



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero Ponente: Óscar Darío Amaya Navas

Bogotá D.C., dieciséis (16) de diciembre de dos mil diecinueve (2019)

Número Único: 11001-03-06-000-2019-00158-00

No. Radicación: 2429

Referencia: Vigencia de los incisos 2 y 3, del numeral 11, del artículo 879 del Estatuto Tributario, luego de expedida la Ley 1943 de 2018 que modificó dicho numeral dejando unos puntos suspensivos en el texto de la norma jurídica – Decreto de yerros – Principio hermenéutico del efecto útil de las disposiciones jurídicas.

El señor Ministro de Hacienda y Crédito Público solicitó a la Sala de Consulta y Servicio Civil conceptuar sobre la vigencia de los incisos 2 y 3, del numeral 11, del artículo 879 del Estatuto Tributario, luego de expedida la Ley 1943 de 2018 que modificó dicho numeral, pero respecto a los incisos 2 y 3 dejó, en el texto de la ley, unos puntos suspensivos, sin que los mismos hayan sido reproducidos. Adicionalmente, solicita si es viable o no expedir un decreto de yerros.

I. ANTECEDENTES

Los antecedentes de la consulta elevada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público se pueden resumir de la siguiente manera:

1. Mediante el artículo 1 de la Ley 633 de 2000, se creó a partir del 1º de enero del año 2000, el gravamen a los movimientos financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman.
2. Las exenciones del gravamen a los movimientos financieros están contenidas en el artículo 879 del Estatuto Tributario, el cual ha sido objeto de varias modificaciones y adiciones.

3. Una de las modificaciones al numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, fue la contenida en la Ley 1430 de 2010, la cual, revisado el «informe de ponencia para primer debate al Proyecto de Ley No. 124 de 2010 Cámara, 174 Senado *“Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competencia”*, publicado en la Gaceta del Congreso No. 932 de 19 de noviembre de 2010, se expone la necesidad de restringir las practicas (sic) que se estaban presentando para eludir el Gravamen a los Movimientos Financieros, proponiéndose una excepción a la exención de dicho impuesto para los desembolsos de crédito, en la medida de mantenerla *“(…) cuando estos sean destinados a la adquisición de bienes, servicios o consumo, pero cuya aplicación se excluye cuando dicha exención se desnaturaliza y el crédito se utiliza masivamente por parte de los clientes de las entidades para realizar pagos a terceros”* »
4. Mediante la Ley 1943 de 2018, artículo 87, se modificaron los numerales 11 y 21 del citado artículo 879 del Estatuto Tributario, de la siguiente manera:

ARTÍCULO 87° Modifíquense los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

ARTÍCULO 879. EXENCIONES DEL GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:

11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, o los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes en los términos de la regulación cambiaria del Banco de la República, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor. Cuando el desembolso se haga a un tercero solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.

(...)

21. La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring, compra o descuento de cartera, realizadas por fondos de inversión colectiva, patrimonios autónomos, por personas naturales o jurídicas, o por entidades cuyo objeto sea la realización de este tipo de operaciones.

Para efectos de esta exención, las personas y/o entidades que realicen estas operaciones podrán marcar como exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros hasta diez (10) cuentas corrientes o de ahorro o cuentas de patrimonios autónomos o encargos fiduciarios, en todo el sistema financiero destinadas única y exclusivamente a estas operaciones y cuyo objeto sea el recaudo, desembolso y pago del fondeo de las mismas. En caso de tratarse de

fondos de inversión colectiva o fideicomisos de inversión colectiva o fideicomiso que administre, destinado a este tipo de operaciones.

El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario de la operación de factoring o descuento de cartera, mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante la expedición de cheques a los que les incluya la restricción: "Para consignar en la cuenta de ahorro o corriente del primer beneficiario". En el evento de levantarse dicha restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera al fondo de inversión colectiva o patrimonio autónomo o el cliente de la sociedad o de la entidad. El Representante legal (sic) de la entidad administradora o de la sociedad o de la entidad, deberá manifestar bajo la gravedad del juramento que las cuentas de ahorros, corrientes o los patrimonios autónomos a marcar, según sea el caso, serán destinados única y exclusivamente a estas operaciones en las condiciones establecidas en este numeral.

5. Indica el Ministro que en «el texto propuesto en segundo debate de la mencionada Ley, publicado en la Gaceta del Congreso No. 1137 de 13 de diciembre de 2018, se justifica la modificación de los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

Incluir como exención del GFM (sic) los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes, de acuerdo con la regulación cambiaria vigente, con el fin de establecer que cuando el acreedor sea un no residente en términos de la regulación cambiaria, el desembolso del crédito estará exento de dicho impuesto. Lo anterior, para igualar las condiciones frente a los acreedores residentes».

6. Concluye que al modificarse el inciso primero del numeral 11, del artículo 879 mencionado «el legislador utilizó puntos suspensivos entre paréntesis (...) una vez finalizado el texto de la modificación a la que se alude, y no transcribió los dos (2) incisos siguientes del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, cuyo contenido comprende operaciones gravadas y operaciones exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF».
7. Señala que «la voluntad del legislador de la Ley 1943 de 2018, era equiparar las condiciones de los acreedores no residentes frente a los residentes respecto al desembolso de créditos y, por tanto, no solo modificar el primer inciso del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario sino también conservar el gravamen de los movimientos financieros -GMF para los desembolsos por pagos a terceros por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones, conservar la exención para la utilización de tarjetas de crédito de las cuales sean titulares las personas naturales y para los desembolsos efectuados por las compañías de financiamiento o bancos, para el pago a los comercializadores de bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra».

8. Por último, indica que en criterio del Ministerio «en el texto de la Ley 1943 de 2018... se mantuvo la vigencia de los dos últimos incisos del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario mediante el uso de puntos suspensivos entre paréntesis», teniendo en cuenta que la función de los puntos suspensivos es la «supresión de una palabra o un fragmento en una cita textual», según el diccionario panhispánico de dudas de la Real Academia Española.

Con base en lo antes reseñado, formula las siguientes **PREGUNTAS**:

1. ¿Se encuentran vigentes los incisos 2 y 3 del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario luego de expedida la Ley 1943 de 2018?
2. ¿Se requiere la expedición de un decreto de yerros por parte del Gobierno nacional en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 45 de la Ley 4 de 1913, para incluir en el texto del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario los incisos 2 y 3 que el legislador de la Ley 1943 de 2018 no transcribió?

II. CONSIDERACIONES

Con el propósito de dar respuesta a los interrogantes planteados en la consulta, la Sala considera oportuno referirse a las siguientes materias: (i) Trámite legislativo del proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado «por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones», concretamente en lo relacionado con la modificación efectuada al artículo 879 del Estatuto Tributario (Exenciones del GMF), en su numeral 11, (ii) Alcance de la atribución contenida en el artículo 45 de la Ley 4 de 1913, y (iii) Análisis del caso concreto.

1. **Trámite legislativo del proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado «por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones», concretamente en lo relacionado con la modificación efectuada al artículo 879 del Estatuto Tributario (Exenciones del GMF), en su numeral 11.**

El trámite efectuado en el Congreso de la República al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado «por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones», concretamente en lo relacionado con las modificaciones realizadas al artículo 879 (Exenciones del GMF), numeral 11, del Estatuto Tributario, se resume, en sus aspectos más relevantes, de la siguiente manera:

1. El proyecto de ley fue radicado en el Congreso de la República por el Ministro de Hacienda y Crédito Público. Dicho proyecto de ley fue publicado en la

Gaceta No. 933 del 31 de octubre de 2018 de la Cámara de Representantes, junto con su exposición de motivos.

En el texto inicial presentado por el Gobierno no se encuentra ninguna disposición que pretenda modificar el artículo 879 (Exenciones del GMF), numeral 11 del Estatuto Tributario.

2. La ponencia positiva para primer debate al citado proyecto de ley, en las Comisiones Tercera y Cuarta conjuntas de Senado y Cámara, fue publicada en las Gacetas Nos. 1047 de la Cámara de Representantes y 1048 del Senado de la República, ambas de fecha 28 de noviembre de 2018.

En dicha ponencia tampoco se evidencia que el legislador haya pretendido modificar el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

De igual manera se presentó un informe de ponencia para primer debate con modificaciones, el cual fue publicado en las Gacetas Nos. 1060 del 28 de noviembre de 2018 de la Cámara de Representantes y 1061 del 28 de noviembre de 2018 del Senado. En dicho informe de ponencia alternativo tampoco se evidencia modificación alguna al numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

3. En las ponencias para segundo debate, tanto en la plenaria del Senado de la República como en la plenaria de la Cámara de Representantes, se incorporó la modificación al numeral 11 del artículo 879 del ET.

Esta modificación consistió en adicionar una exención del gravamen a los movimientos financieros para los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes.

La finalidad de tal modificación fue la de igualar las condiciones de los acreedores no residentes, en términos de la regulación cambiaria, frente a los acreedores residentes, de tal manera que a aquellos no se les aplique el gravamen a los movimientos financieros.

La propuesta de modificación a la citada disposición, así como su justificación, quedó estipulada en las ponencias para segundo debate tanto en plenaria del Senado como en plenaria de la Cámara, publicadas en las gacetas 1137 y 1139, ambas del 13 de diciembre de 2018, respectivamente, de la siguiente forma:

<p>Gaceta 1137 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria del Senado de la República al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>	<p>Gaceta 1139 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria de la Cámara de Representantes al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>
<p>III. JUSTIFICACIÓN AL PLIEGO DE MODIFICACIONES Y RECAUDO</p> <p>1. JUSTIFICACIÓN</p> <p>En el curso de las reuniones celebradas por los ponentes y los coordinadores con el Ministro de Hacienda y Crédito Público y el Director de la DIAN para preparar la presente ponencia, se encontró que se requiere complementar el articulado aprobado en el primer debate. Con este fin, se somete a consideración de las Plenarias las siguientes modificaciones al texto del proyecto de ley aprobado en primer debate, con fundamento en las justificaciones que se exponen a continuación frente a cada artículo objeto de modificación.</p> <p>Se precisa que la justificación de los artículos que se expone a continuación hace referencia al texto que fue reenumerado y reorganizado de acuerdo con la proposición aprobada en este sentido durante el primer debate.</p> <p>(...)</p> <p>Artículo 83. Incluir como exención del GFM los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes, de acuerdo con la regulación cambiaria vigente, con el fin de establecer que cuando el acreedor sea un no residente en términos de la regulación cambiaria, el desembolso del crédito estará exento de dicho impuesto. Lo anterior, para igualar las condiciones frente a los acreedores residentes.</p>	<p>III. JUSTIFICACIÓN AL PLIEGO DE MODIFICACIONES Y RECAUDO</p> <p>1. JUSTIFICACIÓN</p> <p>En el curso de las reuniones celebradas por los ponentes y los coordinadores con el Ministro de Hacienda y Crédito Público y el Director de la DIAN para preparar la presente ponencia, se encontró que se requiere complementar el articulado aprobado en el primer debate. Con este fin, se somete a consideración de las Plenarias las siguientes modificaciones al texto del proyecto de ley aprobado en primer debate, con fundamento en las justificaciones que se exponen a continuación frente a cada artículo objeto de modificación.</p> <p>Se precisa que la justificación de los artículos que se expone a continuación hace referencia al texto que fue reenumerado y reorganizado de acuerdo con la proposición aprobada en este sentido durante el primer debate.</p> <p>(...)</p> <p>Artículo 83. Incluir como exención del GFM los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes, de acuerdo con la regulación cambiaria vigente, con el fin de establecer que cuando el acreedor sea un no residente en términos de la regulación cambiaria, el desembolso del crédito estará exento de dicho impuesto. Lo anterior, para igualar las condiciones frente a los acreedores residentes.</p>

<p>Gaceta 1137 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria del Senado de la República al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>	<p>Gaceta 1139 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria de la Cámara de Representantes al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>
<p><i>Adicionalmente, se aumenta de 5 a 10 el número de cuentas que se pueden maracar (sic) como exentas del GMF.</i></p> <p>(...)</p> <p>Por lo anteriormente expuesto, los ponentes nos permitimos proponer el siguiente texto:</p> <p>TEXTO PROPUESTO PARA SEGUNDO DEBATE ANTE LA PLENARIA DE LA HONORABLE CÁMARA DE REPRESENTANTES (sic) AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 240 DE 2018 CÁMARA Y 197 DE 2018 SENADO</p> <p><i>por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.</i></p> <p>(...)</p> <p>GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS</p> <p>Artículo 83. <i>Modifíquense los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:</i></p> <p>Artículo 879. Exenciones del GMF. <i>Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:</i></p> <p><i>11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con</i></p>	<p><i>Adicionalmente, se aumenta de 5 a 10 el número de cuentas que se pueden maracar (sic) como exentas del GMF.</i></p> <p>(...)</p> <p>Por lo anteriormente expuesto, los ponentes nos permitimos proponer el siguiente texto:</p> <p>TEXTO PROPUESTO PARA SEGUNDO DEBATE ANTE LA PLENARIA DE LA HONORABLE CÁMARA DE REPRESENTANTES AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 240 DE 2018 CÁMARA Y 197 DE 2018 SENADO</p> <p><i>por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.</i></p> <p>(...)</p> <p>GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS</p> <p>Artículo 83. <i>Modifíquense los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:</i></p> <p>Artículo 879. Exenciones del GMF. <i>Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:</i></p> <p><i>11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce</i></p>

<p>Gaceta 1137 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria del Senado de la República al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>	<p>Gaceta 1139 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria de la Cámara de Representantes al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>
<p><i>cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, o los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes en los términos de la regulación cambiaria del Banco de la República, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor. Cuando el desembolso se haga a un tercero solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.</i></p> <p>(...)</p> <p>21. <i>La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring, compra o descuento de cartera, realizadas por fondos de inversión colectiva, patrimonios autónomos, por personas naturales o jurídicas, o por entidades cuyo objeto sea la realización de este tipo de operaciones.</i></p> <p><i>Para efectos de esta exención, las personas y/o entidades que realicen estas operaciones podrán marcar como exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros hasta diez (10) cuentas corrientes o de ahorro o cuentas de patrimonios autónomos o encargos fiduciarios, en todo el sistema financiero destinadas única y exclusivamente a estas operaciones y cuyo objeto sea el recaudo, desembolso y pago del fondeo de las</i></p>	<p><i>y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, o los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes en los términos de la regulación cambiaria del Banco de la República, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor. Cuando el desembolso se haga a un tercero solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.</i></p> <p>(...)</p> <p>21. <i>La disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring, compra o descuento de cartera, realizadas por fondos de inversión colectiva, patrimonios autónomos, por personas naturales o jurídicas, o por entidades cuyo objeto sea la realización de este tipo de operaciones.</i></p> <p><i>Para efectos de esta exención, las personas y/o entidades que realicen estas operaciones podrán marcar como exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros hasta diez (10) cuentas corrientes o de ahorro o cuentas de patrimonios autónomos o encargos fiduciarios, en todo el sistema financiero destinadas única y exclusivamente a estas operaciones y cuyo objeto sea el recaudo, desembolso y pago del fondeo de las</i></p>

<p>Gaceta 1137 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria del Senado de la República al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>	<p>Gaceta 1139 del 13 de diciembre de 2018</p> <p>Ponencia para segundo debate en plenaria de la Cámara de Representantes al proyecto de ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado</p>
<p><i>mismas. En caso de tratarse de fondos de inversión colectiva o fideicomisos de inversión colectiva o fideicomiso que administre, destinado a este tipo de operaciones.</i></p> <p><i>El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario de la operación de factoring o descuento de cartera, mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante la expedición de cheques a los que les incluya la restricción: "Para consignar en la cuenta de ahorro o corriente del primer beneficiario". En el evento de levantarse dicha restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera al fondo de inversión colectiva o patrimonio autónomo o el cliente de la sociedad o de la entidad. El representante legal de la entidad administradora o de la sociedad o de la entidad, deberá manifestar bajo la gravedad del juramento que las cuentas de ahorros, corrientes o los patrimonios autónomos a marcar, según sea el caso, serán destinados única y exclusivamente a estas operaciones en las condiciones establecidas en este numeral.</i></p>	<p><i>mismas. En caso de tratarse de fondos de inversión colectiva o fideicomisos de inversión colectiva o fideicomiso que administre, destinado a este tipo de operaciones.</i></p> <p><i>El giro de los recursos se deberá realizar solamente al beneficiario de la operación de factoring o descuento de cartera, mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante la expedición de cheques a los que les incluya la restricción: "Para consignar en la cuenta de ahorro o corriente del primer beneficiario". En el evento de levantarse dicha restricción, se causará el gravamen a los movimientos financieros en cabeza de la persona que enajena sus facturas o cartera al fondo de inversión colectiva o patrimonio autónomo o el cliente de la sociedad o de la entidad. El representante legal de la entidad administradora o de la sociedad o de la entidad, deberá manifestar bajo la gravedad del juramento que las cuentas de ahorros, corrientes o los patrimonios autónomos a marcar, según sea el caso, serán destinados única y exclusivamente a estas operaciones en las condiciones establecidas en este numeral.</i></p>

Como puede observarse, tanto en el Senado como en la Cámara, fue aprobado el mismo texto con la misma justificación.

En el artículo 83 del texto aprobado en el segundo debate por ambas cámaras se puede leer que el legislador modificó los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

Respecto al numeral 11, el cual es objeto de la presente consulta, el legislador incorporó en el inciso primero la exención al gravamen de los movimientos

financieros para los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes, tal como fue reseñado en la justificación de dicha modificación.

No obstante, al final de la transcripción del inciso primero de dicho numeral 11, el legislador dejó unos puntos suspensivos.

Es importante señalar que el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, antes de que se le hubiese incorporado la modificación, constaba de tres incisos, pero el legislador al modificar dicho numeral e incorporar la nueva exención al GMF, la cual quedó materializada en el inciso primero, no transcribió los dos incisos adicionales que formaban parte de tal numeral, sino que dejó unos puntos suspensivos, como se indicó.

Por tal razón, se genera la inquietud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la vigencia de los incisos segundo y tercero y, adicionalmente, si es viable la expedición de un decreto de yerros que permita corregir la omisión legislativa.

Por lo anterior, la Sala analizará el alcance de la atribución contenida en el artículo 45 de la Ley 4 de 1913 que regula la corrección de yerros tipográficos y caligráficos de las leyes y luego, revisará la situación concreta.

2. Alcance de la atribución contenida en el artículo 45 de la Ley 4 de 1913.

El artículo 45 de la Ley 4 de 1913 señala:

ARTICULO 45. Los yerros caligráficos o tipográficos en las citas o referencias de unas leyes a otras no perjudicarán, y deberán ser modificados por los respectivos funcionarios, cuando no quede duda en cuanto a la voluntad del legislador.

De la lectura de dicha disposición se desprende lo siguiente:

1. La facultad del Gobierno para corregir, mediante decreto, los yerros caligráficos o tipográficos que se presenten en las citas o referencias que se hagan de unas leyes a otras.
2. La procedencia de dicha corrección en la medida en que no se altere el sentido material de la norma jurídica que se corrige, y.
3. La necesidad de tener claridad absoluta acerca de la voluntad del legislador, es decir, no debe quedar duda al respecto.

La competencia del Gobierno en ejercicio de su potestad correctora está delimitada, pues solamente procede para corregir yerros caligráficos o tipográficos, más no para

modificar las leyes, ni para hacer correcciones sustanciales. De lo contrario, terminaría invadiendo la competencia de la Rama Legislativa.

Utilizar la facultad de corrección para modificar leyes «implica el desconocimiento de la citada disposición legal [artículo 45 de la Ley 4 de 1913] y de normas constitucionales tales como el artículo 150 que prevé las figuras de la cláusula de competencia legislativa y de reserva legal, y el artículo 189 numeral 10, norma que ... establece la obligación del Gobierno Nacional de obedecer las leyes y velar por su cumplimiento»¹.

La Corte Constitucional se refirió al alcance de la atribución otorgada al Gobierno para corregir leyes, precisando que la misma tiene un ámbito estricto, pues dicho instrumento no puede utilizarse para asumir facultades propias del legislativo. Al respecto dijo:

Los decretos de corrección de yerros tienen un ámbito estricto de aplicación y por ello no pueden convertirse en una herramienta para que el Gobierno Nacional asuma facultades propias del legislador. Por ello, independientemente de la motivación de la modificación, esta Corporación debe velar porque no se excedan las facultades señaladas en la ley 4^o de 1913, pues de lo contrario, esta modalidad de decretos podría convertirse en un instrumento ilegítimo para que el ejecutivo realice modificaciones esenciales a las leyes si no está de acuerdo con las mismas².

En igual sentido, la Sala de Consulta y Servicio Civil indicó:

Si bien la jurisprudencia permite que este tipo de yerros sea corregido por el Gobierno Nacional mediante decreto, en ejercicio de la facultad que se comenta, también ha advertido igualmente que en estos casos debe hacerse un uso moderado, cuidadoso y razonable de dicha atribución, para no modificar materialmente la decisión del legislador y no interferir en las competencias del mismo Congreso de la República y de otras autoridades del Estado, como la potestad que la Constitución le otorga al legislador para “interpretar, reformar y derogar las leyes” (artículo 150 numeral 1^o), o la que tiene la Rama Judicial para interpretar las normas jurídicas, de acuerdo con los métodos y las reglas de interpretación fijados por la ley y desarrollados por la misma jurisprudencia^{43 3}.

Ahora bien, ¿qué debe entenderse por yerros tipográficos y por yerros caligráficos?

Los yerros tipográficos:

¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 20 de septiembre de 2018, Rad. No. 110010324000 2012 00369 00.

² Corte Constitucional, Sentencia C- 634 de 2012.

³ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto No. 2326 del 8 de febrero de 2017. La siguiente cita es del original del texto: ⁴³ Entre ellos, el método de interpretación histórica.

se refieren a los yerros de imprenta que pueden darse en el proceso de promulgación de la ley, es decir, las divergencias que pueden darse entre el texto aprobado por el Congreso de la República y el publicado en el Diario Oficial, luego de sancionado por el Presidente de las República, o el publicado en la Gaceta del Congreso, antes de la sanción, entre otros casos.

La facultad de corregir esta clase de yerros no tiene mayor discusión ni reviste gran complejidad, en tanto se trata de un error material en el que se incurre en una operación técnico-administrativa, como es la impresión de un texto, que hoy en día se realiza inclusive de forma automática. Se trata, simplemente de constatar el yerro mediante los documentos idóneos, como las actas de las diferentes sesiones del Congreso de la República, la gaceta de dicho órgano, las diversas comunicaciones que se cursan entre el Congreso, la Presidencia de la República y la Imprenta Nacional etc.

Por tal razón, la Corte Constitucional afirmó, en la sentencia C-520 de 1998⁴², que esta clase de equivocaciones podría subsanarse, incluso, publicando de nuevo la ley en el Diario Oficial (con el yerro corregido), sin que tal operación afecte la vigencia y obligatoriedad de la misma⁴.

De otro lado, los yerros caligráficos son:

... los errores de escritura, que no se limitan simplemente a la impresión tipográfica de un texto, sino a la discordancia entre la voluntad del legislador (ordinario o extraordinario) y las palabras que utilizó para plasmar su voluntad en un determinado texto⁵, situación que resulta mucho más compleja «porque la corrección de tales errores supone, necesariamente, un ejercicio de interpretación, por simple que parezca, en el cual es necesario investigar cuidadosamente los antecedentes de la disposición respectiva y, por esta vía, la intención verdadera del legislador. Estas equivocaciones pueden originarse en cualquiera de las etapas de formación de una ley, cuando resulte evidente que lo que el legislador quiso ordenar o disponer fue algo distinto de lo que efectivamente quedó consignado por escrito⁶.

La jurisprudencia del Consejo de Estado indicó sobre yerro tipográfico y yerro caligráfico:

II.4.2.7.- Recogiendo las anteriores reflexiones, cuando el artículo 45 de la Ley 4^a de 1913 se refiere a la corrección de yerros caligráficos o tipográficos, se entiende que el Gobierno Nacional solo puede proceder a la corrección de errores de redacción, de aplicación de la gramática española, de impresión, de digitación y transcripción, así

⁴ Ibidem. La siguiente cita es del original del texto: ⁴² Corte Constitucional, sentencia C-520 del 23 de septiembre de 1998, expediente D-1990.

⁵ Ibidem.

⁶ Ibidem.

como corregir errores de referencia y de enumeración de artículos, numerales o incisos⁷.

En conclusión, la facultad contenida en el artículo 45 de la Ley 4 de 1913, tiene un alcance restringido, pues solo procede para corregir yerros tipográficos o caligráficos, pero no para modificar las leyes; cuando se utilice tal facultad, no puede existir duda en cuanto a la voluntad del legislador.

3. Análisis del caso concreto.

3.1 Voluntad del legislador en relación con la modificación del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario por la Ley 1943 de 2018.

El numeral 11 del artículo 879 del ET, antes de la expedición de la Ley 1943 de 2018, constaba de tres incisos que contenían diversas exenciones del gravamen a los movimientos financieros y algunas excepciones a dichas exenciones.

Al expedirse la Ley 1943 de 2018 el legislador expresó su voluntad de modificar dicho numeral 11 en el sentido de «[i]ncluir como exención del GFM (sic) los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes, de acuerdo con la regulación cambiaria vigente, con el fin de establecer que cuando el acreedor sea un no residente en términos de la regulación cambiaria, el desembolso del crédito estará exento de dicho impuesto», argumentando que con la nueva exención se pretendía «igualar las condiciones [de los acreedores no residentes] frente a los acreedores residentes». Así quedó plasmado en las ponencias para segundo debate tanto en el Senado de la República como en la Cámara de Representantes.

La nueva exención quedó incorporada en el inciso primero del numeral 11 y acto seguido, el legislador colocó puntos suspensivos.

Lo señalado se puede evidenciar en el siguiente cuadro:

Texto del artículo 879, numeral 11, del Estatuto Tributario antes de ser modificado por la Ley 1943 de 2018	Texto del artículo 879, numeral 11, del Estatuto Tributario luego de la modificación de la Ley 1943 de 2018
	ARTÍCULO 87. Modifíquense los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 20 de septiembre de 2018, Rad. No. 110010324000 2012 00369 00.

Texto del artículo 879, numeral 11, del Estatuto Tributario antes de ser modificado por la Ley 1943 de 2018	Texto del artículo 879, numeral 11, del Estatuto Tributario luego de la modificación de la Ley 1943 de 2018
<p>ARTICULO 879. EXENCIONES DEL GMF⁸. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:</p> <p>11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor cuando el desembolso se haga a un tercer solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.</p> <p>Los desembolsos o pagos a terceros por conceptos tales como nómina, servicios, proveedores, adquisición de bienes o cualquier cumplimiento de obligaciones se encuentran sujetos al Gravamen a los Movimientos Financieros, salvo la utilización de las tarjetas de crédito de las cuales sean titulares las personas naturales, las cuales continúan siendo exentas.</p> <p>También se encuentran exentos los desembolsos efectuados por las compañías de financiamiento o bancos, para el pago a los comercializadores de</p>	<p>Artículo 879. Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:</p> <p>11. Los desembolsos de crédito mediante abono a cuenta de ahorro o corriente o mediante expedición de cheques con cruce y negociabilidad restringida que realicen los establecimientos de crédito, las cooperativas con actividad financiera o las cooperativas de ahorro y crédito vigiladas por las Superintendencias Financiera o de Economía Solidaria respectivamente, <u>o los créditos externos desembolsados en moneda legal por agentes no residentes en los términos de la regulación cambiaria del Banco de la República⁹</u>, siempre y cuando el desembolso se efectúe al deudor. Cuando el desembolso se haga a un tercero solo será exento cuando el deudor destine el crédito a adquisición de vivienda, vehículos o activos fijos.</p> <p>(...)</p>

⁸ Artículo adicionado por el artículo 1 de la Ley 633 de 2000.

El numeral 11 del artículo 879 del ET fue modificado inicialmente por el artículo 42 de la Ley 1111 de 2006. Posteriormente, se modificó por el artículo 6 de la Ley 1430 de 2010, y recientemente fue modificado por el artículo 87 de la Ley 1943 de 2018.

⁹ El aparte subrayado es la modificación que el legislador incorporó mediante la Ley 1943 de 2018.

Texto del artículo 879, numeral 11, del Estatuto Tributario antes de ser modificado por la Ley 1943 de 2018	Texto del artículo 879, numeral 11, del Estatuto Tributario luego de la modificación de la Ley 1943 de 2018
bienes que serán entregados a terceros mediante contratos de leasing financiero con opción de compra. (numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1430 de 2010).	

¿Qué alcance tienen esos puntos suspensivos en el texto de la norma jurídica?

Al observar unos puntos suspensivos en un texto de una norma jurídica, lo primero que se evidencia es una absoluta falta de técnica legislativa que confunde al intérprete; esa falta de técnica legislativa en la redacción de la norma hace que la misma adolezca de claridad y de precisión, dos cualidades que deben sobresalir al expedirse una ley.

Del análisis de los antecedentes de la Ley 1943 de 2018 no se evidencia que el legislador haya querido eliminar las exenciones al GMF que venían rigiendo y las excepciones a algunas exenciones, y que estaban consignadas en los incisos segundo y tercero. Por el contrario, lo que sí es claro es que la voluntad del legislador era incorporar una nueva exención al GMF, es decir, crear una exención adicional a las que ya estaban vigentes, y así quedó plasmado en el inciso primero del numeral 11 ibidem.

Esto lleva a la Sala a considerar que los puntos suspensivos lo que pretenden es justificar la continuidad del contenido del numeral 11 del artículo 879 del ET, es decir, indicar que los incisos segundo y tercero siguen vigentes y, por lo tanto, las exenciones y excepciones a algunas exenciones allí contenidas continúan en la vida jurídica. Con dichos puntos suspensivos, el legislador dio por sobrentendido la continuidad de la disposición.

La Real Academia de la Lengua Española¹⁰, señala que los puntos suspensivos son un signo ortográfico que se usa para varios fines:

1. Para señalar la interrupción de un discurso,

¹⁰ «**puntos suspensivos**: 1. m. pl. Signo ortográfico (...) usado para señalar la interrupción de un discurso, para darlo por conocido o sobrentendido, para indicar vacilación o para sugerir un final abierto». Consultado en la pág. web <https://dle.rae.es/punto?m=#C77oY6V>

2. Para dar por conocido o sobrentendido un discurso, y,
3. Para indicar vacilación o para sugerir un final abierto.

No puede ser otra la interpretación cuando el encabezado del artículo 87 de la Ley 1943 de 2018 expresa lo siguiente: «Modifíquense los numerales 11 y 21 del artículo 879 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: ...», pues si la intención del legislador no hubiera sido darle continuidad a los incisos segundo y tercero del numeral 11 la modificación hubiera recaído sobre el inciso primero de dicho numeral y no sobre todo el numeral.

De otro lado, es importante tener presente el principio hermenéutico del efecto útil de las disposiciones jurídicas.

De conformidad con el efecto útil de las disposiciones jurídicas, su texto debe ser interpretado de tal manera que todo lo que en ella se señale produzca consecuencias jurídicas.

Sobre el principio del efecto útil de las disposiciones jurídicas dijo la Corte Constitucional, en sentencia C-569 de 2004, en la que a su vez citó una providencia del Consejo de Estado, lo siguiente:

24- La teoría conocida como de la preexistencia del grupo, que es la que el actor cuestiona, ha sido elaborada por el Consejo de Estado, y específicamente por la Sección Tercera de esa Corporación, a partir de una interpretación sobre el alcance (sic) los artículos 3º y 46 de la ley 472 de 1998. La providencia del 2º de febrero de 2001, expediente AG-017, CP Alier Eduardo Hernández Enríquez es la decisión fundante de esta doctrina, no sólo porque es la que primero elabora con rigor la tesis sino además porque los criterios de esa sentencia son reiterados en múltiples decisiones posteriores de ese Tribunal¹⁶. Por ello es necesario transcribir *in extenso* esa decisión, con el fin de clarificar el alcance que el Consejo de Estado atribuye a esa teoría y los fundamentos jurídicos y conceptuales que le sirven de sustento. Así, luego de describir ciertos principios hermenéuticos, como el del efecto útil, y el de la interpretación sistemática, razonable y conforme a la Constitución, el Consejo de Estado entra a interpretar el alcance del artículo 46 de la ley 472 de 1998, en los siguientes términos:

(...)

Por el principio del efecto útil, según se ha visto, el texto de una norma debe ser interpretado de manera que todo cuanto ella prescribe produzca consecuencias jurídicas. En consecuencia, no puede el intérprete dar idéntico significado a dos expresiones contenidas en una misma norma, pues una de ellas resultaría superflua e innecesaria.

(...)

La fundamentación legal de la interpretación del Consejo de Estado (como elemento de la razonabilidad) se encuentra además respaldada por el uso de un criterio hermenéutico de especial importancia: el principio del efecto útil de las disposiciones jurídicas. Según este principio, en caso de perplejidades hermenéuticas, el operador jurídico debe preferir, entre las diversas interpretaciones de las disposiciones aplicables al caso, aquella que produzca efectos, sobre aquella que no, o sobre aquella que sea superflua o irrazonable. Este criterio hermenéutico encuentra indudables puntos de contacto con diversos principios constitucionales. Así por ejemplo, cuando se aplica a la interpretación de disposiciones constitucionales, es un desarrollo de los principios de supremacía y del carácter normativo de la Constitución; cuando se aplica a la interpretación de disposiciones legales, permite concretar la voluntad del legislador y, en consecuencia, salvaguardar el principio democrático^{11 12}.

Por lo tanto, la Sala entiende que la voluntad del legislador es la de conservar dentro del ordenamiento jurídico los incisos segundo y tercero, del numeral 11, del artículo 879 del ET. Y a esta conclusión se llega luego de analizar (i) los antecedentes legislativos que llevaron a la modificación de tal numeral, como se explicó ampliamente, además de (ii) la aplicación del principio hermenéutico del efecto útil de las disposiciones jurídicas: los puntos suspensivos, pese a adolecer por completo de técnica legislativa, implican la continuidad del texto normativo, pues, como se señaló, la voluntad del legislador fue la de crear una nueva exención del GMF y no eliminar las ya existentes.

3.2 Viabilidad de corregir la norma jurídica mediante un decreto de corrección de yerros.

Ahora bien, en relación con la viabilidad o no de la expedición por parte del Gobierno Nacional de un decreto de corrección de yerros, es importante precisar si los puntos suspensivos constituyen un yerro del legislador que debe ser aclarado por el ejecutivo.

De acuerdo con lo indicado en el capítulo mediante el cual se analizó el alcance del artículo 45 de la Ley 4 de 1913, los decretos de corrección de yerros solo pueden ser expedidos por el Gobierno cuando evidencie que en la ley se presentan yerros tipográficos o yerros caligráficos.

¹¹ Corte Constitucional, sentencia C-569 de 2004. La siguiente cita es del original del texto: ¹⁶Son numerosas las decisiones posteriores de la Sección Tercera, que no sólo reiteran la teoría formulada por la sentencia del 2 de febrero de 2001 sino que además mencionan explícitamente esa providencia y transcriben amplios apartes de la misma. Ver, entre otras: auto del 11 de diciembre de 2002, Expediente AG-1683 y auto del 18 de octubre de 2001, AG-021.

¹² Sobre el principio del efecto útil de las disposiciones jurídicas pueden consultarse las sentencias de la Corte Constitucional C-176 de 2006, C-276 de 2006, C-802 de 2006, C-224 de 2013, C-792 de 2014, entre otras.

Según las definiciones y alcance de ambas clases de yerros susceptibles de ser aclarados mediante decreto del ejecutivo, los puntos suspensivos que aparecen en la modificación efectuada por el artículo 87 de la Ley 1943 de 2018 al numeral 11 del artículo 879 del ET no pueden catalogarse como un yerro tipográfico, pues evidentemente no es un error de imprenta dado que tanto el texto aprobado por el Congreso como el texto sancionado por el Presidente y publicado en el Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018 son iguales, ambos tienen los puntos suspensivos.

Sin embargo, en teoría podría pensarse que dichos puntos suspensivos se constituirían en un yerro caligráfico, pues es un signo ortográfico que por falta de técnica legislativa quedó incorporado en la norma jurídica en comento, y como tal se considerarían como un error de escritura que, claramente, después de analizar los antecedentes legislativos, demuestran que la intención verdadera del legislador era dar por sobrentendido que dicho numeral 11 continuaba con los incisos segundo y tercero, y por ende, las exenciones y excepciones a algunas de las exenciones contenidas en ellos permanecían vigentes.

No obstante lo anterior, la Sala observa que el Gobierno Nacional incluyó, en el trámite del proyecto de ley que cursa actualmente en el Congreso de la República¹³, el texto completo del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

Por último, es menester indicar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) se pronunció, mediante oficio 10035 del 29 de abril de 2019, en el sentido que los puntos suspensivos en el texto de la norma no son yerros, sino que son como una «modificación exclusiva del inciso primero del numeral 11 en cita y los puntos suspensivos (...) incluidos en el texto del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 87 de la Ley 1943 de 2018, deben leerse incluyendo los incisos 2 y 3 del referido numeral...».

La Sala RESPONDE:

1. ¿Se encuentran vigentes los incisos 2 y 3 del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario luego de expedida la Ley 1943 de 2018?

Sí. Los incisos segundo y tercero del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, luego de expedida la Ley 1943 de 2018, se encuentran vigentes, por las razones expuestas en el presente concepto.

2. ¿Se requiere la expedición de un decreto de yerros por parte del Gobierno nacional en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 45 de la Ley 4 de 1913,

¹³ Este proyecto cursa actualmente en el Congreso de la República, es consecuencia de la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018, por la Corte Constitucional, mediante la sentencia C- 481 de 2019.

para incluir en el texto del numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario los incisos 2 y 3 que el legislador de la Ley 1943 de 2018 no transcribió?

La Sala considera que si bien existen razones jurídicas que podrían permitir la expedición de un decreto que corrija el yerro, estima que el gobierno debe estudiar si tal procedimiento es oportuno, teniendo en cuenta que existe un proceso legislativo en curso, y que de la interpretación de la norma se colige, sin duda, que dichos incisos se encuentran vigentes, tal como se indicó en la respuesta a la pregunta anterior.

Remítase copia al señor Ministro de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República.



ÉDGAR GONZÁLEZ LÓPEZ
Presidente de la Sala



ÓSCAR DARÍO AMAYA NAVAS
Consejero de Estado



GERMÁN ALBERTO BULA ESCOBAR
Consejero de Estado



ÁLVARO NAMÉN VARGAS
Consejero de Estado



LUCÍA MAZUERA ROMERO
Secretaria de la Sala

23 JUN. 2020 LEVANTADA LA RESERVA LEGAL MEDIANTE AUTO DE FECHA 23 DE JUNIO DE 2020