

Condiciones especiales de pago e intereses moratorios: herramienta de recaudo o instrumento nocivo para el sistema tributario¹

Special conditions of payment and default interest: Harmful revenue tool or instrument for the tax system

JAVIER ÁVILA MENJURA²

DORA MARCELA RODRÍGUEZ GARCÍA³

Resumen

Este documento expone el contenido normativo de las denominadas condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, a fin de analizar la postura jurisprudencial sobre las amnistías tributarias en intereses moratorios y sanciones. Resulta, pues, que el abanico de medidas que introdujo el legislador en las últimas

reformas tributarias configura un estímulo o amnistía tributaria al concebirse como una forma de condonación, indulgencia o perdón de intereses moratorios y de sanciones. Así las cosas, se evidencian tratamientos preferenciales dirigidos a los deudores morosos, reacios a cumplir con sus obligaciones tributarias. Por consiguiente, es importante expresar que estas figuras jurídicas se implementaron so pretexto de optimizar

¹ Recibido el 1 de agosto de 2016. Aprobado el 20 de septiembre de 2016.

² Contador Público de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia con especialización en Control de Gestión y Revisoría Fiscal de la Universidad La Gran Colombia y Maestría en Derecho con énfasis en Tributación de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente vinculado como Delegado de Representación Externa en Procesos Especiales de Cobro de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la UAE, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Bogotá, Colombia. Correo electrónico: javilam1@dian.gov.co. Para citar el artículo: Ávila, J. y Rodríguez D. (2016) "Condiciones especiales de pago e intereses moratorios: herramienta de recaudo o instrumento nocivo para el sistema tributario", en *Revista de Derecho Fiscal* n.º 9, Bogotá: Universidad externado de Colombia. pp. 7-28.

³ Contadora Pública de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia con especialización en Control de Gestión y Revisoría Fiscal de la Universidad La Gran Colombia, Maestría en Dirección y Administración de Empresas MBA del Instituto Superior de Educación, Administración y Desarrollo - ISEAD & Centro Universitario Villanueva adscrito a la Universidad Complutense de Madrid; Maestría en Dirección y Administración de Empresas de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Actualmente se desempeña como consultora en temas de Tributación y Auditoría y como docente investigadora de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Bogotá, Colombia. Para citar el artículo: Ávila, J. y Rodríguez D. (2016) "Condiciones especiales de pago e intereses moratorios: herramienta de recaudo o instrumento nocivo para el sistema tributario", en *Revista de Derecho Fiscal* n.º 9, Bogotá: Universidad externado de Colombia. pp. 7-28. DOI: <http://dx.doi.org/10.18601/16926722.n9.02>

la gestión de recaudo y recuperar cartera vencida. Las medidas instrumentadas, por su vocación coyuntural y efecto discriminatorio, no superaron el reciente juicio de constitucionalidad. En este escenario, no se proscribió la posibilidad de establecer nuevamente amnistías tributarias en intereses moratorios y sanciones.

Palabras clave: Condición especial de pago; Estrategia de recaudo; Amnistía tributaria; Deuda tributaria; Intereses moratorios; Deber de tributar; Justicia y equidad.

Abstract

This document presents the normative content of so-called special conditions in the payment of taxes, rates and contributions, in order to analyze the jurisprudential position in terms of tax amnesties in default interests and penalties. It is therefore that the range of measures introduced by the legislator in the last tax reform set a stimulus or tax amnesty to be seen as a form of forgiveness, forbearance or forgiveness of late payments of interests and penalties. That is, there are evident preferential treatments for reluctant defaulters when meeting their tax obligations. Consequently, it is important to express that these legal figures were implemented as an excuse for optimizing the management of collection, so that they can recover nonperforming loans. The implemented measures, due to their conjunctural vocation and discriminatory effect, did not exceed the recent judgement of constitutionality. In this scenario, the possibility of reestablishing tax amnesties in late payment interests and penalties is not proscribed.

Keywords: Special condition for payment; Collection strategy; Tax Amnesty; Tax debt; Default Interest; Duty to pay taxes; Justice and Equity.

I. Deber de liquidar y pagar intereses moratorios

La Constitución colombiana, a partir del artículo 95-9, impone *la obligación de tributar*, fundada en el deber del ciudadano de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, a fin de lograr una óptima reasignación de recursos y redistribución del ingreso atribuibles al ejercicio de la Hacienda Pública. A partir de este precepto constitucional, la normativa vigente dispone que la obligación tributaria sustancial se origina cuando se realizan los presupuestos previstos en la ley como generadores de los impuestos, favoreciendo así la consecución de recursos destinados a la financiación de los gastos públicos con las obvias pretensiones de cumplir los fines del Estado. “Este deber constitucional se incumple cuando no se asume oportunamente el pago de los tributos” (Sentencia C-743, 2015).

En consecuencia, el sistema normativo colombiano se erige como garante de la efectividad del deber de tributar a fin de obtener *el pago “oportuno”* de las cargas impositivas; a su turno el legislador, al prever los efectos negativos del incumplimiento y con la intención de desestimular la morosidad, fue consecuente e impuso *“el deber de liquidar y pagar intereses moratorios”*, de ahí que “frente al retardo en el pago de impuestos, anticipos o retenciones tributarias (artículo 634 E. T.), la sanción por mora no sólo pretende desestimular la cultura del no pago, sino, especialmente, resarcir al Estado por

los perjuicios sufridos ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de recursos que le pertenecen” (Sentencia C-231, 2003).

Conviene hacer énfasis en los destinatarios del deber de liquidar y pagar intereses moratorios, un grupo de los administrados; estos son quienes incurren en mora a causa de la dilación injustificada de una obligación dineraria exigible y vencida a favor del tesoro público.

En este contexto se presentan dos caras de la moneda, sobra decir que en exceso enfrentadas: una, la del ciudadano modelo que declara y paga oportunamente sus impuestos, contribuyendo según su capacidad de pago al fin común denominado la solidaridad social; ahora la cara opuesta, es la cara levisa para las finanzas públicas, representada en quien declara extemporáneamente o quien en oportunidades declara pero coaccionado por la Administración Tributaria, por ser omiso o por presentar inconsistencias de fondo, y además de ello no paga oportunamente lo debido; sin manifestar esfuerzo fiscal alguno para cumplir con el deber jurídico de tributar puntualmente, por ello se les denomina “deudores morosos”, quienes por su condición están obligados a satisfacer la deuda fiscal pendiente, además de asumir una prestación accesoria a título de indemnización causada por su inoportunidad en el pago de sus obligaciones, en especial por la connotación y sujeción entre los principios que rigen la solidaridad social y las finanzas del Estado.

Ahora bien, desde una óptica general, el Derecho Tributario regula hechos económicos, y su realización o no, causa efectos jurídicos, de tal manera que el actuar de la Administración Tributaria tiene como principal objetivo garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, que como

hecho económico si se efectúa dentro del término exigido, se obtiene el pago *oportuno* del tributo. De no ser así, por la ausencia de pago se genera cartera a favor del Estado, que junto con los respectivos intereses moratorios es susceptible de ser recuperada, ya sea de forma voluntaria, obteniendo un pago fuera de plazo por ser extemporáneo; o en forma coactiva, por falta de voluntad de pago del administrado.

La concreción de este deber constitucional exige del legislador la adopción de normas en las cuales, en desarrollo del principio de legalidad que rige en esta materia, se precise el alcance de las obligaciones tributarias –definiendo sus elementos–, la oportunidad para su cumplimiento y las competencias de las autoridades administrativas tributarias para asegurar el recaudo. En desarrollo de ello, las entidades encargadas de ejercer tales competencias tienen la obligación de emprender de manera eficaz y eficiente todas las actividades que se requieran para asegurar un recaudo que permita al Estado, el cumplimiento de los fines que la Constitución le asigna... (Sentencia C-743, 2015).

II. Condiciones especiales de pago de impuestos

A partir de varias perspectivas, incluso desde la óptica de la gestión de cartera, la Administración Tributaria se constituye en el principal ejecutor del sistema tributario y cuenta con diversos instrumentos con el fin de recaudar la cantidad correcta de tributos, así como dispone de medidas normativas con amplias facultades que le permiten la ejecución del procedimiento administrativo de cobro coactivo. Igualmente comete actividades administrativas previas de na-

turaliza persuasiva, dirigidas a la atención del contribuyente para lograr la obtención del pago voluntario de los impuestos, reconocer los saldos en compensación u otorgar facilidades para el pago de los créditos representados en la deuda tributaria a cargo, incluidas las obligaciones accesorias como lo son las sanciones e intereses moratorios.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, además de prevenir la evasión y la elusión, debe propender de manera eficaz y eficiente por asegurar el recaudo y así generar un alto nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones para con el fisco, lo que a su vez permite cumplir con los fines de política fiscal concernientes con los ingresos fiscales y el gasto público. Es por ello que ante escenarios presupuestales deficitarios las medidas económico-restrictivas deberán procurar por reducir el gasto o aumentar la recaudación tributaria; en otras palabras, deben estimar la conveniencia de aplicar medidas de austeridad del gasto o de estricta eficiencia recaudatoria.

En efecto, a fin de aumentar la recaudación ante un contexto de falta de capacidad

de la Administración Tributaria en la gestión de la deuda a su favor, el legislador so pretexto de brindarle herramientas a esta entidad para que tenga la posibilidad de sanear la cartera, introdujo en las últimas reformas tributarias las denominadas “condiciones especiales para el pago de impuestos”⁴ para referirse o disimular formas de condonación, amnistía o perdón de intereses, que no son otra cosa que tratamientos discriminatorios dirigidos a deudores morosos, *per se* renuentes a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Ante lo descrito, vale la pena indicar que las condiciones especiales de pago configuran amnistías, estas últimas definidas, así:

Voz griega compuesta de la à privativa y de memoria, es decir, sin memoria ú olvido mutuo y general de las cosas pasadas. Este nombre se dió por primera vez á una ley que hizo Trasibulo en que mandaba un olvido general de todo lo pasado, después de haber arrojado los treinta Tiranos de Atenas; con cuya sabia y prudente medida recobró la República su antigua pujanza, la paz y la

4 Artículo 57, Ley 1739 de 2014. Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, por obligaciones causadas correspondientes a los períodos gravables 2012 y anteriores, con reducción del ochenta por ciento (80%) o del sesenta (60%) del valor de los intereses de mora y sanciones causados, según el momento del pago.

Artículo 24, Ley 1731 de 2014. Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, de contribuyentes del sector agropecuario, por obligaciones causadas correspondientes a los períodos gravables 2010 y anteriores, con reducción del ochenta por ciento (80%) del valor de los intereses de mora y sanciones causados hasta la fecha del correspondiente pago.

Artículo 149, Ley 1607 de 2012. Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, por obligaciones causadas correspondientes a los períodos gravables 2010 y anteriores, con reducción del ochenta por ciento (80%) del valor de los intereses de mora y sanciones causados hasta la fecha del correspondiente pago.

Artículo 48, Ley 1430 de 2010. Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, por obligaciones causadas correspondientes a los períodos gravables 2008 y anteriores, con reducción del cincuenta por ciento (50%) del valor de los intereses de mora y sanciones causados hasta la fecha del correspondiente pago.

Artículo 1, Ley 1175 de 2007. Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, por obligaciones causadas correspondientes a los períodos gravables 2005 y anteriores, con reducción del setenta por ciento (70%) del valor de los intereses de mora y sanciones causados hasta la fecha del correspondiente pago.

libertad. El orador Andocides, en su arenga sobre los misterios, nos ha conservado la fórmula de la amnistía y de los juramentos que la acompañaban o se proferían a su publicación (Bastús D, 1833, p. 96).

Entre tanto al concebirse la amnistía como un olvido general de lo pasado, se estaría bajo la interpretación de una acción de perdón, que para el caso sería indulgencia y olvido de intereses y sanciones.

Dicho lo anterior, conviene sin embargo advertir que una amnistía tributaria implica “dar un tratamiento igual a situaciones que jurídicamente no lo son, en cuanto en una de ellas la carga económica es mayor que en la otra” (Sentencia C-1115, 2001). Es así que la reducción de sanciones e intereses de carácter tributario constituye una amnistía tributaria.

Cabe señalar que en Sentencia C-511, 1996, se enuncia que los saneamientos de intereses como tratamiento preferencial son una amnistía tributaria, que benefician a los deudores morosos del fisco, y por ende “la condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria”, además manifiesta que “La ley que retroactivamente cambia las reglas de juego y favorece a los deudores morosos, viola flagrantemente el

postulado de la buena fe de que subyace al estricto cumplimiento del deber de tributar (C.P. Arts. 83 y 95-9)”.

De este pronunciamiento jurisprudencial se puede inferir que las últimas condiciones especiales de pago, que en su contenido no son más que una condonación de parte de la deuda tributaria y tienen características comunes a una amnistía, puesto que son aplicables a quienes han incumplido los deberes y obligaciones instituidos en la ley tributaria, con el propósito de eliminar parcial e incluso totalmente los cargos por mora y sanciones, y trayendo como consecuencia la renuncia del Estado de parte de la deuda tributaria que es exigible a su favor, y por esta vía se presenta un escenario de beneficio indiscriminado de los deudores morosos.

En el caso colombiano se tiende a la práctica continua de este fenómeno y de medidas similares a partir de lo normado en varias reformas tributarias: artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, artículo 24 de la Ley 1731 de 2014, artículo 149 de la Ley 1607 de 2012, artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, artículo 1 de la Ley 1175 de 2007, artículo 7 de Ley 1066 de 2006, artículo 100 de la Ley 633 de 2000, entre otras disposiciones, recuento que se presenta en el cuadro n.º 1, contiguo.

Cuadro 1.**Contenido normativo - Amnistías tributarias - componente intereses moratorios y sanciones**

N.º	LEY	CARACTERÍSTICAS DE LA AMNISTÍA	OBJETIVO	TÉRMINO
1	(Ley 1739 de 2014) Dic. 23 Art 57	Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. - Si el contribuyente realiza el pago de contado del 100% de la obligación principal pendiente, se reducirá hasta el 80% los intereses causados y las sanciones actualizadas generadas hasta la fecha del pago. - Beneficio adicional. A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente que se acojan a cualquiera de las dos opciones se les extinguirá la acción penal.	Obligaciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2012 y anteriores.	- El plazo para acogerse a este beneficio es hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%). 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%).
2	(Ley 1731 de 2014) Jul.31 Art 24	Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. - Si el contribuyente realiza el pago de contado del 100% de la obligación principal pendiente, se reducirá el 80% los intereses causados y las sanciones actualizadas generadas hasta la fecha del pago. - Si el deudor suscribe un acuerdo de pago por la totalidad de la obligación principal más los intereses y sanciones actualizadas, por cada concepto y período se reducirán al cincuenta (50%) los intereses y las sanciones actualizadas hasta la fecha del pago.	Obligaciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2010 y anteriores, de contribuyentes del sector agropecuario.	- El plazo para acogerse a este beneficio es de doce (12) meses a partir de la vigencia de la Ley 1731, es decir, hasta el 31 de julio de 2015.
3	(Ley 1607 de 2012) Dic. 26 Art 149	Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. - Si el contribuyente realiza el pago de contado del 100% de la obligación principal pendiente, se reducirá el 80% los intereses causados y las sanciones actualizadas generadas hasta la fecha del pago. - Si el deudor suscribe un acuerdo de pago por la totalidad de la obligación principal más los intereses y sanciones actualizadas, por cada concepto y período se reducirán al cincuenta (50%) los intereses y las sanciones actualizadas hasta la fecha del pago. - Beneficio adicional. A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente que se acojan a cualquiera de las dos opciones se les extinguirá la acción penal.	Obligaciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2010 y anteriores.	- El plazo para acogerse a este beneficio es de nueve (9) meses a partir de la vigencia de la Ley 1607, es decir, hasta el 26 de septiembre de 2013. - Los deudores del sector agropecuario tienen dieciséis (16) meses de plazo para acogerse a este beneficio, es decir, hasta el 28 de abril de 2014.

N.º	LEY	CARACTERÍSTICAS DE LA AMNISTÍA	OBJETIVO	TÉRMINO
4	(Ley 1430 de 2010) Dic. 29 Art 48	Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. - Si el contribuyente realiza el pago de contado del 100% de la obligación principal pendiente, se reducirá el cincuenta por ciento (50%) del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago y de las sanciones.	Obligaciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2008 y anteriores.	- El plazo para acogerse a este beneficio es de seis (6) meses a partir de la vigencia de la Ley 1430, es decir, hasta el 29 de junio de 2011. - Los deudores del sector agropecuario tienen diez (10) meses de plazo para acogerse a este beneficio, es decir, hasta el 29 de octubre de 2011.
5	(Ley 1175 de 2007) Dic. 27 Art 1	Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. - Si el contribuyente realiza el pago de contado del 100% de la obligación principal pendiente, se reducirá al treinta por ciento (30%) del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago.	Obligaciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2005 y anteriores.	- El plazo para acogerse a este beneficio es de seis (6) meses a partir de la vigencia de la Ley 1175, es decir, hasta el 27 de junio de 2008.
6	(Ley 1066 de 2006) Jul. 29 Art 7	- Si se realiza el pago efectivo por los contribuyentes, agentes de retención y responsables, que cubra el valor total de la obligación por período o impuesto, la tasa de interés que deberá liquidar y pagar, corresponderá a la cuarta parte de la tasa de interés moratorio vigente al momento del pago.	Obligaciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2004 y anteriores.	- El plazo para acogerse a este beneficio es de seis (6) meses a partir de la vigencia de la Ley 1066, es decir, hasta el 29 de enero de 2007.
7	(Ley 633 de 2000) Dic. 29 Art 100	Para la liquidación de los intereses moratorios de las obligaciones que se cancelen en efectivo se aplicará el Siete por ciento (7%) efectivo anual. Para la liquidación de los intereses moratorios de las obligaciones que se cancelen en efectivo se aplicará el Nueve por ciento (9%) efectivo anual. Para la liquidación de los intereses moratorios de las obligaciones que se cancelen en efectivo se aplicará el diez por ciento (10%) efectivo anual.	Para deudas pendientes de pago por los años gravables 1997 y anteriores. Para deudas pendientes de pago por los años gravables 1998 y 1999. Para deudas pendientes de pago correspondientes al año gravable 2000.	El primer trimestre del año 2001
8	(Ley 223 de 1995) Dic. 20 Art 238.	Saneamientos de intereses. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención de los tributos que administra la Dian, tendrán derecho a que se les exonere de los intereses de mora y de la actualización de la deuda, correspondientes a las sumas pagadas.	El saneamiento previsto en este artículo, solo será aplicable a las deudas de plazo vencido que se hubieren causado hasta el primero de julio de 1995.	- A más tardar el 31 de marzo de 1996.

N.º	LEY	CARACTERÍSTICAS DE LA AMNISTÍA	OBJETIVO	TÉRMINO
9	(Ley 75 de 1986) Dic. 23 Capítulo VII – Amnistías Art 59	Los contribuyentes que cancelen sumas debidas por concepto de impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, tendrán derecho a que se les exonere de los intereses corrientes y de los intereses por mora correspondientes a las sumas pagadas.	La amnistía prevista en este artículo solo será aplicable a las deudas de plazo vencido que se hubieren causado hasta el 1º de noviembre de 1986.	- A más tardar el 30 de marzo de 1987. - Los contribuyentes que a la fecha de vigencia de la presente ley se encuentren en proceso concordatario debidamente legalizado, tendrán plazo hasta el 30 de junio de 1987.
10	(Ley 8 de 1970) Dic. 14 Art 1-2	No se cobrará sanción por mora por concepto de los impuestos sobre la renta, complementarios, recargos y especiales, que sean amortizadas así: Para hacerse acreedores al beneficio que establece el artículo anterior, deberán los interesados cancelar cada año, como abono a las deudas exigibles en 31 de diciembre de 1969, por lo menos las siguientes proporciones de la renta líquida señalada en la liquidación privada correspondiente al año gravable anterior a aquel en que se efectúe el pago. El 15% de dicha renta líquida hasta \$100.000.00. El 30% de aquella parte de la renta líquida que pase de \$ 100.000.00. - Los reglamentos determinarán la forma en que haya de dividirse en contados la cuota anual de amortización que resultare de aplicar los anteriores porcentajes.	Sobre las deudas exigibles en 31 de diciembre de 1969.	- A más tardar el 31 de diciembre de 1973.
11	(Ley 63 de 1967) Dic. 26 Art 19	Para los contribuyentes que cancelen la totalidad o parte de las sumas, por concepto de impuestos sobre la renta, complementarios, recargos especiales, sucesorales o de ventas, la tasa de la sanción por mora será del uno por ciento (1%) por mes o fracción de mes. Concédase igual rebaja a la sanción por mora en el pago de tales impuestos a los contribuyentes que hayan pagado los impuestos que eran exigibles en fecha 20 de julio de 1967, entre al 1º de noviembre de 1967 y el día en que comience la vigencia de la presente ley.	Obligaciones que eran exigibles en fecha 20 de julio de 1967.	- Antes del 28 de febrero de 1968.

Sistematización: Autores del estudio.

La norma *in examine* pervierte expresamente un trato desigual que beneficia a un colectivo que comparte el incumplimiento de las obligaciones tributarias como única característica diferenciadora; particularidad que pone en tela de juicio su constitucionalidad.

De hecho, la premisa básica de las amnistías por condonación de intereses y sanciones, versa que para acogerse a la condición especial de pago se debe estar en mora, es decir el retardado en el cumplimiento de pago de obligaciones administradas por la DIAN. Incluso, la doctrina oficial al referirse al requisito de la mora en la medida instrumentada en el artículo 149 de la Ley 1607 de 2012, reitera que el requisito esencial es el “retardado en el cumplimiento de obligaciones causadas y correspondientes a los periodos gravables 2010 y anteriores” (Concepto DIAN 000774, 2013).

Al respecto, es importante tener en cuenta que los contribuyentes que cumplen de manera íntegra su obligación de contribuir dentro del plazo exigido, de manifiesto se consideran discriminados por los tratamientos preferenciales, de índole legal otorgados a individuos incumplidos, como es el caso, de que las condiciones especiales para el pago impliquen un aliciente o rebaja parcial de sanciones e intereses moratorios, respecto de las deudas tributarias

correspondientes a obligaciones dinerarias causadas a título de impuestos no trasladados al Estado por sus obligados; estos últimos, los deudores morosos e incumplidos son los llamados a favorecerse de estos beneficios.

Stricto sensu, “el tratamiento desigual tiene como límite la discriminación entendida como desigualdad desprovista de una justificación objetiva y razonable” (Mata Sierra, 2009, p. 193). En estos términos, la eficiencia tributaria puede entrar en conflicto con el mandato de equidad.

Ahora bien, aunque son figuras jurídicas disímiles, es factible considerar que las conciliaciones contenciosas administrativas tributarias⁵ y las terminaciones por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios⁶ son de alguna manera tratamientos preferenciales que de algún modo implican una rebaja total de intereses moratorios y sanciones. Esto a partir de la misma doctrina oficial, donde se infiere que en los procesos de conciliación y de terminación por mutuo acuerdo aquí aludidos, se podrán conciliar el valor total de los intereses y sanciones, siempre y cuando el contribuyente pague la cuantía total de impuesto en discusión; y para tal efecto el cálculo de intereses en virtud de la aplicación de los artículos 147 y 148 de la Ley 1607 de 2012, resulta ser teórico, por cuanto el valor total de la cifra

⁵ Artículo 147. Ley 1607 de 2012. Conciliación contenciosa administrativa tributaria. *Reglamentado por el Decreto Nacional 699 de 2013*. [...] Los contribuyentes, [...] 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 solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta el día 31 de agosto del año 2013, conciliar el valor total de las sanciones e intereses según el caso ...

⁶ Artículo 148. Ley 1607 de 2012. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios. *Reglamentado por el Decreto Nacional 699 de 2013*. [...] Los contribuyentes, [...] a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta Ley, Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión, Liquidación de Aforo o Resolución del Recurso de Reconsideración, podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 31 de agosto del año 2013, el valor total de las sanciones, intereses y actualización de sanciones, según el caso ...

determinada es conciliable (Concepto DIAN 052581, 2013).

Conviene entonces contrastar los efectos jurídicos de la morosidad, desde el comportamiento del contribuyente “no deudor” quien cumple sin dilación con el pago “oportuno” del tributo, frente al comportamiento del deudor moroso, este último quien en ocasiones declara extemporánea e incorrectamente, y además, es retribuido por incumplir con el deber jurídico de tributar. Acaso el Estado excusado en la necesidad de utilizar medidas para facilitar la recuperación inmediata de las obligaciones vencidas, debe sacrificar el mandamiento igualdad en virtud de la eficiencia del sistema tributario y de esta manera premiar la anticultura del impago e ignorar desde la misma Ley la cultura del pago.

En tal sentido, desde la vista de la cultura tributaria estas clases de condonaciones y rebajas se tornan inconvenientes cuando su justificación es esencialmente recaudatoria; de hecho, Gobierno Nacional y legislador reconocen cierta ineficiencia en el cobro de la deuda tributaria, al promover estrategias de efímera aplicación temporal que faciliten la recuperación de cartera “con una relativa eficiencia, que se parece más a la eficacia, porque se logra el resultado a cualquier costo, el cual está dado por el estímulo al incumplimiento. Desde esta perspectiva las amnistías se convierten en un incentivo perverso” (Medina Salazar, 2010, p. 421). En efecto, la ineficiencia recaudatoria “puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes conduce a que los gastos e inversiones públicas se hagan a costa de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones” (Sentencia C-743, 2015).

A título de reiteración, “a veces, estas medidas generan expectativas de futuras condonaciones produciendo un efecto contrario al buscado, al animar el incumplimiento” (Prieto Jano, 2011, p. 228), más aún cuando para la Corte Constitucional el principio de igualdad también se asiente como un derecho, al expresar que “es evidente que la correcta aplicación del derecho a la igualdad no sólo supone la igualdad de trato respecto de los privilegios, oportunidades y cargas entre los iguales, sino también el tratamiento desigual entre supuestos disímiles” (Sentencia C-862, 2008); por ello, la pretensión de dar igual trato a los cumplidos y a los deudores, supone de suyo quebrantar el derecho a la igualdad, en otras palabras, el otorgar beneficios a los morosos es más gravoso y contraproducente.

Aquí conviene manifestar y hacer énfasis en el antagónico discurso del Gobierno Nacional y del legislador frente a las mal llamadas condiciones especiales para el pago de impuestos; cuando en ocasión a las actividades de difusión de la amnistía de intereses y sanciones regladas con la Ley 1607 de 2012, la Administración Tributaria manifestó que medidas de condonación de intereses moratorios en mucho tiempo (como mínimo una década) no se volverían a instaurar. En contraste de ello el legislador en la última reforma tributaria (Ley 1739 de 2014), introdujo una nueva condición especial de pago con contenido normativo de amnistía, motivado en argumentos puramente recaudatorios que al final resultan insuficientes para demostrar la necesidad, la razonabilidad o proporcionalidad de esta clase de medidas.

Zarama Vásquez & Zarama Martínez (2013, p. 411), aducen que estos tratamientos preferenciales son entendidos como un sistema especial de pago de las obligaciones en mora; además exponen que este “es el ca-

so típico de las amnistías, que generalmente la Corte Constitucional censurará, pero para cuando haga su pronunciamiento ya estarán consolidadas todas las situaciones que generan beneficios para los contribuyentes que se pusieron al día”. Esto sin perder de vista que perpetuar estas medidas amnistiarías, reducciones o perdón de intereses moratorios supone el quebranto irrefutable del principio de igualdad en la Ley.

Ahora bien, en el siguiente acápite resulta relevante citar la postura jurisprudencial de la Corte Constitucional respecto de este tópico, a fin de analizar aspectos referidos a la conducencia, idoneidad, necesidad y proporcionalidad del contenido normativo *in examine*.

III. Postura jurisprudencial: amnistías tributarias en intereses moratorios y sanciones

En esta línea de argumentación, se esboza la reciente postura de Corte a partir de la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014⁷, decidida en sentencia C-743 de diciembre 2 de 2015, en la cual se reiteró la jurisprudencia acerca de las amnistías en materia tributaria, en el componente de intereses moratorios y sanciones.

Sea lo primero aludir, que la carga argumentativa de la acción de inconstitucionalidad parte de la premisa de considerar que la condición especial para pago normada en la Ley 1739 de 2014 configura una amnistía tributaria, su objeto es favorecer a los deudores morosos, lo que implica un

alivio económico para los contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias, a quienes se ofrece reducir los intereses moratorios y sanciones durante la vigencia temporal de la medida. Esta vista fiscal precisa que el contenido normativo *sub judice*, conforma un conjunto de reglas sustanciales y procedimentales de lo que en la tradición colombiana se conoce con el nombre de “amnistía tributaria”, independientemente de que en el texto de la ley se designe con los vocablos “Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones”.

A estas medidas y sus análogas, la misma jurisprudencia constitucional en otras oportunidades las ha reconocido inexcusablemente como una amnistía o condonación en todo o en parte de la deuda tributaria, de cuyo constituyen un privilegio inconstitucional que vulneran los principios igualdad y equidad tributaria y por ende restan efectividad al deber de tributación.

El debate constitucional plantea y pone de manifiesto que la norma introduce un factor de discriminación en el tópico tributario, que en materia de igualdad quebranta la regla de justicia que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. *Stricto sensu*, “sería absurdo afirmar que la igualdad tributaria no es exigible, que el legislador está autorizado a tratar a los iguales de modo desigual y a los desiguales de modo igual en materia tributaria” (Pitten Velloso, 2010, p. 127). Es claro que la inobservancia de la igualdad como principio fundamental de la tributación, dado su rango constitucional, le resta

⁷ La demanda de inconstitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, fue instaurada por la ciudadana Dora Marcela Rodríguez García, coautora de este documento. Normativa que instituyó la última condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones.

confianza a la Administración Tributaria y además configura una lesión a la efectividad del sistema tributario.

Para ilustrar su aserto y los efectos económicos de la inconstitucionalidad de la condición especial para el pago debatida, la accionante presentó un caso práctico com-

parativo entre tres situaciones hipotéticas: la del contribuyente cumplido, la del contribuyente incumplido que no accede al beneficio de la norma demandada y la del contribuyente incumplido que sí accede a este beneficio (ver cálculos aritméticos en cuadro contiguo).

Cuadro 2
Efectos económicos de la condición especial para el pago
Componente Intereses Moratorios y Sanciones

Obligación: Impuesto a las ventas Año gravable: 2011 Bimestre: 01 Último dígito del nit: 1
Valor a pagar: \$50.000 Vencimiento para declarar y pagar: 08 mar 2011-Dec. 4836 de 2010; Art. 23
Valores en millones de pesos

Supuesto	Estado obligación	Fecha exigibilidad	Valor impuesto	Valor intereses moratorios causados	Descripción de pago				Días en mora	Amnistía Art. 57 L 1739	
					Fecha de pago	Valor impuesto	Valor intereses moratorios	Total pago		\$	%
A	Presentada - Cancelada oportunamente	08/03/2011	\$50.000	\$0	08/03/2011	\$50.000	\$0	\$50.000	\$0	\$0	0%
B	Presentada con pago extemporáneo (antes de amnistía - Art. 57 Ley 1739)	08/03/2011	\$50.000	\$51.208	28/08/2011	\$50.000	\$51.208	\$101.208	\$1.261	\$0	0%
C	Presentada pago extemporáneo (en vigencia de amnistía Art. 57 Ley 1739)	08/03/2011	\$50.000	\$61.778	15/05/2015	\$50.000	\$12.356	\$62.356	\$1.529	\$49.422	80%

- A. Contribuyente cumplido, sin acceder a beneficio alguno. Medida destinada *pro tempore* a deudores morosos.
- B. Deudor moroso que paga extemporáneamente, sin acceder a beneficio por extinción de la obligación antes de la vigencia de la norma.
- C. Deudor que accede al beneficio, por tener la calidad de deudor en vigencia de la norma.

Sistematización: Autores del estudio.

El supuesto A) es la situación del deudor cumplido, por hecho de cumplir a cabalidad con sus obligaciones con el fisco, no accede a ningún tipo de beneficio.

El supuesto B) es la realidad del deudor moroso quien cumplió voluntariamente, aunque fuera de plazo, con su obligación de pago, pero antes de la entrada en vigencia de la condición especial de pago. En efecto, al normalizar su deuda trasladó al fisco, además de la obligación principal, los intereses moratorios causados a fin de resarcir el tiempo de la mora y sin acceder a beneficio alguno.

Y el supuesto C) es un escenario de mayor incumplimiento, el más gravoso; sin embargo, accedió al beneficio tributario contemplado en el artículo 57 de la Ley

1739 de 2014. El contribuyente más incumplido es el llamado a ser favorecido por ostentar la calidad de deudor moroso a la entrada en vigencia de la norma, hecho asentado en el pago de la obligación principal “sin actualización monetaria”, por efecto de la disminución de la deuda tributaria a causa de la alta rebaja de intereses, un 80%. Aclárese que esta renuncia se torna excesiva y por ende afecta negativamente los componentes inflacionarios o de corrección monetaria e indemnizatorio que conciben los intereses moratorios.

Es de importancia reiterar que este último supuesto brinda al deudor moroso la oportunidad de pagar impuestos atrasados, asumiendo un pago reducido de intereses; lo

que trae como consecuencia que al menos la actualización monetaria de la obligación principal sea irrisoria, de tal forma que “el importe de la obligación por el simple paso del tiempo sólo representa una fracción de la originaria” (Sentencia C-511, 1996). Al respecto, la actora en particular trae la tesis de la Corte en juicio de constitucionalidad previo, al indicar que:

(...) evidentemente, cuando el Estado decide exonerar del pago de intereses de mora a sus deudores incumplidos, acepta que es igual la situación de los deudores puntuales que la de los impuntuales, y que el retardo en el pago puede no acarrear consecuencias jurídicas. Esta actitud desconoce que el no pago en tiempo produce para el deudor incumplido un beneficio, que consiste en haber tenido dentro de su patrimonio, durante el tiempo de la mora, el dinero que ha debido destinar para el pago oportuno del tributo, beneficio que en cambio no puede obtener para sí el deudor puntual ... De esta manera, las normas que deciden exonerar del pago de intereses de mora a los deudores incumplidos, aunque propiamente no irrogan ningún perjuicio a los contribuyentes que pagaron puntualmente, confieren un beneficio injustificado a los deudores morosos (Sentencia C-1115, 2001).

De otra parte, arguye que únicamente la justificación recaudatoria resulta insuficiente para demostrar la necesidad, la razonabilidad o proporcionalidad de la medida, enfatiza que el argumento más relevante es que la Administración Tributaria haya elevado los niveles de recaudo con la aplicación de medidas análogas introducidas en las leyes 1066 de 2006, 1175 de 2007, 1430 de 2010 y 1607 de 2012, y solo por ello se esti-

men convenientes; tal como se evidencia en la ponencia para primer debate del proyecto de Ley n.º 134/2014 (Cámara) y 105/2014 (Senado), cuyo argumento relevante es en la que se fundamentó la medida, así:

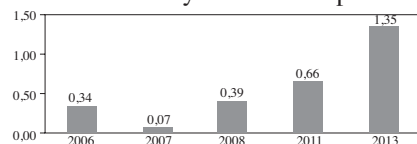
A través de distintas normativas expedidas por el honorable Congreso de la República, se ha procurado brindar a los colombianos oportunidades de poner al día sus obligaciones fiscales que por razones de índole económica no han podido satisfacer de manera oportuna. Es así como por medio de las Leyes 1066 de 2006, 1175 de 2007, 1430 de 2010, 1607 de 2012 se ha estimulado a los contribuyentes otorgando descuentos en los montos de las sanciones e intereses a cargo de los mismos.

La aplicación de dichas normas ha permitido que quienes han accedido a dichos beneficios hayan normalizado sus obligaciones y a la vez la administración tributaria haya elevado los niveles de recaudo en relación con las obligaciones en mora de acuerdo con las condiciones señaladas en dichas condiciones especiales de pago.

Recaudo derivado de condiciones especiales de pago (beneficios de ley)

Año	Ley	Beneficios de Ley \$ millones
2006	1066 de 2006	337.678
2007	1066 de 2006	67.536
2008	1175 de 2007	390.010
2011	1430 de 2010	663.914
2013	1607 de 2012	1.350.739

Beneficios de ley- Billones de pesos



Como lo ilustran el cuadro y gráfico precedentes, la Ley 1066 de 2006 donde se contempló una Condición Especial de Pago permitió recaudar en su período de aplicación un total de \$ 405.014 millones, distribuidos así: en 2006, la suma de \$ 337.678 millones y en 2007: \$67.536 millones. Posteriormente, con la Ley 1175 de 2007, el monto recaudado fue de \$ 390.010 millones. Con la Ley 1430 de 2010, que introdujo nuevamente una Condición Especial de Pago se logró recaudar \$ 663.954 millones. Y finalmente, con la Ley 1607 de 2012, el recaudo obtenido fue de \$ 1.350.739 millones.

En consideración a lo anterior, *se estima oportuno volver a proponer esta clase de medidas*, tales como la conciliación contenciosa administrativa tributaria, la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios y *la condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones*. Así mismo, se da la posibilidad que las entidades territoriales puedan optar por estos mecanismos⁸ (destacado fuera del texto).

El sustento argumental de la demanda reitera que estas medidas no son necesarias al fundarse únicamente en los aspectos recaudatorios y por ende se constituyen en medidas desproporcionadas. Aporta al análisis información oficial publicada por la DIAN (en www.dian.gov.co) a fin de indicar que para el 2014 la recuperación de cartera ascendió a 4.286.117 (millones de pesos) siendo esta la cifra de cumplimiento más alta de los últimos cinco años; y para el año 2014 no

estuvo vigente ninguna condición especial de pago u otra medida o amnistía tributaria en el componente de intereses moratorios, y aun así la Administración Tributaria cumplió con las metas de recuperación de cartera en cobro, evidenciándose así que las denominadas condiciones especiales de pago no son rigurosamente necesarias ni razonables desde la óptica recaudatoria.

Aquí conviene precisar que uno de los elementos que indican la falta de razonabilidad que podría derivar en que un tratamiento desigual resulte discriminatorio y por ello, descalificado por la Constitución, es que dicha medida no se encuentre justificada (Mata Sierra, 2009, p. 45). Por ello, en el cierre de esta línea argumental se afianza el planteamiento de la demanda haciendo énfasis en el precedente jurisprudencial, al indicar que “corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas” (Sentencia C-511, 1996). Incluso ha de tenerse en cuenta que

Para la recaudación de los tributos en mora, el Estado cuenta con todo el aparato administrativo y judicial, a través del cual debe acometer el cobro, incluso coactivo, de las deudas tributarias. No utilizar los mecanismos jurídicos con los cuales cuenta para ese fin, acudiendo a políticas que estimulan a los contribuyentes a dilatar en el tiempo el cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, bajo la esperanza de sucesivas amnistías o saneamientos, no sólo no pare-

⁸ Ponencia para primer debate proyecto de Ley n.º 134/2014 (Cámara) y 105/2014 (Senado) “por medio de la cual se modifica el estatuto tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”.

ce necesario, sino que más bien se revela altamente contrario al principio de razonabilidad (Sentencia C-1115, 2001).

Ahora bien, siguiendo el hilo conductor del examen de la Corte conviene hacer una cita especial de los conceptos aportados por los intervinientes al juicio de constitucionalidad, el cual se centra en dos problemas jurídicos: establecer si el artículo 57 de la Ley 1739 configura una amnistía tributaria, y si el mismo supera el test estricto de proporcionalidad o razonabilidad de considerarse una amnistía.

Sea lo primero precisar que la norma *in examine* instituye, en opinión de la accionante, el Ministerio Público, la Administración Tributaria, los expertos invitados de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y los Académicos, es un conjunto de medidas que desde la misma jurisprudencia se conocen con el nombre de “amnistías tributarias”, relatadas así:

i) La condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, por obligaciones causadas en períodos gravables 2012 y anteriores, con reducción en un (80%) o (60%) según el momento del pago; extensible a contribuyentes omisos; *ii)* la condición especial para el pago de sanciones de carácter tributario, incluidas las sanciones impuestas por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, así como las sanciones de carácter aduanero o cambiario, las que serán reducidas dependiendo del momento del pago en un (50%) o (30%); *iii)* la extinción de la acción penal a los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente por los años 2012, que se acojan a estas medidas; *iv)* la oportunidad a los

agentes de retención de subsanar retención en la fuente sobre los cuales se haya configurado la ineficacia, a quienes se les exime en totalidad de liquidar y pagar sanción por extemporaneidad e intereses de mora, y *v)* las condiciones en menta, extendidas a los entes territoriales, además de un término de aplicación ambiguo para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia.

Es destacable que la condición especial para el pago en controversia está conformada por un conjunto de medidas que la misma jurisprudencia las reconoce como una amnistía, y en efecto poseen varias características de las habituales amnistías tributarias.

La primera, las personas y entidades a las que se aplican, son aquéllas que han incumplido las Leyes tributarias que consagran deberes y obligaciones de diversa índole. *La segunda*, el estímulo que la Ley ofrece a los sujetos anteriores con el objeto de que ajusten sus cuentas con el erario, consiste en eliminar cargos como la mora, la extemporaneidad, la actualización monetaria y, tratándose de las entidades públicas, la entera obligación. *La tercera*, el Estado, en consecuencia, renuncia parcial o totalmente, en favor de los deudores, a recibir el pago de los créditos que le son debidos y, por consiguiente, se abstiene de exigir su pago por la vía administrativa o judicial. *La cuarta*, las medidas de saneamiento son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y beneficiar indiscriminadamente a los deudores morosos (Sentencia C-511, 1996).

Aquí la Corte resuelve el primer problema jurídico, reconociendo que el contenido normativo del artículo 57 de la Ley 1739, con-

forme las aportaciones de los intervinientes y del precedente jurisprudencial, versa de una amnistía tributaria 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” (Sentencia C-833, 2013).

Contrario sensu, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público arguye que se trata de una herramienta de recaudo para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, diferente a las amnistías; expone a excusas recaudatorias la importancia de garantizar la “prioridad del gasto público social como de la regla fiscal, en razón del déficit estructural en los ingresos causados por la desaparición de algunos tributos, la disminución de otros y la crisis generada por la reducción del precio del petróleo”. Coligiendo así, un reconocimiento implícito de las falencias de la Administración Tributaria en materia de recaudo. Es claro en este punto que “los problemas de eficiencia o eficacia del aparato estatal, no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho” (Sentencia C-511, 1996).

En este sentido, se advierten las recomendaciones descritas en los Occasional Paper (114, 2012) – “La Mejora de la Gobernanza Fiscal en los Estados Miembros de la Unión Europea” - preparados por los expertos de la Dirección Económica y de Asuntos Financieros, *Jonas Jensen y Florian Wöhlbier*, en los que exhortan evitar las amnistías fiscales “a pesar de los ingresos tributarios inmediatos que generan, ellas disminuyen la responsabilidad tributaria, [...] El consecuente riesgo moral conduce a incentivar

el incumplimiento futuro [...]” (Concepto ICDT-01177-15, 2015).

El Ministerio de Hacienda acude a una segunda tesis al exponer que a los contribuyentes que no hayan pagado oportunamente sus obligaciones tributarias se les cobran los intereses moratorios, cuyo valor puede llegar a ser, en un período breve de tiempo (tres o cuatro años) el doble de la obligación principal incumplida, de tal suerte que puede llegar a “poner en riesgo la capacidad contributiva futura de los contribuyentes colombianos, al mismo tiempo de su solvencia patrimonial y económica”.

En contraste del argumento previo, resaltamos que es justificable que se establezcan tasas de interés relativamente altas, pues con dificultad se puede ignorar que una cosa son los perjuicios causados por la mora entre particulares desde la noción civil y mercantil, y otra muy diferente es el quebranto económico y los perjuicios causados al Estado ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de los recursos, que por destinación, son fuente de financiación del gasto e inversión públicos, en virtud de las funciones económicas de los impuestos; siendo más gravoso el incumpliendo en su pago porque se afecta al conglomerado social destinatario de este tipo de inversiones.

En este mismo sentido, Cahn Speyer (2011, p. 320) manifiesta con certeza que es dable admitir una alta tasa de interés moratoria tributaria, porque ante “la existencia de un mayor daño que requiere por ello una mayor indemnización debido a la conexión instrumental existente entre la obligación tributaria incumplida y la financiación de las necesidades colectivas”.

Ahora bien, el siguiente epígrafe aludirá al segundo problema jurídico de constitucionalidad: establecer si la normativa *in examine*

satisface en vista de la Corte las exigencias estrictas del juicio de proporcionalidad aplicable a medidas de naturaleza amnistiaria.

Sin mayor preámbulo, a juicio de la Corte el antedicho contenido normativo que conforma la condición especial para el pago, no supera el estricto test de proporcionalidad. Se reconoce como legítima la finalidad del conjunto de medidas ya reconocidas como amnistías, al instrumentar una connatural estrategia de limitada conducencia recaudatoria, por su carácter coyuntural, a fin de soportar la financiación de las cargas públicas del Estado, y por esta vía reconocer la efectividad de tales disposiciones al brindar a “el moroso un estímulo poderoso para ponerse al día con el fisco” (Sentencia C-511, 1996).

Ahora la predicada legitimidad de la finalidad recaudatoria perseguida, contrasta con la ausente idoneidad de estas medidas cuando han tendido a perpetuarse en el tiempo, al menos en el componente de intereses moratorios y sanciones.

Así las cosas, “La Ley no puede restarle efectividad a los deberes de solidaridad y, en especial, al de tributación (C.P. art. 2 y 95-9). Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la Ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo” (Sentencia C-511, 1996).

En otras palabras, es absurda la proliferación de estas medidas amnistiarias, pero es más inadmisibles que precisamente nuestro Derecho Positivo estimule el incumplimiento y por esta vía sea fuente de suposición para considerar, en términos económicos,

que es irracional pagar en oportunidad los impuestos.

En el caso *sub examine*, no solo las amnistías tributarias permiten el logro de la finalidad recaudatoria pretendida, sentando la duda su estricta necesidad. Pues es improbable demostrar que la norma que instituyó las condiciones especiales para el pago, “sea estrictamente necesaria para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar”.

Por ello, para la Corte se debe prescindir de uno de los medios más restrictivos de igualdad y la equidad tributaria, los incentivos para el pago de deudas ciertas. Resáltese que para gestionar la cartera la Administración Tributaria cuenta con todo un sistema de cobro previsto para el efecto, “dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas” (Sentencia C-511, 1996). Por ejemplo, la normativa tributaria ha previsto la posibilidad de la concesión de facilidades para el pago hasta por cinco años respecto de la deuda tributaria en gestión de cobro, como herramienta que se debe disponer para facilitar al contribuyente sanear su estado de morosidad.

En este punto de análisis, para la Corte las condiciones especiales de pago no superan el escrutinio estricto de constitucionalidad; estimó que aunque se reconoce como legítimo el propósito de la norma *in examine*, su conducencia recaudatoria es limitada, en especial a largo plazo, por suponerse inspiradora de futuros incumplimientos; expone que las medidas amnistiarias no son en estricto necesarias e idóneas y son claramente desproporcionadas a la finalidad pretendida; para así concluir que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 vulnera el principio de igual-

dad (art. 13 CP), el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95.9 CP) y los principios en los cuales se funda el sistema tributario (art. 363 CP).

IV. Efectos de la decisión de inexequibilidad

Este último apartado tiene la pretensión de señalar los efectos de la decisión de inexequibilidad de la normativa sometida a examen ante la Corte, en lo referido al carácter de irretroactividad de la decisión de declaratoria de inconstitucionalidad, así como a la prohibición de reproducción material de contenidos normativos declarados inexequibles.

Respecto de los efectos hacia el futuro o *ex nunc* de la declaratoria de inexequibilidad de la nombrada condición especial para el pago, se estima importante para el cierre argumental de lo antedicho, destacar las notas de preocupación sometidas a consideración ante la Corte por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al anunciar el resultado inocuo de la declaratoria de inconstitucionalidad; si la decisión se produjera una vez cumplida la vigencia temporal de la norma, el escenario será que tales medidas habrán surtido todos sus efectos y por ende a los deudores morosos que accedieren a esta amnistía, no se les pueden desconocer tales beneficios.

Inquietud en igual sentido expresó el Ministerio Público, que después de considerar la medida como una autentica amnistía tributaria contraria al orden superior, exhortó a retrotraer hasta la fecha de promulgación de la Ley 1739 los efectos de la decisión de la Corte, so pena de desconocer el principio de supremacía constitucional, además de permitir una ostenta evasión constitucional.

En adición a lo anterior, algunos Magistrados, aunque compartieron la decisión de inexequibilidad, presentaron aclaración de voto por considerar que en la declaratoria de inexequibilidad, la Corte debió darle efectos retroactivos; dada su importancia, conviene registrar en este escrito la cita de sus aportaciones:

La Corte ha debido en este caso revisar su tendencia hacia declarar únicamente con efectos futuros la inexequibilidad de las amnistías tributarias. El riesgo de vulneración prospectiva de la integridad y supremacía de la Constitución queda cubierto si la Corte cambia su jurisprudencia, para darles efectos retroactivos a sus decisiones de inexequibilidad sobre amnistías, pues así impide que hacia futuro el Estado pueda darle efectos jurídicos a una institución advertidamente inconstitucional (Aclaración de voto – Magistrada María Victoria Calle Correa).

No podía la Corte pasar por alto que la vigencia temporal de la norma hace que, en la práctica, la violación de la Constitución haya producido todos sus efectos, sin hacer posible el control constitucional oportuno. Normas como las ahora examinadas conducen, en el evento de no acudir a una decisión de inexequibilidad retroactiva, a que el control judicial a cargo de esta Corporación resulte insustancial, no obstante constatar una muy grave infracción de normas constitucionales (Aclaración de voto - Magistrada Myriam Ávila Roldán).

Según lo que esta Corporación ha señalado: Considero que cuando la injerencia de una amnistía tributaria deviene en la violación sistemática de los postulados constitucio-

nales, resulta necesario abordar la posibilidad de descartar la tesis de la naturaleza retroactiva *ex nunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad. En estos casos es preciso vislumbrar que las consecuencias económicas que surgirían, no deben constituir una limitante para la Corte Constitucional al momento de decidir sobre los efectos de la declaratoria de inexequibilidad, puesto que ello entrañaría que las violaciones más graves a los principios constitucionales sigan recibiendo un trato más favorable en materia económica lo que implícitamente reciente la conciencia y la moral colectiva, frente al comportamiento que repetitivamente toma el Gobierno en materia tributaria y que luego se ve reflejado como respuesta, en las conductas inversas que asumen una buena parte de los ciudadanos respecto a la obligación de pagar tributos; todo esto, ha dibujado en el transcurrir del tiempo un círculo desgastante y perjudicial, como el que se ve claramente expresado en la conducta de los contribuyentes frente a la obligación tributaria, la normativa tributaria y el control constitucional sobre esta última (Aclaración de voto - Magistrado Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

Por último, en lo que refiere a los efectos de la declaratoria de inexequibilidad, tienen la vocación de eliminar los rastros de una disposición contraria a la Constitución. En tal sentido, en inicio queda proscrita la posibilidad de instaurar nuevamente el contenido normativo en controversia en nuestro ordenamiento jurídico, más aun cuando asiste al legislador la prohibición de reproducción de contenido material de medidas amnistiarías en el componente de intereses moratorios y sanciones u otras que adopten la forma de estas amnistías, independientemente de su

denominación (condiciones especiales para el pago), esto precisamente por haber sido declaradas inconstitucionales, por razones de fondo.

Sin embargo, este debate no se considera finiquitado: en postura de la misma Corte, se pueden instrumentar mecanismos que arroguen la forma de rebajas o descuentos, con un consecuente resultado exonerativo en el componente de intereses moratorios y sanciones semejantes a las denominadas condiciones especiales para el pago; y que además sean convenientes en virtud de la Constitución. Esto siempre y cuando exista una causa excepcional, que justifique la medida amnistiaria y que la haga conducente, idónea, necesaria, razonable o proporcionada respecto de la finalidad pretendida.

Sin agotar las causas que teóricamente pueden constituir el presupuesto de estas amnistías, cabe sostener que el acaecimiento de ciertas circunstancias vinculadas a crisis económicas, sociales o naturales que afecten severamente al fisco, a toda la población o a una parte de ella, o a un sector de la producción, podrían permitir a nivel nacional al legislador, previa iniciativa del Gobierno (C.P. art., 154) - dado el efecto material liberatorio y su efecto final en la eliminación de créditos fiscales, exonerar o condonar total o parcialmente deudas tributarias, siempre que la medida sea en sí misma razonable, proporcionada y equitativa (Sentencia C-511, 1996).

V. Conclusión

De todo lo dicho y a modo de síntesis se concluye que las condiciones especiales son medidas amnistiarías en el componente de intereses moratorios, se entienden como tratamientos preferenciales conducentes a

los deudores morosos, quienes son reacios al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son disposiciones que de cierta manera presentan efectos discriminatorios de ausente sustento constitucional. Resulta incoherente, no solo en el tópicus tributario, que la propia ley instigue la desigualdad y sea violatoria de la Constitución.

De hecho, el legislador, al introducir estas medidas, pierde de vista que la Administración Tributaria cuenta con eficaces herramientas que le permiten gestionar y recuperar la cartera insatisfecha, así como de instrumentos de gestión que posibilitan la concesión de facilidades para el pago de las obligaciones insatisfechas. Adviértase la distante necesidad de recurrir a medidas amnistiarias con motivaciones coyunturales y fines recaudatorios, que solo conducen a ceder parte de la deuda tributaria, desconociendo el menoscabo económico y los perjuicios causados al Estado ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de los recursos.

El deber constitucional de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad se incumple cuando no se asume “oportunamente” el pago de los tributos. Resáltese, “*el pago oportuno de los tributos*”, los que por su destinación son fuente primordial de los recursos dinerarios que financian la actividad pública, y por esta vía permiten la apropiada financiación y ejecución de las inversiones del Estado. Así las cosas, el mismo Estado no debe renunciar parcial o totalmente a recuperar la cartera tributaria,

justificándose exclusivamente en aspectos recaudatorios.

Ahora bien, en cuanto a los efectos de la decisión de inexecutable de las denominadas condiciones de pago previstas en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, con fundamentación en la Sentencia C-743 de 2015, es dable ultimar que no ha quedado radicalmente proscrita la posibilidad de instaurar nuevamente amnistías en el componente de intereses moratorios y sanciones, si existe la causa de excepcionalidad que las justifique. Por ejemplo, en el caso de implementarse una medida similar o análoga a la *condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones normada en el artículo 24 de la Ley 1731 de 2014 destinada a contribuyentes del sector agropecuario*, con reducción en un 80% de los intereses y sanciones causados por obligaciones de períodos gravables 2010 y anteriores; cuya causa de excepcionalidad de la medida obedeció a las circunstancias vinculadas a la reciente crisis económica del sector agropecuario, suficiente para superar el test estricto de proporcionalidad o razonabilidad.

Indiscutiblemente, se reitera que los problemas de eficiencia de la Administración Tributaria no pueden solventarse a costa de la equidad tributaria; tal es así que las amnistías tributarias al constituirse como prácticas reiterativas esencialmente recaudatorias, que erosionan un Estado de derecho y gestan un desestímulo a los contribuyentes para el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

VI. Referencias

Bibliográficas

Cahn Speyer, P. (2011). “La exigencia de la culpa en el componente sancionador de los intereses de mora en materia tributaria”, en *Del derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (vol. V). (1ª ed.). Bogotá - Napopli: Temis S. A. - Jovene Editore.

Mata Sierra, M. T. (2009). *El Principio de Igualdad Tributaria*. Navarra, (1ª ed.). España: Aranzadi.

Medina Salazar, A. (2010). “Lección 10: La extinción de la deuda tributaria”, en J. R. Piza Rodríguez (ed.), *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (1ª ed.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Pitten Velloso, A. (2010). *El principio de igualdad tributaria: de la Teoría de la Igualdad al Control de las Desigualdades en la Imposición*. (1ª ed.). Lisboa, España: Juruá.

Prieto Jano, M. J. (2011). “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las amnistías fiscales”, en *Anales de estudios económicos y empresariales* (págs. 219-242). (1ª ed.). Valladolid, España: Universidad de Valladolid: Servicio de Publicaciones.

Zarama Vásquez, F., & Zarama Martínez, C. (2013). *Reforma Tributaria Comentada – Ley 1607 de 2012* (1ª ed.). Bogotá: Legis Editores S. A.

Normativas

Constitución Política de Colombia.

Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989.

Ley 1066 de 2006.

Ley 1175 de 2007.

Ley 1430 de 2010.

Ley 1607 de 2012.

Ley 1731 de 2014.

Ley 1739 de 2014.

Ley 223 de 1995.

Ley 63 de 1967.

Ley 633 de 2000.

Ley 75 de 1986.

Ley 8 de 1970.

Jurisprudencia y doctrina oficial

Sentencia C-1115, Corte Constitucional. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra (24 de octubre de 2001).

Sentencia C-231, Corte Constitucional. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra. (18 de marzo de 2003).

Sentencia C-511, Corte Constitucional. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz (8 de octubre de 1996).

Sentencia C-743, Corte Constitucional. M. P. Myriam Ávila Roldán (2 de diciembre de 2015).

Sentencia C-833, Corte Constitucional. M. P. Antonio Barrera Carbonell (2013).

Sentencia C-862, Corte Constitucional. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra (3 de septiembre de 2008).

Concepto DIAN 000774 (12 de junio de 2013).

Concepto DIAN 052581 (22 de agosto de 2013).

Enlaces electrónicos

Concepto ICDT-01177-15 (23 de julio de 2015). Disponible en: <http://www.icdt.co/conceptos-icdt-ante-la-corte-constitucional/>.

Occasional Paper, 114, Improving tax governance in EU Member States: Criteria for successful policies. By Jonas Jensen and Florian Wöhlbier. (Directorate-General for Economic and Financial Affairs. August de 2012). Disponible en; http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2012/pdf/ocp114_en.pdf.