

Bogotá, D.C., - 8 JUN 2017

Señores  
MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL  
E. S. D.

**REF:** Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 46 (parcial), 305 y 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".

**Demandante:** Jhon Alirio Pinzón Pinzón

**Magistrado Ponente:** GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO

**Expediente:** D-11985

**Concepto No.** 006327

De conformidad con lo previsto en los artículos 242, numeral 2, y 278, numeral 5, de la Constitución Política, rindo concepto en relación con la demanda instaurada por el ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón, quien en ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40, numeral 6, y 242, numeral 1, de la Carta, solicita que se declare la inexecutable del inciso 2° del artículo 46 y de los artículos 305 y 346 de la Ley 1819 de 2016, cuyo texto se transcribe a continuación, subrayando lo demandado:

**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:



Concepto No. 006327

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

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

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

(...)

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

Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, podrán conciliar el valor de las sanciones e intereses según el caso, discutidos contra liquidaciones oficiales, mediante solicitud presentada ante la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) así:

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

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



**Concepto No. 006327**

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.



Concepto No. 006327

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

**ARTÍCULO 356. CONDICIÓN ESPECIAL DE PAGO.** Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y



Concepto No. 006327

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



Concepto No. 006327

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.

### 1. Trámite procesal previo

El ciudadano Jhon Alirio Pinzón presentó, inicialmente, demanda contra el artículo 46 (parcial), 178 (parcial), 180 (parcial), 287 (parcial), 288 (parcial), 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016. El 16 de marzo de 2016, la Magistrada Sustanciadora inadmitió la demanda dirigida contra los artículos 178 (parcial), 180 (parcial), 287 (parcial), 288 (parcial), 305 y 356, por incumplimiento de los requisitos que estructuran el concepto de violación, y solo admitió la demanda contra el inciso 2° del artículo 46. El demandante subsanó los defectos de la demanda en el término dispuesto por la Magistrada Sustanciadora, y desistió de la demanda respecto de los artículos 287 y 288. Finalmente, el 7 de abril de 2017, la Magistrada rechazó la demanda contra los artículos 178 (parcial), 180 (parcial) y 305, por violación del artículo 42ª; aceptó el desistimiento en relación con los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016; y admitió la demanda contra los artículos 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016, por violación del principio de igualdad.

Así las cosas, el Ministerio Público rendirá concepto en relación con el inciso 2° del artículo 46, por violación del principio de legalidad del tributo (arts. 150-12 y 338 C.P.), y en relación con los artículos 305 y 356, por violación del principio de igualdad, de conformidad con los referidos autos.



Concepto No. 006327

## 2. Planteamientos de la demanda

En primer lugar, el demandante solicita que se declare inconstitucional el inciso 2º del artículo 46, en cuanto faculta al Gobierno Nacional para establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo de mano de obra en el cultivo del café, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable, porque esta facultad recae sobre uno de los elementos estructurales del tributo reservados a la ley. Para sustentar el concepto de violación propone, en síntesis, los siguientes argumentos.

El accionante explica que la base gravable del impuesto a la renta se obtiene de restar, entre otros factores, los costos a los ingresos brutos, para así obtener la renta líquida gravable y, por ello, considera que el costo a que se refiere la disposición acusada, es un elemento de la renta líquida gravable, y que es equivalente a la base gravable en el impuesto sobre la renta. Sobre este aspecto el demandante afirma que la disminución gradual del porcentaje del costo presunto *"(...) se refiere ni más ni menos a uno de los elementos estructurales de la base gravable del impuesto sobre la renta, como son los costos, ya que como puede colegirse del artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable es equivalente a la base gravable en el impuesto sobre la renta"*.

Este mismo argumento sustenta la violación, por el aparte normativo acusado, de la potestad reglamentaria del Presidente de la República en materia tributaria (artículo 189 C.P.), pues esta *"no implica ejercer funciones legislativas mediante la fijación del costo presunto como integrante de la base gravable del impuesto sobre la renta para los cultivadores de café"* y, por ello, también se vulnera el principio de separación de poderes (art. 113 C.P.).

En segundo lugar, el accionante considera que la conciliación en procesos contencioso administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, prevista en el artículo 305, es inconstitucional porque vulnera el principio de igualdad (art. 13 C.P.) y el principio de equidad tributaria (art. 363).

Al respecto, explica que la norma establece la conciliación de las sanciones e intereses según el caso, de liquidaciones oficiales ante la DIAN, solo para 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



**Concepto No.006327**

jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Esta regulación, a su juicio, desconoce el principio de igualdad, puesto que existen otros contribuyentes, agentes de retención, responsables de los impuestos nacionales y usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que se encuentran en una misma situación de hecho, porque para la fecha de entrada en vigencia de la ley tenían actos administrativos en firme que contenían sanciones e intereses liquidados por la administración tributaria.

Aduce que *“al 29 de diciembre de 2016, tanto los contribuyentes y usuarios que demandaron como los que no lo hicieron se encontraban en una misma situación de hecho”* y, por ello, el legislador estableció un trato discriminatorio carente de justificación, pues la instauración de la demanda, no es razón suficiente para otorgar un trato diferenciado a quienes tienen la misma calidad de morosos. En el mismo sentido, el accionante argumenta que la medida priva del beneficio de pago reducido a varios grupos de personas, así: (i) quienes estaban preparando la demanda, en cuanto aún estaba corriendo el término de caducidad de 4 meses, contados a partir de la notificación del acto respectivo (ii) quienes cancelaron y no demandaron porque no conocían los beneficios previstos en el artículo acusado.

Por otra parte, el accionante también considera que esta disposición es inconstitucional porque desconoce el principio de equidad tributaria. Para sustentar este cargo, argumenta que la conciliación en materia tributaria es en realidad una forma de condonar parcialmente créditos fiscales liquidados en actos administrativos en firme, razón por la cual el legislador expidió una amnistía tributaria solo para un grupo de deudores, sin tener una razón constitucionalmente valedera. Sobre este aspecto, aduce que *“la condonación de una parte de las sanciones (...) sin justificación constitucionalmente válida, representa una amnistía tributaria, ya que exonera del pago a un grupo de contribuyentes cuya deuda tributaria se consolidó desde el momento de causarse el hecho generador del impuesto”*.

Finalmente, el demandante considera que el artículo 356 es inconstitucional porque vulnera el principio de igualdad horizontal y vertical, componente de la equidad tributaria. Arguye que en este caso la norma acusada creó una amnistía tributaria contraria al principio de igualdad. A su juicio, la disposición otorga un beneficio especial de pago a los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones territoriales que tengan deudas por los periodos de 2014 y anteriores, y excluye, en consecuencia, a contribuyentes que adquirieron deudas por montos iguales o superiores en el



**Concepto No. 006327**

2015 o 2016. Alega que este trato diferenciado no está justificado, pues en la exposición de motivos no se argumentó por qué dicha medida atendía la necesidad de recaudo para cumplir con las necesidades presupuestales del Estado.

### **3. Problemas jurídicos**

Como en la demanda se plantean dos cargos de inconstitucionalidad por razones distintas, el Ministerio Público analizará, de una parte, el de violación al principio de legalidad tributaria (art. 338 C.P.) y, de otra, el de violación al principio de igualdad de los artículos 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016.

#### 3.1 Cargo por violación del principio de legalidad tributaria contra el inciso 2° del artículo 46

El problema jurídico respecto de este cargo puede formularse de la siguiente forma:

- ¿Vulnera el principio de legalidad del tributo el inciso 2° de la Ley 819 de 2016, el cual faculta al Gobierno Nacional para establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo de mano de obra en el cultivo del café, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable?

El demandante considera que ello es así, pues la potestad presidencial tiene que ver con uno de los elementos estructurales del tributo reservados a la ley.

El principio de legalidad del tributo (artículos. 150-11 y 12, 313-4 y 338 C.P.) supone que solo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, en tanto órganos de representación, son los únicos que, en tiempo de paz, pueden imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Como consecuencia de este y del principio de representación popular solo la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos las bases gravables y las tarifas de los impuestos, lo que implica que los elementos estructurales del tributo tengan carácter previo y previsible. En el mismo sentido, este principio supone que la tarifas de las tasas y contribuciones pueden ser fijadas por la autoridad, la ordenanza o el acuerdo, siempre y cuando lo disponga la ley, pero el sistema y el método para



Concepto No. 006329

definir los costos de los servicios y los beneficios deben fijarse por el órgano de representación.

Pues bien, el artículo 46 de la Ley 1819 de 2006 adiciona el artículo 66.1 al Estatuto Tributario (en adelante ET), y establece una regla especial para la determinación del costo de mano de obra en el cultivo del café. Para este sector, la ley presume de derecho que el 40% del valor del ingreso gravado en cabeza del productor, corresponde a los costos y deducciones inherentes a la mano de obra, con lo cual el contribuyente podrá tomar dicho porcentaje como costo en su declaración de renta y complementarios, *“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”* (inciso primero, art. 46).

Por su parte, el inciso segundo faculta al Gobierno Nacional para que mediante decreto efectúe *“una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el presente artículo, en consideración al monto de los ingresos gravables de los productores durante el correspondiente año gravable”*.

El impuesto de renta se determina mediante la aplicación de la tarifa a la renta líquida gravable. Esta, por su parte, es el resultado de restar a los ingresos netos, *“los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta”* (art. 26 ET). A dicha renta se le restan a su vez las deducciones realizadas, lo cual da por resultado la renta líquida, que por lo general es la renta gravable. Por ende, en el proceso de depuración de la renta, los ingresos son tan importantes como las erogaciones, llámense devoluciones, rebajas, descuentos, costos o deducciones, pues unos y otros determinan el impuesto, previa aplicación de la tarifa legal a la renta gravable.

En consecuencia, la norma impugnada, al deferir al gobierno la fijación del porcentaje de presunción de costo de mano de obra, sin darle algún criterio o directriz para ello, salvo que debe hacerlo *“en consideración al monto de ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable”*, es un elemento que debió fijar el legislador como estructural del tributo, pues de conformidad con el inciso primero del artículo 338 de la Constitución *“(…) [l]a 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”*.



Concepto No. 006327

Por consiguiente, el Ministerio Público solicitará que se declare inconstitucional el inciso 2° del artículo 46 acusado por violación del principio de legalidad del tributo.

### 3.2 Cargos por violación del principio de igualdad contra los artículos 305 y 365

Como el demandante propuso un mismo cargo contra la totalidad de los artículos 305 y 356, el Ministerio Público los resolverá en este acápite. Así las cosas, los problemas jurídicos pueden formularse de la siguiente forma:

- ¿Vulnera el principio de igualdad la previsión contenida en el artículo 305, según la cual solo podrán conciliar los sujetos allí establecidos que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes de la entrada en vigor de la Ley 1819, siempre y cuando la demanda haya sido admitida y no se haya fallado en forma definitiva?
- ¿Vulnera el principio de igualdad la forma especial de pago prevista en el artículo 356, según la cual los contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones territoriales objeto de sanciones, y que se encuentren en mora, podrán acudir a esta forma de pago solo por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2014 y anteriores?

El demandante considera que el art. 305 es inconstitucional porque viola el principio de igualdad (art. 13 C.P.) y el principio de equidad tributaria (art. 363). Afirma que otros sujetos se encuentran en la misma situación, pues se expidieron actos administrativos en firme que les imponen liquidaciones oficiales o sanciones de distintos tipos, pero que por no haber presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes del 29 de diciembre de 2016, no podrán acceder a estos beneficios, los cuales en todo caso equivalen a una amnistía encubierta.

La evaluación de medidas legislativas por la una alegada infracción al principio de igualdad supone, con independencia de su intensidad<sup>1</sup>, el análisis de las "(...) hipótesis o sujetos respecto de los que se plantea el

<sup>1</sup> Sobre la intensidad del juicio de igualdad, véase entre otras, Corte Constitucional, sentencias C-022 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-371 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-093 de 2001, M.P. Alejandro Martínez Caballero; y C-250 de 2012, M.P. Humberto Sierra Porto.



**Concepto No. 006327**

*problema de igualdad*<sup>2</sup>, esto es, la existencia de un supuesto de hecho o de derecho que exige un tratamiento idéntico entre los sujetos objeto de la norma. La ausencia de tal supuesto conduce a la improcedencia del juicio de igualdad, pues dicho principio, en su dimensión relacional y objetiva, implica "(...) no sólo la orden de tratar igual a los iguales sino también la de tratar desigualmente a los desiguales, lo que exige se respondan tres preguntas: ¿igualdad entre quiénes?, ¿igualdad en qué?, ¿igualdad con base en qué criterios?"<sup>3</sup>.

En este mismo sentido, y en caso de que existan similitudes y diferencias, la jurisprudencia ha sostenido<sup>4</sup> que se debe evaluar el grado de relevancia de cada una de ellas, pues cuando las primeras (similitudes) tengan mayor relevancia que las segundas (diferencias), se debe dar un trato igual, pero si las segundas (diferencias) tienen mayor peso, se debe dar un trato diferente.

El artículo 305 impugnado faculta a la DIAN para realizar conciliaciones en procesos contencioso administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria. La norma establece que pueden solicitar conciliaciones los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes de la entrada en vigor de la Ley 1819, siempre y cuando aquella haya sido admitida, y no se haya fallado en forma definitiva al tiempo de presentar la solicitud.

El beneficio varía dependiendo de si se trata de una liquidación oficial, de una resolución independiente que impone sanción, o de una sanción por concepto de devoluciones o compensaciones improcedentes, y del momento procesal de que se trate. No pueden acceder a este beneficio quienes hayan sido cobijados por amnistías anteriores, o hayan suscrito acuerdos de pago si a la entrada en vigor de la norma estaban en mora por las obligaciones contenidas en los mismos. El acceso al beneficio depende de la prueba del pago de la liquidación o tributo objeto de la conciliación correspondiente al año gravable 2017.

Pues bien, el demandante propone la comparación entre dos grupos de sujetos: (i) quienes controvierten administrativa o judicialmente la decisión de la administración y pagan los tributos que se le requieren; y (ii) quienes se

<sup>2</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-100 de 2013, M.P. Mauricio González Cuervo.

<sup>3</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-673 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>4</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-015 de 2014, M.P. Mauricio González Cuervo.



**Concepto No. 006327**

someten a la decisión de la administración y pagan los tributos que se le requieren. En este caso, la norma establece un beneficio económico - conciliación del monto de la obligación- para quienes hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes de la entrada en vigor de la Ley 1819, siempre y cuando aquella haya sido admitida y no se haya fallado en forma definitiva al tiempo de presentar la solicitud y, en consecuencia, excluye a quienes no hayan presentado demanda antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016.

Para el Ministerio Público la norma es exequible porque en el juicio que se propone, falta un elemento indispensable para adelantar este análisis, esto es, que los sujetos sean comparables. En efecto, 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, la diferencia que existe entre aquellos es relevante.

Y es relevante porque los sujetos beneficiarios de la norma acudieron a las vías procedimentales y procesales correspondientes para discutir el acto, en ejercicio de un derecho constitucional (art. 229 C.P) de controvertir los actos administrativos ante los jueces naturales y, en todo caso, quien discute una obligación tributaria o de cualquier tipo, corre con el riesgo de que sus pretensiones no prosperen, hipótesis dentro de la cual cabe la posibilidad, establecida por la ley, de poner fin a la controversia, mediante conciliación. En contraste, quien no objeta judicialmente la obligación, no es sujeto de una medida como la conciliación porque, justamente, no acudió a las vías judiciales para controvertir el acto en firme que impuso la sanción o el pago de intereses, dado que pagó lo que reconoce deber.

En un caso muy similar, la Corte Constitucional<sup>5</sup> sostuvo que en "la hipótesis planteada, cada uno paga o está dispuesto a pagar lo que reconoce deber. Y una es la situación de quien paga lo que cree deber y otra muy distinta la de quien expresa su inconformidad con la obligación que se le ha establecido".

La norma tampoco es inconstitucional porque no establece una amnistía tributaria pues, como se explicará más adelante, esta figura implica la condonación de unas obligaciones de carácter claro, expreso y exigible; mientras que en esta norma se establece la posibilidad de que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores y los usuarios aduaneros pongan fin a una controversia judicial en curso, mediante una solicitud de conciliación, siempre que igualmente se cumplan otras condiciones previstas

<sup>5</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-910 de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil.



Concepto No. 006327

en las normas. Lo crucial es que en el caso de la conciliación, las obligaciones tributarias están siendo controvertidas, por los medios previstos en la ley, y su uso no puede considerarse como elusión o evasión al cumplimiento de obligaciones exigibles, sino, como se dijo, constituyen el ejercicio de un derecho fundamental.

Ahora bien, el demandante solicita que se modifique este criterio jurisprudencial, por varias razones jurídicas, y otras de pura conveniencia o que reflejan opiniones personales<sup>6</sup>. En particular, aduce que este criterio permite que los sujetos destinatarios de la norma no paguen sus obligaciones tributarias impuestas por actos que gozan de presunción de legalidad, y porque se trata de una amnistía tributaria general.

Para la Procuraduría este argumento es contradictorio con los cargos expuestos en la demanda, pues el actor sustenta el cargo por infracción a la igualdad, en que la norma permite que se condone un porcentaje de la deuda a quienes demanden y concilien y esto es lo que, justamente, considera inconstitucional, pues existe un trato discriminatorio frente *"a quienes a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, no habían interpuesto demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, para impedirles que puedan gozar del pago reducido de sanciones"*. Posteriormente, argumenta que se debe cambiar la jurisprudencia porque *"es inconstitucional que a esas personas [los que demandaron] se les permita dejar pagar una parte de sus deudas tributarias, concretadas en actos administrativos..."*. La contradicción es evidente, dado que el demandante pretende que la norma se aplique también a quienes no demandaron pero, al mismo tiempo, alega que disminuir la deuda por cuenta de la conciliación es inconstitucional.

En estos términos, no hay argumentos claros para cambiar el criterio jurisprudencial de la Corte, que para el Ministerio Público es razonable y acertado. Respecto de la creación de una amnistía tributaria general, más adelante se plantearán algunas consideraciones.

Bajo los anteriores argumentos, el Ministerio Público solicitará a la Corte Constitucional que declare la exequibilidad del artículo 305, por el cargo de violación al principio de igualdad (artículo 13 C.P.).

El artículo 356 establece una forma especial de pago con una vigencia de diez (10) meses, contados a partir de la entrada en vigor de la reforma, para los

<sup>6</sup> Por ejemplo, el demandante afirma que se debe revisar si en las actuales circunstancias del país, debe prevalecer el principio de eficacia en el recaudo sobre el de equidad e igualdad.



**Concepto No. 006327**

sujetos pasivos, contribuyentes o representantes de los impuestos, tasas y contribuciones o sanciones del nivel territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes el año gravables 2014 y anteriores.

Para el demandante, la norma otorga un beneficio especial de pago a ciertas personas por los periodos antes indicados, y excluye, en consecuencia, a contribuyentes que adquirieron deudas por montos iguales o superiores en el 2015 o 2016. Argumenta que este trato diferenciado no está justificado, pues en la exposición de motivos no se argumentó por qué tenía sustento en la necesidad de recaudo para cumplir con las necesidades presupuestales del Estado.

Ahora bien, para el Ministerio Público esta norma es inconstitucional porque establece una verdadera amnistía tributaria. En efecto, dicho beneficio consiste en condonar en todo o en parte obligaciones a cargo de un contribuyente, respecto de quien ya se ha configurado la obligación tributaria. En este caso se establece una condonación en materia de obligaciones derivadas de intereses y sanciones causados, e impuestos por la administración territorial, pero, en todo caso, se trata de obligaciones exigibles que tienen como fuente los intereses o la mora en el pago de una sanción.

Como lo ha sostenido la jurisprudencia de la Corte Constitucional, las medidas de amnistía tributaria son *"instrumentos de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma"*<sup>7</sup>, que son excepcionales y solo se justifican en ciertos contextos. Esta es la razón por la cual dicho tribunal sostuvo que *"no resultaba admisible constitucionalmente que el incumplimiento fuese título para obtener beneficios y que se premiase a los morosos en detrimento de quienes cumplen oportunamente con sus obligaciones tributarias"*<sup>8</sup>.

Pues bien, en el presente caso se trata de una verdadera amnistía tributaria que otorga un beneficio especial de pago a los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones territoriales, que tengan deudas por los periodos de 2014 y anteriores, y prevé condiciones de pago más favorables dependiendo de la fecha en que se haga.

La norma acusada es muy parecida al artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, que establecía lo siguiente:

<sup>7</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-933 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>8</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.



Concepto No. 006327

*“Artículo 57.- 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”.*

La diferencia es que la norma que se analiza en el presente caso tiene como supuesto de hecho, una condición especial de pago a los 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. Para el Ministerio Público esta diferencia no es suficiente para justificar la constitucionalidad de la norma, pues se trata de condonar el pago de obligaciones que tienen el carácter de ciertas y exigibles, y que afectan de manera grave el principio de igualdad, con independencia de que se trate de sujetos responsables del nivel territorial. Es más, la Corte también declaró inexecutable un parágrafo que hacía extensiva esta condonación respecto de entidades territoriales<sup>9</sup>.

De alguna manera el hecho de exonerar a los deudores morosos del pago de una obligación tributaria en las condiciones antes indicadas, sin justificación alguna, rompe la igualdad de trato por parte del Estado, pues resultan premiados quienes no cumplen con su deber constitucional de contribuir a los gastos e inversiones del Estado (artículo 95 C.P.), y resulta injusto frente a quienes atienden sus compromisos ciudadanos y refuerzan los lazos sobre los que se construye lo común.

Particularmente relevante para este caso, resultan las consideraciones realizadas por la Corte, en cuanto a la afectación del principio de igualdad, en el sentido de indicar que *“(...) 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”*<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> En efecto, el parágrafo 6° del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 establecía que: **“PARÁGRAFO 6o.** 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”.

<sup>10</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-743 de 2015, M.P. Myriam Ávila Roldán.



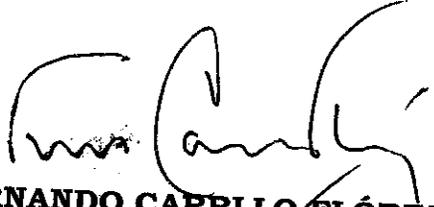
Concepto No. 006327

En suma, la Procuraduría considera que la Corte debe reiterar su postura, porque el artículo 356 tiene un contenido normativo muy parecido al artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 que fue declarado inconstitucional.

#### 4. Conclusión

Por lo expuesto, el Ministerio Público solicita a la Sala Plena de la Corte Constitucional que declare **INEXEQUIBLES** el inciso 2° del artículo 46 y el artículo 356; y **EXEQUIBLE**, por el cargo analizado, el artículo 305, de la Ley 1819 de 2016.

De los Señores Magistrados,

  
**FERNANDO CARRILLO FLÓREZ**  
Procurador General de la Nación

LOM/Dym