

**LA CORTE REITERÓ LA JURISPRUDENCIA CONCERNIENTE AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, LOS REQUISITOS DE VALIDEZ DE LA REMISIONES NORMATIVAS AL EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA Y LA PROHIBICIÓN CONSTITUCIONAL DE ESTABLECER AMNISTÍAS TRIBUTARIAS INJUSTIFICADAS**

**III. EXPEDIENTE D-11985 - SENTENCIA C-060/18 (Junio 7)**  
M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

**1. Norma demandada**

**LEY 1819 DE 2016**  
(Diciembre 29)

*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*

**ARTÍCULO 46.** Adiciónese el artículo 66-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 66-1. Determinación del costo de mano de obra en el cultivo del café.** Para la determinación del costo en los cultivos de café, se presume de derecho que el cuarenta por ciento (40%) del valor del ingreso gravado en cabeza del productor, en cada ejercicio gravable, corresponde a los costos y deducciones inherentes a la mano de obra. El contribuyente podrá tomar dicho porcentaje como costo en su declaración del impuesto de renta y complementario acreditando únicamente el cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, los cuales se

podrán acreditar a través de cualquier documento que resulte idóneo para ello.

**El Gobierno podrá establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el presente artículo, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable.**

La presente disposición no exime al empleador del cumplimiento de todas las obligaciones laborales y de seguridad social.

**ARTÍCULO 305. CONCILIACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.** Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:

Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan presentado demanda de nulidad y

restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, podrán conciliar el valor de las sanciones e intereses según el caso, discutidos contra liquidaciones oficiales, mediante solicitud presentada ante la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) así:

Por el ochenta (80%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se encuentre en única o primera instancia ante un Juzgado Administrativo o Tribunal Administrativo, siempre y cuando el demandante pague el ciento por ciento (100%) del impuesto en discusión y el veinte por ciento (20%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial tributaria, y aduanera, se halle en segunda instancia ante el Tribunal Contencioso Administrativo o Consejo de Estado según el caso, se podrá solicitar la conciliación por el setenta por ciento (70%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, siempre y cuando el demandante pague el ciento por ciento (100%) del impuesto en discusión y el treinta por ciento (30%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización.

Cuando el acto demandado se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario, en las que no hubiere impuestos o tributos a discutir, la conciliación operará respecto del cincuenta por ciento (50%) de las sanciones actualizadas, para lo cual el obligado deberá pagar en los plazos y términos de esta ley, el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

En el caso de actos administrativos que impongan sanciones por concepto de devoluciones o compensaciones improcedentes, la conciliación operará respecto del cincuenta por ciento (50%) de las sanciones actualizadas, siempre y cuando el contribuyente pague el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada y reintegre las sumas devueltas o compensadas en exceso y sus respectivos intereses en los plazos y términos de esta ley.

Para efectos de la aplicación de este artículo, los contribuyentes, agentes de retención, responsables y usuarios aduaneros o cambiarios, según se trate, deberán cumplir con los siguientes requisitos y condiciones:

1. Haber presentado la demanda antes de la entrada en vigencia de esta ley.
2. Que la demanda haya sido admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación ante la Administración.
3. Que no exista sentencia o decisión judicial en firme que le ponga fin al respectivo proceso judicial.
4. Adjuntar prueba del pago, de las obligaciones objeto de conciliación de acuerdo con lo indicado en los incisos anteriores.
5. <Numeral corregido por el artículo 9 del Decreto 939 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> Aportar prueba del pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de conciliación correspondiente al año gravable 2016, siempre que hubiere lugar al pago de dicho impuesto.
6. Que la solicitud de conciliación sea presentada ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) hasta el día 30 de septiembre de 2017.

El acto o documento que dé lugar a la conciliación deberá suscribirse a más tardar el día 30 de octubre

de 2017 y presentarse por cualquiera de las partes para su aprobación ante el juez administrativo o ante la respectiva corporación de lo contencioso-administrativo, según el caso, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su suscripción, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales. Las conciliaciones de que trata el presente artículo, deberán ser aceptadas por la autoridad judicial respectiva, dentro del término aquí mencionado.

La sentencia o auto que apruebe la conciliación prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme lo dispuesto en la Ley 446 de 1998 y el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

**PARÁGRAFO 1o.** La conciliación podrá ser solicitada por aquellos que tengan la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

**PARÁGRAFO 2o.** No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1o de la Ley 1175 de 2007, el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.

**PARÁGRAFO 3o.** En materia aduanera, la conciliación prevista en este artículo no aplicará en relación con los actos de definición de la situación jurídica de las mercancías.

**PARÁGRAFO 4o.** Los procesos que se encuentren surtiendo el recurso de súplica o de revisión ante el Consejo de Estado no serán objeto de la conciliación prevista en este artículo.

**PARÁGRAFO 5o.** Facúltese a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para crear Comités de Conciliación Seccionales en las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas Nacionales para el trámite y suscripción, si hay lugar a ello, de las solicitudes de conciliación de que trata el presente artículo, presentadas por los contribuyentes, usuarios aduaneros y/o cambiarios de su jurisdicción.

**PARÁGRAFO 6o.** Facúltese a los entes territoriales para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos en materia tributaria de acuerdo con su competencia.

**PARÁGRAFO 7o.** El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.

**ARTÍCULO 356. CONDICIÓN ESPECIAL DE PAGO.** Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones territoriales, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años

2014 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2017, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).

2. Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un cuarenta por ciento (40%).

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2014 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2017, la sanción actualizada se reducirá en el cuarenta por ciento (40%), debiendo pagar el sesenta por ciento (60%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2017 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el veinte por ciento (20%), debiendo pagar el ochenta por ciento (80%) de la misma.

**PARÁGRAFO 1o.** Lo dispuesto en este artículo únicamente será aplicable en relación con impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial.

Si pasados cuatro meses de la entrada en vigencia de la presente ley, las asambleas departamentales o los concejos municipales no han implementado la figura aquí prevista, podrán los gobernadores o alcaldes de la respectiva entidad territorial adoptar el procedimiento establecido en el presente artículo.

## 2. Decisión

**Primero.- LEVANTAR**, en los que respecta al expediente de la referencia, la suspensión de términos ordenada por la Sala Plena de la Corte en el Auto 305 del 21 de junio de 2017.

**Segundo.-** Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados en esta sentencia, el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016, *"por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones"*.

**Tercero.-** Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión *"El Gobierno podrá establecer una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el presente artículo, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable"*, contenida en el artículo 46 de la Ley 1819 de 2016, *"por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones"*.

**Cuarto.-** Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016, *"por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones"*.

## 3. Síntesis de la providencia

Para resolver la demanda formulada, la Corte en primer lugar resolvió los asuntos relacionados con la admisibilidad del cargo y la posibilidad de pronunciarse sobre el artículo 356 acusado, puesto que si bien el beneficio en él previsto ya había expirado, es necesario

**PARÁGRAFO 2o.** A los agentes de retención en la fuente por los años 2014 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en este artículo, se les extinguirá la acción penal, para lo cual deberán acreditar ante la autoridad judicial competente el pago a que se refiere la presente disposición.

**PARÁGRAFO 3o.** No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1o de la Ley 1175 de 2007, el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos, o con fundamento en los acuerdos municipales, ordenanzas departamentales o decretos municipales o departamentales a través de los cuales se acogieron estas figuras de ser el caso.

**PARÁGRAFO 4o.** Lo dispuesto en el anterior párrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.

**PARÁGRAFO 5o.** El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación

dar aplicación a la doctrina de la *perpetuatio jurisdictionis*. Así mismo, se comprobó que la norma (i) estaba surtiendo efectos en algunos supuestos fácticos donde, en virtud de lo previsto en la misma previsión legal, no era aplicable el plazo para la concesión del beneficio fiscal; y (ii) el precepto podía haber sido aplicado en asuntos sometidos a trámite judicial o administrativo que estuviese actualmente en curso.

En segundo lugar, la Corte sintetizó la jurisprudencia constitucional sobre (i) el principio de legalidad tributaria y los requisitos para la validez de remisiones normativas al ejercicio de la facultad reglamentaria; y (ii) la prohibición constitucional de amnistías tributarias injustificadas. Esto con el fin de fijar las reglas necesarias para resolver los problemas jurídicos planteados.

Fijado este marco, se analizaron los cargos propuestos por el actor. En cuanto la acusación contra el artículo 46 (parcial), se comprobó que efectivamente la consecuencia de la norma es que se delega en el Gobierno la competencia para definir un asunto que incide en la definición de la base gravable. Además, la delegación se hacía de manera abierta e indefinida, de modo que la competencia del Ejecutivo se ejercería de manera amplia. De allí que el apartado acusado resultase inexecutable.

Respecto del segundo cargo, se concluyó por la Corte que el artículo 305 no era incompatible con los principios de equidad e igualdad tributaria, así como tampoco involucraba una amnistía tributaria. Esto debido a que el beneficio fiscal se consagraba a favor de personas que si bien habían formulado demanda contenciosa al no reconocer la legalidad de la prestación (por lo que la obligación tributaria no estaría consolidada), deciden conciliar con la administración y, con ello, obtener un descuento en intereses y sanciones. Esta situación no es asimilable a quienes sí reconocen la legalidad de la obligación y deciden pagarla o incurrir en mora. De esta manera, se estaba en una situación similar a la planteada en la sentencia C-910 de 2004, reiterada en la C-809 de 2007, donde previsiones legales con una estructura similar fueron declaradas exequibles por la Corte. Asimismo, se descartó la solicitud del actor de modificar el precedente, al no acreditarse las condiciones exigidas jurisprudencialmente para ello.

Finalmente, en cuanto al tercer cargo, se concluye que el artículo 356 es inexecutable, en la medida que establecía tratamientos favorables sobre obligaciones tributarias consolidadas, consistentes en la disminución de sanciones e intereses. Por ende, se está ante una amnistía tributaria injustificada, pues la única razón que se arguyó para sustentar la medida legislativa fue aumentar la eficacia del recaudo, lo cual no cumple el estándar estricto exigido por la jurisprudencia constitucional para la validez de las amnistías. Adicionalmente, reproduce en sus aspectos centrales lo previsto en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, norma que fue declarada inexecutable por la Corte.

#### **4. Aclaraciones y salvamento parcial de voto**

Los Magistrados **Alejandro Linares Cantillo** y **Luis Guillermo Guerrero Pérez**, aclararon su voto respecto de algunas consideraciones de la parte motiva. Asimismo, el Magistrado Linares Cantillo manifestó su apartamiento parcial respecto de la inexecutableidad del artículo 356, al considerar que la decisión se basó en una aplicación del concepto de amnistía tributaria que dirigió el fallo hacia juicios de constitucionalidad más estrictos de los que en realidad han debido utilizarse, pues materialmente estas normas no implicaban relevar a los obligados del cumplimiento de la obligación tributaria propiamente dicha, sino la excepción de elementos sancionatorios conducentes a lograr mayor eficiencia del sistema tributario.