

Sentencia C-743/15

Expediente: D-10838

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, “*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*”.

Actor: Dora Marcela Rodríguez García

Magistrada Ponente:
MYRIAM ÁVILA ROLDÁN

Bogotá D.C., dos (2) de diciembre de 2015

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial la prevista en el artículo 241, numeral 4º, una vez cumplidos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la Acción Pública consagrada en el artículo 241, numeral 4º, de la Constitución Política, la ciudadana Dora Marcela Rodríguez García solicitó a este tribunal que se declare la inexequibilidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, “*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*”.

Mediante providencia del 22 de junio de 2015, el magistrado sustanciador dispuso: admitir la demanda, al constatar que reunía los requisitos exigidos por el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991; correr traslado al Procurador General de la Nación, a fin de que emitiera su concepto en los términos de los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución; fijar en lista el proceso con el objeto de que cualquier ciudadano impugnara o defendiera la norma y comunicar la iniciación del mismo al Presidente del Congreso, para los fines previstos en el artículo 244 de la Carta, así como al Ministro de Hacienda y Crédito Público.

Se invitó a participar en el presente juicio a las Facultades de Derecho de las Universidades de los Andes, Externado de Colombia, Javeriana, Nacional de

Colombia, Sergio Arboleda y del Rosario. Se cursó igualmente invitación a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la presente demanda.

II. NORMA DEMANDADA

El siguiente es el texto del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, según aparece publicado en el Diario Oficial 49.374 del 23 de diciembre de 2014:

LEY 1739 DE 2014 *(Diciembre 23)*

(...)

CAPÍTULO VII. **OTRAS DISPOSICIONES.**

(...)

ARTÍCULO 57. CONDICIÓN ESPECIAL PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES, TRIBUTOS ADUANEROS Y SANCIONES. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%).
2. Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%), debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%), debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%) debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%) debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

PARÁGRAFO 1o. A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente por los años 2012 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en este artículo, se les extinguirá la acción penal, para lo cual deberán acreditar ante la autoridad judicial competente el pago a que se refiere la presente disposición.

PARÁGRAFO 2o. Este beneficio también es aplicable a los contribuyentes que hayan omitido el deber de declarar los impuestos administrados por la UAE-DIAN por los años gravables de 2012 y anteriores, quienes podrán presentar dichas declaraciones liquidando la correspondiente sanción por extemporaneidad reducida al veinte por ciento (20%), siempre que acrediten el pago del impuesto a cargo sin intereses y el valor de la sanción reducida y presenten la declaración con pago hasta la vigencia de la condición especial de pago prevista en esta ley.

PARÁGRAFO 3o. Este beneficio también es aplicable a los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1o. de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficiencia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora. [Este inciso fue corregido por el artículo 4 del Decreto 1050 de 2015, publicado en el Diario Oficial 49.523 del 26 de mayo de 2015, en el sentido de cambiar la expresión: “*ineficiencia*” del texto original transcrito por la expresión: “*ineficacia*”].

Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella.

Lo dispuesto en este párrafo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable.

PARÁGRAFO 4o. 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 y el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 y artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.

PARÁGRAFO 5o. 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, hubieran 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 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.

PARÁGRAFO 7o. Facúltese a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos, de acuerdo con su competencia.

PARÁGRAFO 8o. El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.

III. LA DEMANDA

La demandante considera que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 debe ser declarado inexecutable, por vulnerar el principio de igualdad (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 que se funda el sistema tributario (art. 363 CP).

En este sentido, argumenta que el artículo demandado prevé una amnistía tributaria en el componente de intereses moratorios, que implica una condonación de las obligaciones a cargo del contribuyente. La denominada condición especial para el pago se aplica a los deudores morosos, valga decir, a los deudores que han incumplido con sus obligaciones tributarias, a los que se ofrece reducir la suma a pagar si el pago se hace antes de ciertas fechas. La norma demandada es análoga a la “*amnistía por condonación de intereses de 2012*”, a la que se refiere el Concepto DIAN 000774 de 2013, según el cual el requisito esencial para acogerse a la condición especial de pago es estar en mora. Al tratar de distinta manera a los contribuyentes, para privilegiar a los morosos, se vulneraría el derecho a la igualdad¹ y el principio de equidad tributaria, y se restaría efectividad al deber de tributación².

De otra parte, afirma que esta amnistía tributaria se justifica “*únicamente en aspectos recaudatorios*”, como puede apreciarse en la ponencia para primer debate del proyecto de ley 134 de 2014 Cámara y 105 de 2014 Senado, que a la postre será la Ley 1739 de 2014. Considera que los aspectos recaudatorios, al no ser medios necesarios, no justifican la desproporción de la medida que toma la norma demandada. Para soportar su afirmación, con base en la información publicada en la página web de la DIAN, destaca que “*para el 2014 la*

¹ Para ilustrar su aserto trae a cuento la Sentencia C-1115 de 2001 y presenta un cuadro comparativo 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.

² Para ilustrar su aserto trae a cuento la Sentencia C-511 de 1996.

recuperación de cartera ascendió a 4.286.117 (millones de pesos) siendo esta la cifra de cumplimiento más alta de los últimos cinco años”. Esta cifra que es muy superior a los valores obtenidos con las amnistías de la Ley 1066 de 2006 (\$405.014 millones), de la Ley 1175 de 2007 (\$390.010) y de la Ley 1607 de 2012 (\$1.350.739 millones), que corresponden a lo consignado en el referido informe de ponencia. Además de ser superior, la cifra de recuperación de cartera del año 2014 se obtuvo sin estar “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, (sic.) que las denominadas condiciones especiales de pago no son necesarias ni razonables desde la óptica recaudatoria”.

IV. INTERVENCIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Solicita que se declare la exequibilidad de la norma demandada.

Destaca que la condición especial para el pago de tributos está dirigida a sus sujetos pasivos, a los contribuyentes y responsables, sea que hayan sido sancionados o sea que estén en mora por el período gravable 2012 o anteriores, obtener una reducción en las sanciones o en los intereses si cumplen con la obligación principal en las fechas previstas en la norma demandada. Advierte que, en el caso de los responsables de retenciones, el artículo demandado los exonera del pago de la sanción de extemporaneidad y del pago de intereses y, además, prevé la extinción de la acción penal.

Precisa que la condición especial para el pago no hizo parte del proyecto presentado ante el Congreso de la República, sino que se introdujo antes del primer debate con el aval del Gobierno Nacional, dentro de un conjunto de medidas sobre saneamiento de la cartera pública, terminación anticipada de procesos, conciliación y condiciones especiales de pago para contribuyentes y para municipios deudores de tributos nacionales. Entre las justificaciones generales de la medida está la de garantizar tanto 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. La justificación especial de la medida, según la transcripción que se hace del informe de ponencia para primer debate fue la siguiente:

“Como lo ilustran el cuadro y el 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 contencioso 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 mecanismos.”

En este contexto, considera que no es posible equiparar a los contribuyentes cumplidos con aquellos que por algún motivo, *“no necesariamente ilegal o ilícito”*, no hayan pagado oportunamente sus obligaciones tributarias, pues sólo a estos últimos se les aplican las sanciones y 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”*. Tampoco considera posible equiparar a los contribuyentes incumplidos que pagaron sus obligaciones, más las sanciones e intereses correspondientes, con aquellos que no lo hicieron, porque:

“A la luz de las cambiantes condiciones económicas, distintos (sic.) variables hacen imposible la comparación entre la situación entre estos contribuyentes: la reducción significativa del crecimiento económico en el presente año y las perspectivas de bajo crecimiento en los venideros, el incremento sustancial de los intereses financieros en Estados Unidos, la desvalorización general de la económica (sic.) causada por el aumento de la tasa de cambio del peso frente al dólar, la caída pronunciada del precio de los principales commodities exportables por Colombia como el petróleo, y minerales como el carbón y el níquel, la restricción de liquidez financiera de los mercados internacionales, el aumento del costo del endeudamiento externo, y la caída súbita de los montos de inversión extranjera directa en el país, hace que las condiciones económicas que se presentaron en el pasado no puedan ser comparables con las actuales.

(...)

Es de destacar el hecho de que a diferencia de otros programas de reducción de intereses y sanciones establecidos en otras normas pasadas, la condición especial para el pago no admite la suscripción de acuerdo de pago para acceder a los beneficios de reducción de intereses y sanciones, sino que exige que el pago de la obligación principal se haga de contado. Esta novedad coloca al deudor moroso que se acoge a este beneficio en una situación distinta y desfavorable respecto del

deudor moroso que antes de la vigencia de esta condición pudo lograr un acuerdo de pago con la Administración Tributaria, y lograr un plazo diferido en el tiempo para pagar su obligación y ponerse a paz y salvo de manera paulatina. No es lo mismo pagar el total de la obligación principal de contado, que obtener un acuerdo de pago que permita el diferimiento de la obligación en varios años.”

2. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

Solicita que se declare la exequibilidad del artículo demandado.

A partir de las Sentencias C-823/04, C-540/05 y C-833/13 caracteriza el fenómeno de la amnistía tributaria, para destacar tanto la diferencia entre beneficio tributario y amnistía como las circunstancias en las cuales la amnistía es conforme a la Constitución. En cuanto a lo primero, precisa que la amnistía no es un beneficio tributario, puesto que su presupuesto es la existencia de una obligación exigible no cumplida, mientras que el beneficio obedece a la determinación de la obligación, antes de que sea exigible. En cuanto a lo segundo, advierte que son inadmisibles las amnistías generalizadas que no tengan una justificación suficiente, pero resultan admisibles aquellas que (i) respondan a una coyuntura específica y estimulen a los contribuyentes que se dediquen a una actividad económica en situación de crisis; (ii) alivien la situación de los contribuyentes morosos sin darles un trato fiscal más beneficioso del otorgado a los contribuyentes cumplidos; y (iii) faciliten la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, al someterlos a un régimen más gravoso al aplicado normalmente y sin renunciar a la aplicación de sanciones.

En este contexto, precisa que la norma demandada obedece a una coyuntura excepcional, como es la desaparición de una serie de rentas (impuesto al patrimonio), la disminución sustancial de otras (dos puntos del GMF y rentas petroleras), lo que genera un faltante de ingresos de doce y medio billones de pesos para el año 2015. Esta circunstancia se ilustra con una cita *in extenso* de los informes de ponencia para los dos primeros debates. Sobre este fundamento, se concluye que:

“Como se observa, la Ley 1739 de 2014 es una ley de financiamiento que busca efectos recaudatorios, con el fin de compensar la caída en los recaudos y conseguir los recursos requeridos por la Regla Fiscal, para atender las necesidades sociales de estos sectores[,] para alcanzar mejores condiciones de vida para los ciudadanos y para seguir por la senda del desarrollo económico y social.

De suerte que, dado que las amnistías tributarias, también son instrumentos de política fiscal, para enfrentar y superar las circunstancias excepcionales acaecidas, y para compensar la afectación de los principios anteriormente enunciados (igualdad, equidad y justicia

tributaria), justificada en debida forma por el Gobierno Nacional, no se encuentra que se vulneren tales principios de rango constitucional que la demandante considera infringidos.”

V. INTERVENCIONES DE LAS ORGANIZACIONES SOCIALES

1. Academia Colombiana de Jurisprudencia

Solicita que se declare la exequibilidad del artículo demandado, *“salvo en lo relativo al párrafo 3º, que en concepto de la Academia es inconstitucional, por ser contrario al principio de equidad consagrado en la Constitución”*.

Al analizar el contenido de la norma demandada precisa que en ella se alude a cinco tipos de deudores del fisco, como son: los deudores por impuestos y sanciones (inc. 1), los deudores por sanciones (inc. 2), los deudores por rechazo total o parcial de pérdidas (inc. 3), los deudores por omitir el deber de declarar (par. 2) y los deudores por la ineficacia de la declaración de retenciones en la fuente presentadas sin pago (par. 3). A estos deudores se les fija un plazo para cumplir con su obligación y se les otorga una rebaja en los intereses entre el 80% y el 30%, según el caso. La finalidad de esta norma, según aparece en el informe de ponencia para primer debate, es doble: (i) otorgar un alivio a los contribuyentes en el pago de sanciones e intereses de las obligaciones tributarias y (ii) brindar herramientas a la DIAN para sanear su cartera, por medio de una recaudación pronta y fácil. El medio empleado: fijar unas condiciones especiales para el pago, se justifica, en el referido informe de ponencia, a partir de razones económicas y de eficiencia, pues el proceso de cobrar estas sumas puede resultar más costoso que lo que se obtenga con él (la cartera sin intereses es de cuarenta y seis mil millones de pesos), ya que implica manejar 197.000 expedientes, por parte de 3.940 servidores públicos, cuya remuneración costaría doscientos veintiocho mil millones de pesos.

En este contexto, si bien la norma no afecta la obligación tributaria principal, que en todo caso debe cumplirse, otorga unas condiciones especiales para el pago de las sanciones e intereses correspondientes al incumplimiento del contribuyente. Por tanto, lo que debe analizarse es si estas condiciones especiales tienen justificación y son proporcionales. Al hacer el correspondiente análisis, encuentra que el artículo demandado corresponde al amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, pues exige cumplir con la obligación tributaria y pagar un porcentaje de las sanciones e intereses, con lo cual se sanciona el incumplimiento, y lo hace de manera tal que acelera el recaudo, de tal suerte que se logra un equilibrio entre los principios de equidad y de eficiencia en materia tributaria.

En cuanto al párrafo 3, *“la rebaja total de los intereses de mora y de la sanción por extemporaneidad [...] resulta desproporcionada, ya que equipara la situación de los agentes de retención beneficiarios de la norma con la de aquellos agentes que cumplieron oportunamente con su obligación de presentar la*

declaración de retenciones con el pago total del saldo a cargo”.

2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto colombiano de Derecho Tributario remitió dos documentos, el aprobado por la mayoría de sus miembros y el signado por algunos de ellos que se apartaron del criterio mayoritario. En el primero se solicita que se declare inexecutable la norma demandada con efectos retroactivos. En el segundo, por el contrario, se solicita que se declare su executableidad.

La mayoría comienza por advertir que en este caso, al aplicar la regla prevista en la Sentencia C-833 de 2013, se está ante una amnistía tributaria, pues la norma demandada inhibe o atenúa las consecuencias adversas (sanciones e intereses) que se derivan del incumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, la norma *“permite la condonación total o parcial (entre el 80% y el 20%) de diferentes intereses moratorios y sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores. Además, la disposición prevé la extinción de la acción penal contra los responsables del impuesto sobre ventas y agentes de retención que se acojan a las condiciones especiales de pago (ver parágrafo primero)”*.

Al estarse frente a una amnistía, la mayoría prosigue por aplicar, conforme a la referida sentencia, un test estricto de proporcionalidad, cuyo resultado es el siguiente: (i) se cumple el requisito de que se trata de un fin constitucionalmente imperioso, dado que obtener mayores recursos permite alcanzar los fines del Estado Social de Derecho; (ii) ante el riesgo moral (*moral hazard*) que tienen las medidas adoptadas, dado que desincentivan el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, este medio no es conducente e idóneo para logara un mayor recaudo, pues en el largo plazo se promueve el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y tampoco es un medio necesario, pues el Estado dispone de diversas y poderosas herramientas administrativas y judiciales, que si se usan de manera eficiente pueden lograr un recaudo significativo; y (iii) la *“amnistía no es estrictamente proporcional, pues los beneficios que se obtendrían de la norma no exceden los costos que generaría la misma”*, lo cual ilustra de la siguiente manera:

“En un estudio del año 2012, la Dirección Económica y de Asuntos Fiscales de la Comisión Europea recomendó a los Estados Miembros no implementar amnistías fiscales, toda vez que el beneficio esperado (i.e. recaudo de obligaciones tributarias vencidas), por lo general, no supera los costos que se derivan de estas medidas. En el reporte de la Comisión Europea se resumen algunos de los costos que se generan con las amnistías tributarias:

“[...] la implementación de programas de amnistía trae importantes costos: (i) las amnistías tributarias generan inequidad vertical al favorecer a los contribuyentes honestos sobre los deshonestos, (sic.) (ii) la reducción de la percepción de

justicia del sistema puede afectar de manera adversa los niveles de cumplimiento [...] y (iii) la implementación reiterada o generalizada de amnistías tributarias puede crear expectativas de medidas similares en el futuro. Esto produce la percepción entre los contribuyentes de que la evasión fiscal puede resultar provechosa”. (...)

Por tanto, la mayoría concluye que la norma demandada debe ser declarada inexecutable. No obstante, dado que la declaración de inexecutableidad de normas que prevén amnistías tributarias no se ha modulado en el tiempo, esta circunstancia ha permitido que en la práctica *“las amnistías tributarias surtan efectos desde su entrada en vigencia y hasta la respectiva decisión de la Corte Constitucional”*, lo que hace, en la práctica que *“la declaratoria de inexecutableidad sea total o parcialmente inocua, toda vez que las amnistías tributarias producen efectos plenos hasta tanto no se pronuncie la Corte. Tan es así que en una ocasión la declaratoria de inexecutableidad [C-992/01] se produjo después de que el beneficio demandado produjo todos sus efectos temporales y perdido (sic.) su vigor”*. En vista de que la norma demandada preveía como plazo inicial para el pago el 31 de mayo de 2015, es muy posible que se esté ante una situación parecida, ante la cual manifiesta:

“Queremos someter a consideración de la Corte nuestra preocupación sobre esta circunstancia. Nos tememos que los efectos a futuro de sus providencias han podido generar hasta ahora un incentivo perverso para la creación de amnistías tributarias limitadas temporalmente que surtan el mayor efecto posible antes del control de constitucionalidad. Esta misma preocupación la expresó la misma Corte en sentencia C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil):

“Este tipo de medidas, que han sido recurrentes en nuestro medio, por su carácter transitorio, escaparían al control de constitucionalidad, razón por la cual, para garantizar la efectividad del derecho de acceso a la justicia constitucional y, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 243 de la Carta, evitar que, en el futuro, y con el mismo carácter transitorio, se reproduzca el contenido material de las disposiciones que se declaren inconstitucionales, es necesario entrar al examen de fondo de la disposición que consagra el citado beneficio”.

Aunque reconocemos que modular en el tiempo la declaratoria de inexecutableidad de una amnistía, dándole efectos retroactivos, podría vulnerar principios constitucionales importantes de los contribuyentes que de buena fe se acogen a ellas, esperamos que la Corte exhorte al Congreso para que se abstenga de instaurar amnistías tributarias fugazmente transitorias que burlan cualquier control de constitucionalidad posterior. Dicho de otro modo, se debe desincentivar de alguna forma la mala práctica legislativa consistente en crear

amnistías contrarias a la Constitución pero que producen efectos acelerados antes de su declaratoria de inexecutableidad.”

La minoría, además de presentar una argumentación semejante a la de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, salvo en lo relativo al parágrafo 3º del artículo demandado, sostiene que la norma demandada responde a “*una coyuntura específica a través de estímulos tributarios para quienes se dedican a una actividad en crisis*” y “*alivian la situación de los deudores morosos sin que ello implique un tratamiento fiscal más beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos*”. Por ello, se destaca que:

“Siguiendo esta línea expuesta por la Corte en las sentencias C-260 de 1993, C-823 y C-910 de 2004, la medida cumple con las condiciones que le permitirían ser considerada como executable, estos (sic.) es, (i) fue adoptada como una medida urgente y necesaria para generar ingresos que le permitieran al Estado conjurar el desbalance del presupuesto presentado por el Gobierno Nacional para el año 2015, (ii) porque la fórmula de la condición especial para los deudores morosos no los exonera del pago de la obligación principal la cual debe ser acreditada en su totalidad, junto con los intereses y sanciones que se reducen, (iii) porque los costos del cobro de la cartera para la DIAN son más altos en muchos de los casos que las sumas adeudadas por los morosos en intereses o sanciones, con lo cual el procedimiento hoy demandado permite lograr recaudos efectivos con un menor gasto para la entidad.”

VI. INTERVENCIONES DE LAS UNIVERSIDADES

1. Universidad Externado de Colombia

Solicita que se declare executable el artículo demandado.

Como consideración previa, considera que es necesario “*conceptualizar*” el asunto, a partir de las nociones principales de la relación jurídica tributaria y de las amnistías tributarias. En cuanto a lo primero, alude al derecho de las obligaciones, para destacar que además de la obligación principal de pagar el tributo, el contribuyente tiene otras obligaciones como las de hacer retenciones, autoretenciones y anticipos, o las de pagar los intereses, así como unos deberes formales, como los que tienen que ver con hacer posible el desarrollo de las actuaciones y los procedimientos tributarios. En cuanto a lo segundo, destaca que las amnistías tributarias, en tanto modo extraordinario de extinción de las obligaciones y sanciones tributarias, no son inconstitucionales por sí mismas, sino que esto debe establecerse a partir de las circunstancias de cada caso. Esta consideración previa es pertinente, “*porque [a]l exonerar al contribuyente de forma total o parcial de la obligación sustancial, se estaría vulnerando el deber de contribuir con los gastos del Estado, habiendo un desequilibrio en las cargas públicas, sin embargo, sí la disposición recae sobre intereses y sanciones, no*

habría afectación del artículo 95-9, en vista de que el deber de contribuir va ligado de forma directa con la obligación sustancial y no con los demás vínculos”.

En cuanto al análisis de constitucionalidad, destaca que la norma demandada no menoscaba la situación de los contribuyentes cumplidos, pues a todos los contribuyentes, incluso a los destinatarios de las condiciones especiales para el pago se les exigirá cumplir, en su totalidad, con la obligación tributaria principal, y a los segundos se les exigirá, además, el pago de un porcentaje de las sanciones e intereses. En estas condiciones el interviniente plantea y responde la siguiente pregunta:

“¿Son proporcionales y razonables estas medidas? Nuestra respuesta es sí. La administración tributaria cuenta con herramientas precarias de difícil utilización para efectuar un oportuno cobro y recaudo, sus medios no son suficientes para hacerse con el cumplimiento de las acreencias que le son debidas, por lo cual es necesario que el legislador acuda a estas medidas transitorias que logran un recaudo eficiente, favoreciendo a la administración y a su vez al restablecimiento de las situaciones entre contribuyentes, permitiendo la regularización de aquellos con (sic.) no ha (sic.) podido cumplir con sus obligaciones.”

VII. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, en ejercicio de las facultades previstas en los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución Política, en su oportunidad, emitió el Concepto 5944, por medio del cual solicita *“declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, con efecto retroactivo hasta el 23 de diciembre de 2014, fecha en que fue promulgada esta ley”*.

A modo de cuestión previa advierte que la vigencia del artículo demandado es de diez meses, es decir, hasta el 23 de octubre de 2015, circunstancia que podría llevar a pensar que *“al momento en que la Corte Constitucional decida acerca de la presente demanda debiera inhibirse por carencia actual de objeto”*. No obstante, señala que debería procederse así por las siguientes razones:

“En primer lugar, porque la norma demandada sigue vigente para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa o judicial y para los que hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o de reestructuración de negocios³. Y, en segundo lugar, por los efectos jurídicos que podría tener la norma demandada incluso con posterioridad a su vigencia general.”

Definido lo anterior, el análisis comienza por señalar que se está ante una amnistía tributaria, pues la norma demandada concede una serie de beneficios, a modo de

³ Ley 1739 de 2015, artículo 57 parágrafos 5° y 8°.

derechos, a personas que han incumplido sus obligaciones tributarias. Entre estos beneficios hay uno que destaca de manera especial en los siguientes términos:

“De hecho, el caso más aberrante de esto se presenta con los retenedores en la fuente del impuesto de renta⁴, porque simplemente le devuelven al Estado lo que le pertenece a éste por recaudos hechos a otros contribuyentes y no por pago de obligaciones tributarias del agente retenedor (recolector de dinero pagado por otros al Estado) sin indexación alguna y sin pago de intereses ni sanciones, lo que significa que se han enriquecido no por haber dejado de pagar sus deudas tributarias sino con el dinero de todos los colombianos que ellos retuvieron y que ni siquiera lo devuelven indexado.”

Esta amnistía vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria, y “*es contraria a la moral pública, debido a que estimula la evasión a manera de premio discriminatorio frente al comportamiento de buena fe que han tenido los contribuyentes que han honrado en debida forma sus deudas con el fisco*”. Además, esta amnistía carece de una justificación necesaria, pues hay una serie de instrumentos, algunos de reciente implementación, como los previstos en las Leyes 1661/13, 1667/13, 1690/13, en el Decreto 2193/13, y como la modernización de la DIAN y de la UIAF, que son adecuados para lograr el fin de recaudar recursos. La justificación que se da de la amnistía es muy precaria y poco atendible, pues,

“[...] el argumento central para proponer, en primer debate, en las comisiones económicas conjuntas del Congreso de la República, dicha condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, fue que se perseguía “*otorgar un alivio a los [sufridos y agobiados] contribuyentes [morosos] en el pago de las sanciones e intereses de las obligaciones tributarias*”⁵, lo que para esta vista fiscal no es más que un eufemismo que no se compadece con los principios de justicia y eficiencia tributarios en relación con los contribuyentes cumplidos y, por el contrario, refleja una negligencia estatal para darle cabal cumplimiento a su obligación de recaudar eficientemente los tributos⁶, además de una “magnificencia”

⁴ Estatuto tributario, artículos 365 y siguientes.

⁵ Gaceta del Congreso 743 de 2014: “*En el capítulo de disposiciones varias se incluyen una serie de artículos relacionados con la administración de cartera de la DIAN, los cuales pretenden de una parte, otorgar un alivio a los contribuyentes en el pago de las sanciones e intereses de las obligaciones tributarias y por otro, brindarle herramientas a la Entidad para que tenga la posibilidad de sanear su cartera.*

Para los contribuyentes se proponen medidas 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 a las entidades territoriales para que puedan optar por estos mecanismos. El porcentaje del alivio dependerá de la instancia administrativa o judicial en la que se encuentren las discusiones, así como de la fecha en que se paguen los mismos, de tal manera que se incentive un pago rápido para tener un porcentaje de alivio más alto”.

⁶ Constitución Política, artículo 189 numeral 20: “*Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa [...] Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes*”.

injustificable por parte del legislador en lo que se refiere al manejo de los recursos públicos.”

Con fundamento en este análisis, el Ministerio Público concluye que:

“Por lo tanto, reiterando lo allí dicho y de acuerdo con lo aquí analizado, esta jefatura considera contrario al orden superior el otorgamiento a los sujetos pasivos tributarios morosos de condiciones especiales para que paguen los impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones que adeudan, por cuanto ello supone una auténtica amnistía tributaria que no tiene ninguna justificación constitucional, especialmente en lo que a eficiencia tributaria se refiere, tanto así que incluso se deben retrotraer los efectos que ésta ya ha tenido, so pena de desconocer el principio de supremacía constitucional, permitir una burda evasión constitucional y dejar incólume una ostensible injusticia.”

VIII. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto por el artículo 241.4 de la Constitución Política, este tribunal es competente para conocer de la presente demanda, por dirigirse contra un artículo de la Ley 1739 de 2014, *“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”*.
2. En este caso es relevante considerar, como lo advierte el Ministerio Público, la circunstancia de que el artículo demandado prevé un término para su aplicación. Este término, que es de diez meses, se cuenta a partir de la vigencia de la Ley 1739 de 2014, lo que acaeció el 23 de diciembre de 2014. Por lo tanto, podría pensarse que, al cumplirse el referido término el 23 de octubre de 2014, la norma demandada en la actualidad ya no es aplicable y, por tanto, ya no produce efectos. Bajo esta hipótesis se podría llegar a pensar que este tribunal carece de competencia para pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma demandada y que, en consecuencia, debe inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo.
3. A partir de la base incontrovertible de que la Ley 1739 de 2014, con las modificaciones introducidas por la Ley 1753 de 2015⁷, está vigente, y de que el artículo demandado no ha sido objeto de derogatoria ni de modificación alguna, se debe analizar la antedicha circunstancia. Para este propósito es necesario tener en cuenta dos elementos de juicio: la jurisprudencia de este tribunal en casos semejantes y el alcance en el tiempo de la norma demandada.

⁷ Esta ley modifica los artículos 18 y 59 de la Ley 1739 de 2014, por medio de sus artículos 136 y 261, respectivamente; prorroga el artículo 76 de la referida ley, por medio de su artículo 17; y alude a ella, en materia de los recursos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) en el literal f) de su artículo 67.

4. En la Sentencia C-103 de 1993, al analizar una demanda contra el artículo 321-1 del Decreto 624 de 1989, adicionado por el artículo 23 de la Ley 49 de 1990 (Estatuto Tributario), este tribunal advirtió que *“el fallo correspondiente se pronuncia en momentos en los que la norma acusada ha perdido su vigencia formal hacia el futuro, por la entrada en vigor del artículo 133 de la Ley 06 del 30 de junio de 1992”*. Ante esta circunstancia, fue necesario fijar unos criterios respecto de la competencia de la Corte Constitucional en los casos de demandas de inexecutableidad contra normas que han perdido su vigencia formal, lo que se hizo en los siguientes términos:

“C) Inicialmente esta Corporación ha señalado que su deber es, en principio, el de fallar en todo caso de demandas ciudadanas contra las leyes o contra los decretos leyes, no obstante que la disposición acusada haya perdido su vigencia, siempre con fundamento en el alto magisterio moral que le corresponde y dadas sus funciones de guardiana de la supremacía y de la integridad de la Carta, y porque la simple sustracción de materia no es óbice definitivo para que esta corporación deje de cumplir sus altas tareas.

En concepto de la Corte, las violaciones a la Constitución causadas con ocasión de los actos asignados a su conocimiento de modo preciso y estricto por los artículos 241 y 242, son el objeto de la actividad judicial de control que se le asigna de modo prevalente, y en ciertas materias, como las que establecen tarifas de impuestos con carácter periódico o anualizado, no cabe distinción sobre si lo acusado se encuentra vigente o no, pues en estos casos de la confrontación que debe practicar esta Corte debe ser igualmente integral para efectos de remover las eventuales violaciones a la Constitución y así salvaguardar la integridad del Ordenamiento Jurídico y los derechos fundamentales de las personas.

(...)

D) En efecto, se estima que no obstante que en el momento de pronunciarse este fallo la disposición acusada no se aplique para los hechos generadores del tributo ocurridos desde el comienzo del año gravable de 1993, aquella continuará rigiendo las relaciones obligacionales tributarias generadas bajo su vigencia durante los años 1991 y 1992, y produce sus efectos mientras no haya norma expresa que señale lo contrario. En este sentido se reitera la jurisprudencia de esta Corporación, según la cual la subrogación o la derogatoria de normas acusadas, no implica necesariamente la carencia de objeto actual, ni la sustracción de materia que podrían específicamente enervar la competencia de la Corte, por lo cual mantiene ésta su deber de fallar.”

Con fines ilustrativos, la sentencia se da cuenta de las tres posiciones que asumió históricamente la Corte Suprema de Justicia, que era el tribunal responsable de ejercer el control de constitucionalidad: la de la falta de competencia por carencia actual de objeto⁸, la de la competencia por magisterio moral⁹ y la de la *perpetuatio jurisdictionis*¹⁰.

⁸ La primera de ellas se relaciona con la falta de competencia para fallar por carencia de objeto actual sobre el cual recaiga el fallo y porque de cualquier modo la providencia resultaría inane e inoqua; en dicha corriente, que siempre fue la dominante, se concluía en la producción de fallos inhibitorios que se fundaban en criterios de carácter procesal y sustancial, atendidas principalmente la naturaleza y la finalidad del sistema de control constitucional de normas de carácter general por vía de una petición que no recaía sobre ninguna situación particular, subjetiva y concreta que debiera ser examinada judicialmente. Se partía del supuesto doctrinario y jurídico-constitucional, según el cual aquella acción pública, institución **sui generis** en el concierto mundial de los sistemas de control de constitucionalidad, era expresión de un derecho político de la ciudadanía, respecto del cual la Corte Suprema de Justicia no podía menos que mantener un prudente **auto control**, propio de su misión y de su papel orgánico y funcional dentro de las estructuras del Estado. Se trataba de evitar de modo prudente las invasiones a la esfera de las competencias de los restantes órganos del Estado y, principalmente, de la salvaguarda de las competencias de los jueces que en sus funciones específicas de administración de la justicia, eran los encargados de determinar con la fuerza de la cosa juzgada, las situaciones subjetivas y concretas en las que correspondía definir si una norma estaba derogada o no y sí mientras rigió fue inconstitucional o no, y cuáles eran los derechos que correspondían a las partes comprometidas en la litis; bajo dichos supuestos, estas funciones igualmente correspondían a los jueces especializados de lo contencioso administrativo, quienes en razón de las materias que atendían y de los actos, derechos e intereses puestos bajo su jurisdicción, también estaban en condiciones de determinar si una ley estaba derogada o no, o si era aplicable al caso concreto bajo examen y en cuales condiciones. En otros términos, se señaló como uno de los requisitos para el cumplimiento de las competencias de la Corte en funciones de guardiana de la Carta, que estas se ejercían, en los casos de las acciones públicas de inexecutable, siempre que hubiese materia sobre la cual pudiese recaer el fallo, y que en caso de sustracción de materia debía pronunciar fallo apenas inhibitorio. Empero, dentro de esta doctrina, igualmente se aceptó la fórmula del deber de fallar la demanda ante normas derogadas que continuaban produciendo sus efectos; ahora esta fórmula jurisprudencial también resulta predicable para casos similares al que se examina en esta oportunidad, en atención a que las eventuales violaciones a la Carta podrían continuar produciéndose, reclamando de la Corporación encargada de conocer de ellas su pronunciamiento judicial.

⁹ La segunda de las tesis jurisprudenciales que se formuló durante las actividades de control constitucional de la Corte Suprema de Justicia fue la denominada del **Magisterio Moral** y por mucho tiempo fue prohijada por el despacho de la Procuraduría General de la Nación. No obstante la insistencia del Ministerio Público y del apoyo de algunos magistrados de aquella Corporación vertido en varios salvamentos de voto, dicha doctrina no fue acogida por ella, salvo en algunas muy excepcionales oportunidades. Su fundamento teórico radicó principalmente en el deber de guardián de la integridad de la Constitución Nacional que la misma Carta asignaba a dicha entidad judicial, que se encontraba en la cúspide de la jurisdicción ordinaria; además, se advertía por sus impulsores que dicha misión no podía ser objeto de limitaciones como las que se despreñaban de un momento apenas posterior a la ocurrencia de la violación a la Carta. Igualmente se indicaba que no obstante la desaparición del ordenamiento jurídico de la disposición causante del agravio a la normatividad constitucional, ora por derogatoria, ya por subrogación o por el cumplimiento de la hipótesis prescriptiva en ella contenida, era de suma importancia la producción del fallo para efectos de evitar su repetición y para dejar sentadas, con carácter de cosa juzgada, las consecuencias jurídicas de la violación determinada.

Además, también se advertía que en casos de que la disposición acusada en iguales condiciones de derogatoria, subrogación o cumplimiento y extinción de sus efectos, resultara conforme a la Carta, el fallo debía ser de fondo y definitivo y no inhibitorio, ya que con él también se aseguraba la salvaguarda de la integridad del ordenamiento jurídico ante los reparos que se podían formular ante cualquier otro despacho judicial, en condiciones similares a las de las demandas que se debían atender en la Corte.

La principal preocupación de sus sostenedores radicó en el eventual patrocinio o estímulo a los restantes órganos del poder público, para que estos pudiesen en el futuro y a discreción expedir normas inconstitucionales de contenido similar al de aquellas respecto de las cuales se decretaba la inhibitoria de la Corte, o que pudiesen expedir y retirar a su antojo normas inconstitucionales, maniobrando frente al ritual de la tramitación del procedimiento judicial de control de constitucionalidad.

¹⁰ Finalmente, recuérdese que en los últimos años hizo carrera en la Corte la tesis intermedia que patrocinó el pronunciamiento de sentencias de fondo y definitivas sobre disposiciones derogadas, siempre que la demanda se hubiese admitido durante la vigencia de aquellas; esto con fundamento en una especial interpretación *ius publicista* de la doctrina de la **perpetuatio jurisdictionis** que impone al juez el deber de desatar las controversias puestas bajo su conocimiento en caso de que al momento de accederse a la jurisdicción se den los presupuestos de procedibilidad correspondientes.

5. En la Sentencia C-467 de 1993, con motivo de una demanda contra los artículos 17 y 23 de la Ley 14 de 1983, 73 de la Ley 75 de 1986 y 3 y 11 de la Ley 44 de 1990, luego de constatar que algunos de ellos habían sido derogados y otros modificados, este tribunal, pese a reconocer el “*alto magisterio moral que le corresponde*”, decide inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo respecto a normas anteriores a la vigencia de la Constitución de 1991. El razonamiento de la sentencia se sintetiza en la siguiente pregunta y su respuesta:

“Y en consecuencia cabe preguntar: ¿qué sentido tendría que la Corte en un fallo con alcances simplemente teóricos o puramente docentes, declarara la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una disposición legal que ya no existe, que es de por sí inaplicable por estar derogada, y que fue expedida bajo la vigencia de un régimen constitucional que también ha dejado de existir; qué efectos tendría tal pronunciamiento?”

El fallo de inexecutableidad, como se recordará, tiene por efecto propio excluir la disposición impugnada del orden jurídico, pero si ésta ha dejado de regir, no hay objeto sobre el cual pueda recaer la decisión de la Corte, pues la norma derogada o subrogada no está en condiciones de quebrantar la Constitución y mal haría la Corte en retirar de la normatividad jurídica lo que ya no existe, especialmente bajo las condiciones últimamente anotadas en el párrafo precedente.

(...)

En este orden de ideas considera la Corte que en el caso sujeto a estudio, no hay ningún objeto para que se examinen las normas derogadas o modificadas antes de entrar en vigencia el nuevo régimen constitucional, pues de hacerse frente a un orden derogado habría que concluir necesariamente en un fallo que resultaría inocuo, y si se efectúa con el orden superior vigente lo sería igual. Por consiguiente el estudio se limitará a los artículos 3 y 11 inciso primero de la ley 44 de 1990, por ser los únicos vigentes.”

6. En la Sentencia C-541 de 1993, al conocer de una demanda contra la expresión: “*Con el fin de asegurar la vigencia inmediata de la presente Ley, las zonas en que actualmente se divide el territorio del Distrito Capital tendrán el carácter de Localidades*”, contenida en el artículo 46 de la Ley 1 de 1992, que había sido derogada expresamente por el Decreto 1421 de 1993, dictado en ejercicio de la competencia conferida por el artículo 41 transitorio de la Constitución, este tribunal decidió que se pronunciaría de fondo sobre su constitucionalidad. Las razones que sustentaron esta decisión fueron las siguientes:

“Pese a haberse producido la derogatoria expresa de la Ley 1a. de 1992 -a que pertenece la prescripción legal, materia de esta demanda-, por virtud de lo dispuesto en el artículo 180 del Decreto 1421 de 1993, esta

Corte hará pronunciamiento de mérito pues, como lo ha venido sosteniendo desde su sentencia C-467 de 1993 que en esta oportunidad se reitera, es su deber fallar de fondo en aquellos eventos en que no obstante haber ocurrido la derogatoria de la norma cuestionada después de haber entrado en vigor la Carta de 1991 (julio 7), sin embargo ésta continúa proyectando sus efectos jurídicos.

Agrégase como razón adicional que justifica el fallo de fondo en el caso presente, que la demanda que ahora ocupa la atención de la Corporación, se presentó¹¹ y admitió¹² cuando regía la Ley 1a. de 1992 a que pertenece la norma parcialmente acusada. Por ello, y en aras de dar efectividad al derecho constitucional fundamental de acceso a la justicia constitucional a través de la interposición y decisión de acciones públicas que la Carta Política garantiza a todo ciudadano, en esta oportunidad la Corte debe observar el principio conocido como "*perpetuatio jurisdictionis*" que para situaciones como la que aquí se configura, postuló la Corte Suprema de Justicia¹³ cuando, para entonces, fungía de guardiana de la supremacía e integridad de la Carta Política.

De acuerdo a la tesis que se prohija en este fallo, el órgano de control conserva plena competencia para pronunciarse sobre normas cuya derogatoria se produce después de iniciado el proceso y antes de que se dicte el fallo, sin que pueda ser despojada de ella por ulterior derogatoria del legislador ordinario o extraordinario."

7. En la Sentencia C-992 de 2001, al estudiar una demanda contra los artículos 4, 27, 101 y 102 de la Ley 633 de 2000¹⁴, "*Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial*", por considerar que en ellos se hace una amnistía tributaria, este tribunal puso de presente que, dado el "*efecto limitado en el tiempo*" de las normas demandadas, "*la Corte habría, en principio, de inhibirse de fallar de fondo*". Al analizar más detenidamente el asunto, este tribunal precisó lo siguiente:

"En el presente caso, las disposiciones acusadas estaban rigiendo para el momento de la admisión de la demanda, razón por la cual la Corte conserva su competencia para pronunciarse sobre su constitucionalidad, aún cuando en el curso del proceso las mismas hayan dejado de regir. Sin embargo, dadas las consideraciones que sobre este particular se han

¹¹ Cfr. en expediente la constancia de presentación personal de marzo 24 de 1993 que obra a Fl. 16 vto.

¹² Cfr. en expediente auto de mayo treinta y uno (31) de mil novecientos noventa y tres (1993) que obra a Fls. 33 a 36.

¹³ Cfr. Corte Suprema de Justicia. Sala Plena. Sentencia No. 15 de marzo 3 de 1987 y sentencia No. 71 de mayo 31 de 1990, entre otras.

¹⁴ La demanda también se dirige contra otros artículos de la ley y contra la totalidad de la ley, pero esto no es relevante para este caso.

hecho en la presente providencia, tal pronunciamiento solo cabe cuando se presenten condiciones que le den sentido.

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

En concreto, estima la Corte que en la medida en que el denominado “beneficio especial de auditoría” se asimila a una amnistía, el mismo es claramente violatorio de la Constitución, tal como de manera reiterada lo ha expresado esta Corporación. Este tipo de medidas, que han sido recurrentes en nuestro medio, por su carácter transitorio, escaparían al control de constitucionalidad, razón por la cual, para, garantizar la efectividad del derecho de acceso a la justicia constitucional y, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 243 de la Carta, evitar que, en el futuro, y con el mismo carácter de transitorio, se reproduzca el contenido material de las disposiciones que se declaren inconstitucionales, es necesario entrar al examen de fondo de la disposición que consagra el citado beneficio.

8. Si se examina la norma demandada a partir de su alcance en el tiempo se tiene que para la hipótesis previstas en los incisos del artículo y en los párrafos 1º y 2º existe un término de diez meses (23/12/14-23/10/15), dentro del cual los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de impuestos, tasas o contribuciones pueden ejercer su derecho a solicitar una condición especial de pago. Este término se subdivide en dos períodos (23/12/14-31/05/15 y 1/06/15-23/10/15), para efectos de determinar la cuantía de beneficio que produce el pago, en porcentajes que van desde un máximo del 80% hasta un mínimo del 20%. No obstante, en los demás párrafos de la norma demandada se prevé otros términos. En efecto, en el párrafo 3º el término es superior al de los referidos diez meses, pues se extiende hasta el 30 de octubre de 2015; en el párrafo 6º permite solicitar, sin especificar un término, beneficios semejantes ante los entes territoriales; en el párrafo 7º se faculta a dichos entes, sin fijar un límite en el tiempo, para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos; y en el párrafo 8 se señala, de manera expresa, que el término de los diez meses no se aplica a los contribuyentes que estén en situación de liquidación forzosa administrativa o de liquidación judicial “*los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación*”.

9. El análisis que se acaba de hacer permite advertir que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 está vigente, pues no ha sido derogado o subrogado por ninguna norma posterior; que todavía produce efectos jurídicos y está llamado a

producirlos en ciertos eventos, como los relativos a los tributos de los entes locales y a los contribuyentes en estado de liquidación; que en cuanto atañe al término ya expirado de diez meses, existe un precedente relevante, contenido en la Sentencia C-992 de 2001¹⁵, conforme al cual este tribunal es competente para conocer de la demanda. En efecto, al momento de presentarse¹⁶ y de admitirse¹⁷ la demanda, el referido término estaba en curso, por tanto, conforme al principio *perpetuatio jurisdictionis* la competencia se mantiene.

10. La posibilidad de que, en la práctica, no sea posible ejercer el control de constitucionalidad de la ley, cuando se trata de normas que prevén una vigencia breve y limitada en el tiempo es inaceptable para este tribunal. Y lo es, porque afecta de manera directa el principio de supremacía de la Constitución (art. 4 CP), al permitir, así sea por un breve tiempo, que disposiciones que puedan ser contrarias a ella rijan y produzcan efectos jurídicos; porque desconocería los derechos fundamentales de los ciudadanos a interponer acciones públicas en defensa de la Constitución (art. 40.6 CP) y a acceder a la administración de justicia (art. 229 CP); y porque propicia que el agravio a la Constitución pueda repetirse, incluso de manera sistemática, con normas de vigencia semejante en el futuro, de manera impune, dado que imposibilitaría la existencia de la cosa juzgada constitucional (243 CP).

Planteamiento del problema jurídico, metodología y estructura de la decisión

11. En el presente proceso la controversia se centra en dos cuestiones: (i) si la condición especial para el pago de tributos y sanciones prevista en la norma demandada puede o no considerarse como una amnistía tributaria, y (ii) si, en caso de ser una amnistía tributaria, satisface las exigencias del juicio de proporcionalidad aplicable cuando se trata de medidas de esta naturaleza, según lo ha sostenido la jurisprudencia constitucional.

12. Ante estas cuestiones existen en el proceso tres posiciones: (i) la de la demandante, la mayoría del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el Ministerio Público: consideran que se está ante una amnistía tributaria injustificada, por lo tanto, solicitan que se declare su inexecutable y, en el caso de los dos últimos, se pide además que la declaración de inexecutable se haga con efectos retroactivos; (ii) la del Ministerio de Hacienda y Crédito Público: considera que no se está ante una amnistía, por tanto, pide que se declare su executable; y (iii) la de la DIAN, la Academia Colombiana de Jurisprudencia, la minoría del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Universidad Externado de Colombia, aceptan que se está ante una amnistía tributaria, pero consideran que está justificada, por tanto, con la salvedad relativa al parágrafo 3° que hace la Academia Colombiana de Jurisprudencia, solicitan que se declare su executable.

¹⁵ Supra 7.

¹⁶ 25 de mayo de 2015.

¹⁷ 22 de junio de 2015.

13. En vista de las anteriores circunstancias, corresponde a este tribunal resolver los siguientes problemas jurídicos:

(i) ¿La condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, configura una amnistía tributaria?

(ii) En caso de tratarse de una amnistía tributaria, ¿la referida condición especial para el pago, prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, vulnera el principio de igualdad (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)?

14. Precisa la Corte que si bien el demandante acusó de inconstitucionalidad la totalidad del artículo 57 de la ley 1739, su argumentación se ocupa de cuestionar únicamente las normas que prevén la reducción o eliminación de las cargas previstas en las normas tributarias. En su planteamiento no existe un argumento específico que se ocupe de cuestionar la regla que establece el parágrafo 1º respecto de la extinción de la acción penal en contra de los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente por los años 2012 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en el artículo y que acrediten ante la autoridad judicial correspondiente el pago. En consecuencia, este Tribunal se ocupará únicamente de los problemas antes enunciados.

15. Para resolver los problemas jurídicos planteados, este tribunal (i) precisará el contenido y el alcance del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014; (ii) señalará el alcance de los artículos 13, 95.9, 150 y 363 de la Constitución, en tanto parámetros de juicio; (iii) expondrá el alcance de jurisprudencia constitucional en materia de amnistías tributarias; y (iv) de ser el caso, evaluará la justificación de la amnistía tributaria a partir de un test estricto de proporcionalidad.

El contenido y el alcance del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014

16. El supuesto de hecho de la norma prevista en el primer inciso del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, es el de que sus destinatarios (sujetos pasivos, contribuyentes y responsables de impuestos, tasas y contribuciones) hayan sido objeto de sanciones (tributarias, aduaneras o cambiarias) por parte de entidades del nivel nacional (con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones) y que *“se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores”*. Para las personas que se encuentren en este supuesto de hecho, la norma prevé, como consecuencia jurídica, que *“tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años”, dentro del término de diez meses, contado a partir de la fecha del inicio de la vigencia de la ley, una condición especial de pago.*

17. En los incisos siguientes del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 se precisa en

qué consiste dicha condición especial de pago conforme a tres circunstancias relevantes, de la siguiente manera: (i) si la persona está en mora pero paga el total de la obligación principal obtiene una reducción que puede ser del 80% o del 60% de los intereses y las sanciones actualizadas, dependiendo si el pago se hace antes del 31 de mayo de 2015 o después de esta fecha y antes del 23 de octubre de 2015; (ii) si existe una resolución o acto administrativo que imponga la sanción, la persona que está en mora debe pagar solo el 50% de la sanción actualizada si el pago se produce antes del 31 de mayo de 2015 y el 70% de la sanción actualizada si el pago se produce después de esta fecha y antes del 23 de octubre de 2015; y (iii) si existe una resolución o acto administrativo que imponga la sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, las condiciones son las mismas previstas para el supuesto anterior. Se tiene, pues, que en realidad hay dos posibles situaciones para el destinatario de la norma, discernibles a partir de la circunstancia objetiva de que exista o no una resolución o acto administrativo que imponga la sanción, ya que la diferencia que se hace cuando dicha resolución o acto administrativo existe, no afecta el alcance de la facultad que se confiere a los beneficiarios de las medidas allí previstas.

18. En los ocho párrafos que tiene el artículo se amplía el alcance de tal facultad y se modifican algunas de las condiciones para su ejercicio.

Los tres primeros párrafos amplían el alcance de la facultad reconocida en el artículo, en el sentido de que los responsables del IVA y los agentes de retención en la fuente pueden obtener la extinción de la acción penal, previa acreditación del pago ante la autoridad judicial competente (par. 1°); de que los contribuyentes que omitieron declarar impuestos administrados por la DIAN, si pagan el tributo sin intereses y con la sanción reducida, pueden reducir en un 20% la sanción por extemporaneidad (par. 2°); de que los agentes de retención, si presentan la declaración correspondiente a períodos gravables anteriores al 1 de enero de 2015, hasta el 30 de octubre de 2015, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora y, además, respecto de ellos no se configurará la ineficacia prevista en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario (par. 3°, inciso primero); de que los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, relacionados con las declaraciones ineficaces, se imputarán automática y directamente al impuesto y período de la declaración que se torna eficaz, siempre que la declaración se presente en debida forma y se pague la diferencia, en caso de haberla (par. 3° inciso segundo); y de que lo previsto en el párrafo 3 se aplica también a los agentes retenedores con saldos iguales o superiores a 82.000 UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración o por el contribuyente o responsable.

Los cinco párrafos restantes prevén la posibilidad de aplicar esta norma en el ámbito territorial (par. 6° y 7°); se precisa que la norma no se aplicará a los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago y, a la entrada en vigencia de la ley, estén en mora (par. 4°), pero sí a las personas admitidas en procesos de reorganización empresarial o de liquidación judicial (Ley 1116/06), o en procesos

de reestructuración (Ley 550/99, Ley 1066/06 y procesos de desempeño) (par. 5º) y a las personas que se encuentren en liquidación forzosa administrativa o en liquidación judicial (par. 6º), evento en el cual el término para obtener el beneficio será el mismo término que dure la liquidación.

Más adelante esta Corporación se ocupara de precisar con mayor detenimiento el alcance de las diferentes medidas adoptadas por el legislador en esta disposición y sobre cuyo constitucionalidad corresponde en esta oportunidad pronunciarse.

El principio de igualdad. Reiteración de jurisprudencia.

19. En la Constitución la igualdad tiene una triple dimensión: de valor, de principio y de derecho¹⁸. A ella alude la Constitución en su preámbulo y en los artículos 13, 42, 53, 70, 75 y 209, lo que indica, como lo ha puesto de presente este tribunal¹⁹, que la igualdad *“carece de un contenido material específico, es decir, a diferencia de otros principios constitucionales o derechos fundamentales, no protege ningún ámbito concreto de la esfera de la actividad humana sino que puede ser alegado ante cualquier trato diferenciado injustificado. De la ausencia de un contenido material específico se desprende la característica más importante de la igualdad: su carácter relacional”*.

20. El principio de igualdad establece un deber ser específico, aunque su contenido puede aplicarse a múltiples ámbitos del quehacer humano, y no sólo a uno o a algunos de ellos. Este deber ser específico, en su acepción de igualdad de trato, que es la relevante para el asunto *sub examine*, comporta dos mandatos: (i) el de dar un mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no haya razones suficientes para darles un trato diferente; y (ii) el de dar un trato desigual a supuestos de hecho diferentes²⁰.

21. Los antedichos mandatos, conforme al grado de semejanza o de identidad, se pueden precisar en cuatro mandatos específicos: (i) el de dar el mismo trato a situaciones de hecho idénticas; (ii) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que no tienen ningún elemento en común; (iii) el de dar un trato paritario o semejante a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las primeras sean más relevantes que las segundas; y (iv) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que presentes similitudes y diferencias, cuando las segundas más relevantes que las primeras²¹.

22. Dado su carácter relacional, el análisis de la igualdad da lugar a un juicio tripartito, pues involucra el examen del precepto demandado, la revisión del precepto respecto del cual se alega el trato diferenciado injustificado y la consideración del principio de igualdad. Se trata, pues, de un análisis complejo,

¹⁸ Sobre la diferencia entre valor, principio y derecho, ver las Sentencias T-406 de 1992, T-881 de 2002, C-818 de 2010 y C-250 de 2012.

¹⁹ Cfr. Sentencias C-818 de 2010 y C-250 de 2012.

²⁰ Cfr. Sentencias C-862 de 2008 y C-551 de 2015.

²¹ Cfr. Sentencias C-862 de 2008, C-818 de 2010, C-250 de 2012, C-015, C-239, C-240, C-811 de 2014 y C-329 de 2015.

que en modo alguno se puede reducir a revisar la mera adecuación de la norma demandada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que requiere incluir también al otro régimen jurídico que hace las veces de término de la comparación²².

El deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Reiteración de jurisprudencia.

23. El deber de contribuir a financiar los gastos y las inversiones del Estado, previsto en el artículo 95.9 de la Constitución, involucra tanto obligaciones sustanciales como obligaciones formales. La principal obligación sustancial es la de pagar oportunamente los tributos. Las obligaciones formales, entendidas como “*aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración*”, incluyen las de “*suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto en el que cada contribuyente está obligado a tributar*”²³. Por lo tanto, este deber constitucional se incumple cuando no se asume oportunamente el pago de los tributos o cuando no se cumple con las antedichas cargas formales, como puede ocurrir, por ejemplo, cuando la información suministrada es incompleta o falsa, de tal suerte que la liquidación correspondiente puede ser por una suma inferior a aquella que en realidad el contribuyente tendría que pagar.

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 en el artículo 2º de la Constitucional y de los deberes sociales que en virtud de la fórmula de Estado le corresponden.

El margen de configuración del legislador en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia.

24. La Constitución prevé, en sus artículos 150.12, 154 y 338 un amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria²⁴, al amparo del cual se pueden crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, regular el tiempo de su vigencia, sus sujetos activos y pasivos, los hechos y las

²² Cfr. Sentencia C-093 de 2001.

²³ Cfr. Sentencias C-160 de 1998, C-711 y C-1060 A de 2001, C-508 de 2006, C-664 de 2009 y C-833 de 2013.

²⁴ Cfr. Sentencias C-511 de 1996; C-252 de 1997; C-188, C-341 y C-478 de 1998; C-274 de 1999; C-291 y C-1320 de 2000; C-711, C-1060 A, C-1107 y C-1297 de 2001; C-007 de 2002; C-250, C-572 y C-717 de 2003; C-4461 de 2004; C-508 de 2006, C-855 de 2009, C-1371 de 2010, C-397, C-883 y C-903 de 2011, C-264 y C-615 de 2013.

bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo²⁵. Además, se puede prever exenciones a dichos tributos²⁶.

25. Conforme al principio democrático y con sujeción a la Constitución, corresponde al legislador definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos fines²⁷. En una democracia pluralista como la colombiana, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un “orden económico y social justo” y es al legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, al que le corresponde elegir la que considere mejor o más adecuada²⁸. Por ello, este tribunal ha llegado a sostener que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva”²⁹.

26. No obstante su amplitud, el margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene límites. Estos límites obedecen a dos fundamentos constitucionales³⁰: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos (art. 95.9 CP) dentro de criterios de justicia y equidad y (ii) el diseño de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (art. 363 CP). Además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que resulte imposible justificarlo conforme a la Constitución; ni ejercerse de forma contraria a los derechos fundamentales³¹; ni desconocer en su ejercicio que las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva³².

27. Dentro de este margen de configuración, el legislador puede establecer exenciones a los tributos. Estas exenciones, que se identifican por su “carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible”³³, corresponden a hechos que estarían gravados, de manera total o parcial, pero que por motivos de política económica, fiscal, social o ambiental, se sustraen total o parcialmente del pago. Para establecer exenciones el legislador debe respetar la iniciativa del Gobierno en la materia (art. 154 CP), la prohibición relativa a los tributos propios de las entidades territoriales (art. 294 CP)³⁴ y los límites que se siguen del principio de igualdad (art. 13 CP), del deber general de contribuir (art. 95.9 CP) y de los principios del sistema tributario (art. 363 CP)³⁵.

²⁵ Cfr. Sentencias C-335 de 1994 y C-717 de 2003.

²⁶ Cfr. Sentencia C-393 de 1996.

²⁷ Cfr. Sentencias C-007 de 2002 y C-508 de 2006.

²⁸ Cfr. Sentencias C-478 de 1998 y C-508 de 2006.

²⁹ Sentencia C-007 de 2002.

³⁰ Cfr. Sentencias C-1060 A de 2000 y C-615 de 2013.

³¹ Cfr. Sentencias C-544 de 1993, C-674 y C-741 de 1999 y C-007 de 2002.

³² Cfr. Sentencia C-717 de 2003.

³³ Cfr. Sentencias C-711 y C-1060 A de 2001 y C-508 de 2006.

³⁴ Cfr. Sentencias C-717 de 2003 y C-508 de 2006.

³⁵ Cfr. Sentencias C-291 de 2000, C-711 y C-1060 A de 2001, C-250 de 2003, C-461 de 2004 y C-508 de 2006.

28. La síntesis que hizo este tribunal en la Sentencia C-883 de 2011, reiterada en otras oportunidades, permite identificar el alcance del margen de configuración del legislador en materia tributaria. Sobre ello indicó:

“En múltiples oportunidades esta Corporación se ha pronunciado en relación con la amplia libertad de configuración que le asiste al Legislador en materia tributaria, para la creación, modificación y suspensión de exenciones y beneficios tributarios. En punto a este tema ha señalado la Corte que (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (v) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad.”

Los principios fundamentales del sistema tributario. Reiteración de jurisprudencia.

29. El primero de los principios fundamentales del sistema tributario es el de legalidad (numerales 10, 11 y 12 del artículo 150 y artículo 338 CP). Conforme a este principio el órgano de representación popular que cree un tributo debe fijar con claridad y precisión sus elementos mínimos³⁶, entre los cuales se encuentran: los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo³⁷.

30. Además del principio de legalidad, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 CP), que se erigen en parámetros para determinar la “*legitimidad del sistema tributario*”³⁸. Estos principios se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular, como se precisa en la Sentencia C-409 de 1996, al advertir:

“Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto

³⁶ Cfr. Sentencias C-488 y C-597 de 2000, C-690 y C-1114 de 2003, C-480 de 2007, C-664 de 2009, C-822 de 2011 y C-615 de 2013.

³⁷ Cfr. Sentencias C-253 de 1995, C-227 de 2002, C-690 de 2003 y C-615 de 2013.

³⁸ Cfr. Sentencia C-409 de 1996, C-1060 A de 2001, C-397 de 2011 y C-615 de 2013.

cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible.”

31. El principio de equidad tributaria, que es una manifestación específica del principio de igualdad, se concreta en la proscripción de tratos legales tributarios diferentes injustificados, sea porque no hay razón para el trato desigual o sea porque se dé un mismo trato pese a existir razones para dar un trato desigual³⁹. El principio de equidad puede ser considerado en términos horizontales o verticales. La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe dar un mismo trato a las personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, de manera tal que mantengan su paridad luego de pagar sus tributos. La equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, implica que la carga tributaria se debe distribuir de tal manera que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una mayor parte del impuesto⁴⁰.

32. El principio de eficiencia tributaria se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos a considerar: el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal⁴¹. La ineficiencia en el recaudo de los tributos 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 obligaciones⁴².

Las amnistías y los saneamientos en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia.

33. A partir de la Sentencia C-511 de 1996, en la que se declaró la inexecutable, sin efectos retroactivos, de una serie de saneamientos, previstos en los artículos 238, 239, 241, 242, 243, 244 y 245 de la Ley 223 de 1995, por considerar que si

³⁹ Cfr. Sentencias C-419 de 1995, C-711, C-1170 y C-1060 A de 2001, C-734 de 2002, C-1003 de 2004, C-426 de 2005, C-397 y C-913 de 2011 y C-833 de 2013.

⁴⁰ Cfr. Sentencias C-419 de 1995, C-261 de 2002, C-397 de 2011 y C-833 de 2013.

⁴¹ Sentencias C-419 de 1995, C-261 de 2002 y C-397 de 2011.

⁴² Cfr. Sentencias C-690 de 1996, C-252 de 1997, C-1060 A de 2001 y C-833 de 2013.

bien las medidas allí previstas son eficaces e idóneas para lograr la finalidad pretendida, se trata de medidas “*claramente desproporcionadas*”, este tribunal ha sido muy estricto cuando se trata de analizar la constitucionalidad de amnistías y de saneamientos en materia tributaria, porque con ellas:

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

Para juzgar la proporcionalidad de las medidas adoptadas, a partir de esta sentencia, este tribunal ha empleado un test estricto, conforme al cual se debe demostrar que éstas son estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad propuesta⁴³. Luego de reconocer que en ocasiones la eficiencia tributaria puede entrar en conflicto con la equidad, en la sentencia en comento se destacó 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. 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.”

⁴³ Para la aplicación de este test es necesario acreditar (i) la existencia de circunstancias especiales que justifiquen la expedición de la ley, a partir de la exposición de motivos y de los debates parlamentarios, y (ii) la idoneidad, necesidad y proporcionalidad, en sentido estricto, de las medidas adoptadas.

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).

La regla de decisión del tribunal en esta sentencia, según la síntesis que en ella aparece, es la siguiente:

“En suma, las amnistías o saneamientos como el que consagran las normas estudiadas, en principio son inconstitucionales. Sin embargo, lo anterior no es óbice para que en situaciones excepcionales, puedan adoptarse medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de una manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción. Naturalmente, por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde estricta congruencia con la causa y la finalidad que las anime, la carga de la justificación de que el régimen excepcional que se adopta es razonable y proporcionado, y que se sustenta en hechos reales, corresponderá a los autores y defensores del mismo y, en consecuencia, se examinará por la Corte en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso.”

34. En la Sentencia C-992 de 2001, a la cual se aludió al estudiar los precedentes relevantes para efectos de establecer la competencia de este tribunal, se reitera la antedicha *ratio* y, en consecuencia, se declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 4 de la Ley 633 de 2000. En esta sentencia consideró que el “*beneficio especial de auditoría*” previsto en la ley, era una amnistía que favorecía a los contribuyentes morosos que “*ocultaron activos que poseían a 31 de diciembre de 1999 en su declaración tributaria, violando el principio de*

equidad frente a quienes declararon y pagaron oportunamente el impuesto correspondiente a dichos activos”, pues tales contribuyentes incurrieron en mora “desde el momento en que debi[eron] declarar dichos activos y no lo hicieron”.

35. En la Sentencia C-1115 de 2001 se declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 100 de la Ley 633 de 2000, al considerar que esta norma, relativa a la reducción periódica del porcentaje que servía de base para calcular los intereses moratorios de las obligaciones tributarias, establecía una amnistía, aunque no lo dijera expresamente, pero sí lo fuera por su contenido normativo, y el legislador no había satisfecho la especial carga de argumentación prevista en la Sentencia C-511 de 1996.

36. En la Sentencia C-823 de 2004 se declaró executable el artículo 32 de la Ley 863 de 2003, que preveía un beneficio temporal para los contribuyentes morosos relativo al orden de imputación de sus pagos para dar prelación a los anticipos, impuestos o retenciones sobre las sanciones y sobre los intereses, por considerar que *“las condiciones dentro de las cuales opera la norma acusada no comportan una ventaja para los deudores morosos frente a los cumplidos, porque la carga tributaria a cargo de aquéllos sigue siendo considerablemente más gravosa – sanciones, intereses, actualización por inflación cuando haya lugar a ello-, lo que evidencia que la alegada equiparación no se da bajo ninguna circunstancia”.*

37. En la Sentencia C-910 de 2004 se declaró executable el artículo 6 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 239-1 y modificó el artículo 649 al Estatuto Tributario, por considerar (i) que lo adicionado, *“lejos de establecer una amnistía, dispone un régimen más gravoso para el tratamiento de los activos omitidos o los pasivos inexistentes, en la medida en que los considera, en todo caso, como renta líquida gravable y los grava como tales, sin perjuicio de la sanción por inexactitud, cuando corresponda”;* y (ii) que respecto de lo modificado, su análisis no puede hacerse al margen del precitado artículo 239-1, se tiene que *“Como quiera que la medida transitoria se aplica a activos omitidos o a pasivos que se habrían generado en periodos no revisables, y que en la misma se dispone el pago de la correspondiente sanción, no encuentra la Corte que ella constituya una especie de amnistía tributaria, y la norma habrá de declararse executable”.*

38. A partir de los anteriores referentes, la Sentencia C-833 de 2013 declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, que adicionaba cuatro párrafos al artículo 239-1. por considerar que: *“En aras de lograr un propósito legítimo, como es el aumento de la base de recaudo tributario, se introduce un beneficio que, si bien puede estimular a algunos infractores a sanear su situación fiscal, lo hace al costo de sacrificar los mandatos de generalidad del tributo y equidad horizontal, que están en la base de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria”.* En esta sentencia el tribunal recapituló su jurisprudencia sobre las amnistías y los saneamientos tributarios, en los siguientes términos:

“(i) Con independencia de la denominación que en cada caso adopten, se está en presencia 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. Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad. Es por ello que, aunque en la mayoría de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones “amnistía” y “saneamiento” han sido entendidas como sinónimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistías tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma.⁴⁴ La Corte ha diferenciado las amnistías, que presuponen la infracción previa de una obligación tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas últimas como instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación.⁴⁵

(ii) Las amnistías tributarias comprometen, *prima facie*, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones.⁴⁶

(iii) Si bien en el corto plazo las amnistías permiten alcanzar valiosos objetivos de política fiscal, en tanto facilitan el recaudo y amplían la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalización y sanción, cuando se transforman en práctica constante pueden desestimular a los contribuyentes de cumplir a tiempo con sus obligaciones tributarias, ante la expectativa de aguardar hasta la

⁴⁴ Tal es el caso de la sentencia C-260 de 1993.

⁴⁵ En la sentencia C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), se establece la diferencia entre exenciones y saneamientos (equiparados en esta providencia a amnistías tributarias) en los siguientes términos: “La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria - definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación. (...) La diferencia de la exención con el saneamiento o amnistía, de acuerdo con lo expuesto, puede ilustrarse de múltiples maneras. Mientras que el contribuyente, beneficiario de una exención, por ejemplo, resta su monto del valor de la renta gravable, a la cual luego se aplica la tarifa impositiva correspondiente, la persona amnistiada cancela la suma adeudada por concepto de un tributo, pero deja de pagar otras sumas que en estricto rigor debía pagar por verificarse y concretarse en su caso la obligación tributaria. En suma, la exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales *ex ante* no se ha dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento”.

⁴⁶ Sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001, C-1115 de 2001, C-1114 de 2003.

próxima amnistía y así beneficiarse de un tratamiento fiscal más benigno del que se dispensa a quienes atendieron sus obligaciones puntualmente. La proliferación de este tipo de mecanismos puede conducir a que, en términos económicos, resulte irracional pagar a tiempo los impuestos.⁴⁷

(iv) De ahí que resulten inadmisibles las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente. Corresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria. Allí donde el legislador no aporte tal justificación, en todo caso corresponde a la Corte examinar la constitucionalidad de la medida, para lo cual ha empleado el test de razonabilidad o principio de proporcionalidad.⁴⁸

(v) En aplicación de estos criterios, la Corte ha declarado inconstitucionales aquellas medidas que: a. son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y benefician indiscriminadamente a quienes han faltado a sus obligaciones tributarias (por no declarar todos sus bienes o no pagar a tiempo los impuestos), a través de un tratamiento más benigno del que se dispensa a los contribuyentes cumplidos (sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001 y C-1114 de 2003)⁴⁹; b. establecen un tratamiento más favorable para los deudores morosos que no han hecho ningún esfuerzo por ponerse al día, respecto del que se otorga a aquellos que han manifestado su voluntad de cumplir suscribiendo acuerdos de pago o cancelando sus obligaciones vencidas (C-1115 de 2001).⁵⁰

(vi) Por el contrario, ha encontrado ajustadas a la Constitución aquellas medidas que: a. responden a una coyuntura específica a través de estímulos tributarios para quienes se dedican a una actividad económica en situación de crisis (C-260 de 1993)⁵¹; b. alivian la situación de los deudores morosos sin que ello implique un tratamiento fiscal más beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos (C-823 de 2004)⁵²; c. facilitan la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometiéndolos a un régimen más gravoso del que

⁴⁷ Sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001.

⁴⁸ Sentencias C-511 de 1996 y C-1115 de 2001.

⁴⁹ Para una síntesis de estos casos, ver los numerales 20, 21 y 23 de la parte motiva de esta providencia.

⁵⁰ Ver numeral 22 de la parte motiva de esta providencia.

⁵¹ Para una síntesis de este caso ver el numeral 19 de la parte motiva de esta providencia.

⁵² Ver numeral 24 de la parte motiva de esta providencia.

habría correspondido en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones (C-910 de 2004).⁵³

(vii) En los casos en que la Corte ha declarado la inconstitucionalidad de normas que establecen amnistías tributarias, los efectos de su decisión han sido a futuro, con el fin de no afectar los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas bajo su vigencia.⁵⁴ (...)”

39. En la Sentencia C-551 de 2015, que es la más reciente sobre esta materia, se reiteró la antedicha jurisprudencia. Para declarar exequibles los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014, se sostuvo que las medidas examinadas no se podían considerar como una típica amnistía (por tratarse de un impuesto y no de un derecho o una facultad) y se encontró que dadas las especiales circunstancias del caso, éstas superaban un test estricto de proporcionalidad. La *ratio* de esta decisión fue la siguiente:

Dentro de su amplio margen de configuración en materia tributaria, el Legislador puede establecer impuestos que prevean condiciones transitorias y más favorables para los contribuyentes, sin que necesariamente se puedan considerar como una típica amnistía, en tanto no se incremente la tributación en otros sectores sociales, exista una situación fiscal excepcional y el medio sea adecuado, efectivamente conducente y necesario para lograr fines legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, de tal suerte que los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales.

40. El anterior recuento jurisprudencial permite sostener que la jurisprudencia de este tribunal es la de que *“se está en presencia 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”*. Las medidas que se corresponden a una amnistía tributaria *“buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad”*, lo que las diferencia con claridad de las que corresponden a exenciones, porque en las primeras el presupuesto fáctico es el de *“la infracción previa de una obligación tributaria”*, mientras que en las últimas son *“instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación”*. Y, además, que si se está ante una medida de amnistía tributaria se debe aplicar un test estricto de proporcionalidad para juzgar su justificación.

⁵³ Ver numeral 25 de la parte motiva de esta providencia.

⁵⁴ Sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001, C-1115 de 2001, C-1104 de 2003.

La condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 configura una amnistía tributaria

41. Tal y como se dejó señalado más arriba, la argumentación del demandante se ocupa de cuestionar únicamente las reglas que en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, prevén la reducción o eliminación de las cargas tributarias. En esa dirección su acusación se dirige en contra de las medidas que en dicho artículo reducen o eliminan los intereses o las sanciones. A efectos de determinar si las medidas adoptadas constituyen una amnistía, la Corte considera necesario ocuparse nuevamente de describir su contenido.

42. La ley establece una facultad de solicitar la aplicación de la “*Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones*”. De la lectura de sus reglas se desprende que la “*condición especial de pago*” salvo el evento excepcional regulado en el párrafo 8º del artículo acusado, se extiende únicamente por diez meses contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley, de manera que solo puede aplicarse este régimen excepcional hasta el 23 de octubre de 2015.

Del artículo acusado se sigue que la “*Condición especial de pago*” es un beneficio aplicable, en general, respecto de obligaciones tributarias claras y plenamente exigibles. Esta consideración hace posible diferenciar la figura de la “*Condición especial de pago*” regulada en el artículo acusado, de las medidas previstas en los artículos 55 –conciliaciones en procesos contenciosos- y 56 –terminación de mutuo acuerdo de procesos administrativos- de la Ley 1739 de 2014. En efecto, a diferencia de estas figuras, cuyo supuesto de aplicación consiste en la existencia de una disputa o discusión respecto del alcance de la obligación tributaria, las medidas previstas en el artículo 57 se refieren, en general, a eventos en los cuales ya la obligación tributaria o la sanción se encuentra determinadas plenamente.

43. La “*condición especial de pago*” cuya aplicación regula el artículo demandado tiene diferente alcance según la carga tributaria incumplida y el momento del pago. Tales medidas deben ser diferenciadas de manera precisa, tal y como a continuación se hace.

- (i) Primera medida: pago total de la obligación principal prevista en liquidación oficial (Párrafos primero, segundo y tercero del artículo 57).**

El primer supuesto del artículo acusado regula (i) obligaciones tributarias causadas durante los periodos gravables o años 2012 y anteriores; (ii) de sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas o contribuciones que hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias; y (iii) que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos referidos. Cuando ello ocurre es posible solicitar la aplicación de la condición especial de

pago dentro de los diez meses siguientes a la entrada en vigencia de la ley (hasta el 23 de octubre de 2015)⁵⁵.

Comprende este supuesto los eventos en los cuales se lleva a efecto el *pago total de la obligación principal prevista en la liquidación oficial*⁵⁶. Para este caso existen dos hipótesis. En la primera, si el obligado lleva a efecto el pago hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses de la obligación tributaria y las sanciones actualizadas se reducen en un ochenta por ciento (80%). Si el pago se produce después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago que es el 23 de octubre de 2015, los intereses y sanciones actualizadas disminuyen en un sesenta por ciento (60%).

(ii) Segunda medida: pago de una sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario –diferente a la prevista por rechazo o disminución de pérdidas fiscales- dispuesta en una resolución independiente (Párrafos cuatro, cinco y seis).

Este segundo supuesto comprende los casos en los cuales se lleva a cabo el *pago de una sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario –diferente a la prevista por rechazo o disminución de pérdidas fiscales- establecida* en una resolución o acto administrativo. Se prevén también dos hipótesis. Si el pago de la sanción se produce hasta el 31 de mayo, la sanción actualizada se reduce en el cincuenta por ciento (50%) y deberá pagarse el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada. Si el pago de la sanción se produce después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago que es el 23 de octubre de 2015 la sanción actualizada se reduce en el treinta por ciento (30%) y deberá pagarse el setenta por ciento (70%) restante de la sanción actualizada.

(iii) Tercera medida: pago de una sanción impuesta por rechazo o disminución de pérdidas fiscales dispuesta en una resolución independiente (Párrafos siete, ocho y nueve).

El tercer supuesto comprende los eventos en los cuales se lleva a cabo el *pago de una sanción impuesta por rechazo o disminución de pérdidas fiscales*, prevista en una resolución u acto administrativo. Se prevén aquí también dos hipótesis. Si el pago de la sanción se produce hasta el 31 de mayo, la sanción actualizada se reduce en el cincuenta por ciento (50%) y deberá pagarse el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada. Si el pago de la sanción se produce después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago que es el 23 de octubre de 2015 la sanción actualizada se reduce en el treinta por ciento (30%) y deberá pagarse el setenta por ciento (70%) restante de la sanción actualizada.

⁵⁵ La ley fue publicada en el Diario Oficial el 23 de diciembre de 2014.

⁵⁶ El artículo 637 del Estatuto Tributario señala que “Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales.” No obstante que en los párrafos examinados no se emplea la expresión “liquidación oficial” debe concluirse que, en principio, se están refiriendo al evento en que la obligación tributaria se precisó y la sanción se impuso, empleando dicho mecanismo. En efecto en los otros eventos que se examinan a continuación se hace referencia a “*resolución o acto administrativo*”.

Otros supuestos, son cobijados por la “Condición especial de pago”. A continuación la Corte se refiere a ellos.

(iv) Cuarta medida: presentación de declaración omitida y pago del impuesto a cargo (Parágrafo 2º).

Se configura este evento respecto de los contribuyentes que hubieren omitido el deber de declarar los impuestos administrados por la UAE – DIAN por los años gravables de 2012 y anteriores. En este caso es posible que se presenten dichas declaraciones (i) liquidando la sanción por extemporaneidad reducida al veinte por ciento (20%), bajo la condición (ii) de demostrar el pago del impuesto a cargo sin intereses y el valor de la sanción reducida y (iii) presentar la declaración con el respectivo pago, hasta la vigencia de la *condición especial* prevista en la ley, esto es, hasta el 23 de octubre de 2015.

(v) Quinta medida: presentación de declaraciones de retención en la fuente (Parágrafo 3º)

Se prevé también una *condición especial de pago* al prescribir que no tienen la obligación de liquidar ni pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora, los agentes de retención en dos supuestos.

El primero se refiere a los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015 presenten declaraciones de retención en la fuente, relativas a períodos gravables anteriores al primero de enero de 2015 y respecto de los cuales se configure la ineficacia prescrita en el artículo 580.1 del Estatuto Tributario.

El segundo alude a los eventos de los agentes retenedores que sean titulares de saldos a favor por montos iguales o superiores a 82.000 UVT, que tengan solicitudes de compensación radicadas a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo que tenía a favor hubiere sido modificado por la autoridad tributaria, por el contribuyente o por el responsable.

(vi) Sexta medida: aplicación de las reglas del artículo 57 en el orden territorial (Parágrafo 6º)

La disposición establece que además de la aplicación en el orden nacional de las condiciones especiales de pago, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de impuestos, tasas o contribuciones de carácter territorial, se encuentran autorizados para solicitar al correspondiente ente territorial, la aplicación de las reglas sobre “*condición especial de pago*” en lo relativo a las obligaciones de su competencia. En adición a ello se establece la posibilidad de que las entidades territoriales apliquen condiciones especiales de pago de impuesto, de acuerdo con sus competencias.

(vii) Séptima medida: inaplicación de las reglas del artículo 57 a algunos supuestos especiales (Parágrafos 4º y 5º)

Es improcedente aplicar la “*Condición especial de pago*” (i) a los deudores que hubieren llegado a acuerdos de pago con fundamento en disposiciones legales precedentes y que al momento de entrar en vigencia la Ley 1739 de 2014 se encuentren en mora y (ii) a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables o agentes de retención admitidos a los procedimientos regulados en la Ley 1116 de 2006, a los procesos de reestructuración de la ley 550 de 1999, la ley 1066 de 2006 y los convenios de desempeño (parágrafo 5º).

(viii) Octava medida: extensión especial del término para acogerse a la condición especial de pago (Parágrafo 8º)

Cuando un contribuyente se encuentre en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia o se encuentre sometido al trámite de liquidación judicial será posible que se acoja a la condición especial de pago hasta tanto dure la liquidación.

44. Una revisión de las reglas incluidas en el artículo 57 permite concluir que respecto de los períodos o años 2012 y anteriores, y por los términos fijados en el artículo⁵⁷, se introducen medidas para inhibir o atenuar las consecuencias adversas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto también es explícito en el propio texto del referido artículo, que en su primer inciso alude expresamente a “*quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias*”⁵⁸. La medida para inhibir o atenuar dichas consecuencias, que es la consecuencia jurídica de la norma, es la de que las personas que estén dentro de los diferentes supuestos de hecho tendrán la posibilidad de solicitar una condición especial de pago, que varía de acuerdo a sus circunstancias⁵⁹.

45. En vista del contenido del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 y conforme a la jurisprudencia de este tribunal sintetizada en la Sentencia C-833 de 2013⁶⁰ y reiterada en la Sentencia C-551 de 2015⁶¹, es evidente que ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas (condición especial de pago), para inhibir o atenuar las consecuencias adversas de dicho incumplimiento. En efecto, el artículo 57 (a) prevé la reducción de la sanción y de los intereses (primera medida), (b) dispone la reducción de la sanción (segunda y tercera medidas), (c) dispone la eliminación de los intereses y la reducción de la sanción (cuarta medida) y (d) dispone la eliminación de los intereses y de la sanción (quinta medida). Las reglas restantes adoptan medidas directamente relacionadas con las condiciones especiales de pago (e) previendo su aplicación en el nivel territorial (sexta medida), (f) prescribiendo su inaplicación en algunos casos

⁵⁷ Supra 8.

⁵⁸ Supra 16.

⁵⁹ Supra 17 y 18.

⁶⁰ Supra 41 (i).

⁶¹ Supra 42.

(séptima medida) y (g) extendiendo en hipótesis específicas el término para acogerse a las medidas que allí se instrumentan (octava medida).

46. Según dejó dicho la referida sentencia C-833 de 2013 “*se está en presencia 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.*” Siendo ello así concluye la Corte, para dar respuesta al primer problema jurídico planteado que la condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 configura una amnistía tributaria cuya validez constitucional depende de la superación de un juicio estricto de proporcionalidad.

La amnistía tributaria prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 vulnera el principio de igualdad, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado y los principios en los cuales se funda el sistema tributario.

47. Con el propósito de determinar la constitucionalidad de las disposiciones acusadas, la Corte iniciará precisando la estructura del juicio de proporcionalidad que debe aplicarse en esta oportunidad y, seguidamente, procederá en esa dirección a fin de determinar si las normas acusadas son o no compatibles con la Constitución.

La estructura del juicio estricto de proporcionalidad.

48. El carácter estricto del juicio aplicable en esta oportunidad encuentra fundamento en los problemas que las amnistías plantean a la luz de las normas constitucionales que gobiernan el sistema tributario. En efecto, si bien en la regulación de los diferentes tributos, el legislador goza de un muy amplio margen de configuración y apreciación que le permite no solo definir sus elementos sino también valorar la conveniencia de su adopción, cuando se dispone -tal y como ocurre en el presente caso- la aprobación de medidas especiales que exceptúan de la aplicación del régimen general a las personas que no han cumplido oportunamente sus obligaciones tributarias, se suscitan cuestiones constitucionales muy complejas desde la perspectiva de la igualdad y equidad del sistema tributario. Al mismo tiempo y en estrecha relación con ello, las medidas que constituyen una amnistía afectan no solo el igual deber de todos los ciudadanos -en virtud del numeral 9º del artículo 95- de contribuir al financiamiento de los gastos e inversión del Estado, sino que también desafían la obligatoriedad de las leyes tributarias lo que afecta directamente la cláusula de Estado de Derecho.

En atención a ello y no obstante la amplia libertad de configuración del Congreso en esta materia, en los casos de amnistía se impone una carga justificativa especialmente exigente. Esa carga, a su vez, impone a este Tribunal la obligación

de aplicar un juicio de proporcionalidad que, por las exigencias que plantea, reduce significativamente el margen de acción de las autoridades que participan en la creación del régimen tributario. En esa dirección, la constitucionalidad de las medidas mediante las cuales se instrumenta la amnistía, dependerá de que se encuentre (i) que persiguen una finalidad constitucionalmente imperiosa, (ii) que son efectivamente conducentes, (iii) que son necesarias y, finalmente, (iv) que son estrictamente proporcionadas⁶².

48.1. La finalidad de una medida será imperiosa si resulta de tal trascendencia constitucional que su realización es inaplazable o urgente. No basta en estos casos que la finalidad no se encuentre prohibida por la Constitución o que sea posible atribuirle algún grado de importancia. No. En estos casos el objetivo buscado por el legislador debe revestir un grado extremo de trascendencia constitucional en tanto la medida incide, afectándolos seriamente, importantes requerimientos de la Constitución.

48.2. El examen de efectiva conducencia (idoneidad) exige que la medida empleada permita, con un alto grado de probabilidad según la evidencia empírica existente, alcanzar el objetivo invocado. No es suficiente, como cuando es del caso aplicar un juicio débil de proporcionalidad, que el medio empleado pueda servir para alcanzar el propósito. En el juicio estricto la superación del examen de idoneidad exige contar con argumentos empíricos poderosos que demuestren, casi al nivel de certeza, que la finalidad imperiosa invocada puede ser alcanzada con la aplicación del medio elegido.

48.3. El juicio de necesidad impone determinar si el medio empleado es imprescindible para alcanzar el propósito o si, por el contrario, existen medidas alternativas que no restrinjan, o lo hagan en menor medida, el principio constitucional afectado. Este examen, que plantea algunas de las más complejas tensiones en el ejercicio del control constitucional de medidas legislativas, impone a la autoridad demostrar que desde el punto de vista fáctico no existen instrumentos menos lesivos para el principio afectado que aquel que fue elegido. Ello impone (a) un deber de valorar todas las alternativas efectivamente conducentes a fin de establecer el grado de impacto que tienen en el principio afectado y, una vez adelantada tal valoración, (b) una obligación de identificar la medida que tenga menos injerencia en el principio.

48.4. Finalmente, en caso de superar las anteriores etapas del juicio, deberá establecerse si la medida es estrictamente proporcionada, esto es, deberá determinar la Corte Constitucional si la importancia de las razones que apoyan el empleo del medio puede justificar la intensidad de las restricciones sobre los principios afectados. Esta etapa del juicio de proporcionalidad, según ha tenido oportunidad de advertirlo este Tribunal exige comparar (a) el peso o valor abstracto de los principios que colisionan, (b) el grado específico de afectación que la aplicación o no de la medida que se juzga pueda tener en cada uno de los

⁶² Sobre la graduación de la intensidad del juicio de proporcionalidad pueden consultarse numerosas providencias. Entre otras pueden mencionarse las sentencias C-093 de 2001, C-673 de 2001, C-720 de 2007 y SU626 de 2015.

principios que se enfrentan y (c) el nivel de certeza de las premisas fácticas con apoyo en las cuales se determina el grado de afectación⁶³.

Un ejemplo de desproporción evidente de una medida es aquel evento en el cual, de un lado, el valor constitucional abstracto del principio restringido con el empleo de la medida adoptada por el Congreso es muy alto, su grado de afectación concreta es intenso y dicho grado de afectación está respaldado por un indiscutible apoyo fáctico y, de otro, el valor constitucional abstracto del principio que se invoca para justificar la medida tiene una reducida importancia constitucional, el no empleo de la medida comporta una afectación leve de dicho principio y, adicionalmente, existen altos niveles de incertidumbre acerca de dicha afectación. Si lo que ocurre es precisamente lo contrario, podrá afirmarse la proporcionalidad en sentido estricto de la medida legislativa.

48.5. Cuando desplegado el análisis, la Corte concluye que alguna de las etapas de juicio no son superadas, debe proceder a declarar la inexecutable de las disposiciones acusadas.

Las reglas contenidas en el artículo 57 que instrumentan las medidas de amnistía tributaria no superan el juicio estricto de proporcionalidad.

49. Procede la Corte a adelantar el examen de las medidas cuestionadas a efectos de establecer si superan la exigente carga impuesta por el juicio estricto de proporcionalidad. Importa precisar que el juicio que a continuación se emprende se ocupa de un examen general de las medidas establecidas en el artículo 57 y, cuando ello resulta pertinente, analiza de manera particular algunas de ellas.

50. La primera etapa del juicio estricto de proporcionalidad exige establecer si las medidas adoptadas persiguen un fin constitucional imperioso. Esta exigencia, según se explicó, se supera cuando el objetivo perseguido resulta constitucionalmente inaplazable o urgente. No es suficiente invocar buenas razones para superar este examen dado que, debido al carácter problemático de las amnistías, deben invocarse razones tan importantes que puedan justificar, prima facie, la afectación de los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95 y 363), del igual deber de concurrir al financiamiento de las actividades del Estado (art. 95.9) y del Estado de Derecho que impone el respeto a la Ley (art. 1).

50.1. Al fundamentar la adopción de las medidas contempladas en los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014 en el proyecto de ley -con el aval del Gobierno según lo destacó la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el presente proceso- el Informe Ponencia para primer debate de las comisiones conjuntas de la Cámara de Representantes y el Senado de la República explicó lo siguiente:

⁶³ En esa dirección se encuentran, por ejemplo, las sentencias C-720 de 2007 y SU626 de 2015.

“Modificaciones e inserciones de otras disposiciones tributarias (Capítulo VII)

En el capítulo de disposiciones varias se incluyen una serie de artículos relacionados con la administración de cartera de la DIAN, los cuales pretenden de una parte, otorgar un alivio a los contribuyentes en el pago de las sanciones e intereses de las obligaciones tributarias y por otro, brindarle herramientas a la Entidad para que tenga la posibilidad de sanear su cartera.

Para los contribuyentes se proponen medidas 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 a las entidades territoriales para que puedan optar por estos mecanismos. El porcentaje del alivio dependerá de la instancia administrativa o judicial en la que se encuentren las discusiones, así como de la fecha en que se paguen los mismos, de tal manera que se incentive un pago rápido para tener un porcentaje de alivio más alto.

En relación con las medidas que se propone otorgarle a la administración para una mejor y más eficiente administración de su cartera, se encuentra en primer lugar la reiteración de la posibilidad de la remisibilidad de algunas deudas, el saneamiento contable y la modificación de la prescripción de la acción de cobro.” (Subrayas no hacen parte del texto original)

De los planteamientos contenidos en el Informe transcrito, se desprende que unos de los objetivos que explicaban la adopción de las medidas contempladas en los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014 consistió en hacer posible el saneamiento de la cartera de la DIAN, de manera tal que las obligaciones tributarias fueran debidamente satisfechas por los obligados. Esto era posible, al mismo tiempo, aliviando la carga tributaria de algunos de los sujetos, bien eliminando o bien reduciendo el cobro de intereses o de sanciones.

Analizadas sistemáticamente las medidas adoptadas, encuentra la Corte que el propósito principal del artículo 57 -vinculado al fin general de la Ley 1739 de 2015 relativo a la creación de mecanismos de lucha contra la evasión- consistió en optimizar las actividades de recaudo de las obligaciones pendientes de pago. Subordinado a dicho objetivo, se encontraba el fin de aliviar la carga tributaria de un número amplio de personas comprendidas por las hipótesis establecidas en la Ley.

50.2. La adopción de normas que prevean incentivos para la obtención del pago de las obligaciones tributarias a cargo de los diferentes sujetos que en esta materia tienen responsabilidad con el Estado, se vincula, a juicio de este Tribunal, a la

necesidad de obtener suficientes recursos económicos para financiar la actividad del Estado y, en particular, para garantizar el cumplimiento de sus fines y de los deberes sociales a su cargo, según se encuentra prescrito en el artículo 2 de la Carta. Adicionalmente tal tipo de medidas se orientan a concretar un sistema tributario eficiente según lo ordena el artículo 363 de la Constitución.

Estos objetivos resultan constitucionalmente imperiosos. De su consecución, en opinión de esta Corporación, depende en buena medida el cumplimiento efectivo de las funciones del Estado Social, la garantía de los derechos constitucionales y la satisfacción de las necesidades de las personas residentes en Colombia. De manera que el recaudo de los recursos tributarios es una cuestión esencial desde la perspectiva constitucional y su efectividad no puede depender del capricho de las autoridades públicas o de los particulares. Una perspectiva diferente implicaría renunciar al cumplimiento de los deberes del Estado, a cuya financiación se vinculan las contribuciones obligatorias de los ciudadanos.

50.3. En atención a las consideraciones expuestas, la Corte juzga que las medidas adoptadas de reducción o eliminación de intereses y sanciones a efectos de que los ciudadanos tengan un incentivo para cumplir sus obligaciones, persigue fines constitucionalmente imperiosos. Puede concluirse que superan entonces la primera etapa del juicio de proporcionalidad.

51. La Corte encuentra que no es posible considerar efectivamente conducentes las medidas adoptadas por el legislador. En efecto, la creación regular de medidas tributarias de amnistía puede resultar contraproducente para alcanzar el propósito de obtener oportunamente la contribución a cargo de cada uno de los ciudadanos.

51.1. A pesar de que el empleo de este tipo de medidas podría, en efecto, conseguir que los deudores del sistema tributario regularicen su situación, el propósito cardinal del sistema tributario que consiste en la obtención oportuna de los recursos a efectos de hacer posible la adecuada ejecución de los presupuestos que financian la actividad pública, resulta afectado en virtud de medidas como estas. Sobre ello, la sentencia C-833 de 2013 destacó, en consideración que la Corte reitera en esta oportunidad, que “[s]i bien en el corto plazo las amnistías permiten alcanzar valiosos objetivos de política fiscal, en tanto facilitan el recaudo y amplían la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalización y sanción, cuando se transforman en práctica constante pueden desestimular a los contribuyentes de cumplir a tiempo con sus obligaciones tributarias, ante la expectativa de aguardar hasta la próxima amnistía y así beneficiarse de un tratamiento fiscal más benigno del que se dispensa a quienes atendieron sus obligaciones puntualmente.” Afirmó la Corte que “[l]a proliferación de este tipo de mecanismos puede conducir a que, en términos económicos, resulte irracional pagar a tiempo los impuestos.” Así entonces, medidas como las examinadas pueden dar lugar a la creencia de que las reglas relativas a la cuantía y plazos para el pago de los tributos, serán ajustadas a efectos de favorecer con un régimen especial al grupo de ciudadanos que incumplieron con el deber constitucional establecido en el artículo 95.9 de la Carta.

De acuerdo con lo anterior, la Corte encuentra que una disposición con algunas reglas semejantes se encontraba ya contenida en el artículo 149 de la Ley 1607 de 2012. En efecto, en ella se establecía también una *condición especial de pago* respecto de obligaciones tributarias en mora de los periodos gravables del año 2010 y anteriores⁶⁴. Esta circunstancia pone entonces de presente que la creación de condiciones especiales de pago de las obligaciones tributarias, se ha ya extendido en el tiempo comprendiendo primero el periodo gravable del año 2010 y sus años anteriores y, posteriormente -con la norma que ahora se examina- los periodos correspondientes a los años 2011 y 2012. Esta circunstancia apoya entonces la conclusión sobre la inconducencia de las medidas adoptadas, en tanto por su extensión en el tiempo, puede resultar adversas a los objetivos que orientan el proceso de recaudo en materia tributaria.

51.2. A esta consideración general, relativa a la ausencia de efectiva conducencia de las medidas previstas en el artículo 57, se unen algunas razones específicas que

⁶⁴ En lo pertinente señalaba la disposición: “Dentro de los nueve (9) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas o contribuciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2010 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas durante dichos periodos gravables, la siguiente condición especial de pago: // 1. Si el pago se produce de contado, del total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, por cada concepto y período, se reducirán al veinte por ciento (20%) del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago y de las sanciones generadas. Para tal efecto, el pago deberá realizarse dentro de los nueve (9) meses siguientes a la vigencia de la presente ley. // 2. Si se suscribe un acuerdo de pago sobre el total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, por cada concepto y período se reducirán al cincuenta por ciento (50%) del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago y de las sanciones generadas. Para tal efecto, el pago deberá realizarse dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la vigencia de la presente ley. // Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. // A los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes de retención en la fuente 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 o la suscripción del acuerdo de pago, según el caso, a que se refiere el presente artículo. **Parágrafo 1°.** Los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención de los impuestos, tasas y contribuciones administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas y contribuciones del nivel nacional o territorial que se acojan a la condición especial de pago de que trata este artículo y que incurran en mora en el pago de impuestos, retenciones en la fuente, tasas y contribuciones dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del pago realizado con reducción del valor de los intereses causados y de las sanciones, perderán de manera automática este beneficio. // En estos casos la autoridad tributaria iniciará de manera inmediata el proceso de cobro del veinte por ciento (20%) o del cincuenta por ciento (50%), según el caso, de la sanción y de los intereses causados hasta la fecha de pago de la obligación principal, sanciones o intereses, y los términos de prescripción y caducidad se empezarán a contar desde la fecha en que se efectúe el pago de la obligación principal. // **Parágrafo 2°.** 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 1° de las Ley 1175 de 2007 y el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos. // **Parágrafo 3°.** Lo dispuesto en el parágrafo 2° de este artículo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que, a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieran sido admitidos a procesos de reestructuración empresarial o a 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 a los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño. // Los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención a los que se refiere este parágrafo, que incumplan los acuerdos de pago a los que se refiere el presente artículo perderán de manera automática el beneficio consagrado en esta disposición. En estos casos la autoridad tributaria iniciará de manera inmediata el proceso de cobro del cincuenta por ciento (50%) de la sanción y de los intereses causados hasta la fecha de pago de la obligación principal, sanciones o intereses, y los términos de prescripción y caducidad se empezarán a contar desde la fecha en que se efectuó el pago de la obligación principal. // **Parágrafo 4°.** Para el caso de los deudores del sector agropecuario el plazo para el pago será de hasta dieciséis (16) meses.

confirman tal conclusión. En efecto, eliminar o reducir los intereses generados por el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede dar lugar, por ejemplo, a que la suma efectivamente recibida por el Estado no cubra, en términos reales, la suma de dinero que en las vigencias anteriores ha debido ser desembolsada. Así, el cobro de intereses moratorios tiene como propósito, entre otras cosas, asegurar la corrección de la pérdida del valor del dinero⁶⁵.

En esa dirección, si el objetivo de la medida consiste en crear incentivos para el recaudo de las sumas impagadas, la reducción o la eliminación total de los intereses tal y como ocurre con la cuarta y quinta medidas, de una parte, y la reducción de su cuantía a tan solo la quinta parte según sucede con la primera medida, no se muestran como conducentes para obtener un recaudo eficiente y justo. En este caso, por su propia incapacidad, el Estado renuncia al cobro de un parte del tributo fijado previamente por el legislador.

51.3. Por las razones expuestas, generales y específicas, la Corte concluye que las medidas acusadas en esta oportunidad no son idóneas para alcanzar los objetivos –imperiosos– que se anudan a la Ley 1739 de 2014.

52. No obstante que las razones expuestas son suficientes para declarar inexecutable las reglas del artículo 57 que establecen un régimen de amnistía respecto de los intereses y las sanciones asociadas al incumplimiento de las obligaciones tributarias, la Corte evidencia que tales reglas son además innecesarias al utilizar uno de los medios más restrictivos de la igualdad y la equidad tributarias.

52.1. La adopción de reglas de amnistía implica una particular renuncia de las autoridades al empleo de los medios administrativos a su alcance para obtener el recaudo de las obligaciones tributarias. En esa dirección, en lugar de implementar los sistemas de cobro previstos para el efecto, el artículo demandado opta por la creación de incentivos que consisten en reducir la cuantía de las deudas ciertas. Las normas de amnistía introducen entonces, en medio del juego, un cambio a las reglas tributarias limitando su alcance y privándolas temporalmente de eficacia. El Estado admite desconocer los principios de igualdad y equidad en materia tributaria implementando un tratamiento diferenciado, que favorece a los morosos al prescribir la inaplicación del régimen que naturalmente y por una decisión legislativa precedente les era aplicable.

⁶⁵ En la sentencia C-231 de 2003 indicó esta Corporación: “9.- La norma que regula la cuantificación de la deuda del administrado durante el tiempo en que se concede plazo para el pago (ET, artículo 814), no sólo exige el pago de intereses moratorios sino, además, la actualización de las obligaciones tributarias pendientes de pago (ET, artículo 867). Sin embargo, como bien lo señala uno de los intervinientes y lo ha sido explicado la Corte en esta sentencia, si la sanción moratoria busca compensar el detrimento patrimonial del Estado ante la tardanza para la disponibilidad de recursos, y si esa compensación incluye la actualización de la deuda, no resulta compatible con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria que se pueda cobrar el mismo valor por otra vía, en particular la prevista en el artículo 867-1 del ET, porque ello supondría un detrimento patrimonial injustificado para el deudor y un enriquecimiento sin fundamento razonable para el Estado. En consecuencia, la Corte declarará la inexecutable de la expresión “se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1”, contenida en el inciso tercero del artículo 814 del ET.” (Subrayas no hacen parte del texto original)

52.2. La Corte no desconoce que la creación de reglas como las ahora examinadas puede encontrarse motivada por los costos asociados a la ejecución de las actividades de recaudo. En esa dirección el Informe Ponencia presentado ante las Comisiones Primeras del Senado de la República y de la Cámara de Representantes señalaba lo siguiente:

“Veamos a continuación en más detalle estas propuestas de modificación:

Remisión

La cartera morosa de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a la fecha según la información disponible en los aplicativos informáticos para gestionar el recaudo y el cobro se acerca a los \$15,7 billones a cargo de 342.749 morosos. Estas cifras no revelan el verdadero debido (sic.) cobrar de la entidad que bordea \$4.2 billones, toda vez que aparecen incrementadas partidas que deben ser sometidas a un riguroso procedimiento de saneamiento contable, por cuanto hay obligaciones prescritas; algunas suspendidas; pendientes de un fallo; surtiendo el proceso de representación externa y otras que deben ser redimidas, considerando que es mayor el costo de cobrarlas que el valor a recuperar y otras con saldos inconsistentes originados en errores de diligenciamiento de los declarantes.

Dentro del anterior universo hay 73.554 deudores que tienen obligaciones por valores entre \$1 y una UVT (\$27.485), que en total suman \$526 millones. Gestionar estos expedientes demanda el concurso de 1.471 funcionarios con un costo anual de \$85.323 millones, ostensiblemente superior al valor de la cartera por recuperar.

El acumulado de deudores cuyas obligaciones no superan 40 UVT (\$1.099.400) alcanza los 197.000 morosos con una cartera total que asciende a cerca de \$46 mil millones.

La administración tributaria tarda al menos un año en el proceso de cobro adelantando tareas tales como conformación de expedientes, gestión persuasiva, investigación de bienes, etc. Gestionar las obligaciones en dicho lapso para este número de expedientes de cobro (197.000) requiere 3.940 funcionarios, cuya remuneración estaría cercana a \$228 mil millones, significando entonces que es mucho mayor el costo de efectuar las tareas de cobro relativas a esta cartera que el valor a recuperar (\$46.000 millones, sin intereses). Lo anterior implica que de mantener la situación en el estado actual, la gestión de la administración tributaria continuaría adelantándose con una relación costo-beneficio negativa, lo que justifica incorporar la propuesta de modificación del marco legal regulatorio de la remisibilidad de las obligaciones contenidas en el Estatuto Tributario,

como un instrumento jurídico para extinguir las obligaciones, que a su vez permita poner en práctica los principios que regulan las actuaciones administrativas como el de economía y eficacia en la gestión de cobro.”

Conforme a tales razones, la medida sería necesaria dado que el ejercicio de las facultades administrativas para el cobro sería insuficiente, pues su puesta en marcha supone la inversión de recursos que exceden el valor de las sumas que esperan recaudarse. Si bien este planteamiento podría en un principio resultar sugerente a efectos de calificar la necesidad de la medida, esta Corporación concluye que resulta inaceptable al menos por las siguientes razones.

En primer lugar, disponer la inaplicación de las reglas vigentes en el momento en que han debido cumplirse las diferentes obligaciones tributarias, constituye uno de los instrumentos que más gravemente impacta el principio de legalidad, al conferir a los beneficiarios un privilegio que termina por premiar el incumplimiento de una de las obligaciones ciudadanas más básicas. El sometimiento de los ciudadanos al Derecho sufre en estos casos un quiebre evidente y, para ello, se aduce la incapacidad de la administración tributaria de emprender eficientemente las actividades de recaudo. Esta Corporación, en la sentencia C-511 de 1996, había destacado lo siguiente:

“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.”

En segundo lugar, debe considerarse que a la administración tributaria se le ha conferido la competencia para emprender procesos de cobro coactivo que le permiten, sin perjuicio de la obligación de asegurar las reglas propias del procedimiento, adelantar actividades de ejecución por medio de sus funcionarios y a través de un procedimiento relativamente ágil. Esta atribución especial, que comprende las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones (artículo 823 del Estatuto Tributario), le impone a la administración una obligación particular de optimizar la eficacia de los procedimientos de cobro efectivo. No resulta posible que por la propia ineficiencia, pueda afectarse una idea tan cara al Estado de Derecho como lo es el mandato de igual aplicación de la Ley.

Además de esta posibilidad, el Estatuto Tributario ha previsto en el artículo 814 la posibilidad de que la administración conceda facilidades de pago hasta por cinco años respecto de las deudas relacionadas, por ejemplo, con los impuestos de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar. Incluso ha dispuesto que en algunos casos las facilidades de pago se concedan sin exigir garantía alguna de los deudores⁶⁶.

En tercer lugar, la ausencia de necesidad se evidencia en el hecho de que las medidas reguladas por el artículo 57 se refieren a obligaciones que se encuentran en mora y, en consecuencia, su existencia y alcance no es objeto de discusión ante las autoridades administrativas y judiciales. En el caso del artículo examinado, los costos asociados a dichas discusiones no se configuran y el Estado tiene, en un alto grado, certeza sobre el alcance de la obligación. Con esto -a pesar de que no se anticipa que las reglas de amnistía para obligaciones tributarias en discusión sean constitucionalmente admisibles- la Corte destaca que la certeza de la obligación tributaria milita en contra de la necesidad de las decisiones legislativas juzgadas.

52.3 El juicio de necesidad conduce entonces a considerar que las medidas examinadas resultan contrarias a la Carta, puesto que emplean -para alcanzar una finalidad constitucionalmente válida- uno de los medios más lesivos de los principios de igualdad tributaria y equidad, y de la cláusula de Estado de Derecho. Ciertamente el legislador podría emplear medios menos restrictivos,

⁶⁶ Señalan los primeros dos incisos de esa disposición: “El Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000) (3.000 UVT). (...) Igualmente podrán concederse plazos sin garantías, cuando el término no sea superior a un año y el deudor denuncie bienes para su posterior embargo y secuestro.”

de hecho ya existentes en el Estatuto Tributario, para alcanzar el imperioso fin de optimizar el recaudo.

Advierte la Corte que esta conclusión, relativa a la ausencia de necesidad de una amnistía como la prevista en la norma acusada, no podría extenderse a todas las disposiciones que consagren una “*condición especial de pago*”, en tanto siempre resultará necesario considerar la finalidad perseguida. Así, si el propósito buscado por el legislador al adoptar medidas que constituyan una amnistía consiste en apoyar un sector específico de la sociedad afectado por graves circunstancias, el juicio de necesidad podrá seguir un curso diferente.

53. Las reglas de amnistía previstas en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 no resultan, además, proporcionadas en sentido estricto. En efecto, tal y como se explica a continuación, la importancia de las razones que se han invocado como fundamento para la eliminación o reducción de intereses de mora y sanciones, no alcanza a justificar la gravedad de las restricciones que se han impuesto al principio de igualdad y equidad en materia tributaria y a la cláusula de Estado de Derecho.

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

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

Constituye un comportamiento de particular gravedad que tomando como referente únicamente la mora en las obligaciones, el legislador apruebe medidas que desafían la vigencia de la Ley generando, con ello, la expectativa de que su incumplimiento puede, en el futuro, no ser reprochado o serlo con menor fuerza por virtud de la propia actuación del legislador. De esta manera, la Corte reitera las consideraciones contenidas en la sentencia C-511 de 1996, oportunidad en la que señaló lo siguiente:

“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).”

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

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

La Corte considera, sin embargo, que el grado de impacto en dicho principio – la realización de los fines esenciales del Estado- en el evento de declarar inexecutable las medidas, no es tan grave como el causado sobre los otros principios constitucionales en caso de preservar su vigencia. En efecto, la expulsión del ordenamiento de las medidas de amnistía si bien puede afectar los procesos de recaudo de tributos en tanto se prescinde de un incentivo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones, no impide que las autoridades

adelanten, en ejercicio de sus competencias, las actividades de cobro coactivo. Adicionalmente, tal y como se evidenció al adelantar el examen de efectiva conducencia, la medida adoptada por el legislador en esta oportunidad, extendiendo algunas de las estrategias adoptadas ya en la Ley 1607 de 2012, puede desalentar a largo plazo el cumplimiento oportuno y voluntario de las obligaciones tributarias.

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

El examen anterior muestra entonces que la medida es desproporcionada en sentido estricto. En efecto, no obstante que el valor abstracto de los principios afectados con la medida (arts. 1, 13, 95.9 y 363) y de los principios que justifican su empleo (art. 2) es equivalente en tanto su realización tiene un alto significado constitucional, la comparación de las otras variables propias de un examen de proporcionalidad evidencian la inconstitucionalidad de la medida. En efecto, al paso que el grado de afectación de la igualdad y la equidad tributaria así como de la cláusula de Estado de Derecho resulta grave y cierto si se declara la constitucionalidad de la disposición acusada, su inexecutable produciría un impacto menor en la posibilidad de recaudar efectivamente los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado, puesto que las autoridades tributarias tienen muy amplias competencias para iniciar actividades de cobro que, ordenadas de manera eficiente, le permitirían alcanzar el propósito identificado.

54. Con apoyo en las consideraciones expuestas, la Corte concluye que la respuesta al segundo problema jurídico planteado en esta sentencia es la de que la condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, vulnera el principio de igualdad (art. 13 CP), el igual 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).

IX. DECISIÓN

En mérito a las consideraciones expuestas, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 *“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”, con excepción de su parágrafo primero respecto del cual la Corte se **INHIBE** de emitir un pronunciamiento de fondo.*

Cópiese, notifíquese, comuníquese al Presidente de la República y al Presidente del Congreso, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Presidente (E)

Con aclaración de voto

MYRIAM AVILA ROLDAN

Magistrada (E)

Con aclaración de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con salvamento de voto

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

Con aclaración de voto

GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO

Magistrada

Con aclaración de voto

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

Permiso

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUE

Magistrado

Ausente

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

Con aclaración de voto

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General