria. En el presente caso, y luego de analizar las particularidades del impuesto del régimen SIMPLE en su conjunto, la Corte constata que esos principios se satisfacen mediante cuatro elementos adicionales que, si bien no forman parte de la base gravable, sí subyacen al diseño legal del impuesto y tienen una relación con ella. Estos elementos compensan los posibles rasgos regresivos que puede tener una base gravable configurada de conformidad con los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable, y no de acuerdo con los ingresos netos.

261. En primer lugar, el régimen SIMPLE es un modelo de tributación opcional. Esto quiere decir que el contribuyente decide si se acoge a él o si, por el contrario, continúa en el régimen ordinario de tributación. Para el caso que ocupa a la Sala, esto significa que, si el contribuyente considera que la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE resulta onerosa o inconveniente para sus intereses —comparada con las bases gravables de los impuestos sobre la renta, nacional al consumo y de industria y comercio consolidado—, nada le impide continuar declarando y pagando esos impuestos de forma individual.

262. Es decir, cada contribuyente está en la libertad de analizar las ventajas y desventajas tributarias de la base gravable así constituida y, en consecuencia, tiene un amplio margen de decisión en esta materia.

263. Sobre este aspecto, resulta útil destacar que el artículo 909 del ET prescribe que una vez el contribuyente se acoge al régimen SIMPLE, debe mantenerse en él para el respectivo año gravable. Lo anterior, «sin perjuicio de que para el año gravable siguiente [...] pueda optar nuevamente por el régimen ordinario, antes del último día hábil del mes de enero del año gravable para el que se ejerce la opción».

264. Esta norma le permite al contribuyente cambiarse de un régimen y a otro y mantenerse en alguno de los dos, de acuerdo con los análisis económicos del caso y la verificación de lo que más le conviene en cada año gravable.

265. Entonces, las cargas que provienen de la forma de calcular la base gravable no resultan excesivas, porque son evaluadas directamente por el contribuyente, de acuerdo con sus intereses, y él es quien decide someterse a las mismas. Por esto, si consultan el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, pues nadie puede establecer de mejor manera si dicha base se ajusta o no a su capacidad contributiva, que el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así, si eventualmente, la base gravable tuviera implicaciones confiscatorias o confiriera un tratamiento fiscal irrazonable en un caso concreto, el contribuyente estaría en plena libertad de continuar en el régimen ordinario de tributación.

266. En segundo lugar, las tarifas del impuesto del régimen SIMPLE son progresivas, es decir, se aplican de acuerdo con el mayor o menor valor de los ingresos de contribuyente, susceptibles de producir un incremento en su patrimonio. Esto implica que en la medida en que aumenta la base gravable, es decir, los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, también aumentan las tarifas. Al respecto, es necesario recordar que la base gravable es el monto sobre el cual se calcula el valor a pagar, de acuerdo con las tarifas establecidas.

267. En concordancia con la jurisprudencia constitucional, las tarifas progresivas «parte[n] del principio de que, a medida que aumenta el nivel de la riqueza de la persona, va decreciendo el beneficio personal sobre la porción de riqueza considerada en cada tramo y resulta conforme a la equidad acentuar la carga tributaria, a fin de que se busque la igualdad en el sacrificio»²²⁰.

268. Ya se explicó que las tarifas del impuesto del régimen SIMPLE dependen de los ingresos brutos y de la actividad empresarial. Para cada tipo de actividad empresarial —cuatro en total—, el artículo 908 del ET determina cuatro porcentajes que aumentan conforme ascienden tales ingresos. El objetivo de esta medida es que el sacrificio fiscal de los sujetos pasivos inscritos en el régimen SIMPLE tienda no solo a ser el mismo, sino que el impuesto se sustente en la capacidad contributiva de los obligados. En este sentido, está orientada a satisfacer los principios de equidad vertical y progresividad del sistema tributario, porque las personas con mayores ingresos y, por tanto, con mayor capacidad contributiva, pagan más.

269. En virtud de lo dispuesto en el citado artículo 908 del ET, las tarifas son las siguientes:

«1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	2.0%
6.000	15.000	2.8%
15.000	30.000	8.1%
30.000	80.000	11.6%

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria;

²²⁰ Sentencia C-426 de 2005, la cual cita a BRAVO A., Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Universidad del Rosario, 1997.

actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	1.8%
6.000	15.000	2.2%
15.000	30.000	3.9%
30.000	80.000	5.4%

3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	5.9%
6.000	15.000	7.3%
15.000	30.000	12%
30.000	80.000	14.5%

4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	3.4%
6.000	15.000	3.8%
15.000	30.000	5.5%
30.000	80.000	7.0%

[...].

270. En tercer lugar, las tarifas del impuesto del régimen SIMPLE son significativamente inferiores a las tarifas del impuesto sobre la renta, el cual es sustituido por el primero.

271. En efecto, las diferencias entre las tarifas del impuesto del régimen SIMPLE y del impuesto sobre la renta no pueden ser más amplias. Así, mientras en el régimen SIMPLE, las tarifas oscilan entre el 1.8% y el 14.5%²²¹; en el

²²¹ Artículo 908 del ET.

impuesto sobre la renta²²², en el caso de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, las tarifas van desde el 19% al 39%²²³. Para las personas jurídicas, existe una tarifa fija del impuesto sobre la renta del 32% para el año 2020²²⁴.

272. El menor valor de las tarifas del impuesto del régimen SIMPLE, frente a las tarifas del impuesto sobre la renta, resulta acorde con los fines de la norma impugnada, pues disminuye el costo de las obligaciones tributarias. El principio de equidad no sugiere que exista una única forma de consultar la capacidad contributiva de los obligados. De hecho, según la jurisprudencia de esta Corporación, la determinación de la capacidad contributiva debe hacerse «de manera diferente, según el tipo de impuesto de que se trate»²²⁵. En el asunto de la referencia, tal determinación se consigue mediante la definición de tarifas progresivas y de una reducción considerable de las obligaciones tributarias.

273. Respecto del impuesto de industria y comercio²²⁶, como ya se explicó en el fundamento jurídico 5.1.2. de esta sentencia, su base gravable, al igual que la del impuesto del régimen SIMPLE, se liquida sobre los ingresos brutos²²⁷. Sobre esta base se aplica la tarifa definida por los concejos municipales y distritales, dentro de los siguientes límites: *i)* del dos al siete por mil mensual para actividades industriales y *ii)* del dos al diez por mil mensual para actividades comerciales y de servicios²²⁸. El inciso 5 de la Ley 14 de 1983 aclara que, en todo caso, «[l]os municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo».

²²² Sentencia C-129 de 2018: «La Corte Constitucional definió el impuesto sobre la renta con las siguientes características esenciales (Sentencia C-393 de 2016): *i)* grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; *ii)* su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; *iii)* los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales; y *iv)* está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias. Es un tributo directo y obligatorio para el comerciante persona natural o jurídica, consistente en entregarle al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas».

²²³ Artículo 241 del ET. El artículo 242 del ET establece una tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes en el país, que van del 0% al 10%. Por su parte, la tarifa única para las personas naturales sin residencia en el país es del 35% (artículo 245 del ET).

²²⁴ Artículo 240 del ET.

²²⁵ Sentencia C-426 de 2005.

²²⁶ Artículo 33 de la Ley 14 de 1983. El artículo 32 *eiusdem* preceptúa que el impuesto de industria y comercio «recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos».

²²⁷ Artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

²²⁸ *Ibidem*.

274. No sobra destacar que en el caso del impuesto nacional al consumo²²⁹, cuando se trata del servicio de expendio de comidas y bebidas²³⁰ —que es el único servicio de ese impuesto que se integra al impuesto del régimen SIMPLE—, la tarifa única que prevé el inciso 2 del artículo 512-9 del ET es del 8%²³¹. En realidad, esta tarifa no se encuentra incluida en el impuesto del régimen SIMPLE, sino que se adiciona a la tarifa SIMPLE consolidada prevista para las actividades de expendio de comidas y bebidas²³². Lo anterior, de conformidad con lo estudiado en el numeral 4 del artículo 908 del ET. Estas tarifas oscilan entre el 3.4% y el 7%, por lo que, sumado el 8% por concepto del impuesto nacional al consumo, pueden variar entre el 11.4% y el 15%.

275. La simplificación para la declaración y el pago de las obligaciones tributarias, que sustituye e integra el impuesto del régimen SIMPLE, aunada a las ventajas económicas que ofrecen las tarifas, podrían explicar el importante número de personas naturales y jurídicas inscritas a ese régimen (*supra* n.º 237).

276. Y, en cuarto lugar, aunque la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE no admite deducciones, el ET sí autoriza dos descuentos del monto a pagar por concepto de ese impuesto: *i)* el 100% de los aportes al Sistema General de Pensiones a cargo del empleador que sea contribuyente del régimen SIMPLE, y *ii)* el 0.5% de los ingresos recibidos por ventas de bienes o servicios realizadas a través de mecanismos de pagos electrónicos.

277. En la consideración 5.1.1 de esta decisión, se explicó que el inciso tercero del artículo 903 del ET dispone que el impuesto del régimen SIMPLE también integra los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones. Respecto de estos aportes, los párrafos 3 y 4 del mismo artículo prevén que, aunque el contribuyente debe efectuar su pago, el valor se puede descontar del anticipo bimestral. Si el descuento excede el valor del anticipo, aquel podrá incluirse en los siguientes recibos electrónicos de dicho anticipo.

278. Por su parte, el artículo 912 del ET determina que los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, por concepto de ventas de bienes o servicios, realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y débito y otros mecanismos de pagos electrónicos, también generan un descuento del impuesto a pagar del 0.5%.

279. Nada se opone a que el Legislador no haya establecido deducciones de la base gravable, pero sí estos dos descuentos o beneficios. Se reitera que la equidad tributaria no puede ser conseguida de la misma manera en todos los impuestos. Es más, en esta materia, «[l]a gama de posibilidades [...] es

²²⁹ En concordancia con lo prescripto en el artículo 512-1 del ET, de manera general, el impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de varios bienes y servicios.

²³⁰ Numeral 3 del artículo 512-1 del ET, modificado por el artículo 27 de la Ley 2010 de 2019.

²³¹ Las tarifas generales del impuesto nacional al consumo pueden ser del 4%; del 8% o del 16% (artículos 512-2, 512-3 y 512-4 del ET, respectivamente), según el bien importado o vendido o el servicio prestado.

²³² Parágrafo 1 del artículo 908 del ET.

suficientemente amplia, y las modalidades que el Legislador escoja son muchas, según la política tributaria, económica y social que decida aplicar. Mientras no se oponga a normas o postulados constitucionales, el radio de atribuciones legislativas al respecto otorga libertad al Congreso».

280. Finalmente, la Sala constata que la medida es adecuada e idónea para alcanzar el fin buscado. Sin duda, la no exigencia de depuración de la base gravable simplifica y facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reduce el costo que estas generan para los pequeños y medianos comerciantes. El cálculo de la base gravable con deducciones, devoluciones, rebajas o descuentos implicaría el empleo de recursos económicos, técnicos y humanos que incrementarían ese costo y, por tanto, de manera indirecta, el valor del impuesto. Contrariamente a lo afirmado por el accionante, esto satisface el principio de justicia tributaria (artículo 95, numeral 9, de la CP), porque al tiempo que disminuye el incumplimiento de las obligaciones tributarias, aumenta el recaudo de los tributos.

281. En este sentido, se insiste en que, por tratarse de un modelo de tributación opcional, los contribuyentes pueden establecer libremente si la no depuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, frente a las deducciones, devoluciones, rebajas o descuentos que sí operan sobre los impuestos que este sustituye e integra, resulta más favorable a sus intereses tributarios. Igualmente, podrán determinar si el ahorro del costo que genera la utilización de los recursos señalados en el párrafo anterior, sumado a la manera en que se liquida la base gravable en el impuesto del régimen SIMPLE, genera más beneficios económicos y tributarios, que permanecer en el régimen ordinario.

282. Finalmente, conviene resaltar que el demandante y el Procurador General de la Nación solicitan la aplicación del artículo 26 del ET, de manera que a la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE se le puedan restar las devoluciones, rebajas y descuentos que son aplicables para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta, es decir, la renta líquida gravable²³³.

283. Al respecto, ya se dijo que en la Sentencia C-402 de 2016, la Corte advirtió que este tipo de pretensiones resultan irrealizables. Lo anterior, en la medida en que la configuración de estos dos tributos responde a criterios estructurales sustancialmente distintos, en cuanto a los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y las tarifas, por lo que no resulta adecuado

²³³ Artículo 26 del ET: «Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley».

aplicar las categorías de uno de estos gravámenes al otro, cuando cada uno obedece a rationalidades distintas²³⁴.

284. Es claro que la finalidad del impuesto sobre la renta no es simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir el costo que estas generan para los pequeños y medianos comerciantes, de manera que es natural que su diseño legal sea diferente al del impuesto del régimen SIMPLE.

285. En virtud de lo expuesto, la Corte declará la exequibilidad de la expresión «ingresos brutos», contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, que sustituyó el Libro Octavo del Estatuto Tributario, por los cargos analizados, ya que se demostró que no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria.

5.2. Cargo contra la expresión «micro-mercados»

286. De acuerdo con el cargo de inconstitucionalidad planteado, es menester resolver el siguiente problema jurídico: ¿la expresión «micro-mercados», contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, vulnera el principio de certeza tributaria (artículo 338 de la CP), dada su supuesta indeterminación y falta de claridad?

287. Para resolver este problema jurídico, la Sala reiterará la jurisprudencia que ha desarrollado los principios de legalidad y certeza tributaria.

5.2.1. Principios de legalidad y certeza tributaria. Reiteración de jurisprudencia

288. Como se indicó en el fundamento jurídico 4.2. de esta sentencia, la creación de los tributos y la definición de sus elementos y, en general, la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria se sustentan en lo dispuesto en los artículos 150, numeral 12, y 338 de la Constitución. Tal potestad se funda en el principio democrático y obedece a una antigua regla en virtud de la cual no hay tributación sin representación (*no taxation without representation*)²³⁵.

²³⁴ Sentencia C-402 de 2016: «la base gravable del impuesto de industria y comercio es consecuente con el hecho generador del mismo; si en los términos del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 el hecho gravable corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios ejercidas o realizadas en las correspondientes jurisdicciones municipales o distritales, resulta natural que la base gravable del impuesto se encuentre conformada por los ingresos brutos derivados de tal actividad, y no por la utilidad; en el impuesto a la renta, por el contrario, como el hecho generador es la generación de riqueza como tal, tiene sentido que la base gravable sea la renta líquida y no los ingresos brutos. Lo propio puede afirmarse de las tarifas de uno y otro gravamen, pues estas son sustancialmente distintas, y corresponden, cada una, al tipo de carga que se impone en cada caso. De este modo, no se puede fundar la inconstitucionalidad de la base gravable de impuesto sobre la base de que difiere de la que opera en otro gravamen que, por principio, atiende a una rationalidad diferente».

²³⁵ Sentencia C-030 de 2019: «la reserva legal en materia tributaria y la correlativa exigencia de legitimidad democrática para las normas de índole fiscal, es uno de los pilares del modelo de estado constitucional, e impone un procedimiento democrático representativo como condición para la validez de los tributos –no tributación sin representación–, para evitar los abusos en un asunto que afecta directamente al ciudadano y que debe garantizar al mismo tiempo la sostenibilidad del Estado para el

289. En consecuencia, por regla general²³⁶, solo los órganos colegiados de representación popular —Congreso de la República, asambleas departamentales y concejos municipales y distritales— tienen la competencia para imponer contribuciones fiscales y parafiscales. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 338 superior, el ejercicio de esta competencia comprende la definición de los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, la base gravable y las tarifas de las obligaciones tributarias.

290. La jurisprudencia constitucional ha afirmado que lo anterior constituye el fundamento del principio de legalidad tributaria, el cual se estructura a partir de las siguientes dimensiones: *i)* el carácter representativo de las autoridades políticas que fijan los gravámenes²³⁷; *ii)* la determinación de los elementos definitorios de estos; *iii)* «el reparto de competencias entre el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, en virtud de la autonomía de las entidades territoriales acogida por el Constituyente de 1991»²³⁸, y *iv)* el principio de irretroactividad de las normas tributarias, en razón del cual cuando estas impongan contribuciones fiscales sobre la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado, las mismas solo podrán aplicarse a partir del periodo que comience después de su entrada en vigencia.

291. La segunda dimensión anotada da lugar al principio de certeza tributaria. Este principio prescribe que las normas que crean los tributos y gravámenes deben definir de manera clara y precisa los elementos que los conforman. De este modo, es necesario que los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, la base gravable y las tarifas sean expresados de forma tal que no dejen lugar a dudas o incertidumbre.

cumplimiento de sus funciones». También se pueden consultar las sentencias C-278 y C-056 de 2019, y C-130 y C-060 de 2018.

²³⁶ La excepción a esta regla general son los estados de excepción. En estos eventos, de acuerdo con la expresión «en tiempos de paz», contenida en el artículo 338 de la Constitución, el Presidente de la República puede ejercer esa competencia mediante la expedición de decretos legislativos (artículos 212 a 215 de la CP). Sobre el particular, se pueden consultar las sentencias C-134 de 2009 y C-416 de 1993.

²³⁷ Sentencias C-183 de 2003, C-822 de 2011 y C-891 de 2012.

²³⁸ Sentencia C-550 de 2019. No solo el Congreso sino también los concejos municipales y las asambleas departamentales pueden establecer tributos, dentro de los márgenes trazados por la Ley. La Corte ha sostenido que la Constitución no otorga a los órganos de representación de las entidades territoriales la atribución para crear, *ex novo*, impuestos, tasas o contribuciones, sino la competencia para adoptarlos una vez el Legislador ha dictado la respectiva norma que los establece (sentencias C-059 de 2019 y C-227 de 2002). En este orden, en el contexto del Estado unitario, el principio de legalidad tributaria ha sido entendido como «la prohibición de que las entidades territoriales establezcan contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley» (Sentencia C-403 de 2010). Ahora bien, el Legislador es el único que puede fijar los hechos gravables, por lo que comparte con los demás órganos colegiados representativos la función de señalar los sujetos activos y pasivos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. En el caso de las tasas y contribuciones, las corporaciones públicas mencionadas pueden delegar en las autoridades gubernamentales la fijación de la tarifa de las mismas, a condición de que aquellas hayan definido los criterios, el método y el sistema para su cálculo (artículo 338 de la CP). Sentencias C-030 de 2019, C-402 y C-228 de 2010, C-035 de 2009, C-155 de 2003 y C-253 de 1995.

292. La Corte ha sostenido que este mandato cumple varias funciones²³⁹. En primer lugar, permite que los ciudadanos conozcan el contenido de sus obligaciones tributarias, lo que hace efectiva la garantía del debido proceso y el principio de seguridad jurídica. Así mismo, contrarresta abusos impositivos por parte de los gobiernos. Igualmente, contribuye a disminuir la evasión fiscal. Y, finalmente, garantiza el principio de *unidad económica* del Estado, por cuanto facilita el ejercicio coherente de las competencias del nivel central y de las entidades territoriales.

293. En consecuencia, el principio de certeza tributaria se vulnera cuando los elementos del tributo son ambiguos o indeterminados. La indeterminación del contenido de las exigencias tributarias contradice el principio de legalidad tributaria, porque «[u]na abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso»²⁴⁰.

294. Sin embargo, la indeterminación que da lugar a la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma no puede ser de cualquier naturaleza. Para que se produzca esta consecuencia, la imprecisión de las expresiones empleadas por el Legislador debe ser *insuperable*²⁴¹. Esto ocurre cuando no es posible establecer su sentido, con base en las pautas y reglas generales de interpretación jurídica. Al respecto, se debe considerar que las normas tributarias, al igual que todas las normas, están expresadas en lenguaje natural y, por tanto, deben ser interpretadas por los operadores jurídicos. Así, esta situación, por sí misma, no genera la inconstitucionalidad de la disposición. Lo contrario implicaría «reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario»²⁴².

295. Entonces, el problema «se presenta en aquellos supuestos en los cuales la indeterminación acerca del alcance de los elementos esenciales del tributo se torna por completo irresoluble»²⁴³, al punto de que es imposible encontrar una interpretación razonable sobre cuál es el alcance de un elemento del tributo. Esto significa, de acuerdo con la jurisprudencia, que el principio de certeza tributaria no puede ser entendido como la anulación de la necesidad de interpretación por parte de los operadores jurídicos; tampoco como la definición legal absoluta de los elementos del tributo, pues el mandato constitucional consiste, en realidad, en «la prohibición de su indefinición»²⁴⁴; y mucho menos como la descripción «casuística o particular de cada una de las acciones o actuaciones que generan el

²³⁹ Sentencias C-550, C-056 y C-030 de 2019, y C-594 de 2010.

²⁴⁰ Sentencia C-585 de 2015.

²⁴¹ Sentencias C-594 de 2010 y C-488 de 2000, entre muchas otras.

²⁴² Sentencia C-585 de 2015.

²⁴³ Sentencia C-550 de 2019.

²⁴⁴ Sentencia C-060 de 2018, reiterada en las sentencias C-278 y C-056 de 2019.

cobro de un tributo»²⁴⁵. Además, la Corte ha sostenido que «no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella»²⁴⁶.

296. Ahora bien, lo anterior no obsta para que las autoridades administrativas, en uso sus competencias de regulación y reglamentación, puedan definir válidamente aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos. En particular, el Presidente de la República, en ejercicio de la potestad reglamentaria (artículo 189, numeral 11, de la CP) puede también precisar y concretar los mandatos abstractos y generales de la ley, con el fin de garantizar su cumplida ejecución.

297. No obstante, en concordancia con lo sostenido por la Sala Plena en la Sentencia C-585 de 2015, el principio de legalidad en materia tributaria impone límites y características al ejercicio de la facultad reglamentaria en este ámbito. De este modo, la Administración puede regular los siguientes aspectos: *i)* las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal; *ii)* los «trámites administrativos, siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales, relacionados con el recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de ciertos tributos, y con sus circunstancias de recaudo»; y *iii)* las variables económicas (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), que inciden en el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales. En este último caso, sin embargo, la ley debe determinar la manera en que debe ser establecida o calculada la variable respectiva²⁴⁷.

298. Conforme a las reglas anteriores, la Corte reitera que, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, la determinación de los elementos esenciales del tributo, es decir, los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, la base gravable y las tarifas, es una competencia exclusiva de los órganos colegiados de representación popular y, específicamente, del Legislador. En este sentido, se infringe el principio de certeza tributaria, el cual constituye una dimensión del principio de legalidad, cuando dichos elementos o las palabras o expresiones empleados para su definición no son claros o precisos. Esta falta claridad y precisión produce la inconstitucionalidad de la norma solo si es insuperable, esto es, imposible de determinar con base en las

²⁴⁵ Sentencia C-459 de 2013.

²⁴⁶ Sentencia C-822 de 2011. Al respecto, también se puede consultar las sentencias C-622 y C-600 de 2015, C-169 y C-167 de 2014, C-459 de 2013, C-713 de 2008, C-1107 de 2001 y C-253 de 1995.

²⁴⁷ Sobre el particular, en la Sentencia C-030 de 2019, la Corte precisó: «(a) la ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza; (b) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe determinar por el Legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; y (c) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la Ley».

reglas generales de interpretación jurídica. Con todo, las autoridades administrativas puedan desarrollar válidamente aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos, siempre que el Legislador haya definido un parámetro para el ejercicio de la potestad reglamentaria y se atiendan los límites trazados por la jurisprudencia constitucional.

5.2.2. Solución del cargo de inconstitucionalidad propuesto

299. El actor considera que la expresión «micro-mercados» desconoce el principio de certeza tributaria, dada su indeterminación y falta de claridad. Sin embargo, tanto los intervenientes como el Ministerio Público consideran que esto no es así, en la medida en que tales defectos son superables a partir de las reglas generales de interpretación jurídica.

300. La Corte encuentra que, en efecto, la voz «micro-mercados», contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, no vulnera el principio de certeza tributaria, porque su alcance es determinable a partir de su significado natural y obvio y de la lectura sistemática de la norma.

301. Ya se dijo en otros apartes de esta sentencia que el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 sustituyó el Libro Octavo del ET (artículos 903 a 916 del ET). La locución acusada se halla prevista en el artículo 908 del ET, el cual regula la tarifa del impuesto del régimen SIMPLE. Este artículo determina que dicha tarifa depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial que desarrolle el contribuyente. En general, el artículo señala cuatro tipos de actividades empresariales²⁴⁸.

302. La voz «micro-mercados» se encuentra incluida en la primera tipología de actividades empresariales. Concretamente, esta expresión está en el numeral 1 del artículo, al igual que las locuciones «[t]iendas pequeñas», «mini-mercados» y «peluquería». Esto significa que, para efectos de la liquidación de la tasa, las actividades empresariales que reflejan esas expresiones están sujetas a la misma tarifa SIMPLE consolidada.

303. Luego del numeral, la norma incluye un cuadro en el que se relacionan los ingresos brutos anuales, expresados en UVT, y la tarifa SIMPLE consolidada que deben pagar los contribuyentes que realicen esas actividades empresariales.

304. En efecto, la norma dispone:

²⁴⁸ Estas actividades son: *i*) «[t]iendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquerías»; *ii*) «[a]ctividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales»; *iii*) «[s]ervicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales»; y *iv*) «[a]ctividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte».

«Artículo 908. Tarifa. La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial, así:

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	2.0%
6.000	15.000	2.8%
15.000	30.000	8.1%
30.000	80.000	11.6%

[...]]».

305. El término demandado se repite, posteriormente, en el párrafo 4 del mismo artículo. Este prescribe que los contribuyentes del impuesto del régimen SIMPLE deben pagar de forma bimestral un anticipo a título de este impuesto. Además, precisa que la base del anticipo también depende de los ingresos brutos bimestrales y de la actividad empresarial. El inciso 2 del citado párrafo señala:

«La base del anticipo depende de los ingresos brutos bimestrales y de la actividad desarrollada, así:

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquerías:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	1.000	2.0%
1.000	2.500	2.8%
2.500	5.000	8.1%
5.000	13.334	11.6%

[...]]».

306. La Sala considera que, si bien la expresión «micro-mercados» comporta cierto grado de indeterminación, esto no impide establecer, a partir del prefijo y de la base léxica que la conforman, cuál es su significado. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, el prefijo «micro» significa «muy pequeño». Por su parte, la palabra «mercado» es definida como «[s]itio público destinado permanentemente, o en días señalados, para vender, comprar o permutar bienes o servicios».

307. En consecuencia, la expresión «micromercado» podría ser definida, de la manera más sencilla, como *sitio público muy pequeño destinado a la venta y compra de bienes o servicios*. En el contexto de la norma, y para efectos de establecer la tarifa SIMPLE consolidada aplicable, el tamaño del mercado, es decir, la magnitud de la actividad económica, estaría dado por los ingresos brutos anuales medidos en UVT. El tamaño también guardaría relación con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 905 del ET, que establece el límite de ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, obtenidos en el año gravable anterior, para inscribirse en el régimen SIMPLE²⁴⁹.

308. Esta hermenéutica se ajusta al método de interpretación dispuesto en el artículo 28 del Código Civil, a cuyo tenor las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas, salvo que el Legislador les haya conferido un significado especial. Dado que el ET y, en general, el ordenamiento jurídico legal, no le asigna un significado específico a la voz «micromercado», esta debe ser interpretada como lo prevé el artículo en comento, es decir, conforme a su sentido corriente. Es claro que la atribución de un sentido usual a las palabras con las que se expresa el Legislador constituye una operación razonable de interpretación de las normas jurídicas²⁵⁰.

309. Entonces, para la aplicación de las tarifas SIMPLES consolidadas, contenidas en el numeral 1 y en el parágrafo 4 del artículo 908 del ET, los términos «tiendas pequeñas», «mini-mercados» y «micro-mercados» operan como sinónimos y aluden a una misma actividad empresarial²⁵¹. De acuerdo con las palabras empleadas en ese enunciado normativo, las tres expresiones harán referencia a establecimientos de comercio pequeños en los que se venden al público bienes y servicios, a excepción de comidas y bebidas. Esta excepción obedece a que este servicio está comprendido en la actividad empresarial prevista en el numeral 4 del mismo artículo²⁵².

310. Por tanto, así leída, la palabra «micro-mercados» sí constituye un criterio cierto para establecer, de manera clara y precisa, cuál es la actividad empresarial

²⁴⁹ Artículo 905 del ET: «Sujetos pasivos. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones: [...] 2. Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT. En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites».

²⁵⁰ Sentencias C-714 de 2009 y C-488 de 2000, entre otras.

²⁵¹ De hecho, así lo entendió el Gobierno nacional al reglamentar los artículos del ET que regulan el impuesto del régimen SIMPLE, mediante el Decreto 1091 de 2020, que modifica el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. En lo que concierne al presente caso, el artículo 1.5.8.1.7 de ese decreto dispone que «se entenderá por tienda pequeña, minimercado o micromercado, cualquier establecimiento que realice como actividad principal la comercialización al por menor de alimentos (víveres en general), bebidas, tabaco, sin perjuicio de que se expendan otro tipo de mercancías al detal para consumo final, ya sea dentro o fuera del establecimiento de comercio, siempre que el contribuyente no sea responsable del impuesto nacional al consumo de expendio de comidas y bebidas».

²⁵² Artículo 908 del ET: «Tarifa. La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial, así: [...] 4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte: [...]».

de la cual depende la tarifa SIMPLE consolidada. Como ya se dijo, el tamaño del establecimiento, en el marco de la norma, se refiere a los ingresos brutos anuales que fijan la tarifa SIMPLE consolidada. Por esto, la norma sí contiene un parámetro exacto para determinar los dos aspectos fundamentales que permiten liquidar la tarifa SIMPLE consolidada: la actividad empresarial y los ingresos brutos anuales.

311. La Corte encuentra que, a diferencia de lo sostenido por el demandante, la indeterminación del término «micro-mercados» sí es superable con base en las pautas más elementales de interpretación jurídica y, en esa medida, no es menester declarar su inexequibilidad.

5.3. Síntesis

312. La Corte analizó de fondo dos de los tres cargos de inconstitucionalidad planteados por el demandante contra el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, que sustituyó el Libro Octavo del ET. Frente al primero, la Sala indagó si la configuración de la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, con base en los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos por el contribuyente en el respectivo año gravable, y no de los ingresos netos, vulnera los principios de equidad y de justicia tributaria. Respecto del segundo cargo, determinó si la expresión «micro-mercados» desconoce el principio de certeza tributaria, dada su supuesta indeterminación y falta de claridad.

313. En relación con la base gravable del impuesto del régimen SIMPLE, la Sala concluyó que el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 no viola los principios de equidad y justicia tributaria, porque persigue dos finalidades constitucionalmente legítimas: simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir el costo que estas generan para los pequeños y medianos comerciantes. Así mismo, constató que el medio empleado no está expresamente prohibido por la Constitución y que los posibles rasgos regresivos de la base gravable se compensan mediante cuatro elementos adicionales que subyacen al diseño legal del impuesto: *i)* su carácter optional, *ii)* el sistema progresivo de sus tarifas, *iii)* el hecho de que estas son significativamente inferiores a las tarifas del impuesto sobre la renta y *iv)* la autorización de dos descuentos del monto a pagar (el 100% de los aportes del empleador al Sistema General de Pensiones y el 0.5% de los ingresos recibidos por ventas realizadas a través de medios electrónicos). Del mismo modo, la Sala verificó que la medida es adecuada e idónea para alcanzar el fin buscado y que la aplicación de las deducciones, devoluciones, rebajas o descuentos que operan sobre la renta líquida gravable del impuesto de renta no pueden ser aplicadas al impuesto del régimen SIMPLE, porque estos tributos persiguen fines diferentes y obedecen a racionabilidad distintas.

314. Respecto del cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de certeza tributaria, la Corporación observó que el alcance de la voz «micro-mercados» es determinable a partir de su significado natural y obvio y de la lectura sistemática de la norma. Al respecto, afirmó que en aplicación de lo

dispuesto en el artículo 28 del Código Civil, y de acuerdo con el significado autorizado del prefijo «micro» y de la palabra «mercado», la locución demandada podría ser definida como *sitio público muy pequeño destinado a la venta y compra de bienes o servicios*. En el contexto de la norma, dijo la Corte, el tamaño del mercado, es decir, la magnitud de la actividad económica, estaría dado por los ingresos brutos anuales medidos en UVT. Además, concluyó que, para la aplicación de las tarifas SIMPLES consolidadas, los términos «tiendas pequeñas», «mini-mercados» y «micro-mercados» operan como sinónimos y aluden a una misma actividad empresarial. De este modo, encontró que la expresión acusada sí contiene un parámetro exacto para determinar los dos aspectos fundamentales que permiten liquidar la tarifa SIMPLE consolidada: la actividad empresarial y los ingresos brutos anuales.

315. En consecuencia, la Sala declarará la exequibilidad de las expresiones «ingresos brutos» y «micro-mercados», contenidas en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, que sustituyó el Libro Octavo del Estatuto Tributario, por los cargos analizados.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero. Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adicionó el inciso 3 y el inciso 4 al párrafo 2 y los párrafos 3, 4 y 5 al artículo 437 del Estatuto Tributario, por el cargo analizado y en razón de la ineptitud sustantiva de la demanda.

Segundo. Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, que modificó el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Tercero. Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de la expresión «[I]a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto», contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Cuarto. Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, que adicionó el inciso 3 y el inciso 4 al párrafo 2 y los párrafos 3, 4 y 5 al artículo 437 del Estatuto Tributario, por el cargo analizado.

Quinto. Declarar **EXEQUIBLES** las expresiones «ingresos brutos» y «micro-mercados», contenidas en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, que sustituyó el Libro Octavo del Estatuto Tributario, por los cargos analizados.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y archívese el expediente.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESSES MOSQUERA
Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General