



Referencia: Expediente D-11985

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 46 (parcial), 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016.

Demandante: John Alirio Pinzón Pinzón

Magistrada ponente:
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D.C., siete (7) de junio de dos mil dieciocho (2018).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón presentó ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 46 (parcial), 178, 180 (parcial), 287 (numeral 5°), 288 (numeral 2°), 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016, “[p]or 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.”¹

A través de auto del 16 de marzo de 2017, la Magistrada sustanciadora admitió parcialmente la demanda en relación con el cargo formulado contra el artículo 46 (parcial) por violación a los artículos 338, 189-11 y 113-2 de la Constitución. Además, inadmitió los siete cargos restantes porque no cumplían con los presupuestos exigidos por el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991. Por ende, concedió tres días al accionante para que corrigiera su demanda. Dentro del término de ejecutoria, mediante documento radicado

¹El actor planteó ocho cargos, en contra de: (i) un aparte del artículo 46 acusado, por desconocer los artículos 113, 189-11 y 338 de la Constitución; (ii) el artículo 178, por vulnerar los artículos 150 y 189-11 de la Carta; (iii) el artículo 180 (parcial), por violar los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución; (iv) los artículos 287 (numeral 5°) y 288 (numeral 2°), por desconocer el artículo 29 Superior; (v) el artículo 305, por transgredir el artículo 13 de la Carta Política; (vi) el artículo 305, por vulnerar el artículo 42A de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia; (vii) el artículo 356, por violar el artículo 13 de la Constitución; y (viii) el inciso 2° del párrafo 1° del artículo 356, por violar el principio de legalidad y en particular los artículos 300-4, 313-4 y 338 de la Constitución.

ante la Corte el 23 de marzo del mismo año, el demandante presentó escrito de subsanación.

A través de auto del 7 de abril de 2017, la Magistrada sustanciadora decidió admitir la demanda en relación con los cargos formulados contra los artículos 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016 por violación del principio de igualdad. Al mismo tiempo, rechazó los cargos presentados por el ciudadano contra los artículos 178, 180 (parcial), 305 (por violación del artículo 42A de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia) y 356 (por violación del principio de legalidad), y aceptó el desistimiento del demandante en relación con el cargo formulado en contra de los artículos 287 (numeral 5º) y 288 (numeral 2º) de la Ley 1819 de 2016.

En consecuencia, se comunicó el inicio del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, a los Ministerios del Interior, de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y al Departamento Nacional de Planeación para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran directamente o por intermedio de apoderado escogido para el efecto, en el término señalado. Del mismo modo se invitó a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de derecho de las universidades Externado de Colombia, del Rosario, Santo Tomás, de Cartagena, Gran Colombia de Armenia, Pontificia Bolivariana y EAFIT.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda en referencia.

II. TEXTO DE LAS NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas acusadas, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016, y se subrayan los apartes demandados:

“LEY 1819 DE 2016 (diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

“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. Facúltase 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. Aportar prueba del pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de conciliación correspondiente al año gravable 2017, 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. Facúltase 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.

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.”

III. LA DEMANDA

3.1.El demandante considera que las disposiciones acusadas desconocen los artículos 13, 113, 189 y 338 de la Carta Política.

3.2. Primero, afirma que el aparte acusado del **artículo 46** desconoce los artículos 113, 189-11 y 338 de la Constitución, porque faculta al Gobierno Nacional para que modifique el porcentaje del costo presunto de la mano de obra en el cultivo de café. En ese sentido, indica que la base gravable del impuesto a la renta se obtiene de restar a los ingresos brutos algunos factores, uno de los cuales corresponde a los costos, para así obtener la renta líquida gravable. Por lo tanto, considera que el costo al que refiere la norma acusada es un elemento estructural de la renta líquida gravable, la cual es equivalente a la base gravable en el impuesto sobre la renta.

En ese orden de ideas, el ciudadano sostiene que al otorgar al Gobierno la facultad de regular el costo presunto de la mano de obra, realmente se permite que tal autoridad fije la base gravable del impuesto, potestad que según el artículo 338 Superior, es exclusiva del Congreso. Asimismo, señala que de conformidad con el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución, la potestad reglamentaria del Presidente de la República en materia tributaria no implica el ejercicio de funciones legislativas como es la fijación del porcentaje para determinar el costo presunto, el cual integra la base gravable del impuesto sobre la renta de quienes cultivan café.

Así pues, a juicio del demandante la norma acusada permite al Gobierno fijar un elemento estructural para calcular la base gravable del impuesto a la renta y así, excede sus competencias constitucionales y usurpa una facultad que es exclusiva del Congreso. En consecuencia, el accionante afirma que el aparte acusado vulnera el inciso 2º del artículo 113 de la Constitución porque desconoce la independencia de las ramas del poder público y específicamente asigna al Presidente una facultad que la Carta no le adscribe.

3.3. Segundo, señala que el **artículo 305** acusado, transgrede el artículo 13 de la Carta Política, pues al facultar a la DIAN para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos y en las hipótesis previstas en dicha disposición, favorece a unas personas sobre otras. Particularmente, indica que la norma establece la posibilidad de condonación, solamente para quienes hubieren acudido a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para discutir la legalidad de los actos antes de la vigencia de la ley. En ese sentido, el ciudadano afirma que la norma es discriminatoria porque excluye a quienes no habían demandado: (i) por no haber vencido el término para acudir al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, o (ii) por haber pagado el valor adeudado, en razón a que para la fecha no estaba prevista la posibilidad de condonación.

Además, el demandante indica que la norma controvertida prevé una amnistía tributaria, lo cual se demuestra porque permite condonar parcialmente la deuda sin justificación y contempla un proceso que no cuenta con la participación de un tercero que funja como conciliador. Así pues, considera que la amnistía consagrada en el artículo acusado viola los principios de igualdad y equidad tributaria, y en particular transgrede los artículos 95 y 363 de la Carta.

En el escrito de subsanación el ciudadano aclara: (i) que el trato desigual resulta de autorizar la conciliación a quienes a 29 de diciembre de 2016 habían demandado el acto administrativo liquidatorio o sancionatorio, a pesar de que en esa fecha existían otros contribuyentes o usuarios aduaneros o cambiarios que también habían sido “*objeto de actos administrativos de la misma naturaleza*”, pero que no formularon demanda contra los mismos; (ii) que el presupuesto fundamental para agotar la conciliación no es el hecho de haber acudido a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, sino adoptar una medida de alivio a favor de quienes fueron objeto de liquidaciones y sanciones por parte de las autoridades aduaneras, tributarias y cambiarias; (iii) que se presentaba un trato diferenciado entre los contribuyentes y usuarios que demandaron y los que no demandaron; (iv) que la situación de ambos sujetos era la misma en términos objetivos; y (v) que a pesar de que ambos sujetos estaban en condiciones de igualdad en relación con el presupuesto fundamental para ser beneficiarios de la medida alternativa de pago reducido, el artículo 305 demandado solamente otorgó el beneficio a quienes habían demandado el acto administrativo liquidatorio o sancionatorio al 29 de diciembre de 2016.

En particular, indica que quienes habían demandado y quienes no lo habían hecho se encuentran en la misma situación, pues son contribuyentes y usuarios aduaneros y cambiarios con actos liquidatorios y sancionatorios pendientes de cumplirse. Por esa razón, estima que merecen un trato igual, que se traduce en contar con las mismas oportunidades para el pago o la satisfacción de la deuda, sin tener en cuenta hechos posteriores.

Además, agrega que el hecho de interponer una demanda no puede ser una razón constitucionalmente válida para que el Legislador favorezca a un grupo de contribuyentes en detrimento de otros que, a pesar de encontrarse en la misma situación fáctica y jurídica, se abstuvieron de ejercer su derecho de acción, que es una prerrogativa y no una obligación.

Por último, el ciudadano explica por qué, a su juicio, el beneficio otorgado por la norma es una amnistía o condonación y no una conciliación. Particularmente, indica que se trata de un mandato legal que exonera al obligado tributario de los porcentajes fijados en la norma, de manera que las condiciones no son definidas por un tercero, como sucede en la conciliación.

En ese orden de ideas, el accionante solicita que la Corte reevalúe y modifique los criterios fijados en la sentencia C-910 de 2004, y declare la inconstitucionalidad de la norma acusada. Para sustentar tal solicitud, manifiesta su inconformidad en relación con cada una de las razones expuestas por esta Corporación en la providencia mencionada, que sirvieron de sustento para declarar la constitucionalidad del artículo 38 de la Ley 863 de 2003, que es similar a la disposición acusada.

Al respecto, señala que en la providencia en cita la Corte Constitucional determinó que: (i) es posible exonerar de deudas tributarias a los

contribuyentes en sede administrativa o judicial, y (ii) la exoneración de pago parcial de sanciones, intereses moratorios y actualización, es una forma de terminar anticipadamente una controversia tributaria, en desarrollo de los mecanismos alternativos de solución de conflictos.

En relación con el primer argumento, el ciudadano afirma que al exonerar de deudas tributarias a los contribuyentes en sede administrativa o judicial se transgrede el principio de equidad. Así pues, considera que en cualquiera de sus modalidades, bien sea una exoneración generalizada, o por vía judicial, se viola la igualdad, pues la primera comporta una amnistía tributaria para quienes están en mora y la segunda excluye a quienes no han acudido a la jurisdicción.

En cuanto al segundo argumento, considera que la exoneración de pago parcial de sanciones, intereses moratorios y actualización, no es una forma de terminación anticipada de una controversia tributaria, sino la disposición de recursos públicos a favor de un número reducido de obligados. En ese sentido, estima que este tipo de medidas afecta *“el debido recaudo de las arcas estatales”*.

3.4.Tercero, el ciudadano sostiene que el **artículo 356** de la Ley 1819 de 2016, viola el artículo 13 de la Constitución. Específicamente, indica que la norma acusada prevé una condición especial de pago que comporta la reducción de las obligaciones y sanciones tributarias que se adeuden a entidades territoriales y estén en mora (cuya proporción es distinta si se trata de obligaciones anteriores al año gravable 2014 o posteriores a éste), y tales beneficios sólo estarán vigentes hasta el 29 de octubre de 2017.

Como cuestión previa, el accionante afirma que a pesar de que es probable que la norma acusada no produzca efectos al momento en que se profiera el fallo de constitucionalidad, solicita a la Corte que emita un pronunciamiento de fondo sobre el asunto.

A continuación, explica que el artículo 356 viola el principio de igualdad por cuanto la rebaja parcial de las sanciones y obligaciones comporta una amnistía tributaria a los contribuyentes y, en esa medida, otorga un tratamiento tributario diferenciado que se encuentra proscrito. En particular, señala que la condonación establecida en la norma acusada desconoce la equidad: (i) horizontal, por cuanto da un trato preferente a quienes no pagaron sus obligaciones o sanciones a tiempo, sobre quienes efectivamente los cancelaron; y (ii) vertical, debido a que al tratarse de una disminución porcentual, no tiene en cuenta que *“las personas con mayor capacidad contributiva y/o el mayor volumen de inexactitudes sancionables, van a gozar de una reducción cuantitativamente superior a la de quienes debido a su situación económica tienen unas deudas menores a las de aquellos”*².

² Folio 66.

En el escrito de subsanación el actor explica que ambos grupos tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto, razón por la cual, a su juicio, merecen el mismo tratamiento, por ser contribuyentes obligados.

En efecto, según el accionante la norma presenta un trato diferenciado que no tiene ninguna justificación en los antecedentes legislativos, pues en las Gacetas del Congreso se constata que la inclusión del artículo no presentó una motivación suficiente para consagrar esta “*amnistía injustificada*”. Así pues, el ciudadano propone que se realice un juicio estricto de proporcionalidad, en el que se analice la finalidad de la norma y se concluya que, a pesar de su conveniencia para las finanzas del Estado (al acelerar el recaudo), la restricción de los principios de igualdad y equidad impide superar el examen de constitucionalidad, pues comporta la renuncia al cobro legítimo de recursos fiscales a favor de contribuyentes morosos.

Además, a juicio del actor la norma es asimilable al artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, cuya constitucionalidad fue estudiada por esta Corte en sentencia C-743 de 2015 y declarada inexecutable, por lo que el precepto ahora acusado debería seguir la misma suerte.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Universidad del Rosario

La Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario³ solicita a la Corte que declare la **INEXEQUIBILIDAD** de los artículos 46 y 356, y defiende la **CONSTITUCIONALIDAD** del artículo 305.

En primer lugar, a pesar de que la demanda se orienta en un sentido diferente, la interviniente asume que el cargo formulado por el demandante contra el artículo 46 se centra en la supuesta violación de los principios de equidad y justicia tributaria porque prevé un trato diferenciado para la industria cafetera.

A juicio de la institución educativa, la norma en cita es inexecutable porque establece una presunción que opera de pleno derecho y, al tiempo, la somete al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual resulta contradictorio. Así pues, indica que la jurisprudencia constitucional ha establecido que el principio de legalidad del tributo, contenido en el artículo 338 de la Carta Política, implica que las normas sean claras y certeras, lo que no ocurre en este caso, por lo cual la norma es inexecutable.

En segundo lugar, en lo que respecta al cargo en contra del artículo 305 de la Ley 1819 de 2016, la interviniente sostiene que “(...) *contrario a lo que asevera el accionante, no se puede afirmar que el artículo 305 establece un perdón tributario al sujeto pasivo por su calidad de deudor tributario, sino*

³ Folios 186-195. La intervención fue radicada el 9 de mayo de 2017, y es suscrita por Nathaly Higuera Rodríguez, Asesora Jurídica de la Clínica Jurídica de Procesos y Acciones Tributarias del Consultorio Jurídico de la universidad.

que ello acontece en razón a su posición de demandante ante la jurisdicción contencioso administrativa.” En ese sentido, cita la sentencia C-910 de 2004 y afirma que en este caso el descuento previsto por el Legislador tiene como finalidad evitar el desgaste del aparato estatal para realizar el recaudo de forma eficiente.

Además, establece que la norma acusada responde al principio de favorabilidad en materia tributaria, pues se refiere a un perdón parcial sobre el valor de las sanciones, intereses o actualizaciones. En consecuencia, estima que no se trata de una amnistía, pues del texto acusado se evidencia que no se extinguen las obligaciones tributarias sustanciales, sino las sanciones impuestas.

De otra parte, considera que no se transgreden los principios de igualdad y equidad tributaria porque, contrario a lo que afirma el accionante, el Legislador no desconoció el carácter general de las normas tributarias, pues *“(…) la generalidad de la norma implica que el texto de la regla esté configurado de tal manera que pueda ser aplicado a todos los escenarios que correspondan a los arquetipos legales. Lo anterior implica que la generalidad se encamine a que ‘generalmente’ se les aplique a todos la respectiva regla.”*

En tercer lugar, indica que el artículo 356 no viola los principios de igualdad y equidad tributaria, pues si se aplica un test intermedio, el cual no se desarrolla, se advierte que el fin perseguido por el Legislador con la amnistía prevista en la norma, corresponde a la necesidad de tener un recaudo eficiente a nivel territorial. Además, estima que la medida no exonera del pago de la obligación tributaria principal, sino de las sanciones impuestas, motivo por el cual, quienes cumplieron con la obligación a tiempo no ven afectado su derecho a la igualdad, porque la norma reduce el monto de la sanción impuesta a los destinatarios de la norma.

Por otro lado, la interviniente estima que el párrafo 1º del artículo 356 debe ser declarado inexecutable por transgredir el principio de legalidad en materia tributaria. No obstante, ese cargo fue inadmitido, motivo por el cual los argumentos esgrimidos por la universidad en relación con dicha censura no serán resumidos por esta Sala.

4.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La apoderada judicial de la DIAN⁴, interviene en el proceso con el fin de defender la **CONSTITUCIONALIDAD** de las disposiciones acusadas.

En relación con el cargo formulado contra el artículo 46-2, indica que contrario a lo manifestado por el demandante, los costos y gastos en los que incurre el contribuyente no hacen parte de esos elementos esenciales. En este sentido, afirma que la norma acusada no modifica la definición del gasto que

⁴ Folios 196-241. La intervención fue radicada el 10 de mayo de 2017, y es suscrita por Maritza Alexandra Díaz Granados.

se reconoce al productor de café, sino que otorga un beneficio al permitir que el declare un costo presunto por mano de obra de 40%, el cual según el Legislador puede ser modificado por el Gobierno Nacional a través de un decreto.

En consecuencia, considera que “*el Legislativo es autónomo en determinar las asignaciones que efectúa al gobierno nacional*”, dentro del margen de configuración que le asiste. Así pues, la potestad de regulación que la norma acusada asigna al gobierno no tiene que ver con la base gravable, sino que consiste en una presunción de derecho del gasto, para la cual deberá tener en cuenta las variables fijadas por el Congreso (en particular, el ingreso gravado).

De otro lado, en lo que respecta al análisis del cargo propuesto contra el artículo 305, la entidad advierte que los sujetos que el demandante identifica como comparables realmente no son asimilables, puesto que quienes acuden al proceso contencioso discuten la existencia de la obligación, mientras que quienes hacen uso de la conciliación cuentan con un acto administrativo que consagra una obligación a favor del fisco.

Por último, la interviniente refiere al cargo contra el artículo 356, y establece que el principio de equidad tributaria implica que se encuentra proscrito otorgar un trato tributario diferenciado injustificado, de manera que el Legislador debe ponderar la distribución de cargas y beneficios entre los contribuyentes en forma justificada para evitar imponerles obligaciones o concederles privilegios manifiestamente inequitativos. En ese orden de ideas, hace referencia a la jurisprudencia de la Corte sobre la materia y determina que se tienen como “*constitucionalmente aceptables*” los siguientes tipos de amnistías: (i) las que responden a una coyuntura específica a través de estímulos tributarios para quienes se dedican a una actividad económica en situación de crisis, (ii) las que alivian la situación de los deudores morosos sin implicar un tratamiento fiscal más beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos, y (iii) las que facilitan la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometiéndolos a un régimen más gravoso del aplicable en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones.

Así pues, afirma que en este caso se prevé una herramienta para el saneamiento de cartera de las entidades del orden territorial, específicamente de períodos gravables anteriores al año 2014. Sobre el particular, sostiene que la medida no es inconstitucional porque no tiene que ver con la imposición de un tributo, sino que se trata de una condición especial de pago que obedece a los principios de generalidad e igualdad.

De otra parte, la entidad afirma que la medida persigue finalidades específicas que la justifican, que son mejorar la calidad del sistema tributario, elevar el recaudo a su nivel potencial, y fortalecer la lucha contra la evasión y elusión.

4.3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

A través de escrito suscrito por el apoderado judicial de la entidad⁵, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se pronuncia únicamente sobre los cargos formulados por el demandante contra los artículos 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016. En particular, solicita a la Corte que adopte un fallo **INHIBITORIO** ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, en su lugar, declare la **EXEQUIBILIDAD** de las normas acusadas.

En relación con la solicitud de inhibición, la apoderada indica que el actor no estructuró adecuadamente los cargos de inconstitucionalidad contra los artículos 305 y 356 de la Ley 1508 de 2012.

En cuanto al cargo contra el artículo 305, determina que no se satisfacen los requisitos de pertinencia, certeza y suficiencia. A su juicio, el cargo carece de *pertinencia* porque la supuesta vulneración del derecho a la igualdad se plantea teniendo como criterio la voluntad del contribuyente respecto de la decisión de presentar o no una demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, es decir, se sustenta en una situación particular relacionada con el vencimiento de términos.

Además, considera que no se cumple con el presupuesto de *certeza* porque los argumentos presentados por el ciudadano se refieren a situaciones ajenas a la relación jurídica procesal, en particular, con la hipótesis en la que un ciudadano decida no demandar los actos administrativos de contenido tributario.

Por último, indica que la censura formulada no es *suficiente* porque pierde de vista que el artículo 306 de la Ley 1819 de 2016 establece el mecanismo de terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios, cuando estos no han sido demandados ante la jurisdicción. Por esa razón, el cargo resulta insuficiente, pues existe otra norma que permite resolver los conflictos con la administración.

Ahora bien, el apoderado aclara que, en caso de considerarse que el cargo es apto, el artículo 305 se ajusta a la Constitución, por cuanto no establece una diferenciación entre los destinatarios de la norma, esto es, cualquier contribuyente sancionado mediante un acto administrativo de contenido tributario. En efecto, indica que la norma establece una condición objetiva, que consiste en haber demandado el acto administrativo, la cual a su juicio es razonable porque en materia tributaria la conciliación tiene como fundamento la existencia de un proceso judicial.

En se orden de ideas, estima que “[e]l demandante se equivoca al afirmar que (...) la presentación de la demanda antes de la vigencia de la Ley 1819 implica la negación del acceso a un método alternativo de solución de controversias para los contribuyentes que no obstante haber sido notificados de actos administrativos de liquidación oficial o sancionatorios deciden no

⁵ Folios 242-252.

demandarlos ante la jurisdicción contencioso administrativa”, pues quienes no demandaron el acto administrativo sancionatorio, pueden acudir a la administración para transar el asunto. En consecuencia, considera que los métodos de solución de controversias previstos en los artículos 305 y 306 son complementarios y buscan una solución para dos supuestos de hecho distintos.

De otra parte, señala que la censura planteada por el demandante contra el artículo 356 es inepta, en tanto no es clara ni cierta. En relación con la *claridad*, indica que, de un lado, la norma no debió discriminar entre los contribuyentes con obligaciones pendientes de pago ante los entes territoriales por períodos anteriores al 2015 y quienes no incumplieron las obligaciones tributarias entre 2015 y 2016 y, de otro, propone como sujetos comparables a quienes pagaron oportunamente sus obligaciones o celebraron acuerdos de pago con la administración. A juicio del interviniente, ante la pluralidad de sujetos de comparación propuestos por el actor, no es posible determinar sobre qué parte del artículo acusado se presenta la demanda.

Asimismo, estima que el cargo no es *cierto* porque la supuesta contradicción entre la norma y la Constitución parte de la aparente inequidad entre los contribuyentes que cumplieron sus obligaciones y quienes optan por esta condición de pago, pues el contribuyente cumplido asume una carga mayor que el moroso. A juicio del interviniente no es cierto que el contribuyente cumplido deba asumir una carga mayor que la del beneficiario de la norma, pues ésta prevé el pago porcentual de sanciones e intereses, obligaciones que no se causan para quienes pagan a tiempo. De otra parte, afirma que tampoco se cumple con el presupuesto de certeza en cuanto a la comparación con los contribuyentes que celebraron acuerdos de pago con la administración, pues las condiciones que se pacten son distintas en cada caso.

Además, considera que si se supera el análisis de aptitud, el artículo 356 es exequible. Específicamente indica que los contribuyentes cumplidos y los morosos no son comparables, pues los primeros pagaron a tiempo la obligación principal y a los segundos les han impuesto sanciones que constituyen cargas dinerarias adicionales. Así pues, se trata de sujetos que tienen distintas obligaciones tributarias y, por lo tanto, no están en pie de igualdad.

Por otro lado, señala que tampoco son comparables quienes en el pasado pagaron intereses y sanciones a las tarifas máximas permitidas por la ley y los actuales beneficiarios de las condiciones especiales de pago. Lo anterior, porque distintas variables hacen imposible la comparación entre la situación de los contribuyentes sancionados que pagaron con anterioridad a esta norma y sus destinatarios, debido a que las condiciones económicas que se presentaron en el pasado no puedan ser confrontadas con las actuales.⁶

⁶ En particular, identifica como variables relevantes: “*la reducción significativa del crecimiento económico en el presente año y las perspectivas de bajo crecimiento en los venideros, el incremento sustancial de los intereses financieros en Estados Unidos, la desvalorización general de la economía causada por el aumento de la tasa de cambio del peso frente al dólar, la caída pronunciada del precio de los principales commodities*”

Asimismo, sostiene que la norma acusada prevé un trato desfavorable para el destinatario, pues lo obliga a pagar la obligación principal de contado para acceder a la condición especial de pago, exigencia que no fue aplicada a quienes llegaron a un acuerdo de pago con la administración, quienes pudieron diferir el pago de la obligación principal.

En otro orden de cosas, afirma que la medida: (i) no es genérica, sino que obedece a una situación excepcional, que es la caída súbita de los ingresos de los entes territoriales, ante la reducción de las transferencias directas de la nación y de la inversión por regalías provenientes de la explotación de recursos naturales no renovables; (ii) no es más benéfica con sus destinatarios, pues exige el pago de contado de la obligación principal; y (iii) es proporcional y razonable porque supone el pago en efectivo de la totalidad de las obligaciones tributarias principales y la reducción proporcional de los intereses moratorios y las sanciones, según el momento en que se decida acceder a la condición, con unos plazos perentorios cortos.

Además, argumenta que “[t]ampoco se viola el principio de igualdad al permitirse que solamente se puedan solucionar mediante la condición especial para pago de tributos territoriales las obligaciones correspondientes al periodo gravable 2014 y anteriores, pues la mora correspondiente a periodos posteriores, años 2015 y 2016, no puede considerarse aún como una obligación tributaria en firme.”

Por último, sostiene que si en gracia de discusión, se afirmara que la condición especial de pago prevista por la norma acusada es desigual respecto de los contribuyentes de los tributos territoriales, de conformidad con la jurisprudencia constitucional la potestad del Legislador en esta materia es amplia. En ese orden de ideas, la libertad de configuración admite la adopción de medidas que busquen un incentivo para que el contribuyente en mora cumpla sus obligaciones, siempre y cuando éstas faciliten el recaudo y amplíen la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalización y sanción tradicionales.

4.4. Universidad Santo Tomás

La Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás⁷, interviene en este proceso con el fin de que se declare la **INEXEQUIBILIDAD** de las normas demandadas.

En primer lugar, considera que el principio de legalidad de los tributos impide que se faculte al Gobierno Nacional para establecer algún elemento estructural, pues corresponde a las corporaciones representativas fijarlos. Así,

exportables por Colombia como el petróleo y minerales como el carbón y el níquel, la restricción de liquidez financiera de los mercados internacionales, el aumento del costo del endeudamiento externo, y la caída súbita de los montos de inversión extranjera directa en el país.”

⁷ Folios 253-269. La intervención es suscrita por Ciro Norberto Güechá Medina, Decano de la Facultad de Derecho de la universidad, y por el profesor Carlos Rodríguez Mejía.

en el caso del costo de la mano de obra de los productores de café, resulta inconstitucional que el Legislador delegue en el Gobierno la facultad de fijar un porcentaje para su cálculo, pues se trata de un factor determinante para determinar la base gravable del impuesto de renta. En consecuencia, estima que la determinación del costo no puede ser delegada a otra entidad estatal, pues el principio de legalidad exige que los elementos sean fijados por la ley y se presenten de forma clara, cierta, expresa, y con anterioridad a su hecho generador.

En ese orden de ideas, considera que al delegar en otra rama del poder público una facultad que le es exclusiva, el Legislador desconoció el principio de separación de poderes previsto en el artículo 113 de la Carta Política.

En segundo lugar, en lo que respecta a la supuesta violación del principio de igualdad por el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016, el interviniente sostiene que el beneficio previsto por la norma acusada, dirigido a los deudores que han demandado a la administración, es desproporcionado con el resto de la población, es decir, quienes no demandaron, en tanto se trata de contribuyentes que están en las mismas condiciones.

En tercer lugar, la universidad se pronuncia sobre el cargo formulado contra el artículo 356 y determina que los deudores de tributos del orden territorial antes y después de 2014 están en la misma situación, por lo que la aplicación diferenciada del beneficio tributario resulta discriminatoria. En ese sentido, considera que el criterio temporal escogido por el Legislador no es suficiente para justificar el trato diferente, por lo que solicita que se declare la inconstitucionalidad del artículo acusado o en subsidio la constitucionalidad condicionada *“(...) entendiendo que tanto los que tengan deudas no satisfechas antes de 2014 como después de 2014 sean beneficiarios del mismo trato especial por parte de la ley tributaria, ya que en criterio de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás, dicho requisito no se justifica de manera suficiente para que el poder legislativo pueda hacer un trato diferencial constitucional entre ambas poblaciones contribuyentes que se encuentren en igualdad de condiciones.”*

Cabe señalar que se recibió una segunda intervención de la Facultad de Derecho de la **Universidad Santo Tomás**, pero ésta fue extemporánea, motivo por el cual sólo se estudia la primera intervención⁸.

4.5. Ministerio de Justicia y del Derecho

A través de escrito suscrito por la Directora de la Dirección de Desarrollo de Desarrollo del Derecho y del Ordenamiento Jurídico de la entidad⁹, se pronuncia únicamente sobre el cargo formulado por el demandante contra el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016. En particular, solicita a la Corte que declare la **EXEQUIBILIDAD** de la norma acusada.

⁸ Folios 339-368, escrito recibido el 22 de junio de 2017.

⁹ Folios 270-275.

La interviniente indica que contrario a lo afirmado por el actor, la norma acusada se ajusta a la Constitución, pues el fin de la medida no es otorgar un alivio a quienes fueron objeto de liquidaciones y sanciones por parte de la administración, sino adoptar una estrategia para recaudar de forma eficiente e inmediata una gran proporción de los valores en controversia judicial, la cual se perdería de cara a los gastos que conlleva un proceso judicial. Así las cosas, a su juicio, la norma no priva de un supuesto alivio tributario a quienes no demandaron con anterioridad a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, pues tiene como finalidad obtener el recaudo de las controversias judiciales en curso. Tal diferenciación se justifica entonces en que no existe certeza de que será necesario incurrir en costos de transacción para el recaudo judicial de las obligaciones tributarias de quienes no hubieren demandado.

De otro lado, advierte que el artículo 54 de la Ley 1111 de 2006 establecía un beneficio similar al que ahora es objeto de discusión, y mediante sentencia C-809 de 2007 la Corte Constitucional lo declaró exequible, por considerar que no resultaba contrario al derecho a la igualdad instituir un beneficio a favor de quienes hubieren demandado a la administración, pues los beneficiarios eran quienes tuvieran procesos en contra de la administración y los sujetos supuestamente discriminados, esto es, quienes hipotéticamente podrían tener un proceso judicial, eran un grupo indeterminado. Sobre este tema también se cita la sentencia C-910 de 2004.

Ahora bien, la interviniente argumenta que a pesar de que el demandante cita estas sentencias y pide a la Corte que cambie su jurisprudencia, las razones esgrimidas para justificar su solicitud, dirigidas a señalar que se trata de una amnistía tributaria, no son suficientes para desvirtuar la constitucionalidad de la norma, pues se trata de afirmaciones generales que no desarrollan un argumento que permita modificar la línea jurisprudencial consolidada.

Agrega la interviniente que la jurisprudencia constitucional también ha reconocido que la autonomía de las entidades territoriales debe ejercerse conforme a los límites que prevea la ley. Por ende, resulta razonable que el Legislador imponga restricciones como la que es objeto de demanda, en tanto tienen un contenido financiero y presupuestal, en el que se reconoce un margen de configuración más amplio, según se explica en la sentencia C-579 de 2001. En ese orden de ideas, las reglas de coherencia y disciplina fiscal no contradicen la Constitución, sino que son necesarias para evitar “*ciclos económicos perjudiciales y la necesidad de ajustes financieros exagerados*”. Por consiguiente, afirma que en este caso debe darse prevalencia al principio de unidad presupuestal sobre el de autonomía territorial.

4.6. Universidad Externado de Colombia

El Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia interviene en este proceso con el fin de que se declare la **EXEQUIBILIDAD** de los artículos 178, 180,

305, 356¹⁰ e **INEXEQUIBILIDAD** del artículo 46-2. El grupo de estudio conceptuó sobre algunos cargos de la demanda que no fueron admitidos, por lo que sólo se resumirá la intervención en relación con los cargos admitidos a los cuales se hace alusión en la intervención, esto es, los cargos contra los artículos 46-2, 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016.

En primer lugar, en relación con el cargo propuesto por el demandante contra el artículo 46-2 acusado, advierte que el aspecto cuantitativo del hecho generador del tributo incide sobre este elemento, pues es el que permite determinar el monto de la prestación a cargo del sujeto pasivo. En el caso del impuesto a la renta, la base gravable es la renta líquida gravable, la cual es el resultado de restar de los ingresos: los costos y gastos devengados durante el correspondiente periodo fiscal. En ese orden de ideas, por ser los costos un elemento que se debe tener en cuenta para depurar la base gravable del impuesto, está sujeto al principio de reserva de ley.

En consecuencia, a juicio del interviniente el artículo 46 desconoce el principio de legalidad, pues de la redacción de la norma se evidencia que no especifica límites ni parámetros a partir de los cuales el Gobierno Nacional pueda reglamentar la materia. Además, indica que la disposición es tan amplia que otorga *“la facultad al Ejecutivo de determinar de manera discrecional cómo se disminuye el valor presunto de los costos para este tipo de rentas, lo cual incluye definir a su pleno juicio la gradualidad de la reducción.”*

En segundo lugar, en cuanto a la censura formulada contra el artículo 305 por violación del principio de igualdad, sostiene que los sujetos identificados por el demandante como “comparables”, en realidad no pueden ser asimilados. En efecto, indica que la situación jurídica de los contribuyentes sancionados que no demandaron con la administración, es distinta a la que tienen quienes demandaron el acto administrativo mediante el cual se impuso la sanción. En particular, los primeros tienen un acto administrativo en firme, que constituye un título ejecutivo, mientras que los segundos están discutiendo la existencia de la obligación.

Además, señala que a pesar de que el cargo fue admitido por la supuesta violación del principio de igualdad, a su juicio podría desconocerse el principio de equidad tributaria porque la norma parecería establecer una amnistía pues, *prima facie*, se trata de una condonación¹¹.

En tercer lugar, al referirse al beneficio tributario previsto en el artículo 356 acusado, el interviniente afirma que la norma no viola el principio de igualdad, pues es una manifestación de la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria, y obedece a un fin legítimo. Particularmente, sostiene que la administración tributaria cuenta con *“herramientas precarias de difícil utilización para efectuar un oportuno cobro y recaudo, sus medios no son suficientes para hacerse con el cumplimiento de las acreencias que le*

¹⁰ El interviniente se refiere al artículo 365 pero del contenido del documento la Sala Plena puede entender que se trata del artículo 356, por lo que en adelante se resumirá la intervención corrigiendo ese error.

¹¹ Este argumento no se desarrolla.

son debidas, por lo cual es necesario que el Legislador acuda a estas medidas transitorias que logran un recaudo eficiente.”

No obstante, aclara que tales medidas no deben ser dirigidas a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos cuya relación obligacional ya no puede ser objeto de discusión, que para el efecto son las anteriores a 2014. Por consiguiente, estima que no se viola el principio de igualdad, pues la relación de los deudores en mora de los años 2015 y siguientes frente a la administración tributaria, no es la misma a la de aquellos con deudas anteriores.

4.7. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario¹² solicita a la Corte que declare la **INEXEQUIBILIDAD** de los artículos 46-2 y 356 y la **EXEQUIBILIDAD** del artículo 305.

Primero, el interviniente se pronuncia sobre la constitucionalidad del artículo 46-2 acusado y determina que, de conformidad con lo que afirma el demandante, la disposición acusada transgrede los artículos 113, 189-11, y 338 de la Constitución. Señala que las reglas constitucionales de competencia del Legislador en materia tributaria no le permiten delegar en ninguna autoridad administrativa la facultad de establecer tributos o de fijar sus elementos esenciales, puesto que su obligación constitucional consistente en fijarlos directamente, con la única salvedad de la tarifa en los casos y con los requisitos que la misma Constitución señala.

En su criterio, la materia regulada en la norma acusada está sometida a reserva de ley y su desarrollo corresponde al Legislador pues tiene que ver con la determinación de los elementos del tributo. En efecto, a juicio del interviniente *“(…) no cabe duda que la disposición acusada incide directamente en la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo, cual es la base gravable cuya afectación directa con la fijación del costo resulta evidente pues este es un factor determinante de la misma por disposición expresa del artículo 26 del estatuto que regula esta materia”*.

Expresa que en la medida en que el costo presunto disminuye, la base gravable aumenta. Lo anterior significa que con la delegación prevista en el inciso 2º del artículo 46, para que el Gobierno establezca por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en la norma, se viola el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Así pues, la norma permite que el tributo no sea determinado por una ley clara y precisa que señale los elementos de la obligación con fundamento en una discusión democrática, situación que viola el artículo 189-11 Superior. En efecto, al deferir al gobierno la fijación de uno de los aspectos esenciales

¹² Mediante Auto del 9 de mayo de 2017, la Magistrada sustanciadora concedió al Instituto Colombiano de Derecho Tributario un plazo adicional de 6 días para presentar su intervención. El escrito fue recibido dentro del plazo otorgado (Folios 289-316).

sometidos a reserva de ley en materia tributaria, cual es la base gravable del impuesto sobre la renta, se desconocen las facultades del Ejecutivo, y de ese modo se transgrede el principio de división de poderes (artículo 113 de la Carta).

Segundo, en cuanto al cargo formulado contra el artículo 305, señala que no es válida la comparación planteada por el ciudadano entre quienes a la fecha de expedición de la ley habían demandado el acto liquidatorio o sancionatorio a su cargo y quienes a esa fecha no lo habían hecho, para concluir que se presentaba la discriminación de los segundos. Lo anterior por cuanto a su juicio la situación de unos y otros como deudores tributarios no es la misma.

En particular, indicó que quien no paga de mala fe no puede compararse con el que no paga porque considera que la actuación de la administración es contraria a la ley y lesiva de sus derechos, por lo que decide controvertir el acto ante el juez correspondiente. En ese sentido, indica que para el primero, la obligación se ajusta a la realidad pero no la paga, y para el segundo la deuda no corresponde la realidad por lo que espera a que el juez resuelva la controversia.

En ese sentido, expone el interviniente que el título para conciliar no se funda en la condición de moroso, sino en estar en litigio la obligación tributaria, por lo que no puede decirse que quien acude a la jurisdicción lo hace con el propósito de eludir o evadir sus obligaciones tributarias, porque se presumiría su mala fe. Por consiguiente, estima que el cargo no puede prosperar porque el juicio de igualdad está planteado entre sujetos que no son comparables.

Además, aclara que en razón a que la medida de conciliación constituye un medio para terminar anticipadamente litigios, ésta aplica sobre obligaciones en controversia, esto es, no se predica de obligaciones ciertas e indiscutibles. En consecuencia, no se trata de una amnistía tributaria, pues aquéllas implican condonar una obligación a quien tiene la condición de deudor moroso, lo cual no sucede cuando la obligación es objeto de discusión ante la jurisdicción competente.

Tercero, considera que el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 viola el principio de igualdad, puesto que se dirige a quienes presentan mora en el pago de las obligaciones tributarias y han sido sancionados por tal incumplimiento. A juicio del interviniente, la norma prevé la posibilidad de reducir los intereses y sanciones impuestos al obligado moroso para facilitar a la DIAN su tarea de recaudo y así poder obtener recursos sin mayor desgaste administrativo, en detrimento de quienes cumplieron oportunamente con sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, indica que aun cuando la norma acusada no condona la obligación principal del impuesto a cargo de los deudores morosos, perdona una parte de lo debido por concepto de intereses y sanciones, según el plazo dentro del cual se pague la obligación y las mencionadas sanciones. Desde el punto de vista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, se trata de una

amnistía tributaria, pues absuelve a los contribuyentes de las consecuencias adversas derivadas del incumplimiento de la obligación principal.

Sobre el particular, indica que para que una medida de amnistía se justifique, debe demostrarse que a pesar de limitar el principio de igualdad, se trata de una situación excepcional que amerita la introducción de este instrumento de política fiscal y la medida resulta idónea y necesaria. No obstante, a juicio del interviniente, a pesar de que la norma cuestionada persigue fines legítimos (tales como ofrecer a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal o facilitar la recuperación parcial de las deudas del fisco), no se encuentra una justificación que demuestre la necesidad de la medida, pues el Estado podría recaudar los impuestos dejados de pagar en el orden territorial a través del uso eficiente de las herramientas administrativas y judiciales dispuestas para el efecto.

Por esa razón, afirma que la medida consagrada en la norma acusada no supera el juicio de proporcionalidad que se exige a las medidas violatorias del principio de igualdad y debe ser declarada inexecutable.

4.8.Federación Nacional de Cafeteros

El 9 de febrero de 2018, se recibió un escrito suscrito por el Gerente General de la Federación Nacional de Cafeteros¹³. La intervención, que solicita la **EXEQUIBILIDAD** del artículo 46 acusado, fue presentada de forma extemporánea, por lo cual no puede ser tomada en cuenta por la Sala Plena.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

La Procurador General de la Nación, en concepto No. 6327, recibido el 8 de junio de 2017, solicita a la Corte que declare **INEXEQUIBLES** los artículos 46 (inciso 2º) y 356 de la Ley 1819 de 2016 y **EXEQUIBLE** el artículo 305 de la misma normativa, con fundamento en los siguientes argumentos:

5.1.En primer lugar, el Ministerio Público advierte que el inciso 2º del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016, debe ser declarado inexecutable. Indica que el costo es uno de los elementos determinantes del proceso de depuración de la renta, mediante el cual se obtiene la renta líquida que es la base gravable del impuesto de renta. Así pues, al deferir al gobierno la fijación del porcentaje de presunción de costo de mano de obra, sin dar un criterio para ello, el Legislador desconoció el artículo 338 de la Constitución, según el cual la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente la base gravable de los impuestos.

5.2.En segundo lugar, estima que el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016 no transgrede los principios de igualdad y equidad. Específicamente, considera que de conformidad con la jurisprudencia constitucional, para determinar si los sujetos respecto de los cuales se plantea un trato discriminatorio son

¹³ Folios 371-378.

comparables, se debe evaluar la relevancia de las similitudes y diferencias que presentan, de manera que si son más relevantes las diferencias, el trato diferente tiene justificación.

En ese sentido, establece que los sujetos de comparación propuestos por el demandante (quienes controvierten por vía administrativa o judicial el acto administrativo tributario, y quienes se someten a la decisión de la administración y pagan el tributo), no son comparables. En particular, señala que si bien existe una similitud entre los sujetos objeto de cotejo, pues se trata de deudores de la administración tributaria por cuenta de sanciones o intereses, sus diferencias son más relevantes. En efecto, los beneficiarios de la norma acudieron a las vías procedimentales y procesales pertinentes para controvertir el acto administrativo y discutir la existencia de la obligación tributaria, mientras que quienes no recurrieron a esos mecanismos reconocen tener la obligación tributaria.

De otro lado, la Procuraduría General considera que no se trata de una amnistía tributaria, pues la obligación a cargo de los beneficiarios de la norma está en discusión, de manera que no se condona una obligación clara, expresa y exigible.

Además, la Vista Fiscal estima que la argumentación del demandante es contradictoria pues, de un lado, indica que el beneficio previsto en la norma acusada viola el principio de igualdad porque no se aplica a todos los contribuyentes, y de otro, pide que se cambie la jurisprudencia reiterada de la Corte y se entienda que este de beneficio constituye una amnistía tributaria, que está prohibida. Por lo tanto, afirma que el ciudadano no presenta argumentos claros que justifiquen el cambio de la jurisprudencia de la Corte.

5.3. En tercer lugar, en cuanto a la forma especial de pago para los deudores morosos anteriores a 2015 prevista por el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016, la Procuraduría General advierte que el precepto acusado es inconstitucional porque establece una verdadera amnistía tributaria. En efecto, considera que la norma viola el principio de igualdad porque establece la posibilidad de condonar en todo o en parte una obligación tributaria exigible, originada en el incumplimiento de otra obligación tributaria. Así pues, se trata de un beneficio otorgado a los deudores morosos, similar al artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, el cual fue declarado inexecutable mediante sentencia C-743 de 2015, en la que se dijo que este tipo de medidas rompen con la igualdad al premiar a quienes no han cumplido con el deber constitucional de contribuir con los gastos e inversiones del Estado.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Carta Política, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los artículos 46 (parcial), 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016, pues se trata de una demanda

de inconstitucionalidad en contra de textos normativos que hacen parte de una ley de la República.

A este respecto debe tenerse en cuenta que el artículo 356 acusado plantea el beneficio de la condición especial de pago, el cual es aplicable dentro de los diez meses siguientes a la entrada en vigencia de la ley, plazo que en la actualidad ha finalizado. Sin embargo, esta circunstancia no afecta la competencia de la Corte para pronunciarse sobre la constitucionalidad de esa disposición, por al menos tres argumentos:

1.1. En primer término, en razón a que el mismo precepto plantea una hipótesis que extiende su aplicabilidad más allá del plazo previsto. En efecto, el párrafo 5° del artículo mencionado señala que el término en cuestión no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judiciales, los cuales podrán acogerse a la condición especial de pago por el término que dure la liquidación. Por lo tanto, en lo que respecta a esa hipótesis normativa, la disposición acusada aún tiene plenos efectos.

1.2. En segundo término, también se evidencia que en las demás hipótesis, la norma puede surtir efectos ultractivos, en particular respecto de las acciones administrativas y judiciales que se adelanten con fundamento en la aplicación de la condición especial de pago. Además, en relación con estas mismas hipótesis, la competencia de Corte encuentra justificación en la doctrina de la *perpetuatio jurisdictionis*. Esta doctrina está estrechamente vinculada con la vigencia del principio de supremacía constitucional y se basa en considerar que cuando el Legislador ha determinado un plazo para la aplicación de una norma jurídica, su expiración no puede servir de instrumento para eludir el control de constitucionalidad, por la vía de la imposibilidad de ejercer dicha actividad jurisdiccional ante la pérdida de efectos del precepto legal correspondiente. En esos eventos, la competencia de la Corte se extiende más allá del plazo que ha previsto la norma, precisamente con el fin de evitar la elusión constitucional descrita.

De esta manera, en términos de la jurisprudencia constitucional “*para garantizar el acceso a la justicia constitucional, cabe hacer un pronunciamiento de fondo, en desarrollo del principio de la perpetuatio jurisdictionis, cuando, no obstante que la norma acusada ha perdido su vigencia, las disposiciones que ella contiene, dada su vigencia limitada en el tiempo, escaparían a la posibilidad del control de constitucionalidad y pueda observarse, prima facie, que ellas son violatorias de la Carta, según lo que en asuntos relevantes se haya expresado en la jurisprudencia constitucional.*”¹⁴

1.3. Llevada esta regla al caso analizado, se tiene que la Corte es competente para pronunciarse sobre el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016, puesto que (i) la norma no ha sido objeto de derogatoria por un precepto superior; (ii) establece hipótesis en donde resulta actualmente aplicable y, en cualquier

¹⁴ Sentencia C-992 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil, citada en el fallo C-743 de 2015, M.P. Myriam Ávila Roldán.

circunstancia; (iii) la competencia de la Corte cubre supuestos como el analizado, en virtud de la obligación de este Tribunal de asegurar la supremacía e integridad de la Constitución, deber que no puede ser eludido en virtud de la fórmula de vigencia que disponga el Legislador.

Cuestión previa. Aptitud sustantiva de la demanda en relación con los cargos propuestos

2. Como asunto preliminar y en razón de los cuestionamientos planteados por una de las entidades públicas intervinientes, la Corte debe determinar la concurrencia de cargo apto de constitucionalidad, en relación con los artículos 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016. Esto con exclusión de las censuras expresadas por el demandante contra el artículo 46 de la misma normativa, en donde concurre unanimidad en cuanto a la existencia de cargo, por lo que su aptitud es un asunto resuelto en la instancia de admisibilidad de la demanda.

Sobre este particular, debe partirse de reiterar que el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 establece como uno de los requisitos de las demandas de inconstitucionalidad la exposición de los argumentos que sustentan la acusación. A su vez, la jurisprudencia constitucional identifica las condiciones sustantivas exigibles a dichos argumentos, dirigidas unívocamente a que los mismos resulten aptos para proferir un fallo de fondo, evitándose de esta manera el riesgo de adoptar decisiones inhibitorias. De esta manera, la **sentencia C-1052 de 2001**¹⁵, a través de reglas jurisprudenciales que se han mantenido inalteradas, determinó que los argumentos que sustentan el cargo deben cumplir con condiciones de *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia*.¹⁶

2.1. La claridad de un cargo se predica cuando la demanda contiene una coherencia argumentativa tal que permite a la Corte identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. Aunque en razón del carácter público de la acción de inconstitucionalidad no resulta exigible la adopción de una técnica específica, como sí sucede en otros procedimientos judiciales, no por ello el demandante se encuentra relevado de presentar las razones que sustentan los cargos propuestos de modo tal que sean plenamente comprensibles.

2.2. La certeza de los argumentos de inconstitucionalidad hace referencia a que los cargos se dirijan contra una proposición normativa efectivamente contenida en la disposición acusada y no sobre una distinta, inferida por el demandante, implícita o que hace parte de normas que no fueron objeto de demanda. Lo que exige este requisito, entonces, es que el cargo de inconstitucionalidad cuestione un contenido legal verificable a partir de la interpretación del texto acusado.

2.3. El requisito de especificidad resulta acreditado cuando la demanda contiene al menos un cargo concreto, de naturaleza constitucional, en contra de

¹⁵ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁶ La síntesis planteada en esta decisión es tomada de la sentencia C-370 de 2006 (M.P. M.J. Cepeda, J. Córdoba, R. Escobar, M.G. Monroy, A. Tafur y C.I. Vargas)

las normas que se advierten contrarias a la Carta Política. Este requisito refiere, en estas condiciones, a que los argumentos expuestos por el demandante sean precisos, ello en el entendido que *“el juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales”¹⁷ que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad¹⁸. ”¹⁹*

3.4. Las razones que sustentan el concepto de la violación son pertinentes en tanto estén construidas con base en argumentos de índole constitucional, esto es, fundados *“en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado.”²⁰*. En ese sentido, cargos que se sustenten en simples consideraciones legales o doctrinarias; la interpretación subjetiva de las normas acusadas por parte del demandante y a partir de su aplicación en un problema particular y concreto; o el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras censuras, incumplen con el requisito de pertinencia del cargo de inconstitucionalidad.

3.5. Por último, la condición de suficiencia ha sido definida por la jurisprudencia como la necesidad que las razones de inconstitucionalidad guarden relación *“en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; (...) Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.”²¹*

4. La Corte advierte que estas condiciones se cumplen en los cargos contra los artículos 305 y 356 de la Ley acusada. En cuanto al primero, se advierte que el

¹⁷ Estos son los defectos a los cuales se ha referido la jurisprudencia de la Corte cuando ha señalado la ineptitud de una demanda de inconstitucionalidad, por inadecuada presentación del concepto de la violación. Cfr. los autos 097 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y 244 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y las sentencias C-281 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-519 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-013 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), C-380 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-177 de 2001 (M.P. Fabio Morón Díaz), entre varios pronunciamientos.

¹⁸ Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero. La Corte se declara inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del inciso primero del artículo 11 del Decreto Ley 1228 de 1995, por demanda materialmente inepta, debido a la ausencia de cargo.

¹⁹ Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1052/01. Fundamento jurídico 3.4.2.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*.

demandante parte de un argumento identificable y que es razonable, como es considerar que el beneficio contenido en la disposición, consistente en la condonación de sanciones a quienes concilien procesos judiciales contra la administración, en realidad prevé una amnistía tributaria inconstitucional. A su vez, también se identifican, al menos en sus aspectos esenciales, los elementos propios del juicio de igualdad, al señalarse los sujetos (personas obligadas al pago del tributo), el criterio de comparación (la exigibilidad de la obligación tributaria) y las razones que hacen a la norma presuntamente discriminatoria (que el beneficio se predique exclusivamente de quienes han formulado acción judicial contra el acto de cobro, en perjuicio de quienes no han presentado recursos judiciales).

El cargo cumple el requisito de certeza, puesto que se basa no en disposiciones o supuestos fácticos que no estén contenidos en la norma acusada, sino en elementos que efectivamente plantea dicha previsión. Además, es pertinente, en tanto se fundamenta en controversias de carácter constitucional, como es la presunta concesión de una amnistía tributaria, que por lo general se consideran proscritas por la Carta Política, así como en la alegada existencia de un tratamiento discriminatorio entre sujetos en quienes concurre la misma obligación tributaria. Asimismo, el cargo es pertinente, pues contrario a como lo considera el interviniente, no está basado en consideraciones sobre la voluntad del contribuyente, ni en la presunta ausencia de vías jurídicas para acceder al beneficio, sino en contenidos normativos de la previsión acusada, que efectivamente hacen una distinción fáctica entre quienes han demandado y quienes no, a efectos de conceder el beneficio a los primeros. Por las mismas consideraciones, la censura es suficiente y clara, pues ofrece elementos de juicio que generan una duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto, la cual se concentra en dilucidar si el criterio de diferenciación utilizado por el Legislador está justificado y no genera una amnistía tributaria prohibida constitucionalmente.

Con todo, es importante advertir que uno de los cargos contra el artículo 305 no cumple con las condiciones anotadas. En efecto, el actor plantea que se viola la Constitución porque la conciliación está a cargo de la DIAN y no de un tercero imparcial. Esta acusación desconoce el requisito de certeza, pues de la norma se colige que la conciliación no tiene condición administrativa, sino que está sometida al escrutinio judicial. En efecto, la misma disposición acusada establece que *“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.”* A esta comprobación se suma lo señalado en el artículo 180-8 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, norma que prevé que *“en cualquier fase de la audiencia el juez podrá invitar a las partes a conciliar sus diferencias, caso en el cual deberá proponer fórmulas de arreglo, sin que ello signifique*

prejuzgamiento.”

A partir de estas premisas, se tiene que la norma no puede ser válidamente interpretada como un poder autónomo y amplio a la DIAN para efectuar conciliaciones. Esto debido a que la instancia de imparcialidad que el actor reclama está contenida en la misma norma acusada, la cual prevé el control judicial de dicha actuación. De esta manera, el cargo basado en la presunta falta de imparcialidad de la autoridad administrativa es inepto, pues se basa en una lectura incompleta y descontextualizada del precepto demandado.

Ahora bien, en lo que respecta al artículo 356 acusado, el mismo cumple con los requisitos argumentativos enunciados. En este caso, nuevamente se plantea un juicio de igualdad con las condiciones necesarias para adelantar un debate sustantivo. La demanda identifica los sujetos que son comparables (las personas responsables del pago del impuesto), el parámetro de comparación (la obligación tributaria) y las razones que llevan a considerar que el tratamiento otorgado por el Legislador es inequitativo, en tanto que se considera que a pesar de que ambos extremos son responsables, se privilegia con la condonación de sanciones al contribuyente incumplido, en perjuicio de quienes pagaron oportunamente.

Por ende no es acertado sostener, como lo hace la entidad interviniente, que el cargo no sea claro o cierto. En contrario, cumple con la primera característica, pues explica con suficiencia cuáles son las personas que deben compararse, que para el caso corresponden a (i) los sujetos obligados al pago de tributos de las entidades territoriales quienes, al asumir oportunamente dicha obligación, no están sujetos a intereses y otras sanciones; y (ii) los sujetos obligados e incumplidos, quienes resultan beneficiados por la medida legislativa que reduce dichos intereses y sanciones. Además, existen contenidos en la norma acusada que llevan a considerar que sí existe un tratamiento diferente, cuya evaluación sobre su validez es un asunto que corresponde al análisis de fondo y no, como parece comprenderlo el interviniente, a la etapa de admisibilidad del cargo. Sobre este particular la Corte resalta que la mayoría de los cuestionamientos que expresa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se concentran en asuntos sustantivos, que superan el análisis preliminar de admisibilidad del cargo y que, por lo mismo, deben ser resueltos en el estudio material de dichas censuras.

Acerca de esta materia, la Corte debe insistir en que en la etapa de admisibilidad lo que debe verificarse, tratándose del juicio de igualdad, es que la demanda identifique cuáles son los sujetos o situaciones jurídicas respecto de las cuales el Legislador prevé una distinción, así como el criterio por el cual los mismos son comparables y las razones que llevan a concluir que se está ante una discriminación injustificada. Esto es diferente a que el planteamiento de dichas razones sea convincente, al punto que se evidencie dicha discriminación. Este análisis corresponde al estudio de fondo del cargo, sin que pueda asignarse a una instancia preliminar, pues ello llevaría a confundir el estudio de admisibilidad de la censura con la decisión de fondo, la cual se centra en determinar la plausibilidad de los argumentos que sustentan la

presunta discriminación. En otras palabras, el cargo debe mostrarse razonable, incluso si luego de acreditado el estudio material del mismo se llega a la conclusión que carece de la entidad suficiente para desvirtuar la constitucionalidad del precepto acusado. Así, teniendo en cuenta que la demanda de la referencia ofrece los elementos estructurales propio del juicio de igualdad, resulta admisible para su estudio de fondo.

De esta manera, verificada la aptitud de los cargos objeto de examen, la Corte procederá a asumir su análisis en los fundamentos jurídicos siguientes.

Problemas jurídicos y metodología de la decisión

5. Como se infiere de los antecedentes de esta sentencia, el demandante formula cargos diferenciados contra tres artículos de la Ley 1819 de 2016, que presentan problemas jurídicos también diversos.

5.1. En primer lugar, el actor sostiene que el artículo 46 de la Ley mencionada, en cuanto confiere al Gobierno la facultad para establecer por decreto reglamentario una disminución gradual del porcentaje del costo presunto aplicable a los cultivos de café, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable, desconoce el principio de legalidad tributaria.

Considera que la mencionada facultad versa sobre uno de los elementos estructurales del tributo, en cuanto está intrínsecamente vinculado a la definición de la base gravable del impuesto de renta en el caso de los cultivadores de café. Por lo tanto, es un asunto que no puede ser objeto de regulación gubernamental, sino que tiene reserva formal de ley.

El sentido de la acusación es compartido por varios de los intervinientes y por el Procurador General, quienes sostienen que la delegación en comento es excesiva, en cuanto el porcentaje del costo del presunto es la cuantificación misma de la renta líquida que integra la base gravable del impuesto a la renta y, por lo mismo, debe ser definida por el Legislador de manera cierta y expresa. En cambio, otros intervinientes consideran que no se afecta el principio de legalidad tributaria, pues la fijación del porcentaje de presunción de gasto es un asunto que debe someterse a las variables que fije el Congreso.

En ese orden de ideas, corresponde a la Sala decidir el problema jurídico: ¿la norma legal que confiera al Gobierno la competencia para definir la disminución gradual de un costo presunto, asociado a la definición de la base gravable del impuesto de renta, viola el principio de legalidad tributaria?

5.2. En segundo lugar, la demanda considera que el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016, en cuanto determina la posibilidad de condonación de un porcentaje de intereses, sanciones y actualización, según el caso, solo en los casos en los que los obligados hayan formulado proceso judicial contra una liquidación oficial, vulnera tanto el principio de igualdad como la prohibición de amnistías tributarias.

Lo primero, debido a que el beneficio se circunscribe injustificadamente a ese grupo de personas, excluyéndose a quienes, a pesar de también haber sido notificados de una liquidación oficial y que, por lo mismo, están en la misma situación que quienes sí están cobijados por el beneficio, no han demandado debido a que no se ha vencido el término para el efecto u optaron por pagar lo adeudado antes de la entrada en vigencia de la norma acusada y en razón de la ausencia del beneficio en comento. Agrega sobre este particular que el Legislador no puede válidamente establecer como condición para la conciliación y condonación correlativa, el inicio de un proceso judicial, pues ello es una prerrogativa y no una obligación de las personas.

Lo segundo, en razón a que la norma lo que prevé es una simple condonación de obligaciones tributarias, sin que sea necesario que medie la acción de un conciliador que defina los montos correspondientes. Así, advierte que en el caso es necesario que la Corte reformule el precedente que en casos similares ha reconocido la validez constitucional de decisiones legislativas de esta naturaleza.

La mayoría de los intervinientes, al igual que el Procurador General, consideran que la norma es exequible, puesto que ni implica una discriminación injustificada, ni menos una amnistía tributaria. Expresan que el establecimiento de mecanismos de condonación de sanciones responde a la necesidad de otorgar eficacia al recaudo, motivo por el cual ha sido avalado por la jurisprudencia constitucional. Esto más aún si se tiene en cuenta que la condonación no se extiende a la obligación principal, la cual debe pagarse en su integridad para poder hacerse acreedor a los beneficios. Del mismo modo, en lo que respecta al presunto tratamiento discriminatorio, se considera que es inexistente, puesto que los sujetos comparados, en realidad, no están en un plano de igualdad, esto debido a que quienes demandan el acto de liquidación cuestionan la existencia de la obligación, mientras que quienes se abstienen de hacerlo no hacen dicho cuestionamiento, tienen un acto de liquidación en firme y, a su vez, pueden acudir a la conciliación en sede administrativa para transar su obligación, si así lo desean. De allí que la conciliación en comento opere como un mecanismo para agilizar el recaudo tributario, sin necesidad que el obligado y la administración deban someterse a los rigores propios del proceso judicial en su integridad.

En sentido contrario, solo uno de los intervinientes considera que la norma es inexecutable, para lo cual reitera argumentos análogos a los planteados en la demanda.

Con base en lo expuesto, corresponde a la Corte decidir el siguiente problema jurídico respecto del artículo 305 acusado: ¿la norma que confiere a la DIAN la competencia para realizar conciliaciones en procesos contenciosos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, con miras a acordar el valor de sanciones e intereses, condonando un porcentaje del mismo a quienes han formulado la acción judicial respectiva, vulnera el principio de igualdad, la equidad tributaria y, además, incorpora una amnistía tributaria inconstitucional?

5.3. Finalmente, el demandante expresa censuras similares a las anteriormente expuestas, esta vez respecto del artículo 356 de la Ley 1819 de 2016. Con base en esta disposición, dentro de los diez meses siguientes a la entrada en vigencia de dicha Ley, los obligados que hayan sido sujetos de sanciones tributarias derivadas de ingresos de las entidades territoriales y que se encuentren por obligaciones correspondientes a los periodos gravables o años 2014 y anteriores, tendrán derecho a solicitar la condición especial de pago prevista en esta disposición. Esta condición versa sobre la reducción de intereses y sanciones actualizadas, sometidas al pago total de la obligación principal.

Para el actor, esta previsión legal es inconstitucional por dos motivos: (i) es contraria al principio de equidad horizontal, al otorgar un tratamiento preferente a los obligados que no pagaron a tiempo los tributos territoriales, en perjuicio de quienes sí cumplieron oportunamente, afectándose también la equidad vertical, puesto que resultan más favorecidos con la condonación los contribuyentes de mayores ingresos; (ii) desconoce la prohibición constitucional de las amnistías tributarias, puesto que el beneficio en comento no estuvo precedido de ninguna justificación.

Algunos intervinientes consideran que la norma es exequible, en tanto se trata de un mecanismo de incentivo al recaudo eficiente de los ingresos tributarios de las entidades territoriales, inserto dentro del amplio margen de configuración sobre la materia y que no puede ser considerado como una amnistía, debido a que exige para su aplicación el pago íntegro de la obligación principal y en una fecha definida, lo que resulta incluso más estricto que las condiciones aplicables a quienes suscriben acuerdos de pago y conforme a criterios de proporcionalidad. Este incentivo, a su vez, es imperioso ante la caída de los ingresos de las entidades territoriales, por lo que redundaría en el aumento de esos recursos. De otro lado, sostienen que los dos sujetos no son comparables, puesto que mientras los morosos son responsables del pago de sanciones, objeto de parcial condonación en las condiciones previstas en la norma acusada, ello no sucede frente a los contribuyentes que pagaron a tiempo. Por último, expresan que la circunscripción del beneficio a las obligaciones causadas en 2014 y años anteriores, no es arbitraria, sino que se justifica en el hecho que aquellas ya se encuentran en firme.

Otros intervinientes consideran que la norma es inexecutable, puesto que efectivamente elimina las sanciones a contribuyentes que incumplieron sus obligaciones tributarias. Para que ello sea constitucional, es necesario que concurra una justificación excepcional, la cual está ausente en el caso analizado. Esto porque no basta con señalar que el mecanismo tiende a aumentar la eficacia del recaudo, pues este mismo objetivo puede cumplirse a través de las herramientas administrativas y judiciales de cobro. Sobre el mismo respecto, el Procurador General comparte la inexecutableidad y considera que el asunto es similar al contenido en la norma declarada inconstitucional en la sentencia C-743 de 2015.

De acuerdo con esta exposición, corresponde a la Sala decidir si ¿la norma que

establece una condición especial de pago para ingresos de las entidades territoriales, consistente en condonar un porcentaje de los intereses y sanciones actualizadas a condición que se pague la totalidad de la obligación principal en una fecha específica, es compatible con el principio de equidad tributaria y con la prohibición constitucional de amnistías tributarias?

6. Como se observa, los tres problemas jurídicos planteados comparten contenidos dogmáticos comunes, razón por la cual la Corte adoptará la siguiente metodología de decisión. En primer término, hará una exposición general sobre los principios de legalidad e igualdad en materia tributaria, la equidad en el sistema fiscal y las condiciones para la inexequibilidad general de las amnistías tributarias. Luego, a partir de las reglas jurisprudenciales que se deriven de ese análisis, se resolverán cada una de las controversias planteadas. Para ello, se iniciará con una explicación sobre el sentido del precepto acusado, para luego decidir sobre si se ajusta o no con la Constitución, a partir de los cargos propuestos.

El principio de legalidad tributaria y los requisitos para la validez de las remisiones normativas al ejercicio de la facultad reglamentaria

7. La reserva legal en materia tributaria y la correlativa exigencia de legitimidad democrática para las normas de índole fiscal, es una de las características definitorias del Estado constitucional. En efecto, el proyecto político liberal que lo precedió tuvo entre sus bases, en particular para el caso estadounidense, el principio de *no taxation without representation*, el cual está enfocado a imponer como condición para la validez de la obligación tributaria la existencia de un procedimiento democrático participativo, así como la concurrencia de los sujetos destinatarios de los impuestos en dicho proceso de formulación normativa.

A partir de esta premisa, la Constitución establece reglas precisas que confiere al Congreso la competencia amplia, exclusiva y general, para definir los impuestos. Así, el artículo 150-12 confiere al Legislativo la función de establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente, las de carácter parafiscal. En el mismo sentido y de una manera más precisa, su artículo 338 fija las reglas que gobiernan el principio de legalidad tributaria, a saber (i) que salvo en los casos en que concurren estados de excepción²², solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Con todo, debe también tenerse en cuenta que, conforme los artículos 300-4 y 313-4, las entidades territoriales ejercen su potestad tributaria dentro del marco fijado por la Constitución y la ley²³; (ii) la ley, las ordenanzas y los acuerdos deberán fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos; (iii) en el caso de las tasas y contribuciones, las corporaciones públicas mencionadas pueden permitir a las autoridades

²² Esta es la interpretación que la Corte realiza de la expresión “*en tiempo de paz*”, prevista en el artículo 338 de la Constitución. Sentencias C-416 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-134 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo, entre otras.

²³ Sentencia C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

gubernamentales fijar la tarifa de las mismas, a condición que aquellas hayan definido el método y el sistema para su cálculo; y (iii) las normas que determinen contribuciones fiscales sobre la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. Esta regla corresponde al principio de irretroactividad de las normas tributarias.

8. Concorre un grupo significativo de sentencias de la Corte que han definido el contenido y alcance del principio de legalidad tributaria. Por ende, para efectos metodológicos se reiterarán las reglas fijadas por esos precedentes, a partir de tres ejes definidos: las funciones del principio, su relación con la certeza tributaria y los escenarios en los que válidamente puede diferirse a las autoridades gubernamentales la definición concreta de elementos del tributo.

9. En cuanto a lo primero, se ha indicado que el principio de legalidad tributaria descansa sobre la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural, en la cual estén representados las diferentes instancias interesadas en la definición de las obligaciones fiscales. Con todo, la jurisprudencia constitucional identifica²⁴ funciones precisas del principio, a saber:

9.1. Materializa el principio de predeterminación del tributo, el cual impone a las corporaciones públicas de elección popular, en el marco de sus competencias, la obligación de definir, mediante normas previas y ciertas, los elementos de la obligación fiscal antes señalados. Esto, por supuesto, sin perjuicio de la habilitación constitucional para que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones especiales, así como los supuestos en donde resulta válido que el Gobierno determine algunos aspectos específicos del tributo correspondiente.

9.2. El principio de legalidad tributaria incide en la seguridad jurídica. Esto debido a que la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos para con el Estado. A su vez, esta misma consecuencia está vinculada con la eficacia del derecho al debido proceso, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria.

9.3. En la medida en que las competencias fiscales de los entes territoriales están circunscritas a la regulación constitucional y legal, el principio de legalidad tributaria también cumple propósitos de garantía del principio de *unidad económica*, a través del cual se coordinan dichas competencias concurrentes entre el nivel central y local del Estado, en búsqueda de la

²⁴ Esta relación de funciones es sistematizada en la sentencia C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett. Igualmente, sobre la materia puede analizarse la recopilación planteada en las sentencias C-891 de 2012, M.P. Jorge Pretelt Chaljub, y C-260 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

coherencia en el ejercicio del poder impositivo. Sobre este particular, expresa la Corte que *“corresponderá entonces al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en cada caso concreto en atención a la especificidad del impuesto, tasa o contribución de que se trate. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales establecerán los demás componentes del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización. (...) De lo contrario, si correspondiera únicamente al Congreso determinar todos y cada uno de los elementos de los tributos del orden territorial, carecería de sentido la expresión que emplea el inciso primero del artículo 338 de la Constitución y según la cual “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”.*”²⁵

9.4. La legalidad del tributo se predica de las diferentes modalidades de ingresos tributarios, bien sean impuestos, tasas, contribuciones u tributos *sui generis*. No obstante, desde la Constitución si se advierten niveles diferenciados en el grado de definición exigido. Así, mientras los elementos esenciales de los ingresos nacionales deben ser definidos de manera “clara e inequívoca” por el Legislador, en el caso de los gravámenes territoriales, la ley se limita a autorizar la creación del ingreso fiscal a través de la prefiguración de sus aspectos básicos, los cuales son concretizados por las asambleas y concejos. Así, se reafirman los elementos centrales de la legalidad tributaria, a saber: (i) la necesaria representación popular en el establecimiento de los tributos; (ii) la certeza del tributo, que implica la fijación clara y precisa de todos y cada uno de los elementos del mismo; (iii) la ausencia de soberanía fiscal en cabeza de las entidades territoriales; y (iv) la posibilidad de que las entidades territoriales, con base en su autonomía, regulen aspectos tributarios dentro del marco fijado por la ley²⁶.

10. Ahora bien, el principio en comento está intrínsecamente relacionado con la certeza tributaria. Sobre el particular, la jurisprudencia ha señalado que si bien las normas fiscales, y en general, toda disposición jurídica, conserva un grado de indefinición derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural, en todo caso resulta necesario que el Legislador fije, de la manera más precisa posible, los elementos estructurales de los tributos, a efectos de cumplir con el mandato que se deriva del principio de legalidad objeto de examen. En otras palabras, el mandato constitucional que se deriva del principio de certeza consiste no en la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición, contraria a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución. Como lo ha señalado este Tribunal, “[l]a Constitución establece entonces que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no cualquier definición basta para satisfacer el principio de legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas

²⁵ Sentencia C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²⁶ Sentencias C-594 de 2010 y C-615 de 2013, ambas M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto. No obstante, la Corte ha sostenido de manera consistente que las normas jurídicas, al estar formuladas en lenguaje natural, están expuestas a situaciones de ambigüedad y vaguedad.²⁷ Si, entonces, cualquier imprecisión fuera suficiente para declarar inconstitucional una norma, se llegaría a la consecuencia irrazonable de reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario, y pese a la importancia que tiene este instrumento en el Estado Social de Derecho.²⁸ Así, para asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, la jurisprudencia ha señalado que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo es inconstitucional, sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales”.²⁹ ³⁰

En consecuencia, la inexequibilidad por infracción del principio de certeza tributaria concurre cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo. Como lo ha considerado este Tribunal, “solo cuando la falta de claridad sea insuperable se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria”³¹

11. El tercer aspecto, que tiene importancia central para la resolución del primer problema jurídico planteado, consiste en definir en qué escenarios y bajo qué condiciones resulta válido que el reglamento defina aspectos específicos del tributo. Sobre el particular debe partirse de la base que si bien el principio de certeza tributaria obliga a que sean los órganos colegiados de elección popular los que definan los elementos estructurales del tributo,

²⁷ Genaro Carrió, por ejemplo, dice que “[...] todas las palabras que usamos para hablar del mundo que nos rodea, y de nosotros mismos, son, al menos, potencialmente vagas”. Carrió, Genaro R.: “Sobre los lenguajes naturales”, en *Notas sobre Derecho y lenguaje*, 4ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1994, p. 34. Alf Ross asegura por su parte “[...] que la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia es indefinido”. Ross, Alf: *Sobre el Derecho y la justicia*, Trad. Genaro R. Carrió, 3ª edición, Buenos Aires, Eudeba, 2005, p. 170.

²⁸ Sentencia C-714 de 2009 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime). En ese caso, se demandaba por supuesta falta de claridad una norma tributaria que creaba una exención deducción por la inversión en “*activos fijos reales productivos*”. La Corte declaró exequible la disposición, y al definir los alcances del principio de certeza y predeterminación fiscal, sostuvo: “[...] una reacción [...] podría llevar a interpretar el principio de legalidad tributaria en un sentido tan estricto y riguroso, que prohibiría cualquier tipo de imprecisión en el acto tributario general, así fuera mínima o superable con arreglo a otros elementos derivados del contexto normativo y situacional en que el referido acto se expidió. Pero, en ese caso, en aras de evitar un vaciamiento del principio de legalidad por la vía de admitir regulaciones indeterminadas o abiertas, prácticamente termina por eliminarse el poder tributario que la Carta le confiere a los órganos de representación popular pluralistas, pues les exige un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario en el que se expresa la ley, que a menudo le depara al intérprete encargado de aplicarla o ejecutarla varias alternativas de entendimiento”.

²⁹ Sentencia C-253 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión, la Corte consideró que una norma tributaria, que regulaba uno de los elementos esenciales de una contribución parafiscal, no violaba el principio de certeza tributaria, por cuanto si bien acarreaba problemas de interpretación, estos no eran insuperables con arreglo a criterios razonables de interpretación.

³⁰ Sentencia C-585 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

³¹ Sentencia C-891 de 2012, M.P. Jorge Pretelt Chaljub.

concurren (i) asuntos técnicos asociados a esos elementos que, por su especificidad, son inasibles por la generalidad propia de las normas dispuestas por el Legislador; o (ii) variables asociadas a los elementos del tributo que, debido a su dinámica y necesidad de periódica actualización, deben ser diferidas a disposiciones reglamentarias. En estos casos, resulta válido el diferimiento a las autoridades gubernamentales de la función de definir tales aspectos, dentro del marco que el Legislador fije para el efecto.

Sobre este precedente, en la **sentencia C-585 de 2015**³², al recopilar las reglas jurisprudenciales sobre la materia, fueron identificados los supuestos en donde se considera válida la delegación a la administración de aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos, respecto de los elementos definidos por el Legislador, las cuales ahora se reiteran.

11.1. En primer lugar, la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria pueden diferirse al reglamento, entendiéndose dichas obligaciones como aquellas actividades sobre recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos. Ello siempre y cuando dichas regulaciones administrativas (i) no comprometan los derechos fundamentales; y (ii) tengan carácter excepcional.

Correlativamente a esta posibilidad, se violan los principios de legalidad y certeza tributaria cuando se delega a la administración elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas. En ese sentido, se infringe la Constitución cuando el Legislador confiere a las autoridades gubernamentales la competencia para definir uno de los elementos estructurales del tributo, salvo que se trate de aquellos casos en los que la administración define la tarifa de las tasas o contribuciones, pero bajo el método y el sistema establecido en la ley.

11.2. La jurisprudencia de la Corte contempla que los aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, son aquellos asuntos que válida y usualmente son delegados a la definición mediante reglamento. Así, *“en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas. La Constitución se ubica entonces en un punto intermedio de dos extremos, pues por una parte no admite que se entregue la competencia exclusiva del Congreso de predeterminar con claridad los elementos esenciales del tributo, pero tampoco impide que se delegue en el Gobierno la reglamentación de aspectos técnicos, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle, sin desconocer que inciden en la base gravable.”*³³

Es con base en esta consideración, que la Corte ha avalado la constitucionalidad de normas que difieren a las autoridades administrativas (i)

³² M.P. María Victoria Calle Correa.

³³ Sentencia C-585 de 2015, antes citada.

la definición periódica del precio de un bien, como elemento para la conformación de la base gravable de una contribución parafiscal³⁴; (ii) la determinación del avalúo de los bienes inmuebles, como variable económica para la determinación de la base gravable del impuesto predial y conforme a los rangos autorizados por el legislador a las autoridades territoriales³⁵; (iii) la identificación, a partir de las directrices fijadas por los organismos de control, del valor patrimonial de títulos, bonos y seguros de vida, como activos integrantes de la base gravable para el impuesto a la renta³⁶; y (iv) la determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas, tratándose de operaciones de importación de bienes excluidos, en tanto la misma disposición legal había señalado que dicha definición debía realizarse con arreglo a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase y de origen nacional³⁷.

12. Con base en estas decisiones, la Corte concluyó en la citada **sentencia C-585 de 2015** que (i) tratándose de aspectos u obligaciones formales, el Legislador puede delegar en la administración la regulación de trámites administrativos para la ejecución de las normas tributarias, siempre que no comprometan derechos fundamentales y se trate de una facultad excepcional, relacionados con el recaudo y sus circunstancias, la liquidación, discusión y administración de ciertos tributos; (ii) en el caso de la regulación de obligaciones sustanciales impuestas por el poder tributario, el principio de legalidad y certeza tributaria obliga a que sean definidos por el Legislador. Ello sin perjuicio que se difiera en el reglamento la concreción de las variables económica que inciden en la conformación específica de los elementos estructurales del tributo de que se trate. Por ende (a) la ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza; (b) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe determinar por el Legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; y (c) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la Ley.

13. A su vez, otras decisiones de la Corte³⁸ han planteado supuestos de validez de la asignación de competencias al reglamento para la definición de obligaciones tributarias, bajo las siguientes categorías:

13.1. Datos técnicos o económicos cuya concreción no pueda realizarse por la

³⁴ Sentencias C-040 de 1993, M.P. Ciro Angarita Barón y C-1067 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

³⁵ Sentencia C-467 de 1993, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

³⁶ Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

³⁷ Sentencia C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

³⁸ C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

misma ley, como sucede con los casos antes enunciados de fijación de parámetros para la valoración de activos, avalúos catastrales, certificación de precios o índice de bursatilidad de acciones. En cada uno de estos eventos, el precedente jurisprudencial ha identificado que se trata de elementos variables, que por esta razón no pueden ser predefinidos por el Legislador, pero que son en todo caso determinables, debido a que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción cierta. Es decir, aunque en dichos casos se reconoce a la administración un margen de apreciación para la determinación de la variable, concurre un marco predeterminado para su definición.

13.2. Conceptos que no obstante carecer de carácter unívoco en la ciencia económica, resulten determinables a partir de ciertos parámetros.

14. Conforme las reglas anteriores, la Corte reafirma que la determinación de los elementos esenciales del tributo, o del método y el sistema de las tasas y las contribuciones, recae en la órbita exclusiva de los cuerpos de representación popular y, en particular, del Legislador. Con todo, variables técnicas o económicas pueden ser válidamente adscritas para su definición por las autoridades gubernamentales, siempre y cuando se cumplan dos condiciones: (i) que se trate de aspectos que por su naturaleza o por su necesidad de continua actualización, no puedan ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; y (ii) que en todo caso existe un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el Legislador, o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica.

Los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria

15. El punto de partida para el análisis sobre el contenido y alcance de los principios de igualdad, equidad y justicia y tributaria es el amplio margen de configuración legislativa en materia impositiva. Como se explicó en precedencia, el principio de legalidad del tributo implica la necesaria deliberación democrática del mismo, lo cual opera no solo como condición de validez constitucional, sino también de legitimidad en tanto fruto de un proceso deliberativo y pluralista, que incorpore los intereses de los sujetos cuyas posiciones jurídicas se ven interferidas por la obligación fiscal. Este escenario, entonces, lleva como contrapartida que el Legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria.

Con base en este margen, el Congreso y las corporaciones públicas de índole territorial, estas últimas dentro de sus competencias definidas por la ley, están habilitadas para prever diferentes modalidades y alternativas de obligaciones fiscales, siendo su único límite las estipulaciones de la Carta Política y las exigencias que se derivan del principio de razonabilidad. Como lo ha señalado la Corte, *“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.”³⁹

16. La razonabilidad como marco para la potestad impositiva opera en dos niveles diferenciados. El primero, de carácter general, que refiere al otorgamiento de eficacia del principio de igualdad, en particular en su componente de igualdad de trato ante la ley. El segundo, de naturaleza específica para el régimen tributario, refiere al acatamiento de las condiciones que se derivan de los principios de equidad y justicia tributarias.

16.1. El **principio de igualdad** gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos, así como entre los mismos sujetos. Su contenido, como es bien sabido, es de carácter relacional e involucra (i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta. Esta ha sido la conclusión planteada por la jurisprudencia constitucional, al señalar que del principio de igualdad se deriva *“un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.*”⁴⁰

La vigencia del principio de igualdad, habida cuenta su estructura, adscribe al control de constitucionalidad una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de igualdad o de proporcionalidad. Entonces, la medida legislativa resultará compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias, cuando se acredite que *“(i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado.*”⁴¹

16.2. El **principio de equidad tributaria** de que trata el artículo 363 de la Constitución, en cambio, opera como límite a la potestad impositiva del

³⁹ Sentencia C-664 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

⁴⁰ Sentencia C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

⁴¹ Sentencia C-1149 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Legislador⁴², aunque también es expresión concreta del principio de igualdad⁴³. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en un *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.⁴⁴

La equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.⁴⁵

Estas dos versiones se identifican, del mismo modo, con una comprensión estructural e individual de la equidad tributaria. En ese sentido, aunque en los términos del artículo 363 de la Constitución, la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto⁴⁶.

La jurisprudencia, del mismo modo, ha identificado determinados supuestos que, sin tener carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de

⁴² *“principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.”* Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴³ Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, citada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴⁴ Sentencia T-734 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil, reiterado en las sentencias C-169 de 2014, MP. María Victoria Calle Correa y C-600 de 2015, antes citada

⁴⁵ Sentencia C-600 de 2015.

⁴⁶ *“El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.”* Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, reiterada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

equidad tributaria⁴⁷.

16.2.1. Un primer supuesto es cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la **sentencia C-876 de 2002**⁴⁸, fallo que declaró la inexequibilidad de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.

16.2.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurre una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la **sentencia C-748 de 2009**⁴⁹ se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

16.2.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo.⁵⁰ A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no involucran una infracción del principio de equidad tributaria⁵¹.

16.2.4. Finalmente, un cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional, este con un carácter más general, consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Para la Corte, “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga

⁴⁷ La recopilación de variables de afectación de la equidad tributaria, en los tres primeros supuestos, es tomada de la sentencia C-010 de 2018, antes citada.

⁴⁸ M.P. Álvaro Tafur Galvis.

⁴⁹ M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁵⁰ Sentencia C-619 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa.

⁵¹ Sentencia C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.”⁵²

17. Por último, el precedente analizado caracteriza al **principio de justicia tributaria**, como un mandato más general, que obliga a que el Legislador, no obstante es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal. En términos de la jurisprudencia constitucional “[e]l principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.”⁵³”⁵⁴

18. A partir de lo expuesto, la Sala concluye que el principio de igualdad, así como los principios de equidad y justicia tributaria, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario.

La prohibición constitucional de las amnistías tributarias injustificadas

19. Al menos dos fuentes normativas de índole constitucional sustentan la prohibición de las amnistías tributarias. En primer lugar, el artículo 95-9 de la Constitución determina como deber de la persona y el ciudadano el de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de manera que una previsión legal que suprima ese deber en una situación concreta se presume inconstitucional, salvo que cumpla con un juicio estricto para su validez excepcional.

De la misma manera, como se expresó en el apartado anterior a propósito del

⁵² Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

⁵³ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060ª de 2001 (CP Lucy Cruz de Quiñonez).

⁵⁴ Sentencia C-492 de 2015, antes citada.

principio de equidad tributaria, el Legislador puede válidamente establecer diferenciaciones entre contribuyentes o situaciones jurídicas, a condición que se funden en una justificación razonable, regla que guarda unidad de sentido con la vigencia del principio de justicia en el régimen impositivo. En ese sentido, es evidente que la previsión legal que elimine una obligación tributaria consolidada en cabeza del contribuyente u otorgue un tratamiento más beneficioso a quienes han incumplido con el deber fiscal en perjuicio de los contribuyentes cumplidos, resulta abiertamente inequitativa y contraria al orden justo. Al respecto, se ha resaltado por la Corte que “[se] *pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron*”.⁵⁵

20. La jurisprudencia constitucional⁵⁶ define las amnistías tributarias como modalidades extintivas del deber fiscal, en la cual opera una condición o remisión de una obligación tributaria preexistente. En ese sentido, se diferencian de las exenciones en que se aplican cuando luego de haberse configurado la obligación del sujeto pasivo y encontrándose pendiente del cumplimiento de la misma, se les condona el pago de sumas que debía asumir por concepto de la obligación, o de sus sanciones, intereses, etc. Esto en razón del cumplimiento de determinados requisitos por parte del sujeto pasivo, que lo hacen acreedor del beneficio. Así, “*mientras las exenciones operan de manera anticipada, evitando que se genere el gravamen, en el caso de la amnistía se está condonando una obligación tributaria que ya se ha causado*.”⁵⁷

El mismo precedente se ocupa de establecer los escenarios en los que se está ante una amnistía tributaria, así como las condiciones para su validez constitucional. En efecto, la **sentencia C-833 de 2013**⁵⁸ declaró la inexecutable de una norma que establecía medidas de saneamiento respecto de activos omitidos y pasivos inexistentes en declaraciones de renta y complementarios, al concluirse que los beneficios allí previstos configuraban una amnistía tributaria injustificada. Para arribar a esta conclusión, planteó las siguientes premisas, que ahora resultan útiles para resolver el problema jurídico materia de esta decisión.

20.1. Al margen de la denominación del beneficio tributario, se está ante una amnistía cuando, “*ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento*.”

⁵⁵ Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, reiterada en el fallo C-743 de 2015, M.P. Myriam Ávila Roldán.

⁵⁶ Sentencia C-804 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ M.P. María Victoria Calle Correa. Sentencia reiterada en el fallo C-743 de 2015, antes citado.

Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad.”. En ese sentido, se predica una amnistía tributaria cuando el beneficio opera con posterioridad a la exigibilidad de la obligación fiscal.

20.2. Como se expresó en precedencia, *“las amnistías tributarias comprometen, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones.”*

20.3. Aunque en el corto plazo las amnistías concurren en el cumplimiento de fines constitucionalmente valiosos, en especial (i) el aumento del recaudo y la ampliación de la base tributaria; y (ii) el ahorro de recursos públicos utilizados en las labores de fiscalización y sanción; su uso recurrente genera un desincentivo para el pago oportuno de las obligaciones tributarias, ante la expectativa de una legislación futura que confiera beneficios a quienes han incurrido en mora. Así, desde la perspectiva del actor racional de mercado y ante la proliferación de normas fiscales con efectos de amnistía, la postura más acertada sería incurrir en mora, en abierta contradicción con el deber constitucional de tributar.

20.4. La validez constitucional de la amnistía, en ese orden de ideas, no puede estar fundamentada en el logro de mayores ingresos fiscales o en el aumento de la eficiencia y eficacia del recaudo, sino en una justificación que supere las condiciones de un juicio estricto de proporcionalidad. Por lo tanto, *“[c]orresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria. Allí donde el legislador no aporte tal justificación, en todo caso corresponde a la Corte examinar la constitucionalidad de la medida, para lo cual ha empleado el test de razonabilidad o principio de proporcionalidad.*

20.5. A partir de esta metodología, el precedente mencionado ha declarado la inexecutable de medidas legislativas que (i) resultan genéricas al no fundarse en situaciones excepcionales específicas, por lo que terminan beneficiando indiscriminadamente a quienes han faltado a sus obligaciones tributarias. Esto por no declarar la integridad de su patrimonio o no pagar a tiempo sus impuestos y a través de un tratamiento más benigno del que se dispensa a los contribuyentes cumplidos; o (ii) prevén un tratamiento más favorable a los deudores morosos que no realizan ningún esfuerzo para ponerse al día, en contraposición a los contribuyentes que manifiestan su voluntad para suscribir acuerdos de pago para el saneamiento de sus obligaciones vencidas.

En contraste, la Corte ha declarado la constitucionalidad de normas que (i) confieren estímulos tributarios de índole coyuntural y con el fin de fomentar una actividad económica en situación de crisis; (ii) alivian la situación de los deudores morosos, sin que la medida legislativa les confiera un tratamiento fiscal más beneficioso que el aplicables a los contribuyentes cumplidos; y (iii) permiten la inclusión en la base gravable de activos omitidos o pasivos inexistentes, a condición que les imponga un régimen impositivo más gravoso del que habría correspondido si hubiesen sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones.

21. En conclusión, las amnistías tributarias resultan *prima facie* inconstitucionales, en tanto son contrarias al deber constitucional de tributar y a los principios de equidad y justicia tributaria. No obstante, las mismas pueden ser excepcionalmente compatibles con la Carta Política, cuando superen un juicio estricto de proporcionalidad, en el que se demuestre que (i) la medida legislativa es imprescindible para cumplir con fines constitucionales imperiosos; o (ii) los efectos de la amnistía tributaria resulten neutros en relación con el tratamiento fiscal que reciben los contribuyentes cumplidos.

Así, explicados los elementos dogmáticos que inciden en la resolución de los problemas jurídicos materia de la presente decisión, la Corte asumirá a continuación cada una de dichas controversias, para lo cual hará una exposición sobre el contexto normativo de cada cargo, para luego pronunciarse sobre la constitucionalidad de cada uno de los preceptos objeto de análisis.

Primer cargo: Violación del principio de legalidad tributaria por diferimiento al Gobierno de la competencia para definir un costo presunto.

22. El artículo 46 de la Ley 1819 de 2016⁵⁹ adiciona el artículo 66-1 del Estatuto Tributario, norma que integra el capítulo sobre el costo de los activos movibles, que a su vez hace parte del régimen del impuesto a la renta y complementarios. El precepto regula lo relativo a la determinación del costo de mano de obra en el cultivo de café, que es uno de los servicios que incide en la definición de la base gravable del mencionado impuesto.

Con el fin de definir la materia, la disposición plantea una presunción según la cual el 40% del valor ingreso gravado en cabeza del productor, en cada ejercicio gravable, corresponde a los costos y deducciones inherentes a la mano de obra. Para hacer uso de ese valor presunto en la declaración de impuesto a la renta, el contribuyente solo deberá acreditar los requisitos de causalidad y necesidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, que se demuestre que las expensas correspondientes fueron realizadas en el desarrollo de la actividad productora de café y que eran necesarias para la ejecución de la misma.

⁵⁹ Algunos apartes de este artículo fueron demandados ante la Corte por desconocer el principio de equidad tributaria. Con todo, la mayoría de la Sala consideró que los cargos formulados eran ineptos, por lo que se adoptó un fallo inhibitorio sobre el particular. *Vid.* Sentencia C-002 de 2018, M.P. Carlos Bernal Pulido.

La disposición acusada establece, siendo este el aparte acusado, que el Gobierno podrá establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido anteriormente, fijándose como único criterio para ello, el *“monto de los ingresos gravados de los productores durante el año gravable”*.

Finalmente, el precepto dispone que lo regulado en el mismo no exime al empleador del cumplimiento de todas las obligaciones laborales y de seguridad social.

23. Para resolver el cargo propuesto debe, en primer lugar, partirse de la comprobación acerca de que el aparte acusado, efectivamente, regula la base gravable del impuesto a la renta del que son responsables los cultivadores de café. En efecto, la mano de obra es uno de los costos fiscales que incide en la determinación de dicho elemento del tributo y la norma demandada genera una presunción para el cálculo del mismo. En otras palabras, el precepto que contiene la expresión demandada opera como instrumento de cálculo para la determinación de un costo fiscal, que a su vez prefigura uno de los componentes de la base gravable del impuesto a la renta de los cultivadores de café.

Para sustentar esta afirmación debe partirse de considerar que la base gravable consiste en el valor respecto del cual se aplica la tarifa que da por resultado el impuesto a cargo del contribuyente. Tratándose del impuesto a la renta, el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos son la base de la renta líquida, la cual se determina de la siguiente manera: *“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.”* (negrillas añadidas).

Quiere ello decir que cuando la disposición acusada confiere al Gobierno la competencia para definir la disminución del monto del costo presunto derivado de la mano de obra por el cultivo de café, se asigna al Ejecutivo la potestad para determinar un componente que hace parte de la definición de la renta líquida, concepto que corresponde a la base gravable del impuesto a la renta. De allí que la Corte comparte lo planteado por la mayoría de los intervinientes, en el sentido que el efecto del precepto demandado no es otro distinto que definir un aspecto propio de la base gravable, que para el caso del impuesto a la renta del que son responsables los cultivadores de café, corresponde a la cuantificación de la renta líquida, en los términos del Estatuto Tributario.

En ese mismo orden de ideas, se encuentra que el contenido normativo acusado tiene por efecto diferir al reglamento una potencial disminución gradual del porcentaje del costo fiscal presunto antes señalado. Es decir, se confiere al Gobierno la competencia para que determine uno de los elementos propios de la definición de la base gravable del impuesto a la renta, concretamente la determinación de la renta líquida, fijándose como criterio para ello el monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable.

24. A juicio de la Sala, el contenido normativo acusado es inexecutable, debido a que desconoce el principio de legalidad tributaria, esto con base en los argumentos siguientes:

24.1. La definición de los elementos estructurales de los tributos corresponde al Legislador, quien si bien no está llamado a prever una regulación absolutamente precisa y definitiva sobre la materia, sí debe establecer cuando menos los criterios que permitan que los sujetos y hechos económicos que estructuran estos elementos sean determinables. En el caso analizado, se confiere al Gobierno la competencia para que, según su propia voluntad, en tanto la norma está construida a manera de opción y mediante la expresión “*el Gobierno podrá*”, determine la disminución gradual del porcentaje del costo presunto antes referido. En otras palabras, el Ejecutivo está investido de la competencia para que, de manera discrecional, aumente la base gravable del impuesto a la renta de los contribuyentes productores de café, por la vía de la disminución gradual del costo fiscal presunto.

24.2. De otro lado, el criterio previsto en la norma acusada adolece de una grave ambigüedad y vaguedad, por lo que no es apto para servir de parámetro de concreción de la habilitación normativa excepcional al Gobierno. Nótese que se reduce a señalar que (i) la disminución será gradual; y (ii) se realizará en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable. Tales previsiones son por completo insuficientes para definir con mediana precisión la forma en que se llevarían a cabo esas disminuciones al costo fiscal presunto. El Congreso omite, por ejemplo, determinar alguna fórmula económica que haga discernible el modo en que se realizará la disminución, distinta al monto de los ingresos gravados, sin señalar si se trata del promedio de los mismos o con base en qué magnitud de la base gravable, bajo qué condiciones se realiza la gradualidad en la reducción del costo fiscal presunto, etc.

Ante esta indefinición, el resultado necesario de la regulación es que el Gobierno adquiere una potestad originaria para definir la base gravable, lo cual es abiertamente contrario al principio de legalidad tributaria. Esto debido a que, en los términos de la jurisprudencia explicada en esta sentencia, la facultad originaria y excluyente para la fijación de los tributos pertenece a los órganos de representación popular y, de manera principal, al Congreso. Por ende, si bien la ley puede delegar la definición de algunas variables concretas de los elementos del tributo, en todo caso ello debe ser excepcional y sometido a la existencia de parámetros discernibles que circunscriban la actividad

reglamentaria. Este escenario es diferente al planteado por la norma acusada, en donde si bien se plantea un criterio para la regulación administrativa de la reducción paulatina del costo fiscal, el mismo tiene un grado tal de indeterminación que termina por trasladar al Ejecutivo la función constitucional de definir los elementos estructurales del tributo.

24.3. Asimismo, no se advierte en el caso que se esté ante aquellas hipótesis en que la jurisprudencia constitucional concluye la validez de la delegación normativa al reglamento de asuntos que inciden en la definición concreta de los elementos estructurales del ingreso fiscal.

En efecto, la previsión acusada no regula un aspecto técnico que por su grado de complejidad no pueda ser abordado por el Legislador, sino en contrario se trata de un tópico que efectivamente puede ser objeto de regulación legal, al punto que la misma disposición demandada determina en su primer inciso la extensión porcentual de la presunción de costo fiscal, fijándolo en el 40% del valor del ingreso gravado en cabeza del productor. Sobre este particular debe insistirse en que la materia analizada se centra en la disminución del costo fiscal presunto, asunto que no está relacionado con una variable técnica, sino a una decisión exclusivamente normativa, vinculada a la evaluación sobre la conveniencia y oportunidad respecto del costo presunto a disminuir, como la periodicidad de dicha disminución. Estos son asuntos que por su naturaleza deben estar sometidos, de forma exclusiva, a la decisión legislativa.

Bajo la misma lógica, tampoco se encuentra que la fijación del costo fiscal presunto sea una de aquellas materias que por su mutabilidad económica o por su naturaleza técnica, deban ser diferidas al reglamento. Antes bien, se trata de un porcentaje definible, que si bien puede ser objeto de posterior actualización en virtud del cambio de las condiciones económicas, en todo caso (i) es una tarea que puede ser asumida por el Congreso, en ejercicio de su amplio margen de configuración en materia tributaria; y (ii) en caso que con base en ese margen el Legislador decida conferir al reglamento la definición de aspectos concretos del tributos, está obligado a determinar criterios suficientemente precisos para que adelante dicha tarea, los cuales son inexistentes en el caso examinado.

25. De acuerdo con lo expuesto, la Corte concluye que la previsión demandada, contenida en el inciso segundo del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016, vulnera el principio de legalidad tributaria. Esto debido a que adscribe la regulación del Gobierno a un asunto que, al hacer parte de la determinación de la renta líquida, prefigura la definición del impuesto a la renta para el caso de los productores de café. Esto, además, sin otorgar ningún parámetro preciso y discernible que circunscriba la potestad reglamentaria, con lo cual se confiere al Gobierno la facultad legal de definir la base gravable en el caso analizado. Por lo tanto, la Sala declarará inexecutable el inciso mencionado, conforme al cual *“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.”*

Segundo cargo. La disposición que confiere beneficios en el pago de sanciones a los contribuyentes que demandaron ante la jurisdicción contenciosa es compatible con los principios de igualdad y equidad tributarias.

26. El artículo 305 de la Ley 1819 de 2016 adiciona el procedimiento tributario con el trámite para la conciliación contencioso administrativa. La norma faculta a la DIAN para realizar conciliaciones en procesos contenciosos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, de acuerdo con las siguientes reglas:

26.1. Podrán conciliar, previa solicitud de los contribuyentes, agentes retenedores de tributos nacionales, así como de usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan demandado liquidaciones oficiales. Los montos que pueden ser objeto de conciliación son: (i) 80% del valor total de las sanciones, intereses y actualización, según el caso, cuando el proceso judicial se encuentre en única o primera instancia. En todo caso, el demandante debe pagar la totalidad del impuesto en discusión y 20% del valor total de las sanciones, intereses y actualización; (ii) si el proceso se encuentra en segunda instancia, la conciliación se aplicará sobre el 70%, en las mismas condiciones anotadas, obligándose el sujeto pasivo del tributo a pagar el total del impuesto discutido y el 30% faltante de sanciones, intereses y actualización; (iii) en los casos en que el acto demandado corresponda a una resolución o acto administrativo que imponga una sanción dineraria, en la que no hubiere impuestos o tributos a discutir, la conciliación operará respecto del 50% de la sanción actualizada, debiéndose asumir el pago de la otra mitad, en los plazos y términos previstos en la ley parcialmente acusada.

26.2. Para acceder a la conciliación de las sumas mencionadas, el sujeto pasivo del deber impositivo deberá acreditar: (i) haber presentado la demanda antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016; (ii) que la misma haya sido admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación ante la DIAN, petición que podrá ser formulada hasta el 30 de septiembre de 2017; (iii) que no exista decisión judicial en firme, que ponga en fin al proceso respectivo; (iv) haber pagado las obligaciones objeto de conciliación, conforme a los porcentajes ante anotados; (v) aportar copia de la prueba de pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de conciliación, correspondiente al año gravable 2017, siempre que hubiere lugar al pago de dicho impuesto.

26.3. La conciliación deberá suscribirse a más tardar el 30 de octubre de 2017 y está sometida a aprobación por la jurisdicción contencioso administrativa. La decisión de aprobación prestará mérito ejecutivo y hará tránsito a cosa juzgada. Asimismo, la norma establece como disposiciones varias: (i) la aplicación de las reglas de la Ley 446 de 1998 y del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, como normas procedimentales supletivas; (ii) la imposibilidad de acceder a la conciliación de las personas que hayan suscrito acuerdos de pago, conforme a las leyes descritas en la norma acusada; (iii) la autorización a la DIAN para crear

comités seccionales de conciliación para el trámite y suscripción del trámite mencionado, extendiéndose tal potestad a las entidades territoriales y frente asuntos de su competencia; (iv) la inaplicación del término para conciliar respecto de los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial, quienes podrán acogerse a la conciliación durante el término que dure la liquidación.

27. Si bien la demanda se dirige contra toda la disposición, en realidad el objeto de la acusación es el primer grupo de reglas, en cuanto confiere a los sujetos pasivos allí señalados la posibilidad de conciliar ante la DIAN las sanciones, intereses y actualización, según el caso. Esto debido a que, a juicio del actor, una disposición de esta naturaleza es contraria a los principios de igualdad y equidad tributaria, debido a que la conciliación de dichas sanciones solo se predica de quienes presentaron demanda contenciosa, cuando ese beneficio debió también extenderse a los demás sujetos pasivos responsables del pago de la obligación respectiva. Ello en razón a que la formulación de acciones judiciales es una potestad, más no una obligación del contribuyente. Asimismo, advierte que en realidad no se está ante una conciliación, donde un tercero imparcial fije el monto, sino ante una decisión legislativa que determina una condonación de sanciones e intereses. Por ende, lo que se plantea es una amnistía tributaria que no satisface las condiciones de validez. En consecuencia, la Corte debe declarar inexecutable el precepto, a través de la modificación de su precedente, el cual ha admitido la constitucionalidad de regulaciones similares.

28. La Sala Plena considera que la norma acusada es executable por los cargos planteados por el demandante, conforme a las consideraciones siguientes:

28.1. Como fue explicado en fundamentos jurídicos anteriores de esta sentencia, los principios de igualdad y equidad tributarias son diferenciables, en cualquier caso tienen fundamentos dogmáticos comunes. Uno de ellos es la necesidad que el Legislador, cuando define tratamientos diferentes dentro del régimen de responsabilidades tributarias, lo haga amparado en un principio de razón suficiente, esto es, en criterio válido desde la perspectiva constitucional, el cual justifique dicha diferenciación.

En el caso analizado, la Corte comparte el argumento planteado por varios de los intervinientes y el Procurador General, en el sentido que existe una condición relevante que diferencia a los contribuyentes que pueden hacer uso de la conciliación y los que no, y es precisamente la existencia de un proceso judicial en curso.

En efecto, es posible identificar dos categorías de sujetos: los primeros, destinatarios de la norma acusada, quienes cuestionan la legalidad de la liquidación oficial y, por este motivo, acuden a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, con el propósito de lograr la nulidad de dicha actuación de la Administración y, en consecuencia, la eliminación o modificación de la obligación de pago contenida en el acto de liquidación oficial. Los segundos, quienes reconocen la legalidad del acto mencionado y

que, por esta razón, no lo cuestionan ante la jurisdicción, por lo que están llamados a cumplir con el deber impositivo surgido conforme con el orden jurídico.

En el primer evento, la formulación oportuna de la acción judicial hace que no se consolide la obligación tributaria, puesto que su exigibilidad definitiva dependerá del resultado de la actividad jurisdiccional. En el segundo evento, no se cuestiona dicha consolidación por el contribuyente, de modo que la obligación tributaria es exigible, so pena de la imposición de las sanciones derivadas de la mora en su declaración y pago. Por lo tanto, resulta razonable que el Legislador establezca medidas tendientes a la optimización del recaudo, a través de la concesión de incentivos para que, quienes han cuestionado en sede judicial los actos de liquidación, desistan de continuar el proceso, asuman el pago del impuesto o tributo correspondiente, sin que dicho recaudo termine diferido al resultado del trámite judicial.

De otro lado, se encuentra que la decisión legislativa no resulta desproporcionada, en la medida en que (i) el beneficio se centra sobre actuaciones objeto de discusión judicial, donde incluso concurre la eventualidad de un fallo futuro que, al ser adverso a la Administración, disminuya o elimine la posibilidad de recaudo del impuesto; y (ii) en cualquier circunstancia la conciliación procede solo dentro un plazo determinado y una vez se ha acreditado tanto el pago del impuesto como de un porcentaje de las sanciones, intereses y valor por actualización. De esta manera, no es viable inferir una afectación a los intereses fiscales del Estado.

28.2. De otro lado, se advierte que la jurisprudencia estudiada en esta decisión plantea que uno de los presupuestos fácticos que debe acreditarse para la existencia de una amnistía tributaria consiste en que ante la exigibilidad de la obligación tributaria, el Legislador decide condonar el pago del impuesto o de los intereses. Esta decisión, a su vez, resulta inconstitucional cuando la amnistía se fundamente en una razón que no supera un juicio estricto de proporcionalidad, por lo que resulta por completo inequitativa frente a los contribuyentes cumplidos.

En el caso analizado, la Sala advierte que no se comprueba el supuesto mencionado. Nótese que las posibilidades de condonación de sanciones, intereses y actualización, según el caso, solo operan respecto de obligaciones tributarias que, al estar discutidas ante la jurisdicción contenciosa, solo tendrán exigibilidad definitiva cuando cobre ejecutoria la decisión judicial respectiva, de allí que la medida objeto de examen no sea una amnistía, sino un mecanismo para la optimización del recaudo respecto de impuestos y tributos sometidos a controversia judicial. Además, también debe tenerse en cuenta que no es posible sostener que se está ante una decisión legislativa contraria a la justicia y a la equidad puesto que, como ya se explicó, los contribuyentes que acceden a la jurisdicción ordinaria no están en la misma condición que quienes se abstienen de hacerlo, en lo que respecta a la exigibilidad de la obligación tributaria. De allí que los beneficios derivados de las conciliaciones fiscales sean compatibles con los principios mencionados.

28.3. Por último, es importante destacar que la Corte ha declarado la exequibilidad de medidas similares a la analizada y por cargos análogos. En efecto, la **sentencia C-910 de 2004**⁶⁰ se resolvió sobre la constitucionalidad de varias disposiciones en materia impositiva, entre ellas el artículo 38 de la Ley 863 de 2003, normas con un contenido muy similar al precepto ahora estudiado.⁶¹

En esa oportunidad, se consideró por el demandante que la norma era inequitativa debido a que otorgaba un tratamiento más benéfico a los contribuyentes o usuarios aduaneros que cuestionaban los actos de liquidación, respecto de quienes no lo hacían y procedían a pagar los impuestos y las

⁶⁰ M.P. Rodrigo Escobar Gil

⁶¹ El texto de la norma era el siguiente:

Artículo 38. Conciliación contencioso-administrativa. Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso-administrativa antes de la fecha de entrada en vigencia de esta Ley, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva dentro de las instancias del proceso, podrán solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la conciliación hasta el día 30 de junio del año 2004, así:

Por el treinta por ciento (30%) del mayor impuesto discutido y el 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 Tribunal Administrativo, siempre y cuando el demandante pague el setenta por ciento (70%) del mayor impuesto en discusión.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en segunda instancia ante el Consejo de Estado, se podrá solicitar la conciliación por el veinte por ciento (20%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, siempre que el demandante pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto en discusión.

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción independiente tributaria, aduanera o cambiaria, se podrá conciliar en cualquiera de las instancias del proceso contencioso-administrativo el cincuenta por ciento (50%) del valor de la misma y la actualización según el caso, para lo cual se deberá pagar el cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción.

En cualquier caso, cuando el recurso de apelación ante el Consejo de Estado haya sido interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se podrá conciliar el setenta por ciento (70%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso o el setenta por ciento (70%) del valor de la sanción impuesta en resolución independiente, siempre que el demandante pague el treinta por ciento (30%) del mayor impuesto o de la sanción según el caso.

Para tales efectos se deberá adjuntar la prueba del pago de:

- a) La liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;
- b) Las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes al año 2003, cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;
- c) Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2003, cuando se trate de un proceso por este concepto;
- d) Los valores conciliados, según el caso.

La fórmula conciliatoria deberá acordarse y suscribirse a más tardar el día 31 de julio de 2004 y presentarse para su aprobación ante la respectiva corporación de lo contencioso administrativo dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales.

La sentencia aprobatoria 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 a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

En materia aduanera, la conciliación aquí prevista no aplicará en relación con los actos de definición de la situación jurídica de las mercancías.

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

La conciliación de que trata el presente artículo no estará sujeta a las limitaciones porcentuales señaladas en los incisos anteriores cuando el impuesto discutido se haya ocasionado antes del treinta y uno (31) de diciembre del año dos mil uno (2001). La conciliación será del cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones e intereses.

Parágrafo. La conciliación prevista en este artículo podrá ser solicitada por aquellos que ostenten la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

sanciones aplicables. Adicionalmente, consideraba que normas de este carácter eran, en realidad, una modalidad de “amnistías disfrazadas”, que otorgaban privilegios injustificados a los contribuyentes morosos, quienes tendrían un incentivo para cuestionar todos los actos de la administración tributaria, a la espera que una futura decisión legislativa los condonaría del pago de los mismos.

La Corte concluyó que los cargos eran infundados, puesto que la norma resultaba compatible con los principios de igualdad y equidad tributarias. Para ello, utilizó la distinción fáctica entre los contribuyentes que cuestionan judicialmente los actos de la administración tributaria con los que no, a fin de determinar cuándo se estaba en mora en el pago de la obligación fiscal correspondiente. A partir de ello y de manera similar a como lo ha hecho la Sala en esta sentencia, llegó a la conclusión que la norma era compatible con la Constitución. Esto a partir de las razones que se expresan a continuación, que por su importancia transcribe la Corte *in extenso*:

“Si bien es cierto que, en la hipótesis del artículo 38, las obligaciones tributarias por impuestos y sanciones han sido establecidos mediante actos administrativos que se encuentran en firme y amparados por la presunción de legalidad, no es menos cierto que los mismos han sido controvertidos por el contribuyente en ejercicio de un claro derecho de raigambre constitucional, y con el propósito, precisamente, de desvirtuar esa presunción de legalidad. Así, en relación con ese contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con quien de mala fe omite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabe señalar que obrando en contravía de los postulados de la buena fe, se constituya en incumplido o moroso, porque, precisamente, su actividad se orienta, en ejercicio de un derecho de orden constitucional, a cuestionar la existencia o la cuantía de las obligaciones administrativamente declaradas. Y no cabe presumir, porque resultaría contrario al principio de la buena fe, que el contribuyente que acude a la jurisdicción lo hace con el propósito de entorpecer el recaudo o eludir el cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.

... como quiera que presupuesto de la norma es que exista una diferencia de criterio entre el contribuyente que ha presentado su liquidación privada y la Administración, mientras la actuación administrativa no se encuentre en firme, no cabe predicar del contribuyente destinatario de la misma la condición de incumplido o moroso. Y de esta manera, resulta admisible, sin que se configure una amnistía, que el legislador permita que se transe en torno a una obligación alrededor de la cual se ha expresado una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente. Es claro, en esta hipótesis, como lo señala el señor Procurador General en su concepto, que la transacción solo cabe frente a actuaciones que no se encuentren en firme, porque a partir del momento en el que las mismas adquieren firmeza, y siempre y cuando no fueren

demandadas, el contribuyente que no cumpla con las obligaciones que de ellas se derivan se encontraría en situación de morasí no saneable con medidas que tendrían, entonces sí, el carácter de amnistías.

... Como quiera que, como resultado de la citada controversia, tanto en sede administrativa como judicial, el contribuyente puede ser exonerado de las obligaciones que se le atribuyen, no cabe señalar que las normas que permiten la transacción o la conciliación en relación con tales obligaciones, sin un análisis sobre la procedencia constitucional de tales figuras, impliquen condonar una obligación a quien tiene la condición de deudor moroso.

En el esquema de la Ley 683 de 2003, el contribuyente no desiste de su reclamación, sino que se acoge a una oportunidad legal para conciliar o transar en torno a las diferencias que mantenga con la Administración. Por consiguiente, mientras las actuaciones administrativas o judiciales no se hayan completado con resultado desfavorable al contribuyente, y mientras éste mantenga su pretensión, no cabe comparar su situación con la de quien sabiendo que debe, y aceptando la legalidad de la obligación, se abstiene, de hecho, de cumplir sus obligaciones tributarias.

Por consiguiente, no se trata de favorecer al contribuyente incumplido o moroso con una rebaja en sus obligaciones, sino de terminar anticipadamente una controversia en torno a las mismas, razón por la cual no cabe afirmar que las normas acusadas constituyan una amnistía tributaria.”

28.4. Este precedente fue reiterado por la Corte en la **sentencia C-809 de 2007**⁶², la cual analizó una previsión similar a la ahora estudiada, contenida en el artículo 54 de la Ley 1111 de 2006⁶³. Con una argumentación similar, se

⁶² M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁶³ El texto de la norma es el siguiente:

ARTÍCULO 54. Conciliación contenciosa administrativa tributaria. Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta Ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta un veinte (20%) por ciento del mayor impuesto discutido, y el valor total de las sanciones e intereses según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en primera instancia, lo anterior siempre y cuando el contribuyente o responsable pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto en discusión.

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción, se podrá conciliar hasta un veinte por ciento (20%) el valor de la misma, para lo cual se deberá pagar el ochenta por ciento (80%) del valor de la sanción y su actualización, según el caso.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto en discusión.

Para tales efectos se deberá adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de:

- a. La liquidación privada de impuesto sobre la renta por el año gravable 2005 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto.
- b. Las declaraciones del impuesto a las ventas correspondientes al año 2006, cuando se trata de un proceso por dicho impuesto.
- c. Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2006, cuando se trate de un proceso por este concepto
- d. De los valores conciliados, según el caso.

declaró la constitucionalidad del precepto respecto del cargo por presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributarias. Sobre el particular, la Sala manifestó que: *“la disposición atacada establece un tratamiento diferente a situaciones distintas, ya que el término de comparación utilizado por el demandante no es equivalente. Quienes están cobijados por dichos preceptos, son todas aquellas personas que tengan a la fecha de vigencia de la disposición acusada, un conflicto con la Nación en materia tributaria y reúnan las condiciones allí impuestas. Para estas personas, es razonable la existencia de las normas acusadas, porque lo que se pretende con ellas es resolver anticipadamente un conflicto jurídico existente. Quienes hipotéticamente podrían llegar a tener un conflicto tributario hacia el futuro, a partir de la vigencia de la ley, como lo afirma el actor, son un grupo de contribuyentes que no están en el mismo tipo de situación fáctica que los primeros. Son un grupo comparativo indeterminado, que no se encuentra ante un conflicto jurídico existente, y que además no forma parte del objetivo explícito de las disposiciones acusadas, cuya intención es recuperar la cartera tributaria y no es extender este tipo de medidas transitorias de recaudo, en el tiempo.”*.

28.5. Con todo, también debe advertirse que el demandante ha solicitado expresamente a la Corte que modifique la jurisprudencia aplicada en esta decisión y, en contrario, declare la inexecutable de los instrumentos de conciliación tributaria objeto de análisis.

Sobre este particular, resalta la Sala que habida cuenta la importancia de proteger bienes constitucionales de la mayor importancia, como la seguridad jurídica, la igualdad de trato ante la ley y la estabilidad en la interpretación de la Constitución, los cambios de jurisprudencia son excepcionales y requieren comprobar que se está ante (i) la existencia de modificaciones relevantes en el orden normativo en el período que separa la decisión actual del precedente; (ii) la constatación de que la respuesta judicial previamente construida no se ajusta al orden axiológico implícito en las normas constitucionales; y (iii) las transformaciones de carácter social, político o económico que incidan directamente en la forma en que se interpretó y aplicó el derecho en el pasado⁶⁴.

El demandante no demuestra la concurrencia de ninguna de estas hipótesis en el presente caso, ni tampoco la Sala advierte su constatación. En efecto, el régimen constitucional en materia de tributos, en lo que respecta a las reglas superiores que informan los principios de igualdad y equidad tributaria, se ha mantenido inalterado. Además, la Sala reitera la compatibilidad entre la respuesta dada en la sentencia citada y el orden jurídico constitucional.

El acuerdo conciliatorio 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 a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Lo anterior también será aplicable respecto del impuesto al consumo.

No se aplicará esta disposición para los procesos que se encuentren en recurso de súplica”.

⁶⁴ Sentencia T-517 de 2012, M.P. María Victoria Calle Correa.

Tampoco se ha demostrado que se esté ante una transformación social o económica de tal magnitud que implique modificar el sentido de la decisión sobre las conciliaciones administrativas en materia tributaria. De la misma manera, también debe llamarse la atención acerca de que la exigencia argumentativa para el cambio de precedente hace parte del cargo de constitucionalidad, por lo que es el demandante quien debe suministrar las razones que sustenten esa pretensión, las cuales deben ir más allá de la simple solicitud para que la Corte cambie su concepción sobre el contenido y alcance de las normas constitucionales o la manifestación de un desacuerdo sustantivo respecto del razonamiento jurídico contenido en la jurisprudencia aplicable al problema jurídico respectivo.

29. Con base en lo expuesto, la Corte concluye que el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016 es compatible con los principios de igualdad y equidad tributarias, de modo que declarará su exequibilidad por los cargos analizados en esta oportunidad.

Tercer cargo: La condición especial de pago respecto de los tributos territoriales implica una amnistía tributaria carente de justificación suficiente y, en consecuencia, es inconstitucional.

30. El artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 también integra el procedimiento tributario, a través de la denominada *condición especial de pago*, (en adelante CEP) la cual es aplicable dentro de los 10 meses siguientes a la entrada en vigencia de dicha ley y consiste en el derecho que tienen los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones territoriales, que hayan sido objeto de sanciones tributarias y que se encuentren en mora en el pago por periodos gravables o años 2014 y anteriores, a acceder a un descuento en dichas sanciones e intereses. Ello conforme a las reglas siguientes:

30.1. Si el pago total de la obligación principal se verifica hasta el 31 de mayo de 2017, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un 60%. En cambio, si el pago se realiza con posterioridad a dicha fecha y hasta la vigencia de la CEP, los intereses y sanciones se reducirán en un 40%. Similar condonación operará respecto de las sanciones dinerarias impuestas por resolución o acto administrativo, pero en este caso la reducción de intereses y sanciones será del 40% y 20%, respectivamente.

30.2. Como se indicó, la CEP solo procede respecto de impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial. Así, en caso que pasados cuatro meses de la entrada en vigencia de la ley, las asambleas y concejos no hayan implementado la CEP, los gobernadores y alcaldes podrán adoptar el procedimiento descrito.

30.3. La CEP también tiene como efecto extinguir la acción penal respecto de los agentes de retención en la fuente que se acojan a ella. Asimismo, no podrán acogerse a la CEP los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago conforme a las normas enunciadas en la norma acusada y que se encuentra en

mora respecto de tributos de índole territorial. De la misma manera, la CEP no se aplicará a los sujetos pasivos que hubiesen sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con la Ley 1116 de 2006, así como en procesos de reestructuración. Por último, el término para la aplicación de la CEP no se contabilizará tratándose de los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia o en liquidación judicial (sic), los cuales podrán acogerse al mismo por el término que dure la liquidación.

31. El actor acusa la norma anteriormente descrita al considerar que viola la equidad tributaria, debido a que (i) toma la forma de una amnistía tributaria carente de justificación.; y (ii) incorpora un tratamiento preferente a los contribuyentes morosos respecto de los cumplidos, lo cual es abiertamente inequitativo, en especial de aquellos obligados de mayores ingresos, quienes tendrían obligaciones tributarias impagadas por montos igualmente superiores.

La constitucionalidad del precepto es defendida por algunos intervinientes, quienes consideran que la norma no puede ser considerada como una amnistía tributaria, pues en todo caso la aplicación de la CEP depende del pago total de la obligación principal, en los plazos allí previstos. En ese sentido, se está ante una medida tendiente a la eficacia del recaudo tributario de las entidades territoriales. Insisten, en esa medida, que la CEP cumple un fin constitucionalmente imperioso, como es aumentar los recursos fiscales de dichas entidades, las cuales han sufrido una caída importante. Asimismo, los sujetos no son comparables, puesto que los contribuyentes cumplidos no deben asumir las sanciones e intereses que si deben pagar los sujetos pasivos que incurrieron en mora.

En cambio, otros intervinientes y el Procurador General consideran que la norma es inexecutable, puesto que efectivamente incorpora una amnistía tributaria injustificada, consistente en la eliminación de sanciones e intereses a los obligados al pago de los mismos en razón de la mora. Asimismo, señalan que el aumento del recaudo no es una razón suficiente para prodigar dicha amnistía, de modo que no se cumple con el estándar exigido por la jurisprudencia constitucional para el efecto. En ese sentido, solicitan que la disposición sea declarada inconstitucional, en línea con decisiones anteriores de la Corte.

32. De conformidad con el escenario propuesto, la decisión sobre la exequibilidad de la norma acusada dependerá de dos asuntos definidos: (i) determinar si la misma conlleva una amnistía tributaria; y en caso que ello se compruebe (ii) verificar si se cumplen con las condiciones constitucionales para su validez excepcional.

32.1. En cuanto al primer aspecto, la Corte evidencia que el objetivo central del precepto es establecer un modelo de condonación de sanciones e intereses a los sujetos obligados al pago de tributos de titularidad de las entidades territoriales. Contrario a lo que sucede respecto de la norma declarada exequible en el

segundo cargo, los beneficiarios de la CEP, que en realidad opera como una modalidad de condonación de sanciones, no cuestionan la existencia de la obligación, sino que simplemente han incurrido en mora de la misma.

Por ende, de conformidad con la jurisprudencia analizada en esta sentencia, la CEP encuadra en la categoría de amnistía tributaria. Nótese que de acuerdo con ese precedente, las amnistías no solamente se predicán de la condonación de pago de la obligación tributaria principal, sino también respecto de la exclusión de las consecuencias económicas adversas a la falta de pago oportuno. En el presente caso, la norma excluye un porcentaje del pago de sanciones e intereses, así como incluso elimina la responsabilidad penal de los agentes de retención de fuente, respecto de los tributos que tenían responsabilidad de transferir a la administración tributaria. Esta clase de condonación, como lo señala el mismo precedente, incide en la equidad que gobierna al sistema tributario, puesto que mientras los contribuyentes cumplidos asumen oportunamente sus obligaciones con el fisco, los morosos reciben un tratamiento preferencial, al no tener que asumir, cuando menos en parte, las sanciones e intereses que se deriva de la mora, equiparándolos de esta manera a quienes pagaron a tiempo. En ese sentido, se generan los incentivos económicos perjudiciales que son connaturales a las amnistías tributarias, consistentes en el fomento de la mora en el pago de las obligaciones fiscales, con la esperanza que una regulación futura condonará su pago o aligerará las sanciones derivadas del incumplimiento.

32.2. Verificado que la norma es una amnistía tributaria, debe la Corte indagar sobre la constitucionalidad de su justificación. Sobre este particular, no se encuentra que dentro del trámite legislativo se hayan hecho explícitas las razones que sustentan la consagración legal de la CEP. Esta sola circunstancia llevaría a inferir la ausencia de justificación y, por ende, la inexecutable del precepto debido al incumplimiento de las estrictas condiciones para la validez de las amnistías tributarias. Con todo, al margen de esta discusión también debe tenerse en cuenta que algunos de los intervinientes y, en particular, el Ministerio de Hacienda y la DIAN, sustentan el tratamiento tributario en comento en dos aspectos definidos: (i) el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria; y (ii) la necesidad de aumentar el recaudo a favor de las entidades territoriales, en virtud de la caída de los mismos. Por ende, la medida incentivaría el pago de obligaciones tributarias insolutas, debido al alivio en sanciones e intereses.

En cuanto a la primera justificación, se encuentra que es impertinente, puesto que aunque el Legislador tiene una amplia competencia regulatoria en asuntos impositivos, la misma no se extiende a las amnistías tributarias. En contrario, habida consideración que estos instrumentos son intrínsecamente inequitativos y configuran excepciones al deber constitucional de tributar, solo son constitucionales cuando superan un juicio estricto de proporcionalidad, que por definición es opuesto al reconocimiento de un amplio margen de configuración legal.

Respecto del segundo argumento, se encuentra que si bien la consecución de

recursos a favor de las entidades territoriales es un fin constitucionalmente imperioso, debido al vínculo existente entre las competencias que la Constitución asigna a los entes locales y los derechos fundamentales de sus habitantes, la medida escogida por el Legislador no resulta imprescindible o es la única posible para conseguir el fin propuesto. Debe advertirse, como se explicó en el fundamento jurídico 20.4 de esta sentencia, que la misma jurisprudencia constitucional sobre la materia ha señalado que asuntos vinculados exclusivamente a la eficiencia y eficacia en el recaudo del tributo no resultan suficientes para sustentar una amnistía tributaria. En cambio, se debe estar ante una situación límite, de carácter excepcional y sobreviniente, que lleve a que la amnistía sea la única vía institucional para garantizar bienes con jerarquía constitucional. La Corte advierte que una justificación de esta naturaleza no está presente en el caso analizado, ni tampoco se evidencia de los antecedentes legislativos, de modo que no se cumple con el segundo paso del juicio estricto de proporcionalidad, por lo que la medida deviene inexecutable.

Antes bien, también debe tenerse en cuenta que existen otros múltiples instrumentos para asegurar el recaudo de los tributos, en especial el ejercicio de las acciones de cobro o los acuerdos de pago que para el efecto prevé el orden jurídico. Sobre este particular debe insistirse en que el procedimiento administrativo descrito en el Estatuto Tributario dispone de la posibilidad de suscribir acuerdos de pago ante diferentes supuestos de obligación fiscal, así como estipula la suspensión del trámite de cobro cuando se acredite la suscripción de tales acuerdos⁶⁵. De esta manera, si se aceptase la tesis que defiende la exequibilidad de la norma, las amnistías serían por lo general constitucionales, puesto que en economías como la colombiana son usuales tanto las dificultades y altos costos del recaudo, como los niveles insuficientes de tributación de cara a las necesidades de gasto público.

Adicionalmente, también debe reiterarse que la norma incorpora un tratamiento abiertamente inequitativo. Esto en razón a que, sin mediar ninguna actividad o condición, como por ejemplo el previo cuestionamiento judicial de la obligación, o la necesidad imperiosa de proteger un bien constitucional correlativo, se confieren beneficios a los contribuyentes morosos, unívocamente dirigidos a aliviar las sanciones que se derivan de la mora. En ese sentido, resultan gravemente afectados los intereses de los contribuyentes cumplidos, a la vez que se crean incentivos perversos contra el pago oportuno de los tributos, como ha sido explicado en esta sentencia.

32.3. Ahora bien, no puede perderse de vista que en jurisprudencia relativamente reciente, la Corte declaró la inexecutable de una disposición con una estructura y fines análogos a la que ahora se revisa. En la **sentencia**

⁶⁵ **Estatuto Tributario. Artículo 841. Suspensión por acuerdo de pago.** *En cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo el deudor podrá celebrar un acuerdo de pago con la Administración, en cuyo caso se suspenderá el procedimiento y se podrán levantar las medidas preventivas que hubieren sido decretadas. Sin perjuicio de la exigibilidad de garantías, cuando se declare el incumplimiento del acuerdo de pago, deberá reanudarse el procedimiento si aquéllas no son suficientes para cubrir la totalidad de la deuda.*

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, de manera consonante, el artículo 831 de la misma normatividad prevé como una de las excepciones oponibles al mandamiento de pago dentro del procedimiento administrativo de cobro la existencia de acuerdo de pago.

C-743 de 2015,⁶⁶ la Corte analizó la constitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014. Con el fin de hacer más preciso el análisis, la Sala expondrá a doble columna esta norma y la disposición objeto de estudio en el presente fallo.

Artículo 57 de la Ley 1739 de 2014	Artículo 356 de la Ley 1819 de 2016
Condición especial de pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones. 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, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 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 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%). 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 sesenta por ciento (60%). Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o	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

⁶⁶ M.P. Myriam Ávila Roldán.

cambiario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: 1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%), debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada. 2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%), debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma. Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: 1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%) debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada. 2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%) debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma. Parágrafo 1°. A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes	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 1°. 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. Parágrafo 2°. 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 3°. 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 7° de la
--	--

de retención en la fuente por los años 2012 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 2°. Este beneficio también es aplicable a los contribuyentes que hayan omitido el deber de declarar los impuestos administrados por la UAE-DIAN por los años gravables de 2012 y anteriores, quienes podrán presentar dichas declaraciones liquidando la correspondiente sanción por extemporaneidad reducida al veinte por ciento (20%), siempre que acrediten el pago del impuesto a cargo sin intereses y el valor de la sanción reducida y presenten la declaración con pago hasta la vigencia de la condición especial de pago prevista en esta ley. Parágrafo 3°. Este beneficio también es aplicable a los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1° de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora. Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre	Ley 1066 de 2006, el artículo 1° 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 4°. Lo dispuesto en el anterior parágrafo 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 5°. 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.
--	---

que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella. Lo dispuesto en este párrafo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable. Parágrafo 4°. 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 7° de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 y el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 y artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos. Parágrafo 5°. 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 6°. Los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial podrán solicitar al respectivo ente territorial, la aplicación del presente artículo, en relación con las obligaciones de su competencia. Parágrafo 7°. Facúltese a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos, de acuerdo con su competencia. Parágrafo 8°. 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.	
--	--

La Corte concluyó en la sentencia en comentario que la norma analizada configuraba una amnistía tributaria injustificada. Para ello puso de presente que si bien la eficacia en el recaudo es un fin importante desde la perspectiva constitucional, en cualquier caso no es aceptable darle un peso relativo que signifique la afectación desproporcionada de otros principios, en particular la equidad y la justicia tributarias, al igual que, desde una perspectiva más general, el principio de igualdad aplicado a la imposición de las cargas públicas. Así, expuso el mismo argumento antes señalado, según el cual las necesidades de aumento del recaudo fiscal no son en sí mismas una premisa que justifique una amnistía, mucho menos cuando ese instrumento termina confiriendo beneficios a quien ha incumplido sus deberes constitucionales.

Para sustentar esta conclusión, el fallo citado señaló:

“Debe empezar por señalarse que el peso abstracto de los principios afectados con las medidas es, desde una perspectiva constitucional, muy alto. En efecto, la equidad e igualdad del sistema tributario así como el principio de legalidad que define el Estado de Derecho, además de encontrar fundamento directo en normas nucleares del orden constitucional (arts. 1, 13, 95 y 363), constituyen mandatos constitucionales cuya efectividad dota de legitimidad al sistema

tributario y evita la existencia de privilegios.

A su vez, las normas acusadas afectan de manera grave y cierta los mandatos constitucionales antes referidos. En efecto, la eliminación o reducción de intereses o sanciones a los deudores de obligaciones ciertas y exigibles cuyo recaudo puede alcanzarse instrumentando acuerdos de pago o mediante su ejecución forzada, constituye un trato privilegiado que termina por excluir de la aplicación de la ley a un universo de personas cuyo comportamiento se revela, *prima facie*, contrario al Derecho. Ello en perjuicio de quienes, en atención al carácter obligatorio de la Ley, atendieron el cumplimiento de sus responsabilidades para la financiación de las actividades estatales.

Constituye un comportamiento de particular gravedad que tomando como referente únicamente la mora en las obligaciones, el legislador apruebe medidas que desafían la vigencia de la Ley generando, con ello, la expectativa de que su incumplimiento puede, en el futuro, no ser reprochado o serlo con menor fuerza por virtud de la propia actuación del legislador.

(...)

Un análisis particular de algunas de las medidas adoptadas por el legislador pone de presente la gravedad de la restricción a los principios antes referidos. En efecto, el artículo 57 prevé algunas medidas que comportan una reducción drástica de los intereses de mora y, en otros, la eliminación de los mismos. Ello implica que debido al transcurso del tiempo y a la pérdida de valor de la moneda, el deudor pagará al Estado una suma menor a la que realmente estaba obligado. Semejante resultado afecta seriamente el igual deber de todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de las cargas públicas puesto que el deudor incumplido, insiste la Corte, terminará por asumir un valor inferior al de aquel ciudadano que, oportunamente, ha honrado sus obligaciones. Esta clase de medidas representa además una grave infracción del principio de eficiencia que debe orientar la administración tributaria puesto que el Estado termina por renunciar al cobro de la obligación tributaria.

53.2. Desde la perspectiva de la importancia de los objetivos perseguidos con la adopción de las medidas a las que se refiere el artículo 57 demandado, la Corte concluye que su peso o valor abstracto resulta también muy alto. Así, lo que pretende el legislador es asegurar el mayor recaudo de recursos provenientes de los tributos a efectos de asegurar el cumplimiento de los fines del Estado y de los deberes sociales a su cargo (art.2). Alcanzar tales objetivos tiene una indiscutible trascendencia constitucional.

La Corte considera, sin embargo, que el grado de impacto en dicho principio –la realización de los fines esenciales del Estado– en el

evento de declarar inexecutable las medidas, no es tan grave como el causado sobre los otros principios constitucionales en caso de preservar su vigencia. En efecto, la expulsión del ordenamiento de las medidas de amnistía si bien puede afectar los procesos de recaudo de tributos en tanto se prescinde de un incentivo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones, no impide que las autoridades adelanten, en ejercicio de sus competencias, las actividades de cobro coactivo. Adicionalmente, tal y como se evidenció al adelantar el examen de efectiva conducencia, la medida adoptada por el legislador en esta oportunidad, extendiendo algunas de las estrategias adoptadas ya en la Ley 1607 de 2012, puede desalentar a largo plazo el cumplimiento oportuno y voluntario de las obligaciones tributarias.

Conforme a lo anterior la inexecutable de las medidas que se acusan no tiene un impacto tan grave en los principios que se invocan para fundamentar su adopción y, adicionalmente, su efectividad para alcanzarlos es ciertamente dudosa debido a que su aplicación regular puede dar lugar a que los ciudadanos quebranten su deber esperando la adopción futura de reglas de amnistía y, posteriormente, se acojan a ella.”

32.4. Finalmente, la Sala considera importante destacar que concurre una diferencia entre la norma declarada inconstitucional y el artículo 356 acusado. En efecto, mientras la primera establecía los beneficios en relación con tributos de carácter nacional, la segunda los prevé pero para el caso de los ingresos de las entidades territoriales.

Esta circunstancia, no obstante, hace más evidente la inconstitucionalidad de la medida. La jurisprudencia constitucional ha sido consistente en señalar⁶⁷ que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 287 de la Constitución, las entidades territoriales ejercen derechos de propiedad sobre sus propios recursos, por lo que resultan *prima facie* inconstitucionales aquellas previsiones legales que tienden a centralizar tales recursos, establecen tratamientos fiscales más benignos o, de manera general, tienden a que desde el nivel nacional se prevean reglas que disminuyan o alteren el recaudo de los mismos. Esto salvo que se trate de eventos en los cuales la intervención en los recursos de las entidades territoriales se funde en (i) una autorización expresa de la Constitución; (ii) la necesidad de proteger el patrimonio de la Nación; (iii) el aseguramiento de la estabilidad económica interna o externa; o (iv) la comprobada trascendencia del ámbito local o regional.

Llevada esta regla al caso analizado, se observa que si bien el Legislador debe cumplir un juicio estricto de proporcionalidad como condición para la validez de las amnistías tributarias, el grado de exigencia resulta aún más alto tratándose de la definición de beneficios fiscales frente a recursos endógenos de las entidades territoriales. Esto debido a que debe acreditarse cuando menos uno de los supuestos de intervención válida antes descritos, lo que en modo

⁶⁷ El precedente sobre la materia es extenso. Para una síntesis reciente del mismo, puede consultarse la sentencia C-346 de 2017, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

alguno se acredita en el presente asunto. En ese orden de ideas, el objeto de la amnistía tributaria en el caso analizado refuerza la conclusión sobre la inconstitucionalidad de la norma acusada, pues la justificación para conceder el tratamiento fiscal más beneficioso no es suficiente para sustentar la validez excepcional de las amnistías, en general, ni mucho menos cuando la misma incide en los ingresos de los entes locales.

33. En conclusión, el artículo 356 acusado configura una amnistía tributaria que (i) carece de una justificación suficiente, en términos del juicio estricto de constitucionalidad; (ii) reproduce parcialmente mecanismos de beneficio fiscal que han sido declarados inexecutable en el pasado y con base en los mismos cargos ahora estudiados; y (iii) afecta, de manera contraria a la Constitución, los intereses que esta protege a las entidades territoriales. Por lo tanto, la Corte declarará la inexecutable de esa disposición.

DECISIÓN

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

RESUELVE:

Primero: LEVANTAR, en lo 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 INEQUIBABLE la expresión *“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.”*, 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 INEQUIBABLE 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”*.

Cópiese, notifíquese, comuníquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

Con alvamento parcial de voto

Con aclaración de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

En comisión de servicios

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado
Con excusa justificada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General