

Sentencia C-203/21

Referencia: Expediente D-13806

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

Magistrada ponente:

PAOLA ANDREA MENESES
MOSQUERA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de junio de dos mil veintiuno (2021)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. Antecedentes

1. El 7 de julio de 2020, los ciudadanos Andrés González Becerra y César Camilo Cermeño Cristancho presentaron demanda de acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 4 (parcial) de la Ley 1943 de 2018 y del artículo 4 (parcial) de la Ley 2010 de 2019.

2. Mediante el auto de 31 de agosto de 2020, la demanda fue admitida únicamente respecto del cargo formulado en contra del artículo 4 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, por la presunta vulneración de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política (principios de igualdad y equidad en materia tributaria). Posteriormente, por medio del auto de 22 de septiembre de 2020, el magistrado sustanciador ordenó: (i) fijar en lista el proceso, (ii) correr traslado para que el Procurador General de la Nación rindiera el concepto de rigor y (iii) comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República y a los ministros del Interior, de Justicia y del Derecho y de Hacienda y Crédito Público. Así mismo, invitó a participar en el proceso a varias entidades, organizaciones y universidades.

II. Norma demandada

3. A continuación, se transcribe la disposición demanda y se resalta, en

negrilla, la expresión acusada, en los términos propuestos por los accionantes:

LEY 2010 DE 2019
(diciembre 27)

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

Artículo 4. Adiciónense el inciso 3 y el inciso 4 al párrafo 2 y adiciónense los párrafos 3, 4 y 5 al artículo 437 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Estas declaraciones podrán presentarse mediante un formulario, que permitirá liquidar la obligación tributaria en dólares convertida a pesos colombianos a la Tasa de Cambio Representativa del 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.**

(...)”.

III. Cargo de inconstitucionalidad

4. Los demandantes sostienen que la expresión demandada vulnera los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política (principios de igualdad y equidad en materia tributaria), porque instituye “*un tratamiento tributario diferenciado para un tipo de responsables del IVA de forma injustificada*”. En su criterio, dicho apartado normativo “*introduce una consecuencia jurídica negativa (ineficacia de las declaraciones) exclusivamente para aquellas declaraciones de IVA presentadas por [proveedores de servicios desde el exterior] como responsables de este impuesto, y no para los demás responsables del IVA*”. Según indican, los proveedores de servicios desde el exterior (en adelante, PSDE), son sujetos responsables del impuesto sobre las ventas (en adelante, IVA) y, por lo tanto, “*al igual que los demás responsables de IVA, hacen parte de un mismo grupo de sujetos obligados por el régimen del IVA en Colombia*”. A pesar de ello, los PSDE están sometidos a una carga adicional que no resulta proporcional, habida cuenta de que “*el objetivo perseguido por [el régimen aplicable a los responsables del IVA es] establecer un trato igualitario en cuanto a la calidad de responsable*”. De manera que,

para los demandantes, todos los responsables de IVA *“debe[n] estar sujeto[s] a las mismas reglas en materia tributaria”*.

5. Para sustentar su acusación, los demandantes aplican un test de proporcionalidad en el que sostienen que los PSDE y los demás sujetos responsables de IVA que no soportan la carga adicional que impone la norma demandada son un grupo similar que debe recibir el mismo tratamiento. Al desarrollar dicho test, concluyen que la medida: (i) *“no persigue un fin legítimo”*, entre otras razones, porque *“no es posible evidenciar la consecución de un objetivo específico con la creación de la medida inequitativa y desigual de la ineficacia en las declaraciones sin pago total para los PSDE”*, y (ii) *“no es adecuada ni conducente”*, porque, incluso *“en el evento de argumentarse que la finalidad de estas normas es la incorporación al Estatuto Tributario de una medida que facilite y mejore los niveles de recaudo”*, esta *“implica una mayor carga para el PSDE”* y, además, *“exige a la administración de impuestos realizar trámites adicionales para lograr el cobro del saldo a pagar liquidado voluntariamente por el contribuyente en la declaración inicial”*, a pesar de que *“el medio utilizado no es el único viable para lograr los posibles objetivos intencionados por el legislador, en caso de existir”*.

IV. Intervenciones

6. Durante el término de fijación en lista, que finalizó el 22 de enero de 2021, se recibieron tres escritos de intervención, en el sentido que adelante se indica. Asimismo, dentro del término legal, se recibió el concepto de la Procuradora General de la Nación. El sentido de las intervenciones y del concepto de la procuradora fue el siguiente:

Interviniente	Solicitud
Instituto colombiano de Derecho Tributario (ICDT)	Inexequibilidad
Universidad Externado de Colombia	Exequibilidad condicionada
Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Exequibilidad
Procuradora General de la Nación	Exequibilidad

7. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. El ICDT solicitó declarar inexecutable la norma demandada, porque prevé *“un tratamiento desigual e inequitativo a agentes en situaciones iguales sin una justificación”*. Al respecto, precisó que, en esencia, los prestadores de servicios locales y los PSDE son *“grupos de sujetos comparables que reciben un tratamiento diferencial”* que no está justificado, pues de *“la ineficacia [de las declaraciones del IVA] se desprenden efectos negativos exclusivamente para los PSDE”*, a pesar de que *“no existe diferencia ni razón alguna que justifique la imposición de cargas no solo sustancialmente distintas sino sustancialmente más gravosas para los PSDE”*.

8. A juicio del instituto, la Corte debería aplicar un test de proporcionalidad de intensidad intermedia, para determinar si el *“requisito del pago total para predicar la validez y la eficacia de las declaraciones de IVA presentadas por los PSDE es un medio adecuado y efectivamente conducente para alcanzar el fin deseado”*. En su criterio, dado que no existe *“un fin u objetivo claro en la norma ni en sus antecedentes que justifique la aplicación de esta medida exclusivamente para el caso de los PSDE”*, en el asunto *sub judice* es imposible *“determinar si la misma es idónea”*. Por el contrario, *“lo que sí es claro, es que para los PSDE representa una mayor carga y desgaste que afecta los principios de equidad e igualdad tributaria”*.

9. *Universidad Externado de Colombia*. La universidad interviniente solicitó condicionar la exequibilidad de la expresión demandada. En su criterio, ese apartado normativo *“no vulnera de forma inconstitucional el principio de igualdad ni de equidad en materia tributaria”*, por dos razones. Primero, porque la medida es *“idónea y adecuada”*. Segundo, porque *“no existe un trato desigual para este tipo de sujetos, salvo en el caso de ciertas consecuencias aplicables a las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total”*. En su criterio, *“la consecuencia jurídica asignada a las declaraciones presentadas sin pago total por los PDSE resulta idónea”*, porque solo así es posible *“perseguir [el pago] del tributo”*. Según indicó, los PSDE *“estarían adeudando al fisco colombiano un impuesto asumido económicamente”* por un sujeto que no es responsable del IVA y que, por tanto, no *“actúa como agente retenedor”*. Esto, a su juicio, justifica que el PSDE que se encuentra en territorio extranjero sea *“objeto de una regla que, como la demandada, cumple un papel dirigido a desincentivar el no pago del tributo”*.

10. Además, *“la ineficacia de las declaraciones presentadas sin pago total [aplica] tanto a los PDSE que prestan servicios a un no responsable de IVA en Colombia (...), como a los responsables de este mismo impuesto vía retención en la fuente (artículo 437-3 del E.T.)”*, lo que *“sugiere que ambos sujetos tienen el mismo tratamiento legal”*. En efecto, según *“el artículo 580-1 del E.T., las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno sin necesidad de acto administrativo que lo declare, lo cual indica que, para los responsables de IVA en Colombia vía retención en la fuente, también existe una disposición que establece la misma consecuencia jurídica que tienen las declaraciones presentadas sin pago total por los responsables PDSE”*.

11. Con todo, la universidad destacó que las reglas previstas por el artículo 580-1 del Estatuto Tributario (en adelante, ET) en materia de retención prevén una serie *“de condiciones propias de este mecanismo dirigidas a evitar que las declaraciones no surtan efecto legal alguno”*, que *“no figuran como aplicables a las declaraciones presentadas por los PDSE”*. En su concepto, esto *“vulnera la igualdad entre sujetos que se encuentran en igualdad de condiciones”*. Por lo tanto, argumenta que, en el caso *sub examine*, la Corte debería proferir una sentencia condicionada en la que ordene que las *“condiciones aplicables a las declaraciones de retención en la fuente para evitar que se entiendan como no presentadas, también [aplican] a las declaraciones presentadas por PDSE”*.

12. *Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y DIAN.* De manera conjunta, estas entidades solicitaron declarar exequible la norma demandada, por cuatro razones. Primero, porque se inscribe en el “*amplio margen o potestad de configuración normativa para imponer obligaciones tributarias formales y sustantivas, así como para determinar las medidas y condiciones de control para cumplirlas*”. Segundo, porque “*en el contexto normativo tributario los sujetos sin residencia o domicilio en Colombia que presten servicios desde el exterior fueron considerados como nuevos responsables de IVA desde el año 2018, requiriéndose una regulación en este sentido*”. Tercero, porque los PSDE que recaudan el IVA “*no se encuentran en las mismas condiciones de los demás responsables de IVA*”. Cuarto, porque “*la consecuencia jurídica para las declaraciones presentadas sin pago por los responsables que son PSDE no genera ninguna modificación en el procedimiento de aforo y posterior cobro que adelanta la administración tributaria*”.

13. Adicionalmente, destacaron que, “*a la luz del juicio integrado de igualdad o de razonabilidad*”, la disposición acusada “*se ajusta a la Constitución Política*”, por cuanto (i) el fin buscado por la medida, que consiste en “*garantizar el cumplimiento de recaudar y pagar el impuesto sobre las ventas – IVA que se cause en la prestación de servicios desde el exterior por los PSDE*”, es legítimo, pues atiende al “*principio de eficiencia del tributo*”; (ii) el medio empleado, esto es, “*disponer la ineficacia como consecuencia jurídica de la prestación de la declaración de IVA sin pago por los PSDE*”, es “*razonable y proporcional*”, en tanto garantiza “*el recaudo y posterior traslado del impuesto recaudado por los PSDE que no tiene[n] presencia física en el país*”; por último, (iii) la “*relación entre el medio y el fin está dada por la efectividad del principio de eficiencia en el recaudo del tributo, frente a los nuevos sujetos responsables sin domicilio en el país*”.

V. Concepto de la Procuradora General de la Nación

14. En concepto remitido el 19 de febrero de 2021, la Procuradora General de la Nación solicitó declarar exequible la norma demandada. Como fundamento de su solicitud, argumentó que “*el tertium comparationis que se plantea en la demanda se concreta frente a situaciones que no son susceptibles de parangón*”, por dos razones. Primero, porque “*la expresión demandada se refiere [...] al cumplimiento de una obligación tributaria por parte de un sujeto que no tiene domicilio en Colombia y presta su actividad comercial en el extranjero*”. Segundo, porque el “*cumplimiento y la fiscalización de obligaciones tributarias no puede realizarse de manera igual cuando [...] alguno de los sujetos relevantes para la imposición se encuentra en el exterior y no tiene domicilio en Colombia*”. A juicio de la procuradora, “*el trato diferenciado contenido en la expresión demandada [...] responde a un ejercicio de ponderación del legislador de los mandatos superiores de eficiencia, igualdad y equidad*”, que es razonable porque “*atiende a las diferencias existentes entre el cumplimiento de las obligaciones tributarias desde el exterior en parangón con su satisfacción dentro del país*”.

VI. Consideraciones

1. Competencia

15. De conformidad con el artículo 241.4 de la Constitución Política, esta Corte es competente para ejercer el control de constitucionalidad de la norma demandada.

2. Cuestión previa

16. *Por regla general, el control de constitucionalidad por vía de acción se limita a los cargos formulados en la demanda.* La jurisprudencia constitucional ha señalado que, por regla general, cuando el “control se activa mediante una demanda de inconstitucionalidad, el marco de referencia para el examen correspondiente es el propio escrito de acusación” y, en particular, los cargos admitidos. Esto último, porque “el juicio de constitucionalidad vía activa tan solo es procedente cuando se formula una acusación ciudadana (CP, art. 241), que satisface los requisitos formales y materiales de admisión”. Por esta razón, la Corte ha considerado que (i) carece de competencia para pronunciarse respecto de cargos que no han sido admitidos y, por lo tanto, su aptitud no ha sido constatada previamente; (ii) “el debate democrático y participativo solo puede predicarse de aquellos argumentos contenidos en la demanda, respecto de los cuales los distintos intervinientes y el Ministerio Público pueden expresar sus diversas posturas” y (iii) las intervenciones ciudadanas “carecen de la virtualidad de configurar cargos autónomos y diferentes a los contenidos en la demanda”.

17. Para la Sala, es importante salvaguardar el principio de supremacía constitucional, que podría resultar amenazado si la Corte “entra a evaluar señalamientos que no hacen parte de la controversia original en torno a la cual se configuró el proceso, [...] en la medida en que el pronunciamiento judicial sobre la validez de las disposiciones legales carecería de los insumos que ofrece este debate público, abierto y participativo”. Así las cosas, si la Corte adelantara un juicio de constitucionalidad sobre cargos diferentes a los que fueron admitidos, “eliminaría la posibilidad de quienes participaron en la expedición de la norma de explicar las razones que justifican su constitucionalidad (CP, art. 244), como elemento mínimo de contradicción que debe tener el juicio abstracto a cargo de la Corte”.

18. *Excepcionalmente, la Corte puede ejercer el control constitucional a la luz de normas constitucionales no invocadas en la demanda.* Sin perjuicio de lo anterior, la Corte he precisado que, en algunos casos, conforme a lo previsto por el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, “es admisible controlar el acto demandado a la luz de normas constitucionales no invocadas en la demanda, sólo si se advierte un vicio evidente de inconstitucionalidad”. Según la Corte, en estos casos, “las intervenciones ciudadanas, o el Procurador General u otras Cortes suelen ponerlo de presente antes de la decisión de la Corte Constitucional, y en tal medida no puede decirse que el control afecte la participación ciudadana en el control constitucional, ya que la evidencia del vicio activa previamente un debate al respecto”. De igual forma, la Corte ha señalado que, de manera excepcional, “puede[n] variar los elementos estructurales de la litis fijados en la demanda y en el auto admisorio de la

misma, en aquellas hipótesis en que la solución del problema jurídico propuesto por el demandante presupone, desde el punto de vista lógico, valorar previamente la constitucionalidad del precepto legal impugnado, y en el proceso existen elementos de juicio que permiten desvirtuar la presunción de constitucionalidad de la referida disposición o el proceso deliberativo en torno a este asunto específico”. Para la Corte, “[e]n estos casos, el viraje es viable cuando el juez cuenta con los elementos de juicio para valorar la validez de los preceptos acusados prescindiendo del proceso deliberativo, o cuando este proceso no se surtió dentro del mismo proceso, pero sí de manera difusa a lo largo de la historia institucional”.

19. En suma, la Sala Plena advierte que, si bien el control de constitucionalidad por vía de acción está determinado por los cargos formulados en la demanda, lo cual implica que, por regla general, carece de competencia para pronunciarse respecto de cargos que no han sido admitidos y cuya aptitud no ha sido constatada previamente, de manera excepcional es posible ejercer el control de constitucionalidad a la luz de normas constitucionales no invocadas en la demanda, en particular cuando se advierta un vicio evidente de inconstitucionalidad, con el fin de salvaguardar la integridad y supremacía de la Constitución.

20. *La solicitud de exequibilidad condicionada formulada por la Universidad Externado de Colombia implica el análisis de un cargo diferente al admitido en el asunto sub examine.* En atención a las anteriores consideraciones, la Sala no se pronunciará de fondo sobre los planteamientos de la Universidad Externado de Colombia relacionados con la aplicación a los PSDE de las reglas que el artículo 580-1 del ET prevé para los agentes de retención en la fuente, porque configuran un cargo de inconstitucionalidad diferente al admitido en el asunto *sub examine*, tal como se explica a continuación.

21. En primer lugar, dichos planteamientos se fundamentan en una norma diferente a la cuestionada por los demandantes. En efecto, mientras el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 se refiere al régimen del IVA, y en particular, a las declaraciones presentadas sin pago total por los PSDE, el artículo 580-1 del ET se refiere a la ineficacia de las declaraciones que deben presentar los sujetos calificados como agentes de retención en la fuente.

22. En segundo lugar, la universidad interviniente sugiere analizar la vulneración del principio de igualdad tributaria con base en sujetos diferentes a los propuestos por los demandantes. En efecto, los demandantes precisaron que la pretendida inconstitucionalidad se predica respecto de (i) los PSDE y (ii) los demás prestadores de servicios en el territorio nacional. A su juicio, dichos sujetos son comparables, porque ambos prestan servicios y son responsables del IVA. La universidad interviniente, en cambio, plantea una comparación entre (i) los PSDE y (ii) los sujetos calificados como agentes de retención en la fuente. De esa manera, no solo propone examinar la pretendida inconstitucionalidad a partir del contenido normativo de una disposición diferente a la demandada (art. 580-1 del ET), sino que pretende valorar el cargo por igualdad y equidad tributaria mediante una comparación que incluye a otro grupo de sujetos. Así las cosas, los argumentos con base en los cuales

solicita que se condicione la exequibilidad de la norma demandada en realidad plantean un nuevo cargo de inconstitucionalidad que, de acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes, no le corresponde analizar a la Corte. Por lo demás, la Sala advierte que los argumentos expuestos por la universidad no guardan relación alguna, siquiera mínima, con el cargo formulado y admitido en el asunto *sub judice*.

3. Problema jurídico y metodología de la decisión

23. *Problema jurídico.* Corresponde a la Sala responder el siguiente problema jurídico: ¿la expresión “*las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare*”, contenida en el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, vulnera los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, a los que se adscriben los principios de igualdad y equidad tributaria, al establecer aparentemente una carga tributaria dirigida solo hacia algunos agentes responsables del IVA?

24. *Metodología de la decisión.* Para resolver el anterior problema jurídico, la Sala (i) explicará en qué consiste el régimen del IVA aplicable a los PSDE; (ii) reiterará su jurisprudencia sobre (a) el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, (b) los principios de igualdad y equidad tributaria y (c) la metodología para examinar estos principios y, por último, (iii) analizará el caso concreto.

4. El régimen del IVA aplicable a los PSDE

25. *El reconocimiento de los PSDE como responsables del IVA.* El artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 dispuso que, en adelante, “*los servicios prestados [...] desde el exterior*” serían hechos constitutivos del IVA. Antes de la vigencia de esta ley, la legislación tributaria disponía que, salvo algunas excepciones, solo los servicios prestados en el territorio nacional se consideraban hechos constitutivos de ese impuesto. Sin embargo, mediante la referida ley, el legislador incluyó a los PSDE como una nueva categoría de responsables del IVA. De acuerdo con la exposición de motivos de esa norma, este cambio legislativo se fundamentó en “*la aplicación del principio de destino [...] en las prestaciones de servicios desde el exterior*”.

26. En efecto, la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 precisó que la ampliación de los hechos constitutivos del IVA y, en consecuencia, la inclusión de los PSDE como responsables de ese impuesto “*es una adecuación de la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a [su] imposición*”, entre ellos, “*aquellos asociados al fenómeno de la economía digital que implica el reconocimiento de los avances de las TIC - tecnologías de la información y la comunicación - que han generado nuevas formas de prestaciones de servicios y generaciones de valor*”.

27. *Las reglas para el recaudo del IVA a cargo de los PSDE.* El recaudo del IVA a cargo de los PSDE está sometido a una serie de reglas que buscan garantizar el cumplimiento de la obligación de tributar y que obedecen a (i) la calidad del beneficiario de los servicios prestados desde el exterior y (ii) la

modalidad del servicio prestado. Así, por ejemplo, si el beneficiario de los servicios prestados desde el exterior es responsable del IVA en Colombia o el servicio prestado desde el exterior califica como electrónico o digital, el recaudo del impuesto procede mediante el mecanismo de retención en la fuente. En el primer caso, la retención es practicada por los sujetos responsables del IVA en Colombia y en el segundo, por las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás que designe la DIAN. Por el contrario, si el destinatario de los servicios prestados desde el exterior no es responsable del IVA o los servicios no califican como electrónicos o digitales, el recaudo del impuesto procede mediante la presentación de una declaración tributaria, que está a cargo del PSDE.

28. *Las reglas especiales previstas por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019.* La disposición demandada regula los casos en los que el recaudo del IVA procede mediante declaración presentada por los PSDE. En particular, prevé que (i) las declaraciones del IVA a cargo de los PSDE podrán presentarse mediante un formulario que permitirá liquidar la obligación tributaria en dólares, convertida a pesos colombianos a la tasa de cambio representativa del mercado (TRM) del día de la declaración y pago, y (ii) las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

29. Los demandantes consideran que lo primero encuentra justificación en las diferencias operativas que existen entre los prestadores de servicios locales y los PSDE, mientras que la ineficacia de las declaraciones presentadas sin pago total carece de justificación y, por lo tanto, es una medida inconstitucional (párr. 4 y 5, *supra*). Por su parte, algunos intervinientes y la Procuradora General de la Nación sostienen que la consecuencia prevista en la disposición acusada respecto de las declaraciones presentadas sin pago total se ajusta a la Constitución Política, porque, al encontrarse en territorio extranjero, los PSDE deben ser objeto de una regla especial que, como la demandada, desincentive el no pago del tributo (párr. 9, 13 y 14 *supra*).

5. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

30. *Reconocimiento constitucional.* En atención a lo previsto por los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución Política, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que “*el Congreso de la República tiene una amplia competencia para establecer impuestos, para determinar quiénes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables*”. Para la Corte, la amplitud de esta competencia es razonable, porque (i) “*del sistema tributario depende el mantenimiento, fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado*”, lo cual se refleja en “*el correlativo deber para todas las personas de tributar (art. 95-9 C.P.)*”, así como en “*el principio de solidaridad que impone a todos participar en la consecución de los fines del Estado (arts. 1 y 2 C.P.)*”, y (ii) “*el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para*

alcanzarla”.

31. *Alcance de la amplia potestad legislativa en materia tributaria.* El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria le permite al legislador “*determinar la clase de tributo a imponer, los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo [y] las condiciones en que ello se llevará a cabo*”. Al ejercerlo, el legislador “*habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad*”. Por lo tanto, “*mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo*”.

32. *Límites constitucionales.* Sin perjuicio de lo anterior, la potestad de configuración legislativa en materia tributaria “*no es ilimitada*”. Por el contrario, “*está sujeta a límites constitucionales*”. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha señalado que “*los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional*”. En consecuencia, el legislador tiene la facultad de “*crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones*” , siempre que “*se ejerza dentro de los parámetros superiores*”, en particular, los previstos por los “*artículos 95.9 y 363 de la Constitución, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad*”. Esto, a juicio de la Corte, “*tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal*”.

33. *El margen de configuración del legislador en relación con el IVA.* La Corte ha precisado que, en la medida en que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración para definir la clase de tributo, los sujetos, los hechos y las bases gravables, así como la tarifa y la forma de recaudo, puede “*establecer cargas razonables para los responsables del IVA o sus sujetos pasivos más allá del pago del impuesto, por ejemplo, respecto al recaudo o su control*” . En su criterio, esta facultad “*guarda coherencia con el principio de solidaridad*” y con el principio de “*eficiencia tributaria*”.

6. Los principios de igualdad y equidad tributaria. Reiteración de jurisprudencia

34. *Reconocimiento constitucional del principio de igualdad.* El principio de igualdad está previsto por el artículo 13 de la Constitución Política. El inciso primero de esta disposición prescribe que todas las personas “*recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos*

derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica". A su turno, el inciso segundo dispone que el Estado deberá promover las condiciones para que *"la igualdad sea real y efectiva"*. Por último, el inciso tercero prevé que el Estado protegerá de manera especial a las *"personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta"*.

35. *Dimensiones del principio de igualdad.* La jurisprudencia constitucional ha sostenido que el principio de igualdad tiene dos dimensiones: una *formal* y otra *material*. En su dimensión *formal* (art. 13 de la CP, inc. 1.º), implica que el Estado debe otorgar a los individuos un trato igual *"ante la ley"* y *"en la ley"*, es decir que la ley debe ser aplicada *"de forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho"*. Así las cosas, la prohibición de discriminación *"basada en motivos definidos como prohibidos por la Constitución Política"* se inscribe en la dimensión formal del principio de igualdad. En su dimensión *material* (art. 13 de la CP, inc. 2.º y 3.º), este principio obliga al Estado a promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y efectiva. A la luz de esta dimensión, el Estado debe implementar políticas *"destinadas a beneficiar a grupos discriminados o marginados de manera sistemática o histórica, a través de prestaciones concretas o cambios en el diseño institucional (acciones afirmativas)"*. Conforme a lo anterior, las dimensiones *formal* y *material* del principio de igualdad exigen que los derechos, los privilegios, los deberes y las cargas se distribuyan de manera *justa y equitativa* entre los individuos.

36. *El carácter relacional de la igualdad.* La igualdad es un concepto de *"carácter relacional"*, es decir que *"presupone una comparación entre personas, grupos de personas"* o supuestos, a partir de un determinado criterio de comparación. Las situaciones de igualdad o de desigualdad entre las personas o los supuestos *"no son nunca absolutas sino siempre parciales, esto es, desigualdades o igualdades desde cierto punto de vista"*. Por lo tanto, el principio de igualdad no exige que el legislador otorgue un trato *"mecánico y matemáticamente"* paritario a los individuos ni que cree *"una multiplicidad de regímenes jurídicos atendiendo todas las diferencias"*. Por el contrario, el legislador está facultado para *"simplificar las relaciones sociales"* y ordenar *"de manera similar situaciones de hecho diferentes"*, siempre que las diferenciaciones que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación sean razonables, en atención a la finalidad que persigue la norma.

37. *Mandatos derivados del principio de igualdad.* La jurisprudencia constitucional ha señalado que del principio de igualdad derivan cuatro mandatos específicos, a saber: (i) un *mandato de trato idéntico* a destinatarios que *"se encuentren en circunstancias idénticas"*; (ii) un *mandato de trato diferente* a destinatarios *"cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común"*; (iii) un *mandato de trato similar* a destinatarios *"cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias"*, y (iv) un *mandato de trato diferenciado* a

destinatarios que “se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes”.

38. *Reconocimiento constitucional del principio de equidad tributaria.* El principio de equidad tributaria está previsto por los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, este principio constituye, sin perjuicio de su autonomía conceptual, “una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo”, pues “opera como límite formal y material de la potestad impositiva del legislador”. De manera general, la Corte ha señalado que el principio de equidad sirve como criterio orientador para “ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios [fiscales] entre los contribuyentes”. Por lo tanto, se trata de un mandato que el legislador debe observar para imponer la “justa distribución” de las obligaciones fiscales y, en consecuencia, abstenerse instituir “cargas excesivas o beneficios [tributarios] exagerados” que no consulten “la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”.

39. *Dimensiones del principio de equidad tributaria.* El principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones, a saber: (i) una dimensión vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que implica que “el sistema tributario en su integridad sea equitativo” y ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”, y (ii) una dimensión horizontal, en virtud de la cual el legislador debe propender por que los individuos “con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera”. En otras palabras, “exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar”.

40. La Corte ha indicado que el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal es una clara manifestación del principio igualdad en las cargas públicas. Lo anterior, por cuanto dicho principio “es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo”. Además, exige que en la “formulación singular de las normas impositivas” el legislador “respete en la mayor medida posible” los mandatos que derivan del principio de igualdad, absteniéndose de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados.

7. Metodología para examinar los principios de igualdad y equidad tributaria. Reiteración de jurisprudencia

41. *El juicio integrado de igualdad.* El juicio integrado de igualdad es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha diseñado y aplicado para examinar la constitucionalidad de normas que (i) “plantean una aparente violación al principio de igualdad” y (ii) afectan *prima facie* el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. En relación con este principio, la Corte ha precisado que “toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo” satisfacen o no “la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a

destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables”.

42. *Contenido del juicio integrado de igualdad.* La Corte unificó su jurisprudencia en relación con la estructura metodológica del juicio integrado de igualdad en la Sentencia C-345 de 2019. Esta sentencia señaló que la aplicación de dicho juicio está precedida de la identificación de “*dos presupuestos que responden al carácter relacional del principio de igualdad*”, a saber: (i) “*los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables*” y (ii) el tratamiento o “*trato desigual*”. Una vez que ha valorado dichos presupuestos, el juez constitucional debe determinar si el trato desigual se encuentra constitucionalmente justificado. Para ello, debe (i) definir la intensidad del juicio: leve, intermedio o estricto; (ii) verificar que la medida persiga una finalidad constitucionalmente legítima, importante o imperiosa, según el caso, y (iii) analizar la proporcionalidad de la medida, que aumenta según “*la intensidad del juicio*”. En cuanto a los niveles de intensidad, la Sentencia C-345 de 2019 precisó lo siguiente:

42.1. *Test leve.* Este escrutinio “*está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas*”. En esa medida, se aplica, por regla general, a materias respecto de las cuales el legislador tiene una amplia libertad de configuración. Por medio de este test, el juez debe determinar que la medida (i) “*persiga una finalidad que no este prohibida constitucionalmente*” y (ii) sea “*potencialmente adecuada para alcanzar [esa] finalidad*”.

42.2. *Test intermedio.* Este escrutinio procede, entre otros casos, cuando “*la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental*” o “*cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia*”. Además, la Corte lo ha aplicado cuando “*existen normas basadas en criterios sospechosos pero con el fin de favorecer a grupos históricamente discriminados*”. Por medio de este test, el juez debe constatar que la medida (i) persiga una finalidad “*constitucionalmente importante*” y (ii) “*que el medio para lograrlo sea efectivamente conducente*”. Además, “*se debe verificar que la medida no sea evidentemente desproporcionada*”.

42.3. *Test estricto.* Este escrutinio aplica cuando la medida versa sobre criterios sospechosos y afecta a grupos históricamente discriminados en relación con el goce o el ejercicio de un derecho. Mediante este test, el juez constitucional debe constatar (i) “*si el fin perseguido por la norma es imperioso*”, (ii) “*si el medio escogido, además de ser efectivamente conducente, es necesario*” y, por último, (iii) “*si la medida es proporcional en sentido estricto*”.

43. *Intensidad del juicio integrado de igualdad en materia tributaria.* Por regla general, la Corte ha aplicado el test de intensidad leve en asuntos relacionados con “*materias económicas y tributarias*”, habida cuenta del amplio margen de configuración que tiene el legislador en estos casos. Con todo, la Corte ha precisado que, de manera excepcional, cuando se adviertan

“indicios de arbitrariedad que justifiquen la aplicación de un test más riguroso”, procederá analizar la aplicación de un escrutinio intermedio o estricto. Así, por ejemplo, *“en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado”*. Por lo tanto, la Corte deberá analizar, según el caso, la intensidad del test que aplicará, para determinar si, respecto de una medida de carácter tributario, existen indicios suficientes de arbitrariedad que justifiquen la aplicación de un escrutinio más riguroso.

8. Caso concreto

44. *Delimitación del asunto objeto de control.* Los demandantes consideran que la expresión *“las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare”*, contenida en el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria. En su criterio, ese apartado normativo instituye *“un tratamiento tributario diferenciado para un tipo de responsables del IVA de forma injustificada”*, porque *“introduce una consecuencia jurídica negativa (ineficacia de las declaraciones) exclusivamente para aquellas declaraciones de IVA presentadas por”* los PSDE, en tanto no aplica para *“los demás responsables del IVA”*. Además, los demandantes consideran que esta disposición *“no persigue un fin legítimo”*. En relación con este asunto, la Corte recibió tres intervenciones. Dos de ellas solicitan declarar exequible la expresión demandada, mientras que una solicita su inexequibilidad. Por su parte, la Procuradora General de la Nación solicita que la Corte declare la exequibilidad del apartado normativo demandado. En estos términos, corresponde a la Sala examinar si la expresión demandada vulnera o no los principios de igualdad y equidad tributaria.

45. *Metodología para analizar el caso concreto.* A continuación, la Sala definirá el contenido y el alcance de la expresión demandada. Luego, conforme a lo expuesto en el título 7 *supra*, verificará si en el presente asunto se satisfacen los presupuestos del juicio integrado de igualdad, a saber, (i) *“los términos de comparación”* y (ii) el tratamiento o *“trato desigual”*. De ser así, definirá la intensidad del juicio (leve, intermedio o estricto) que aplicará en el caso concreto para valorar la pretendida inconstitucionalidad de la expresión demandada.

8.1. Contenido y alcance de la expresión demandada

46. El artículo 4 de la Ley 2010 de 2019 adicionó, entre otros, los incisos tercero y cuarto del parágrafo 2 del artículo 437 del ET, que se refiere a los responsables del IVA. La expresión demandada, contenida en dicho artículo, prevé que, tratándose de los PSDE, *“las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare”*. En otras palabras, a la luz de la norma acusada, las declaraciones del IVA presentadas sin pago total por los PSDE serán ineficaces de pleno derecho. Adicionalmente, el artículo acusado prevé que esas 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”*.

47. La consecuencia prevista por la expresión demandada implica que si los PSDE presentan la declaración del IVA sin pago total, estarían sometidos a dos tipos de sanciones, según el caso: (i) *“sanción por extemporaneidad”* o (ii) *“sanción por no declarar”*. Por un lado, dado que las declaraciones presentadas sin pago total no producen efecto legal alguno, los PSDE tendrían que presentar una nueva declaración para cumplir con la obligación formal de declarar. En este caso, los PSDE deberán liquidar y pagar la correspondiente *“sanción por extemporaneidad”*, que, según el artículo 641 del ET, corresponde *“al 5% del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso”*. Por otro lado, si los PSDE decidieran no presentar su declaración, serían objeto de una *“sanción por no declarar”*, en los términos previstos por el artículo 643 del ET. De acuerdo con esta disposición, los *“responsables obligados a declarar, que omitan la presentación de las declaraciones tributarias, serán objeto de una sanción”*, la cual, en caso de que *“se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas”*, equivaldrá *“al 10% de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento”*.

48. Por lo tanto, si bien la consecuencia directa de la expresión acusada es la ineficacia de las declaraciones presentadas sin pago total por los PSDE, lo cierto es que, de manera indirecta, esta disposición acarrea dos consecuencias negativas para estos sujetos, ya que, según el caso, podrían ser objeto de (i) la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración o (ii) la sanción por no declarar, además de los correspondientes intereses moratorios que se causen por el retardo en el pago del impuesto.

8.2. *El asunto sub examine satisface los presupuestos previstos por la jurisprudencia constitucional para adelantar el juicio integrado de igualdad*

49. *Sujetos comparables.* Tanto los demandantes como el ICDT afirman que los PSDE y quienes prestan servicios en el territorio nacional son sujetos comparables, porque ambos (i) son prestadores de servicios y, en consecuencia, (ii) son responsables del IVA. Según los demandantes, a partir de la Ley 1819 de 2016, los PSDE *“se asimilan a los demás responsables”* del IVA, en tanto deben cumplir *“con sus obligaciones [...] en términos similares a los demás responsables [de ese impuesto] en Colombia”*. A su juicio, es claro que el cambio legislativo introducido por esa norma tenía por objeto adicionar *“dentro de la categoría de responsables del IVA a los PSDE, quienes, al igual que los responsables del IVA por las prestación de servicios dentro del territorio nacional, les serían aplicables las obligaciones formales y sustanciales aplicables (recaudo, declaración y pago)”*.

50. *Los PSDE y los demás prestadores de servicios son sujetos comparables.* La Sala constata que, en el asunto *sub examine*, se satisface el presupuesto relacionado con la comparabilidad de los sujetos. Esto es así, habida cuenta de las similitudes existentes entre los PSDE y los demás prestadores de servicios dentro del territorio nacional. Al respecto, la Sala observa que, a partir de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, *“toda prestación de servicios o adquisición*

de incorporales se entiende prestado o adquirido en Colombia cuando el usuario directo o el destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional". Por esta razón, el legislador dispuso, en términos generales, que todos los prestadores de servicios, incluidos los PSDE, estarían sometidos al IVA en las mismas condiciones. Si bien existen algunas diferencias de carácter operativo, en atención a que los PSDE se encuentran por fuera del territorio nacional, lo cierto es que, en abstracto, están sometidos a las mismas reglas que los demás prestadores de servicios responsables de este impuesto.

51. *La expresión demandada instituye un trato desigual entre los PSDE y los demás prestadores de servicios.* La Sala también constata que, a pesar de que los PSDE y los demás prestadores de servicios son sujetos asimilables y, en consecuencia, deberían recibir el mismo tratamiento legal, la expresión demandada instituye un tratamiento diferente respecto de los PSDE, que *prima facie* afecta los principios de igualdad y equidad tributaria. En efecto, en los términos anteriormente expuestos, resulta evidente que la ineficacia de las declaraciones del IVA presentadas sin pago total aplica de manera exclusiva para los PSDE. Esta diferencia de trato implica unas consecuencias negativas que solo aplican para estos sujetos, pues, debido a la ineficacia de la declaración presentada sin pago total, los PSDE (i) tendrán que volver a presentar su declaración, lo cual supone la imposición de la sanción por extemporaneidad, o (ii) en caso de no volver a presentar la declaración, estarán sujetos a la sanción por no declarar. Estas consecuencias, advierte la Sala, no aplican para los demás prestadores de servicios, pues las declaraciones que estos presenten sin pago total no se consideran ineficaces. Por lo tanto, es evidente que la disposición acusada prevé un tratamiento desigual para dos sujetos que, en principio, deberían recibir el mismo tratamiento, en tanto ambos son prestadores de servicios responsables del IVA.

8.3. *Aplicación del juicio integrado de igualdad al caso concreto*

52. *El asunto sub examine amerita aplicar un juicio integrado de igualdad de intensidad leve.* La Sala constata que en el asunto sub examine se debe aplicar un juicio integrado de igualdad de intensidad leve, por dos razones. En primer lugar, porque es un asunto eminentemente tributario respecto del cual el legislador tiene un amplio margen de configuración. En efecto, conforme a los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración para establecer las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, las contribuciones parafiscales, así como los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables, las tarifas y la forma de recaudo de los impuestos. En segundo lugar, porque *prima facie* no se advierte algún criterio sospecho o arbitrario que, a manera de excepción, justifique la aplicación de un juicio más riguroso. Al respecto, la Sala advierte que la diferencia de trato cuestionada por los demandantes no se funda en algún motivo sospechoso de discriminación (como el sexo, la raza o la opinión política, entre otros) ni en un simple capricho del legislador. Por el contrario, en los términos expuestos por los mismos demandantes y por algunos de los intervinientes, se fundamenta en las circunstancias fácticas u operativas propias del recaudo del IVA a cargo de sujetos que no tienen residencia o

domicilio en Colombia, en tanto desarrollan su actividad comercial y de servicios por fuera del territorio nacional.

53. En suma, la Sala concluye que en el asunto *sub examine* corresponde aplicar un juicio integrado de igualdad de intensidad leve, debido a que se circunscribe a una materia eminentemente tributaria, en particular, a la forma que en se debe recaudar el IVA a cargo de aquellos sujetos que desarrollan su actividad por fuera del territorio nacional. En consecuencia, examinará si la medida cuestionada (i) persigue una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente y (ii) es potencialmente adecuada para alcanzar la finalidad identificada.

(i) *La disposición demandada persigue finalidades legítimas*

54. En relación con este asunto, los demandantes indicaron que la expresión demanda no perseguía fin alguno, porque “*en ningún punto de la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016, ni en el trámite legislativo que se discutió, se establecieron justificaciones para el establecimiento de un régimen de IVA diferenciado para los proveedores de servicios del exterior*”. A su juicio, dado que no es posible identificar finalidad alguna, “*tampoco puede hacerse un juicio acertado de idoneidad o conducencia de las normas demandadas*”.

55. Al respecto, la Sala advierte que “*la Corte ha partido del reconocimiento de que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República*”. Por lo tanto, “*no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado*”. Por el contrario, “*se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva bastante amplia y discrecional*”. Así las cosas, al examinar la constitucionalidad de este tipo de disposiciones, la Corte debe indagar por las finalidades de las medidas escogidas por el legislador en desarrollo de su potestad tributaria, con el fin de determinar si, a la luz de la Constitución, resultan legítimas o no.

56. En el presente asunto, la Sala advierte que la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN expusieron de manera conjunta las finalidades que persigue la medida *sub examine*. Por tanto, a continuación, examinará si dichas finalidades están o no prohibidas constitucionalmente.

57. *La expresión acusada persigue finalidades que no están prohibidas constitucionalmente.* La Sala constata que, a la luz de la Constitución, las finalidades que persigue la expresión demandada son legítimas, porque buscan garantizar el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar que tienen todos los contribuyentes. Estas finalidades son: (i) “*garantizar el cumplimiento del deber de recaudar y pagar el impuesto sobre las ventas-IVA que se cause en la prestación de los servicios desde el exterior por los PSDE*”, respecto de los cuales, “*al no tener presencia física en el país*”, se “*dificulta su fiscalización*”, y (ii) “*evitar causas injustificadas de mora en el pago del impuesto*”. Conforme a la jurisprudencia constitucional, dichas

finalidades, lejos de estar prohibidas, son importantes, porque de su cumplimiento “*depende la eficacia misma del Estado social de Derecho*”.

58. Por lo demás, la Sala coincide con el concepto rendido por la Procuradora General de la Nación, pues, en efecto, el “*cumplimiento y la fiscalización de obligaciones tributarias no puede realizarse de manera igual cuando [...] alguno de los sujetos relevantes para la imposición se encuentra en el exterior y no tiene domicilio en Colombia*”. Habida cuenta de las dificultades operativas –*ubicación territorial*– que supone exigir el pago de los tributos a sujetos sin residencia o domicilio en Colombia, es legítimo que el legislador, en ejercicio de su amplia libertad de configuración en materia tributaria, prevea los mecanismos necesarios para asegurar el recaudo de la obligación tributaria a cargo de los PSDE. Así las cosas, para la Sala es razonable concluir que, en la medida en que los PSDE no tienen presencia física en Colombia, se dificulta la debida gestión –*fiscalización*– de la administración tributaria para asegurar el recaudo de los tributos.

(ii) *La medida prevista por la expresión demandada es adecuada para alcanzar las finalidades perseguidas*

59. En relación con este asunto, los demandantes indicaron que, en todo caso, si se considerara que la medida cuestionada persigue alguna finalidad constitucionalmente legítima, el medio no resulta adecuado para alcanzarlas, por dos razones. Primero, porque “*implica una mayor carga para que el PSDE cumpla con su deber de contribuir, debido a que deberá presentar una declaración adicional liquidando la respectiva sanción*”. Segundo, porque “*exige a la administración de impuestos realizar trámites adicionales [...] toda vez que primero deberá realizar un proceso de aforo para después poder iniciar un proceso de cobro*”.

60. *La medida cuestionada es idónea para alcanzar las finalidades que persigue.* Contrario a lo sostenido por los demandantes, la Sala constata que el hecho de que los PSDE tengan que presentar la declaración del IVA con pago total, so pena de su ineficacia, sí garantiza el recaudo del impuesto. En particular, porque las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación prevista por la norma *sub examine* tienen por objeto desincentivar los compartimientos evasivos –*de no pago*– de los PSDE. Así las cosas, para la Sala, no hay duda de que el efecto concreto de la medida, esto es, la ineficacia de las declaraciones del IVA, obligaría a los PSDE a presentar sus declaraciones tributarias con pago total, entre otras cosas, para evitar las consecuencias negativas que les acarrearía la presentación extemporánea o la no presentación de esas declaraciones. Por lo tanto, constituye una medida “*potencialmente adecuada*” para garantizar el pago del impuesto.

61. Por lo demás, la Corte advierte que el hecho de que el eventual incumplimiento de los PSDE implique iniciar algunos trámites adicionales para perseguir el pago de la obligación tributaria adeudada al Estado no significa que la medida *sub examine* sea inadecuada para alcanzar las finalidades referidas. En particular, porque, en los términos expuestos, los efectos de la medida conminan a pagar la totalidad del tributo con la presentación de la declaración. En suma, la Sala considera que una medida

legislativa que busque desincentivar los comportamientos evasivos de los contribuyentes, tal como ocurre en el caso *sub examine*, resulta adecuada para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

62. Conforme a lo anterior, la Sala concluye que la medida *sub examine* se ajusta a la Constitución Política, en tanto (i) persigue una finalidad que no está “prohibida constitucionalmente” y (ii) es “potencialmente adecuada” para alcanzar dicha finalidad. Por lo tanto, declarará exequible la expresión “*las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare*”, contenida en el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019.

9. Síntesis de la decisión

63. La Sala examinó si la expresión “*las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare*”, contenida en el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, vulneraba los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, a los que se adscriben los principios de igualdad y equidad tributaria.

64. Tras explicar el régimen del IVA aplicable a los PSDE y reiterar su jurisprudencia sobre (i) el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, (ii) los principios de igualdad y equidad tributaria y (iii) la metodología para examinar estos principios, la Sala aplicó un juicio integrado de igualdad de intensidad leve para resolver el caso concreto. Con base en dicho juicio, concluyó que la medida prevista por la expresión acusada se ajusta a la Constitución Política, porque (i) persigue finalidades que no están prohibidas constitucionalmente y (ii) es adecuada para alcanzar las finalidades identificadas.

65. De un lado, la Sala indicó que la expresión demandada persigue finalidades que no están prohibidas constitucionalmente, porque buscan garantizar el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar que tienen los PSDE. Estas finalidades son: (i) “*garantizar el cumplimiento del deber de recaudar y pagar el impuesto sobre las ventas-IVA que se cause en la prestación de los servicios desde el exterior por los PSDE*”, respecto de los cuales, “*al no tener presencia física en el país*”, se “*dificulta su fiscalización*” y (ii) “*evitar causas injustificadas de mora en el pago del impuesto*”. Para la Sala, estas finalidades, lejos de estar prohibidas, son legítimas e importantes, porque de su cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de Derecho.

66. De otro lado, precisó que la medida prevista por la expresión demandada es adecuada para alcanzar las finalidades referidas, dado que su efecto concreto, esto es, la ineficacia de las declaraciones del IVA obliga a los PSDE a presentar sus declaraciones tributarias con pago total. En otras palabras, dicha medida es *adecuada* para garantizar el pago del IVA adeudado por los PSDE, por cuanto tiene por objeto desincentivar el no pago de ese tributo.

VII. Decisión

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

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare*”, contenida en el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese y comuníquese,

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado
Ausente con permiso

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General