**Concepto Jurídico N° 012476**

**17-04-2013**

**Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

**Asunto:** Radicación 1-2013-018354

**Tema:** Procedimiento tributario y régimen sancionatorio

**Subtema:** “Conciliación contencioso administrativa tributaria” artículo 147 de la Ley 1607 de 2012 y “Condición especial para el pago de impuestos, tasa y contribuciones” Artículo 149 de la Ley 1607 de 2012.

En atención a su consulta radicada con el número que aparece en el asunto, daremos respuesta en los términos del artículo 28 del Código del Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, es decir que la misma no tiene carácter obligatorio ni vinculante, y no compromete la responsabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

**Consulta:**

**1. Se encuentran autorizados los municipios para dar aplicación automática de los artículo (sic) 148, 149 de la Ley 1607 de 2012 sin que medie acuerdo que así lo disponga, o es necesario que se adopte el Acuerdo que adopte la Ley a nivel local?**

En relación con la aplicación de los artículos 147 y 149 de la Ley 1607 de 2012, ha considerado este Ministerio que en razón a la autonomía de la que gozan las entidades territoriales, es potestativo para dichas entidades la adopción de los beneficios allí contenidos. En caso de optar por tal adopción, para que el tratamiento preferencial sea aplicable en la jurisdicción territorial, se requiere de autorización impartida por la correspondiente corporación político administrativa (asamblea o concejo), en relación con los impuestos, tasas y contribuciones administrados por las entidades con facultades para recaudar tales tributos del nivel territorial departamental y municipal, según se trate.

**2. ¿Es legal para los municipios adoptar y aplicar la terminación por mutuo acuerdo a que se refiere el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, dado que su aplicación no fue extendida para los entes territoriales?**

**Respecto de la *terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios* establecida en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, manifestamos que tal disposición no incorporó la posibilidad de que las entidades territoriales aplicaran tal beneficio en los tributos de su competencia, como si lo hizo en relación con la *conciliación contencioso administrativa tributaria (art. 147)* y en relación con la *condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones (art. 149****).* **En este sentido, en principio, no podría adoptarse tal tratamiento preferencial de terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, por lo menos con fundamento en la Ley 1607 de 2012.**

En ausencia de marco legal habilitante que ampare la posibilidad de otorgar incentivos tributarios a los contribuyentes, opera una prohibición general respecto de la cual se ha pronunciado reiteradamente este Despacho en los siguientes términos:

**Condonación total o parcial de los intereses**

Con sujeción al principio de legalidad establecido en la Constitución Política, las entidades territoriales tienen la obligación a través de sus corporaciones públicas de regular los tributos acorde con la Constitución y las Leyes,razón por la cual cualquier iniciativa en materia tributaria deberá observar los principios constitucionales de equidad, igualdad, progresividad y justicia.

Cuando se hace referencia a descuento de intereses de mora ya causados, entendemos que esta medida corresponde a una amnistía o condonación de obligaciones tributarias, por lo que es necesario tener presente diferentes fallos de la Corte Constitucional y los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, según los cuales estas medidas son inconstitucionales por cuanto exceden el límite constitucional a la autonomía de las entidades territoriales, toda vez que quebrantan los principios de igualdad (artículo 13 de la Constitución) y el principios tributario de equidad (artículo 363 Constitucional). Citamos apartes de la Sentencia C-511 de 1996 de la Corte Constitucional, que dice:

*“No obstante que las medidas mencionadas sean eficaces e idóneas en relación con la finalidad pretendida, son claramente desproporcionadas. El régimen que ordena la ley a la vista de una diferenciación o distinción que efectúa, debe guardar una razonable proporción con la disparidad de las situaciones que le sirven de premisa. Si el término de comparación viene dado por la condición de moroso de un contribuyente, a todas luces resulta desproporcionado conceder al moroso el beneficio de pagar al fisco - para solucionar la obligación tributaria - sólo una fracción de lo que efectivamente pagó el contribuyente puntual que satisfizo integralmente su cuota de colaboración establecida por la ley.*

*Aquí la norma pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron.*

*La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.*

*No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. 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.*

*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. En materia tributaria, la eficacia puede, en ocasiones, desplazar la primacía que por regla general debe mantener la equidad. Sin embargo, no puede sostenerse que la solución de la ineficiencia del aparato estatal dedicado a cobrar los créditos fiscales pueda ser la de alterar retroactivamente la carga tributaria de los contribuyentes colocados en la misma situación, salvo en lo que tiene que ver con la mora en el pago de sus obligaciones. En estas condiciones asimismo se sacrifica el estado de derecho. Las autoridades que están instituidas para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2), se ven compelidas por la ley a resignar de esta función, no negociable, con el objeto de superar las falencias que exhiben en materia de recaudo, las que debían resolverse a través de otros medios distintos. La ley llega hasta el extremo de renunciar a practicar las liquidaciones de revisión respecto de los declarantes cumplidos, pero lo hace con el objetivo de darle un barniz de postiza generalidad y legitimidad a los beneficios que concede a los deudores morosos. El estado de derecho que se sustenta, no sólo en el respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia, termina convertido en el artículo negociable y en el precio que se ha de pagar para colmar las aulagas y apremios del fisco, originados claramente en la ineficiencia de la administración.*

*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. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.*

*El cumplimiento de un deber constitucional, como el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, reposa en la confianza legítima de que todos los sujetos concernidos por la norma, lo observarán y que las autoridades, en caso contrario, coercitivamente lo harán exigible frente a los remisos. 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).*

*Ni siquiera resulta admisible este proceder frente a entidades del Estado que sean sujetos de algún tributo u obligación de este género. La buena fe exige de las autoridades del Estado un comportamiento paradigmático. Mal puede pretenderse de los particulares una conducta no desviada, cuando son las entidades del Estado las que también concurren en la lesión colectiva de la ley. La organización empresarial del Estado, de otro lado, abusa de su condición cuando es objeto de injustas condonaciones fiscales que afectan la libre competencia económica y de las cuales no gozan los particulares que participan en el mismo mercado (C.P. art. 333).”*

Así las cosas, dado que el criterio expuesto por la Corte Constitucional, se fundamenta sobre la premisa de que es desigual e inequitativo el hecho de otorgar beneficios a los contribuyentes que se encuentran en mora, implicaría que están viciados de inconstitucional los tratamientos preferenciales que se establezcan a favor de los morosos, es decir, de acuerdo con las definiciones antes mencionadas, las condonaciones, amnistías y las rebajas de intereses.

En todo caso, de persistir en la presentación de un proyecto de acuerdo que otorgue beneficios tributarios, la entidad territorial debe dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, que establece:

*ARTÍCULO 7o. ANÁLISIS DEL IMPACTO FISCAL DE LAS NORMAS. En todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo.*

*Para estos propósitos, deberá incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo.*

*El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cualquier tiempo durante el respectivo trámite en el Congreso de la República, deberá rendir su concepto frente a la consistencia de lo dispuesto en el inciso anterior. En ningún caso este concepto podrá ir en contravía del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Este informe será publicado en la Gaceta del Congreso.*

*Los proyectos de ley de iniciativa gubernamental, que planteen un gasto adicional o una reducción de ingresos, deberá contener la correspondiente fuente sustitutiva por disminución de gasto o aumentos de ingresos, lo cual deberá ser analizado y aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*

*En las entidades territoriales, el trámite previsto en el inciso anterior será surtido ante la respectiva Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces.* (Subrayado ajeno al texto)

Así las cosas, deberán incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite, tanto los costos fiscales que implica la iniciativa, como la fuente de ingresos adicional con la que se financia el costo que representa establecer el beneficio tributario. Y propiamente, el texto del correspondiente proyecto de acuerdo, cuando sea de iniciativa gubernamental y represente una reducción de los ingresos, deberá contener la fuente sustitutiva que signifique un aumento de ingresos, situación que será analizada y aprobada por la Secretaría de Hacienda. Adicionalmente, la medida deberá ser compatible con el marco fiscal de mediano plazo.

Por último, llamamos la atención sobre los ajustes que en materia presupuestal deberían acometerse en el caso de aprobarse la propuesta de rebaja de intereses de mora, por lo (sic) efectos que se generan en caso de estar incluidos dichos valores como cartera en el presupuesto de la entidad.

Finalmente, a este respecto, es preciso mencionar que además de las implicaciones presupuestales de establecer una medida de tratamiento preferencial a los contribuyentes, recuerde que estamos en presencia de la gestión de recursos públicos con los que están obligados a contribuir determinados ciudadanos, los cuales deben ser recaudados en su totalidad so pena de incurrir en posibles responsabilidades fiscales o disciplinarias que en todo caso le corresponderá determinar al órgano de control correspondiente.

Otra alternativa que prevé el Estatuto Tributario Nacional[[1]](#footnote-1)[1], aplicable por disposición del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, cuando el contribuyente no tiene capacidad de pago, es el otorgamiento por parte de la administración, de facilidades de pago mediante la celebración de un acuerdo que difiera el pago en el tiempo de las sumas adeudadas. Al respecto es preciso aclarar que la facilidad de pago no es una condonación de sumas adeudadas por ningún concepto (capital, sanciones o intereses), sino la posibilidad de financiar la deuda difiriendo su pago en el tiempo.

Ahora bien, tenga en cuenta que el beneficio especial de pago contenido en el artículo 149 de la Ley 1607 de 2012, recae sobre obligaciones tributarias en mora que se hubieran causado durante los años 2010 y anteriores, sin que la norma haya hecho distinción sobre la etapa del procedimiento en la que pudiera encontrarse la obligación, por lo que creeríamos que resulta aplicable el beneficio si se cumplen los requisitos señalados en la disposición en comento, así se encuentren en curso procesos de determinación oficial o de cobro coactivo administrativo, lo que podría dar lugar a la terminación del mismo, aspecto que conviene esté previsto en el acuerdo de adopción del tratamiento preferencial.

3. ¿En caso de aplicar los preceptos aludidos de la Ley 1607 de 2012, ante la propuesta de pago total de la obligación (del Impuesto) es de aplicación obligatoria otorgar el 100% de descuento de los intereses y sanciones o está facultado el municipio para graduar o negociar el porcentaje de descuento y en tal caso podría negarse a descontar el 100% de los intereses y sanciones?

4. ¿Está autorizado el ente territorial para proponer la fórmula conciliatoria o de acuerdo, o solo debe atender las propuestas por iniciativa privativa del contribuyente o persona sancionada?

Precisado como está que la entidad territorial puede adoptar los beneficios contenidos en los artículos 147 y 149 de la Ley 1607 de 2012, previa autorización de la asamblea o concejo, consideramos que para efectos de tal adopción y aplicación en la jurisdicción territorial, la entidad deberá tener en cuenta los parámetros y las condiciones en las que el legislador autoriza el beneficio, incluyendo los porcentajes de reducción de los intereses y sanciones.

En el caso de las condiciones especiales de pago del artículo 149 de la Ley 1607 de 2012 el monto de reducción de las sanciones e intereses es de 80% para pago total de la obligación y 50% en caso del otorgamiento de facilidades de pago.

Respecto de la conciliación contencioso administrativa establecida en el artículo 147 de la Ley 1607 de 2012, el contribuyente tiene derecho a solicitar la conciliación sobre el total de las sanciones e intereses según el caso siempre que se cumplan todos los requisitos allí contenidos, acuerdo que quedará consignado en una fórmula conciliatoria que se suscribirá y presentará por las partes en el proceso judicial dentro del término establecido en la Ley 1607 de 2012.

Desde la perspectiva de la entidad territorial acreedora en cuanto al margen de negociación que ésta pueda tener en relación con los valores a conciliar por concepto de sanciones e intereses, precisamos que no es ésta la entidad competente para fijar el alcance de la norma legal habilitante, por lo que ofreceremos los siguientes dos criterios que lo pueden orientar en la toma de la decisión que es de su resorte.

Uno de carácter jurisprudencial tomado de la sentencia del Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Consejero ponente: William Giraldo Giraldo de fecha veintidós (22) de marzo de dos mil doce (2012) Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00173 01(18224) Actor: Elizabeth Whittingham García y otros Demandado: Distrito Capital de Bogotá, de la cual recomendamos su lectura integral y de la que citaremos lo (sic) siguientes apartados:

Además, la aplicación en el Distrito Capital de Bogotá de las disposiciones contenidas en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, por tratarse de una adopción de normas, debe someterse a la estructura jurídica, requisitos y dinámica de funcionamiento de la conciliación y transacción tributaria, es decir, al contenido de los mencionados artículos, como lo señaló esta ley al autorizar su aplicación.

(…)

Además, es evidente que lo que busca la ley es estimular la resolución pronta de los procesos administrativos tributarios, pues no puede olvidarse que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia.

Es importante precisar, que independientemente de las posibilidades de éxito que pudiera tener el Distrito Capital en los procesos administrativos tributarios, si la entidad territorial decidió aplicar la norma en su jurisdicción, debía someterse de manera integral a las disposiciones establecidas en la ley, pues si consideraba que no resultaban favorables para sus intereses no debió adoptar dicha legislación, para, en su lugar, continuar con el trámite de los procesos administrativos que tenía a su cargo.

En ese orden de ideas el Alcalde Mayor de Bogotá no podía utilizar el parágrafo del artículo 1º del Decreto 284 de 2007 como un instrumento para completar la ley, ni para suplir los vacíos que ésta pudiera presentar en caso de que el legislador no se hubiese ocupado de un asunto. Tampoco podía establecer en éste normas que contravengan abiertamente los mandatos de esa ley, dado que al haber sido adoptados estos mecanismos de solución de conflictos en el Distrito Capital, la norma que los recogiera estaba supeditada a lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

Otro de carácter legal y está referido a los principios y derechos contenidos en el artículo 193 de la misma Ley 1607 de 2012, que dispone:

Artículo 193. Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Las autoridades tributarias deberán brindar a las personas plena protección de los derechos consagrados en el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo.

Adicionalmente, en sus relaciones con las autoridades, toda persona tiene derecho:

(…)

11. A la eliminación de las sanciones e intereses que la ley autorice bajo la modalidad de terminación y conciliación, así como el alivio de los intereses de mora debido a circunstancias extraordinarias cuando la ley así lo disponga.

(…)

Cordialmente,

**Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial**

Dirección General de Apoyo Fiscal

1. |  |
   | --- |
   |  |

   1. Véase artículo 814 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional.

   [↑](#footnote-ref-1)