



## Sentencia 883 de 2011 Corte Constitucional

Referencia: expediente D-8402

SENTENCIA C-883/11

Referencia: expediente D-8570

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 15 (parcial) de la Ley 1430 de 2010 "por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad".

Actoras: Lorena del Castillo Ortega, Tatiana Beltran Sierra y Laura Velosa Blanco.

Magistrado Ponente:

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil once (2011).

LA SALA PLENA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL,

en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 267 de 1991, ha proferido la presente Sentencia.

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241, numeral 4º de la Constitución, las ciudadanas demandantes solicitan a la Corte que declare la inexequibilidad del artículo 15 (parcial) de la Ley 1430 de 2010 "por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad".

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 267 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

### II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma demandada según publicación en el Diario Oficial No. 47.937 del 29 de diciembre de 2010:

LEY 1430 DE 2010

(Diciembre 29)

Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

ARTÍCULO 15. INEFICACIA DE LAS DECLARACIONES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PRESENTADAS SIN PAGO TOTAL. Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo. 580-1. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar

determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare".

(Se resaltan las expresiones demandadas)

### III. LA DEMANDA

Las ciudadanas consideran que el artículo demandado es inconstitucional por cuanto excluye de su ámbito de aplicación a los agentes retenedores titulares que tengan por concepto de saldos a favor generados antes de la declaración un mínimo de 82.0000 UVT (unidad de valor tributario), que sean susceptibles de ser compensados con el saldo a pagar; de manera que este valor de saldo en UVT es violatorio del Preámbulo y los artículos 1, 2, 13, 333, 338 y 363 de la Constitución Política.

Las demandantes comienzan definiendo los conceptos técnicos específicos a los que hace alusión la norma demandada, tales como retención en la fuente, unidad de valor tributario UVT, compensaciones, saldos a favor, compensación con saldos a favor, agente retenedor, de conformidad con los artículos 375, 376 y 378 del Estatuto Tributario; así como el principio de eficiencia, las exclusiones tributarias, el principio de certeza y las deducciones. Así mismo, hacen mención del precedente legal aplicable al caso en relación con la ley 863 de 2003, el Decreto 2502 de 2005 y el Decreto 493 de 2011, y en relación con la unidad de valor tributario -UVT- con la ley 1111 de 2006.

Explican las demandantes que el aparte acusado establece una condición para que un contribuyente que sea titular de un saldo a favor, pueda presentar sin pago la declaración de retención en la fuente sin que sea ineficaz supeditando tal posibilidad al monto del saldo a favor del contribuyente que debe ser igual o superior a ochenta y dos mil (82000) UVT.

Por tanto consideran que la norma es inconstitucional por cuanto fija un tope excesivo para recibir compensaciones y entender eficaz la presentación de la declaración de retención en la fuente. Exponen que esta disposición vulnera el artículo 13 superior, que consagra la igualdad ante la ley y las autoridades, al imputar posibilidades favorables a los agentes retenedores que reporten saldos a favor, equivalentes a una cuantía prácticamente inalcanzable por aquellos empresarios, empresas pequeñas y medianas, y agentes productores, estables o en progreso, que cuentan con movimientos de caja razonables, lo cual termina desestimulando el desarrollo con limitaciones en las ventajas en contribuciones. Consideran por tanto, que no se justifica la exclusión deliberada de los agentes retenedores que no reporten al momento de la declaración un saldo a favor igual o superior a \$2.060.824.0000, so pretexto de tenerse como ineficazmente presentada la declaración, si de inmediato no se presenta el pago del monto reportado, lo que restringiría a un porcentaje reducido, si no nugatorio de agentes retenedores en Colombia.

Así mismo, encuentran que viola los artículos 1º y 2º, que consagran el principio fundamental de solidaridad y la prevalencia del interés general, generando la imposibilidad de cumplir con el enunciado del artículo 2º relativo a los fines del Estado, por cuanto los aportes deben ser equitativos y proporcionales y no se debe hacer más gravosa la situación de quienes presenten circunstancias económicas estables o adoptar medidas que lleven a desconocer sus derechos y la importancia de sus aportes.

### IV. INTERVENCIONES

#### 1. Intervención de la Academia Colombiana de Jurisprudencia

El Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga actuando en representación de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, considera que la expresión "igual o superior a 82.000 UVTs" es inconstitucional por violar el artículo 13 de la Constitución relativo al derecho a la igualdad.

En este sentido, menciona que si el objetivo perseguido por la disposición es facilitar la compensación del saldo por pagar que arroja la declaración de retención en la fuente, al tener en cuenta la magnitud del saldo a favor del agente de retención, se demuestra la existencia de una incoherencia en el establecimiento de este requisito.

De igual forma, señala que la razonabilidad de la discriminación de la norma, debe depender de la mayor necesidad económica de utilizar los saldos a favor para cancelar las obligaciones por pagar en materia de retenciones de fuente. La mayor necesidad económica no debe depender de la magnitud del saldo a favor, sino de la relación existente en el patrimonio del sujeto entre el activo y el pasivo corriente, denominado "relación de capital de trabajo", ya que tal índice es el que verdaderamente demuestra la necesidad del particular de utilizar la compensación como forma de extinción de las obligaciones.

Además, indica que tener un saldo a favor en la declaración de renta o de ventas en una cuantía de \$2.060.824.000 (82.000 UVTs), está reservado en Colombia para unos pocos contribuyentes económicamente privilegiados, contrariando de esta forma el derecho a la igualdad contemplado en el artículo 13 de la Constitución Política de Colombia.

#### 2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La Doctora Laura María Castañeda Núñez en calidad de apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitó a la Corte que se inhibiera de proferir un fallo de fondo respecto a la constitucionalidad del artículo 15 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, por indebida formulación del cargo de constitucionalidad ante la ausencia del presupuesto de certeza.

Señala que dentro de las exigencias hechas por esta Corporación para la formulación de los cargos de inconstitucionalidad, se ha manifestado que los mismos deben ser claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes. El incumplimiento de esta exigencia impide que la acción admita un juicio abstracto de constitucionalidad y por tanto, un pronunciamiento de fondo respecto del asunto planteado, originando que la Corte deba abstenerse de pronunciarse al respecto.

En el caso en estudio, indica que las accionantes parten de un supuesto errado y de una interpretación indebida de la norma, al considerar que la disposición acusada al establecer un tope de 82.000 UVTs, no se fundamentó o soportó en criterios idóneos para la promoción y fortalecimiento del desarrollo económico y empresarial, lo cual hace que estas apreciaciones se configuren en una interpretación subjetiva de la norma acusada y no en una controversia constitucional susceptible de ser desatada por la Corte Constitucional.

En este orden de ideas, menciona que el planteamiento de los demandantes se fundamenta en un marco de generalidad y abstracción que no permite concretar o verificar la violación que las actoras pretenden demostrar, lo cual impide la realización del examen de constitucionalidad.

Asimismo, refiere que esta Corporación ha establecido en múltiples ocasiones que un tratamiento legislativo diferente no implica una violación del principio de igualdad. Por ello, indica que la norma demandada está regulando un trato distinto para la persona a quien el Estado le tiene un saldo a favor significativo. Este reconocimiento es el que permite mantener un equilibrio entre quienes tributan menos y quienes tributan más, lo cual considera el ministerio, refuerza el principio de progresividad en materia tributaria.

### 3. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-

Yumer Yoel Agular Vargas actuando en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), solicita a la Corte que sean negadas las pretensiones de la demandada y reconocida la exequibilidad de la norma demandada.

Menciona que la norma demandada no crea un tributo nuevo, no lo modifica ni determina hechos generadores, bases impositivas o sujetos activos de la retención en la fuente, sino que tan solo fija un criterio que se debe aplicar cuando los agentes retenedores que presentan sus declaraciones de retención en la fuente sin pago, tengan un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Señala que en el trámite legislativo de Ley 1430 de 2010, fue donde se determinó la necesidad de crear un tope que permitiera presentar declaraciones de retención en la fuente sin pago total y solicitar la compensación en la oportunidad legal respectiva. El fundamento de dicho monto radicó en que para la vigencia fiscal de 2009, conforme a lo reportado por la oficina de estudios fiscales de la Subdirección de Gestión de Análisis Operativo de la DIAN, 63.000 personas naturales y jurídicas tenían 5.2 billones de pesos de saldos a favor, a título de renta. Debido a esto, se estableció unos rangos de los saldos a favor, con el fin de determinar el número de administrados que se encontraban en cada uno de ellos. Como resultado de lo anterior, se estableció que 797 contribuyentes tenían saldos a favor por encima de 2.000.000.000 de pesos que representaban más del 50% del total de los saldos a favor y que suman 2.6 billones. Por tanto, se determinó que el valor equivalente a 82.000 UVT, sería la cifra a tener como referente para ser incluida en la norma.

Considera que la norma obedece a criterios de racionalidad, eficacia y eficiencia, propios del derecho tributario. En esa medida, entiende por racionalizar el organizar la producción para aumentar los rendimientos o reducir los costos con el mínimo de esfuerzos, ya que permite que el 50% de los recursos que están representados en saldos a favor, sean empleados para ser compensados a las declaraciones de retención en la fuente que se presenten sin pago. Por su parte, indica que se alcanza la eficacia, entendida como la capacidad de lograr el efecto esperado, cuando el tope de 82.000 UVT asegure la racionalización del recurso físico y humano de la entidad, que pueden ser destinados a actividades más productivas, que aseguren mejorar en cantidad y calidad los programas de fiscalización. Por último, la eficiencia, como la capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado, se logra a través de la norma que permite que los recursos de los saldos a favor sean utilizados directamente por sus titulares para compensar sus declaraciones de retención que no son pagadas al momento de su presentación. Además, el tope fijado logra una mayor eficiencia de la administración, al permitir ejercer un control más intensivo y focalizado en los mayores retenedores que a su vez presentan los mayores saldos a favor.

Indica el representante de la DIAN que la norma demandada no contempla un beneficio tributario, debido a que en ella no se consagró un mayor o menor pago de impuestos por la realización o no de un hecho determinado, sino por el contrario, presenta un trato diferente que está justificado de manera objetiva. Este trato diferente depende de que se tenga o no un monto determinado de saldo a pagar, susceptible de ser compensado con las declaraciones de retención en la fuente presentados sin pago, sin que por ello se pueda sostener que se vulnera el derecho a la igualdad.

En síntesis, considera que no se está consagrando un mecanismo de devolución discriminatorio, debido a que el supuesto de hecho de la norma no asegura directamente y por sí sola la compensación, ya que esta no se aplica directamente sino que además, existen otros criterios objetivos para ello.

### 4. Intervención del Departamento Nacional de Planeación

Luis Carlos Vergel Hernández actuando en representación del Departamento Nacional de Planeación, solicitó a la Corte que declare exequible el artículo 15 demandado de la ley 1430 de 2011. Considera que el análisis de lo pretendido por las accionantes presenta un análisis de constitucionalidad de carácter débil. De este modo, señal que no se desconocen los principios de solidaridad y prevalencia del interés general. En esencia, indica que no se afecta los aportes a las cargas públicas desde el punto de vista de la equidad y proporcionalidad pues, en efecto, no se está gravando más o menos a un grupo de empresarios respecto de otros sino que establecen unos procedimientos diferentes en cuanto a la

compensación se refiere y que tiene en cuenta, precisamente, el carácter de gran contribuyente como tal. Por último, menciona que se integran adecuadamente los principios propios del sistema tributario y los criterios de intervención del Estado en la economía.

#### 5. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario consideró que la frase que indica "igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT" contenida en el inciso segundo del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, es contraria a la Constitución.

Señala que el valor mínimo de 82.000 UVT que consagra la norma demandada, establece una distinción entre quienes tienen saldos a favor iguales o superiores a dicha suma y quienes igualmente los tienen, lo cual genera que a los primeros se les tenga como válida la declaración presentada sin pago y a los segundos se les tendrá como ineficaz.

El Instituto considera que el tope señalado en la ley no obedece a una razón que justifique la diferencia de trato, porque todos los agentes retenedores deberían tener derecho a compensar sus saldos a favor con los saldos a cargo, sean éstos de alto o bajo nivel. Por tanto, a los grandes como medianos y pequeños agentes retenedores, se les debería permitir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la compensación con sus saldos a favor. Al permitir la declaración sin pago a los retenedores con saldos superiores a una suma fija e impedir la a los que tengan saldos menores a dicha suma, establece una diferencia de trato que no obedece a una justificación objetiva ni razonable, que se adecue a la jurisprudencia constitucional que exige el respeto del principio de igualdad.

### V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

En cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 242-2 y 278-5 de la Constitución, el señor Procurador General de la Nación, mediante concepto 5192 del 2 de agosto de 2011, solicitó a la Corte estarse a lo resuelto en el expediente D-8495, y subsidiariamente declarar inexecutable el aparte demandado, contenida en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010.

En primer lugar, el Ministerio Público advierte que en el trámite del expediente D-8495, se señaló la existencia de un vicio en la formación de la Ley 1430 de 2010, y solicitó a la Corte que, "en caso de que se considere este vicio como subsanable, ORDENE devolver al Congreso de la República la ley 1430 de 2010 para que se subsane dicho vicio, y en caso de que se considere insubsanable, declare INEXEQUIBLE la Ley 1430 de 2010".

En segundo lugar, solicita a la Corte ordenar la unidad normativa del aparte demandado, con el resto de la norma que en forma integral regula el beneficio de reconocer el efecto legal a las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago.

La Vista Fiscal indica que la norma *sub examine* establece un beneficio a favor de los agentes retenedores que tengan a su favor un saldo igual o superior a 82.000 UVT, en el sentido de permitirles presentar la declaración de retención en la fuente sin pago, con el propósito de hacer posible la compensación del saldo a favor. Agrega, que si la única razón de la diferencia de trato que se da en los agentes retenedores en esta materia, es la cuantía del saldo a su favor, no es justificada la discriminación. Sin embargo, anota que el beneficio otorgado por la ley, no puede examinarse sólo desde la perspectiva de los agentes retenedores, sino también observando el interés general.

Para ello, señala que la retención en la fuente constituye una de las obligaciones tributarias, que como tal, es considerada como un asunto de interés general, ya que el dinero que se retiene hace parte de los recursos públicos y, por tanto, no forma parte del patrimonio de la persona a quien se le hace la retención. De igual forma, menciona que la retención en la fuente es un cobro tributario anticipado que tiene como fin, asegurar un flujo periódico, regular y constante de ingresos corrientes para el Estado. En esta medida, los recursos que son materia de retención en la fuente no pueden considerarse, como parece hacerlo la norma demandada, recursos del patrimonio del agente retenedor, debido a que son recursos públicos que el agente no recauda por sí y para sí, sino para el Estado.

Asimismo, el Ministerio Público considera que el hecho que se pueda solicitar dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la declaración, solicitud de compensación sobre los saldos a favor, representa un alto riesgo para el Estado. Lo anterior, por cuanto cabe la posibilidad que la persona que alegue tener un saldo a su favor, y que en realidad no lo tenga, termine sin entregar al Estado los recursos públicos que recaudó en su condición de agente retenedor. En esta hipótesis se presenta un claro riesgo de corrupción y un posible detrimento al patrimonio público.

Por tanto, indica que en estas circunstancias, no resulta aceptable que el agente retenedor presente declaraciones de retención en la fuente sin el pago de la misma, porque presuntamente tiene un saldo a su favor que puede cubrir esa obligación, ya que se trata de un beneficio contrario al principio de eficiencia tributaria, consistente en un pago anticipado a un particular cuya obligación se verifica posteriormente, lo cual pone en riesgo el tesoro público en situaciones en las cuales no puede operar el fenómeno de la compensación, con la eventual imposibilidad para la administración de recuperar los recursos públicos por un uso indebido del mismo durante un tiempo que tiene 6 meses como mínimo, pero cuyo máximo puede ser de muchos años.

### VI. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

#### 1. Competencia de la Corte

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5o. de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues las expresiones acusadas hacen parte de normas contenidas en una Ley, en este caso, de la Ley 1430 de 2010.

## 2. Asunto bajo revisión

2.1. Las demandantes consideran que el artículo demandado es violatorio del Preámbulo y de los artículos 1, 2, 13, 333, 338 y 363 de la Carta Política, en razón a que determina una excepción de presentar sin pago la declaración de retención en la fuente, sin que sea ineficaz, en cabeza de los agentes retenedores titulares que tengan por concepto de saldos a favor generados antes de la declaración un mínimo de 82.0000 UVT (unidad de valor tributario), que sean susceptibles de ser compensados con el saldo a pagar. Esta regulación la encuentran contraria a la igualdad en materia tributaria, así como a los principios fundamentales de solidaridad, de prevalencia del interés general, y al cumplimiento de los fines del Estado.

2.2. La mayoría de los intervinientes, como el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Departamento Nacional de Planeación, solicitan la exequibilidad de la norma demandada o la inhibición. Así el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita la inhibición al considerar que hay ineptitud sustantiva de la demanda por falta de certeza, ya que las accionantes parten de un supuesto errado y de una interpretación indebida y subjetiva de la norma.

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN- y el Departamento Nacional de Planeación solicitan a la Corte que sean negadas las pretensiones de la demandada y reconocida la exequibilidad de la norma demandada, al considerar que la norma no viola ninguno de los artículos constitucionales que se consideran infringidos, ya que (i) no contempla un beneficio tributario, (ii) solo fija un criterio objetivo para considerar eficaz la declaración de retención en la fuente sin pago de los agentes retenedores, cuando éstos tengan un saldo a favor igual o superior a 82.000 UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente; (iii) esta norma obedece a criterios de racionalidad, eficacia y eficiencia, propios del derecho tributario; (iv) y no desconocen los principios de solidaridad y prevalencia del interés general.

En otro sentido, la Academia Colombiana de Jurisprudencia y el Instituto de Derecho Tributario solicitan la declaración de inexecutable de la expresión "igual o superior a 82.000 UVTs", por cuanto consideran que (i) esta expresión es violatoria del artículo 13 de la Constitución que consagra el derecho a la igualdad, ya que se reserva la excepción de la eficacia de la declaración de retención en la fuente sin pago a unos pocos contribuyentes económicamente privilegiados que tienen un saldo a favor de 82.000 UVTs, y constituye un trato diferenciado y desigual frente a quienes tienen saldos inferiores, tratamiento diferencial que no resulta justificado, ni objetivo, ni razonable desde el punto de vista constitucional, ya que consideran que todos los agentes retenedores deberían tener derecho a compensar sus saldos a favor con los saldos a cargo, sean éstos de alto o bajo nivel.

2.3. El Procurador General de la Nación en su concepto de rigor, solicitó a la Corte declarar inexecutable el aparte demandado, contenido en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, ya que sostiene que la norma establece un beneficio a favor de los agentes retenedores que tengan a su favor un saldo superior a 82.000 UVT, y que si la única razón de la diferencia de trato es la cuantía del saldo a su favor, no es justificada y constituye una discriminación. Así mismo, considera que esta disposición afecta el interés general relacionado con los recursos públicos provenientes de la retención de la fuente que son recursos del Estado, ya que al darse la posibilidad de declaraciones de retención en la fuente sin el pago de la misma, puede verse afectado el recaudo de estos recursos públicos y presentarse un posible detrimento al patrimonio público, beneficio que resulta contrario al principio de eficiencia tributaria.

2.4. En este caso, las demandantes acusan la expresión "*Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente*" contenida en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, por ser violatoria de los artículos 1, 2, 13, 333, 338 y 363 de la Constitución Política.

Sin embargo, la Sala encuentra que los cargos presentados en el libelo se dirigen única y específicamente respecto de la expresión "*igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT*" contenida en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, ya que la demanda argumenta, refiriéndose a este aparte normativo, que el fijar un determinado monto de saldo a favor para que entre a operar el beneficio relativo a que los retenedores puedan presentar la declaración de retención en la fuente sin pago y no obstante ello no acarree la ineficacia de dicha declaración, es una regulación inconstitucional.

De otra parte, evidencia la Sala que la demanda realmente presenta un solo cargo verdadero de inconstitucionalidad relativo a la vulneración del artículo 13 Superior, que consagra el derecho a la igualdad, ya que el libelo se concentra en argumentar que la excepción que contempla la norma en favor de los retenedores titulares, para que éstos puedan presentar sin pago la declaración de retención en la fuente, sin que ésta sea ineficaz, cuando tengan por concepto de saldos a favor generados antes de la declaración un mínimo de 82.0000 UVT (unidad de valor tributario), que sean susceptibles de ser compensados con el saldo a pagar, es una regulación contraria a la igualdad en materia tributaria.

Por tanto, la Sala se concentrará en determinar si la expresión "*igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT*" contenida en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, es violatoria del artículo 13 de la Constitución Política.

2.5. Para resolver el anterior problema jurídico, la Corte se referirá a (i) la naturaleza y características de la retención en la fuente, de conformidad con la jurisprudencia constitucional; (ii) a la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria; y (iii) con fundamento en ello entrará a analizar la constitucionalidad de la expresión demandada.

## 3. El mecanismo tributario de retención en la fuente

3.1. La figura tributaria de retención en la fuente ha sido analizada y avalada en numerosa jurisprudencia de esta Corporación, en donde se ha

expresado que este mecanismo constituye un "cobro anticipado del tributo que se ajusta a la Constitución"<sup>1</sup>. En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha explicado las razones por las cuales la retención en la fuente, en cuanto pago anticipado del tributo, no vulnera los principios constitucionales que informan los tributos, tales como el de irretroactividad, periodicidad tributaria, y por el contrario responde al principio de eficiencia tributaria en el recaudo de los impuestos.<sup>2</sup>

En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha resaltado que la retención es un mecanismo tributario que posibilita un recaudo tributario poco costoso, idóneo y adecuado a esa finalidad constitucional, funcional al flujo permanente de recursos que requiere las finanzas públicas que redundan en la racionalidad, planificación y prestación de servicios por parte del Estado, y promueve un sistema de control de la evasión de impuestos, razones todas por las cuales se ha encontrado ajustado a la Constitución, de conformidad con los fines del Estado y los principios de eficiencia y equidad. A este respecto ha expresado la Corte:

"Así, la retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos (CP art. 365). Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución, se ajustaba a ella, pues "favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal", lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, "es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad".

"En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria."<sup>3</sup>

Así mismo, la Corte ha resaltado que la retención en la fuente, como uno de los mecanismos de cobro anticipado, no desconoce el debido proceso y que le corresponde al Legislador diseñar los sistemas de pagos anticipado de tributos<sup>4</sup>. En punto a este tema ha dicho la Corte:

"Por tanto, es legítimo que el legislador, en consideración a las particularidades con que en cada caso se ejerce la actividad económica generadora de renta, configure un régimen diferente para efectos de la determinación del impuesto sobre ella y de su recaudo y acuda a mecanismos diversos de retención como sistema de pago anticipado y extinción de la obligación tributaria."<sup>5</sup> (Negrillas fuera del original)

3.3. La retención en la fuente, fue creada por el Legislador con el fin de "facilitar la gestión tributaria en cabeza de la administración de impuestos y asegurar el pago del impuesto de renta"<sup>6</sup> y "conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause"<sup>7</sup>.

Así, el Estatuto Tributario consagra la posibilidad de establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta (art. 365). Estos pagos a cuenta de la retención en la fuente constituyen por tanto pagos anticipados del impuesto sobre la renta.<sup>8</sup>

El concepto de retención en la fuente ha sido definido por la jurisprudencia constitucional como "un sistema de recaudo anticipado de obligaciones tributarias que se consolidan al finalizar el respectivo período gravable, como es el caso del impuesto de renta"<sup>9</sup> y a "un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el contribuyente, la forma de cumplimiento anticipado de tal obligación"<sup>10</sup>.

Así mismo, la jurisprudencia de esta Corte ha hecho referencia a la retención en la fuente, desde el punto de vista impositivo como "la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso. Así, este mecanismo le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado, y como tal, sujeto a retención".<sup>11</sup>

En cuanto a los objetivos de la retención en la fuente, esta Corporación ha destacado que el objetivo más importante de la retención en la fuente "es el recaudo simultáneo del impuesto en el momento de obtener los ingresos, lo cual ofrece múltiples ventajas pues i) simplifica el trabajo de la administración tributaria, ya que se libera de la tarea de recaudo al trasladarla a los particulares; ii) mejora el flujo de dineros para la tesorería pública, pues permite escalar la percepción de los ingresos acelerando su recaudación; iii) opera como instrumento de control a la evasión fiscal<sup>12</sup>, 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"<sup>13</sup>.<sup>14</sup>

Respecto a los sujetos de la relación jurídica-tributaria constituida en la retención en la fuente, esta se encuentra integrada, en primer lugar, "entre los sujetos de la obligación a retener, que son: el Estado como sujeto activo y el retenedor como sujeto pasivo de dicha obligación formal; y en segundo lugar, entre los sujetos de la retención en la fuente, el retenido o sujeto pasivo, y el retenedor como sujeto activo."<sup>15</sup> Sobre este asunto ha advertido la Corte, que respecto del agente retenedor, el pago que realiza de lo retenido en las arcas del Estado, lo libera de su obligación, mientras que para el retenido es un pago provisional mientras se liquida de manera definitiva el impuesto futuro, y que las sumas retenidas pueden no constituir el pago total de la obligación tributaria o representar saldos a favor que deben ser objeto de compensación o devolución.<sup>16</sup>

Sobre la causación de la retención, la regla general establecida en la legislación tributaria<sup>17</sup> es que "*La retención en la fuente debe hacerse en el momento del pago o abono en cuenta*", mientras que por su parte doctrinariamente se ha establecido que "*lo que ocurra primero en el tiempo*".<sup>18</sup>

3.4. De otra parte, la Corte ha precisado que la compensación frente a los saldos a favor de los contribuyentes, tiene pleno respaldo constitucional, por cuanto el carácter anticipado de los pagos que se realizan mediante el mecanismo de la retención en la fuente, tiene que realizarse respetando el principio de equidad tributaria, de manera que si los montos pagados anticipadamente exceden el monto total a pagar una vez realizada la liquidación definitiva del impuesto, es constitucionalmente no solo admisible sino necesario, que se permita al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, so pena de vulnerar el principio de equidad tributaria.

Al respecto ha dicho esta Corporación:

"Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que "la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica". Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos..."<sup>19</sup> (Negrillas fuera del original.)

3.5. En síntesis, la jurisprudencia de esta Corporación ha avalado de manera pacífica la constitucionalidad del mecanismo de retención en la fuente como mecanismo de cobro y de pago anticipado del impuesto, y ha explicado que el carácter anticipado del tributo se refiere a que este se pague antes de que expire la vigencia fiscal del respectivo tributo, cuando éste es de naturaleza periódica.<sup>20</sup>

#### 4. La libertad de configuración del Legislador en materia tributaria

4.1. La Constitución Política le otorga al Legislador una amplia potestad de regular las materias tributarias, de establecer los tributos y al mismo tiempo reconoce, a la autoridad administrativa, la facultad para exigirlos cuando la ley los determina<sup>21</sup>.

Al respecto el artículo 150 superior señala que corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas ejerce entre otras funciones la de "*establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley*" (num. 12).

El artículo 338 de la Constitución Política, por su parte, establece que "*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*"

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

De esta manera, los artículos 150-12 y 338 del Ordenamiento Superior le confieren al órgano legislativo la potestad para imponer contribuciones fiscales o parafiscales, fijar los elementos configurativos de la obligación fiscal, establecer beneficios tributarios, y desde luego, establecer los mecanismos para su recaudo; así como crear los controles y sanciones que sean necesarias en caso de incumplimiento del deber de tributar.<sup>22</sup>

4.2. En múltiples oportunidades esta Corporación se ha pronunciado en relación con la amplia libertad de configuración que le asiste al Legislador en materia tributaria, para la creación, modificación y suspensión de exenciones y beneficios tributarios. En punto a este tema ha señalado la Corte que (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (vi) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad.<sup>23</sup>

En este sentido, la Corte ha reiterado que la potestad que le ha conferido la Carta Política al Legislador es muy amplia, de tal manera que le

permite crear gravámenes y determinar los elementos del tributo, atendiendo a los principios, valores y derechos constitucionales.<sup>24</sup> Así mismo, la jurisprudencia de la Corte ha establecido que dicha potestad de configuración legislativa en materia tributaria incluye "la facultad de considerar diversos supuestos de hecho que requieran un trato diferenciado"<sup>25</sup>, de manera que es posible y legítimo desde el punto de vista constitucional que el Legislador al regular los mecanismos tributarios otorgue tratamientos diferenciados. Sobre el particular ha dicho la Corte:

"Si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, 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.

Así, 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."<sup>26</sup>

Así mismo, la Corte se ha referido a la responsabilidad penal de los agentes retenedores cuando omiten consignar los dineros recaudados por concepto del pago de obligaciones tributarias.<sup>27</sup>

En este orden de ideas, reitera la Sala que al Legislador le asiste una amplia libertad de configuración en materia tributaria, de manera que puede legítimamente regular la política tributaria, los fines y medios de dicha política, los mecanismos tributarios, así como crear, modificar, regular o suprimir tributos, beneficios o excepciones en las diversas figuras o mecanismos tributarios, dentro del marco constitucional y el respeto de los principios constitucionales y derechos fundamentales, y con respeto de los principios tributarios, entre ellos el derecho a la igualdad.

Finalmente, en razón a la amplia libertad de configuración que le asiste al Legislador en materia tributaria, la Corte ha establecido que el examen constitucional que se debe adelantar en materias tributarias es flexible.<sup>28</sup>

## 5. Análisis constitucional de la norma demandada

5.1. El artículo 15 de la ley 1430 de 2010 adiciona el artículo 580-1 del Estatuto Tributario y regula lo atinente a la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Al respecto este artículo estipula como regla general que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

El inciso segundo de la norma, contenido de la expresión demandada en esta oportunidad, consagra una excepción a la regla general fijada en el inciso primero del artículo 15 de la ley 1430 de 2010, de manera que consagra que esta disposición no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor "igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT" susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Esta es precisamente la disposición cuya constitucionalidad se objeta en esta oportunidad, en cuanto determina una excepción solamente para los agentes retenedores que sean titulares de un valor de saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT, los cuales podrán presentar la declaración de retención en la fuente sin pago total y sin que ello acarree la ineficacia de tal declaración.

El inciso tercero de la norma desarrolla el alcance normativo de esta disposición y establece, que el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración. De otra parte, el inciso cuarto de la norma consagra que el agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Finalmente, el inciso quinto determina que cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

5.2. En relación con el mecanismo tributario de la retención en la fuente, reitera esta Sala, que constituye un sistema de cobro anticipado de obligaciones tributarias creado por el Legislador con el fin de facilitar la gestión tributaria de la administración en materia de impuestos y asegurar el pago del impuesto de renta, siendo un mecanismo que se ajusta plenamente a la Constitución. Lo anterior, por cuanto respeta los principios tributarios de irretroactividad, periodicidad tributaria, responde al principio de eficiencia tributaria en el recaudo de los impuestos, se ajusta al debido proceso, cumple con diversas funciones como garantizar el flujo permanente de recursos, promover el control a la evasión de impuestos, y su regulación legal corresponde al Congreso, de conformidad con la amplia libertad de configuración que le compete en materia tributaria y en armonía con el marco constitucional fijado por la Carta Política.

Así mismo, recuerda la Sala que en la retención en la fuente confluyen dos relaciones jurídico-tributarias: en primer lugar, una relación integrada entre los sujetos de la *obligación a retener*, que son el Estado como sujeto activo y el retenedor como sujeto pasivo de dicha obligación; y una segunda relación entre los sujetos de la *retención en la fuente*, que son el retenido o sujeto pasivo y el retenedor o sujeto activo. De esta manera, mientras que el agente retenedor tiene la obligación de retener y pagar lo retenido al Estado, lo cual lo libera de su obligación, el retenido realiza un pago provisional al Estado, hasta tanto no se liquide de manera definitiva el impuesto futuro.

En lo que respecta a las sumas retenidas, la Corte reitera igualmente que éstas pueden no constituir el pago total de la obligación tributaria o

representar saldos a favor del retenido que deben ser objeto de compensación o de devolución. De esta forma, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la figura de la compensación frente a los saldos a favor de los contribuyentes, tiene pleno y claro respaldo constitucional, por cuanto el carácter anticipado de los pagos que se realizan mediante el mecanismo de la retención en la fuente, tiene que realizarse respetando el principio de equidad tributaria, de manera que si los montos pagados anticipadamente exceden el monto total a pagar, una vez realizada la liquidación definitiva del impuesto, es constitucionalmente no solo admisible sino necesario, que se permita al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, so pena de vulnerar el principio de equidad tributaria.

En este orden de ideas, esta Corporación insiste en la constitucionalidad tanto del mecanismo tributario de retención en la fuente como de la figura de la compensación de los saldos a favor del retenido, mecanismos que se encaminan a garantizar los principios tributarios de eficiencia, equidad y progresividad, contenidos en la Carta Política.

5.3. De otra parte, la Sala reitera que en materia tributaria le asiste al Legislador un amplio margen o rango de regulación, de conformidad con los artículos 95.9, 150.12 y 338 Superiores. En este sentido, el Congreso tiene una vasta competencia para regular todos los asuntos tributarios, tales como la creación, modificación, regulación de mecanismos, y suspensión de tributos, beneficios o exenciones. Por tanto, al Legislador le corresponde (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, (ii) definir los fines y los medios adecuados e idóneos para la consecución de la política tributaria; (iii) adoptar regulaciones en materia tributaria que *prima facie* gozan de una presunción de constitucionalidad; (iv) respetar el marco constitucional, los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad, así como los derechos fundamentales.

En este sentido, esta Corporación ha expuesto que en desarrollo y ejercicio de la amplia libertad de configuración del Legislador en materia tributaria, éste puede establecer tratamientos tributarios diferenciados, a través de la regulación diversa de mecanismos tributarios, siempre y cuando dicha diferenciación se encuentre constitucionalmente justificada y no involucre el sacrificio irrazonable de otros principios o derechos. En este sentido, la potestad de configuración legislativa en materia tributaria implica la facultad de considerar diversos supuestos de hecho que requieran un trato diferenciado, de manera que es posible y legítimo desde el punto de vista constitucional, que el Legislador al regular los mecanismos tributarios otorgue tratamientos diferenciados. Lo anterior, se justifica mucho más en la medida en que la regulación diferenciada en materia tributaria constituya una forma de lograr una mayor racionalización y efectividad de la administración en el recaudo de impuestos, en este caso, a través del mecanismo de cobro anticipado o retención en la fuente. En consecuencia, el tratamiento legislativo diferente en materia tributaria no implica *per se* una violación del principio de igualdad, cuando el trato distinto puede justificarse constitucionalmente.

Así las cosas, la potestad de configuración legislativa ha sido reconocida por la jurisprudencia de esta Corte como de una gran amplitud en materia de política tributaria, de manera tal que el Legislador puede establecer excepciones o tratamientos diferenciados, sin que ello pueda entenderse como violación del principio y derecho a la igualdad, siempre y cuando estos tratamientos diferenciados se encuentren justificados a partir de razones constitucionales y respeten los derechos fundamentales, especialmente el derecho a la igualdad.

5.4. Por tanto, el punto de partida para responder al interrogante sobre la constitucionalidad de la expresión demandada contenida en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, radica en la amplia facultad de configuración normativa que le asiste al Congreso de la República en materia tributaria, específicamente en este caso, en lo referente a la regulación del mecanismo de retención en la fuente y respecto de la excepción que prevé el Legislador en materia de eficacia de la declaración de retención en la fuente sin pago para ciertos agentes retenedores que sean titulares de un saldo mínimo a favor, respecto del cual pueda operar la figura de la compensación.

En este sentido debe la Sala entrar a determinar si la decisión del Legislador de conceder eficacia jurídica, a modo de excepción, a la declaración de retención en la fuente presentada sin pago por los agentes retenedores, en aquellos casos cuando obren saldos a favor por un valor mínimo de ochenta y dos mil (82.000) UVTs, consagración que goza *prima facie* de una presunción de constitucionalidad, puede ser desvirtuada con el argumento de violación del derecho a la igualdad.

5.5. Para verificar si la expresión demandada vulnera el artículo 13 constitucional relativo a la igualdad, y teniendo en cuenta la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, la Corte debe adelantar un análisis flexible del test de igualdad<sup>29</sup>, verificando en primer lugar, si concurre una distinción fáctica entre sujetos análogos, si ese trato diferenciado satisface las exigencias de finalidad constitucional, si se satisfacen los presupuestos de adecuación e idoneidad de la medida o trato diferenciado adoptado, y finalmente si satisface el requisito de proporcionalidad en sentido estricto, para determinar con ello la razonabilidad de la medida.

(i) En forma previa y en relación con el alcance normativo de la expresión demandada, es preciso aclarar, que la norma demandada no crea un tributo, no lo modifica, ni crea nuevos hechos generadores o bases gravables, sino que tan solo fija una excepción restringida para conceder eficacia a las declaraciones de retención en la fuente cuando los agentes retenedores sean titulares de montos a favor importantes y que ameriten dicho trato diferencial. Así, la norma no consagra un mayor o menor pago de impuestos por la realización o no de un hecho determinado, sino por el contrario, presenta un trato diferente respecto de la eficacia o ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente fijando para ello un criterio objetivo relativo al monto de saldos a favor susceptibles de ser compensados, sin que por ello se pueda sostener que se vulnera el derecho a la igualdad.

Así mismo, advierte la Sala que esta excepción se encuentra así mismo condicionada por los incisos tercero, cuarto y quinto de la misma norma, en cuanto en ellos se determinan requisitos para que dicha excepción a la regla general sea efectiva, tales como la que el monto fijado de favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración, que la solicitud de compensación del saldo a favor con el saldo a pagar deberá presentarse por el agente retenedor ante la DIAN dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente; y que si

tal solicitud de compensación no se presenta oportunamente o sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

(ii) En cuanto a la existencia de un tratamiento legal diferenciado para los agentes retenedores, la Sala constata que efectivamente la norma prevé un trato diferente entre los agentes retenedores que tengan un monto mínimo de saldo a favor inferior a ochenta y dos mil (82.000) UVT y los que tengan un saldo a favor igual o superior a dicho monto, estipulando que las declaraciones de retención en la fuente sin pago que presenten los primeros carecerán de eficacia jurídica, mientras que las declaraciones de retención en la fuente sin pago que presenten los segundos, sí la tendrán, siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos: (a) que el saldo a favor sea susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente; (b) que el saldo a favor se haya generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración; (c) que el agente retenedor solicite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente; y que (d) en todo caso, cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Así, el Legislador al señalar un valor mínimo de 82.000 UVTs de saldo a favor para reconocer la eficacia jurídica de las declaraciones de retención en la fuente, establece en efecto una distinción para el tratamiento jurídico y el reconocimiento de la eficacia de las declaraciones de retención en la fuente.

No obstante lo anterior, la Sala evidencia que este trato diferencial establecido por el Legislador de manera excepcional en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, no constituye una discriminación respecto de algunos agentes retenedores, por cuanto en primer lugar, se trata de situaciones de hecho diferentes que justifican en principio regulaciones diferentes, pues el trato diferencial se dirige a agentes retenedores que son titulares de importantes sumas de saldos a favor representadas en unidades de valor tributario o UVTs., frente a los cuales la administración puede adoptar legítimamente medidas de política tributaria diferentes, de tal manera que la diferente situación de hecho, relativa a la diferencia de los saldos a favor susceptibles de compensación, en principio autoriza el tratamiento legal diferente y favorable. Esto eximiría a la Corte de continuar con los demás pasos del juicio de igualdad. No obstante, conviene hacer ver que la norma exceptiva, además de justificarse por tratarse de situaciones de hecho diferentes, que ameritan tratamiento legal diferente, no obedece a razones sospechosas desde el punto de vista constitucional, de conformidad con el artículo 13 Superior, sino que por el contrario, cumple con los requisitos de finalidad constitucional, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto.

(iii) Respecto de la concurrencia de una finalidad aceptada constitucionalmente para ese tratamiento legal diferenciado hay que indicar, que el trato diferencial cumple con el requisito de un objetivo legítimo desde el punto de vista constitucional, ya que la norma se orienta de manera general a la consecución de la eficacia tributaria del recaudo de la retención en la fuente, de manera que prevé como regla general la ineficacia jurídica de las declaraciones de la retención en la fuente cuando éstas se efectúen sin pago, pero al mismo tiempo consagra una excepción restrictiva a la regla general, relativa a la eficacia jurídica de las declaraciones de retención en la fuente hechas por agentes retenedores, cuando éstos sean titulares de un saldo igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVTs, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Esta excepción prevista por el Legislador se adoptó, en primer lugar, con fundamento en el amplio margen de configuración legislativa que le compete al Congreso en materia tributaria. En este sentido, la Corte insiste en el reconocimiento del amplio margen de configuración del Legislador en materia tributaria, el cual le permite no sólo definir la política tributaria, sino escoger entre las diversas alternativas legislativas y mecanismos tributarios que le permitan cumplir con esos objetivos, así como determinar ciertos beneficios, excepciones o tratamientos diferenciales en materia tributaria, al momento de ejercer el poder de imposición. Estas diferentes alternativas o tratamientos diferenciales obran como instrumentos que le hacen posible cumplir los objetivos políticos que persigue la política tributaria trazada. Así, las normas tributarias vienen a ser herramientas en manos del Congreso que le permiten cumplir con objetivos constitucionales, siempre y cuando consulten parámetros de razonabilidad y proporcionalidad.

En segundo lugar, esta medida se adoptó con la finalidad constitucional de lograr objetivos de política tributaria, cuya conveniencia le compete valorar y decidir al Legislador, y de asegurar fines constitucionales tales como la eficacia en el recaudo de los tributos, a través de la fijación de una regla general de ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente que se efectúen sin pago, y la consagración de una excepción condicionada a criterios objetivos de montos representativos en los saldos a favor susceptibles de compensación, y a otros criterios, como la fijación de plazos para la presentación de la solicitud de compensación, la existencia efectiva del saldo mínimo señalado por el Legislador, y la estipulación de que cuando dicha solicitud no se presente oportunamente o sea rechazada, se tendrá como ineficaz por la administración de la declaración de retención en la fuente presentada. En este sentido, la Sala observa que esta disposición obedece a la finalidad constitucional de hacer eficaz el recaudo de la retención en la fuente y, de simultáneamente a ello, hacer efectivo el principio de equidad tributaria, en cuanto se reconoce la compensación con los saldos a favor de los agentes retenedores.

En tercer lugar, la Sala evidencia que la expresión demandada se encuentra justificada por otros objetivos constitucionales, en razón a que facilita a la administración la implementación de mecanismos de control y supervisión adecuados sobre las declaraciones de retención en la fuente sin pago, hace efectivo el principio de equidad tributaria al permitir la compensación, y racionaliza el recaudo de la retención en la fuente al otorgar eficacia a las declaraciones de retención en la fuente sin pago, solamente en aquellos casos en que exista un monto mínimo que amerite hacer efectiva dicha regulación exceptiva, lo cual obedece a las políticas tributarias del Legislador.

En este orden de ideas, tal y como lo señala el Departamento Nacional de Planeación, fue el propio Legislador quien determinó, con base en finalidades constitucionales y argumentos de política tributaria, la necesidad de crear un tope que permitiera presentar declaraciones de retención en la fuente sin pago total y solicitar la compensación en la oportunidad legal respectiva, teniendo en cuenta para ello los datos reportados para la vigencia fiscal de 2009. De esta manera el Legislador consideró conveniente establecer unos rangos de saldos a favor, partiendo de que tan solo 797 contribuyentes tenían saldos a favor por encima de 2.000.000.000 de pesos que representaban más del 50% del total de los saldos a favor y que sumaban 2.6 billones, y por tanto estimó conveniente establecer que el valor equivalente a 82.000 unidades de valor tributario UVTs, sería la cifra a tener como referente para ser incluida en la norma que hoy se analiza.

Por todo lo anterior, la Sala comparte los argumentos vertidos por la DIAN en cuanto a que la expresión demandada obedece a finalidades y criterios constitucionales de racionalidad, eficacia y eficiencia, propios del derecho tributario, en cuanto de manera excepcional otorga eficacia jurídica a las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago en que tengan saldos a favor realmente significativos. Así mismo, en razón a que busca una mayor eficacia en los procesos de recaudo y permite la compensación de saldos a favor sean utilizados directamente por sus titulares. Además, por cuanto el tope fijado logra una mayor eficiencia de la administración, al permitir ejercer un control más intensivo y focalizado en los mayores retenedores que a su vez presentan los mayores saldos a favor.

(iv) A continuación la Sala debe establecer si la realización de ese fin constitucionalmente valioso es posible a través de ese tratamiento legal diferenciado y si éste no comporta un sacrificio desproporcionado de otros fines igualmente relevantes.

En relación con estos interrogantes, hay que indicar que la medida adoptada por la norma constituye un instrumento adecuado para la consecución de los fines y criterios constitucionales y los objetivos de política tributaria expuestos anteriormente, ya que se trata de una medida excepcional que logra un punto de equilibrio entre la regla general de ineficacia jurídica de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago, y algunos casos de reconocimiento de eficacia jurídica bajo estrictos criterios objetivos como el monto de los saldos a favor.

Así mismo, la Sala concluye que no concurren argumentos para inferir el sacrificio irrazonable de otros principios y derechos constitucionales, ya que con esta norma no se afectan los aportes a las cargas públicas desde el punto de vista de la equidad y proporcionalidad pues, en efecto, no se está gravando más o menos a un grupo de empresarios respecto de otros, sino que se establecen unos procedimientos diferentes para reconocer la eficacia jurídica de las declaraciones de retención en la fuente y respecto de las compensaciones, teniendo en cuenta el valor significativo de los saldos a favor susceptibles de compensación.

Por tanto, la Corte encuentra razonable y proporcionado desde el punto de vista constitucional que la norma haya consagrado como regla general la ineficacia de las declaraciones de renta realizadas sin pago, para garantizar el efectivo recaudo de los impuestos, y que solo haya reconocido la eficacia jurídica a las declaraciones sin pago, en casos extremadamente excepcionales, utilizando para ello la fijación de un monto mínimo de saldos a favor que deben tener los agentes retenedores como titulares, así como otros criterios relativos a plazos para la solicitud de compensación y la existencia real de dichos saldos, entre otros.

No son de recibo tampoco los argumentos presentados por la Procuraduría en cuanto a la afectación del interés general, ya que precisamente por ser la retención en la fuente un asunto de interés general, al constituir un cobro tributario anticipado cuya finalidad radica en el aseguramiento de un flujo periódico, regular y constante de ingresos corrientes para el Estado, es por esa misma razón que el Legislador fijó en la norma como regla general la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente, con el objeto de asegurar el recaudo efectivo de los dineros ha retener de la mayoría de los contribuyentes y, solo de manera estrictamente restringida, consagró una excepción al reconocerle eficacia jurídica a las declaraciones de retención en la fuente cuando los agentes retenedores sean titulares de un valor mínimo de saldos a favor de ochenta y dos mil (82.000) UVTs, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente.

De esta manera, contrario a lo afirmado por el Ministerio Público, lo que busca la medida es precisamente minimizar el riesgo para el Estado, relativo a la no recaudación efectiva de recursos de retención en la fuente como pago anticipado del tributo futuro, lo cual antes que contradecir, se aviene a los principios de eficiencia tributaria.

Finalmente, es preciso insistir en que los incisos tercero, cuarto y quinto de la norma demandada desarrollan el alcance normativo de esta disposición y establecen varios condicionamientos para que opere la medida exceptiva, en cuanto a que las declaraciones de retención en la fuente presentadas por los agentes retenedores que tengan un saldo igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVTs serán eficaces siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos: (i) que el saldo a favor sea susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente; (ii) que el saldo a favor se haya generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración; (iii) que el agente retenedor solicite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente; y que (iv) en todo caso, cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

## 5.6. Conclusión

Por todo lo anterior la Corte estima que no es discriminatoria la expresión demandada consagrada por el Legislador en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. Al contrario, considera que es una medida que obedece a razones objetivas y criterios de política tributaria, y que es razonable y proporcionada, y que por tanto no tiene el alcance de sacrificar el derecho a la igualdad de los agentes operadores que tengan saldos a favor

inferiores al monto fijado por el Legislador dentro de su órbita de libertad configurativa, y sin irrogar sacrificios exorbitantes a otros valores, principios o derechos constitucionales.

En síntesis, concluye la Corte que no concurren argumentos para afirmar que el aparte demandado contenido en el artículo 15 de la Ley 1340 de 2010 contraría la norma constitucional que consagra el derecho a la igualdad en su artículo 13 Superior. Por tal motivo, se declarará su exequibilidad.

VII. DECISIÓN

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE la expresión "*igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT*" contenida en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

Ausente con permiso

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado ponente

MARTHA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

NOTAS DE PIE DE PÁGINA

1 Sentencia C-129 de 2004, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

2 Ver Sentencias C-445 de 1995 y C-120 de 2004.

3 Sentencia C-445 de 1995.

4 Ver Sentencias C-421 de 1995 y C-643 de 2002.

5 Sentencia C-643 de 2002.

6 Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

7 Artículo 367 del E.T.

8 Estatuto Tributario. Artículo 26. 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.

9 Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

10 Sentencia C-397 de 1994, M.P. Hernando Herrera Vergara

11 Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

12 Sentencia C-015 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

13 Sentencia C-397 de 1994, M.P. Hernando Herrera Vergara

14 Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

15 Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, ver también la sentencia C-397 de 1994, M.P. Hernando Herrera Vergara.

16 Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

17 Ley 38 de 1.969, reiterada por: Decreto 3803 de 1.982, Leyes 50 de 1.984, y 75 de 1.986.

18 Sentencia C-397 de 1994, M.P. Hernando Herrera Vergara.

19 Sentencia C-445 de 1995.

20 Ver Sentencia C-129 de 2004, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

21 Sentencia C- 505/99 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

22 Ver Sentencia C-913 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

23 Sentencia C- 007 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

24 Ver las Sentencias C- 711 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentarúa, y C-527 de 2003, M.P. Alvaro Tafur Galvis.

25 Sentencia C-527 de 2003, M.P. Alvaro Tafur Galvis.

26 Sentencia C-222 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

27 Ver Sentencia C-1144 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, en donde la Corte declaró exequible el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, salvo sus parágrafos 1° y 2° respecto de los cuales la Corte se declara INHIBIDA para emitir pronunciamiento de fondo por haber operado el fenómeno de la sustracción de materia.

28 Ver Sentencias C-427 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, C-429 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero, y C- Sentencia C-129 de 2004, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

29 Al respecto ver la Sentencia C-427 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, en la cual se refirió a la libertad de configuración del legislador frente al juicio de igualdad. Ver igualmente la Sentencia C-429 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

---

Fecha y hora de creación: 2026-06-22 06:39:27