



Sentencia 833 de 2013 Corte Constitucional

SENTENCIA C-833/13

Referencia: expediente D-9680

Demandada de inconstitucionalidad presentada contra el párrafo transitorio y los párrafos 1º, 2º y 3º del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones".

Actores: Diego Enrique Guarín Vega y Fuad Gonzalo Chacón Tapia

Magistrada sustanciadora:

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil trece (2013).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Diego Enrique Guarín Vega y Fuad Gonzalo Chacón Tapia presentaron acción pública de inconstitucionalidad contra el párrafo transitorio y los párrafos 1º, 2º y 3º del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", por presunto desconocimiento de los artículos 13, 95 numeral 9º, 136 numeral 1º y 363 de la Constitución.

2. Mediante auto del diecisiete (17) de junio de dos mil trece (2013), la Magistrada Sustanciadora admitió la demanda de la referencia y ordenó comunicar la iniciación del proceso a las siguientes personas y entidades: Presidencia del Congreso de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, Academia Colombiana de Jurisprudencia, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 11 y 13 del Decreto 2067 de 1991.

Por último, ordenó correr traslado al Procurador General de la Nación y fijar en lista las normas acusadas para efectos de intervención ciudadana, según lo estipulado en el artículo 7º del mismo Decreto.

3. Cumplidos los trámites constitucionales y legales, propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la presente demanda.

II. NORMA DEMANDADA

4. A continuación se transcribe el texto de las normas acusadas:

Ley 1607 de 2012

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

Artículo 163. Adíquese al artículo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes párrafos:

Parágrafo transitorio. *Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes.* Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el artículo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable, siempre y cuando no se hubiere notificado requerimiento especial a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

En cualquier caso, los activos omitidos que se pretendan ingresar al país, deberán transferirse a través del sistema financiero, mediante una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario.

Parágrafo 1°. El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasión de lo establecido en el primer inciso de este artículo deberá pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los años 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, según corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Parágrafo 2°. En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitidos o no excluyó la totalidad de los pasivos inexistentes, automáticamente se aplicará el tratamiento previsto en el inciso 2° de este artículo. En este último evento se podrá restar del valor del impuesto a cargo el valor del impuesto por ganancia ocasional, efectivamente pagado por el contribuyente.

Parágrafo 3°. La inclusión como ganancia ocasional en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, establecida en el inciso 1° del presente artículo no generará la imposición de sanciones de carácter cambiario.

III. DEMANDA

5. Los demandantes sostienen que, a través de las normas acusadas, el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa, dado que en ellas solamente se han regulado algunas relaciones, dejando por fuera otros supuestos análogos, lo que constituye una clara violación del principio de igualdad. Sostienen además que a través de las normas demandadas el legislador configuró un saneamiento o amnistía tributaria, que la jurisprudencia constitucional ha denominado como "*condonación, en todo o en parte, de las obligaciones a cargo de un contribuyente respecto del cual ya se ha configurado la correspondiente obligación tributaria*", y que a su juicio se trata de una prerrogativa inconstitucional. Señalaron los actores: "*la norma permite que el contribuyente que no ha pagado por todos sus bienes empiece a hacer visible la realidad de su patrimonio, es decir que el contribuyente que ha mantenido bienes sin declarar, dentro o fuera del país, al hacerlo ahora sólo deberá pagar el impuesto de ganancia ocasional (...)*". Agregan que la disposición representa un premio para quienes "*han hecho invisibles sus patrimonios reales o han declarado pasivos no ciertos, con la finalidad de reducir el monto que les correspondía haber pagado por Renta y en algunos casos por Patrimonio*", toda vez que, "*(p)or la norma acusada no se generará renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable; no dando lugar a las sanciones fiscales, ni de carácter cambiario, ni por exactitud en las declaraciones y por ende tampoco habrá lugar al cobro de los intereses de mora.*"

6. Adicionalmente, señalaron que en la sentencia C-511 de 1996¹ la Sala Plena de la Corporación, al resolver un caso análogo al presente, sostuvo que conceder un beneficio como el señalado al deudor del fisco basándose en su calidad de moroso, resulta un agravio a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, en tanto la norma permite tributar menos al contribuyente que incumplió con su obligación en relación con el contribuyente puntual, quien debió satisfacer íntegramente sus obligaciones.

7. Así las cosas, además de establecer un tratamiento inequitativo injustificado, las normas demandadas generan un efecto desalentador para los contribuyentes cumplidos y a la vez un estímulo para quienes omiten el pago de sus obligaciones, permitirles una ventaja monetaria derivada de su actitud renuente. En consecuencia, los demandantes afirman que los textos acusados vulneran los artículos 13 (igualdad), 95 numeral 9 y 363 de la Constitución (principios de justicia y equidad que rigen la tributación).

8. Por otra parte, los accionantes señalaron que los párrafos acusados también desconocen el artículo 136 numeral 1 de la Constitución, "*toda vez que la norma censurada se va a prestar para el "blanqueamiento" de dineros que se encuentren en el exterior o que se hallen en el país y no hayan sido legalizados*". A juicio de los actores, "*esos dineros procedentes de ilícitos bajo el acogimiento del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 tendrán todas las oportunidades para ser legalizados sin dificultad alguna, pues la norma en ningún aparte exige que el contribuyente tenga que demostrar la procedencia de los dineros, lo cual da una carta blanca a quienes se enriquecen con actividades fuera de la ley*".

9. Finalmente, los demandantes sostienen que el párrafo transitorio establecido por el artículo 163 de la Ley 1607 desconoce el principio de irretroactividad que rige en materia tributaria (363 CP.), al disponer que el beneficio allí establecido podrá aplicarse a las declaraciones de renta del año gravable 2012. A juicio de los actores, esta norma sólo podría ser aplicable para el período gravable de 2013, que se declara en el 2014, pues en ella se modifica un aspecto de la obligación tributaria, como es la alícuota, que no puede ser aplicado con carácter retroactivo. Al respecto señalan que: "*mal haría la norma en habilitar a la DIAN para recaudar valores correspondientes al período gravable de 2012, ya que la sola contemplación de un agravio como este nos encararía ante una flagrante retroactividad de la ley tributaria, que se evidenciaría en la alícuota aplicable (...) la cual sería mucho menor acogiendo la ley 1607 de 2012 que la que debía imponerse al momento oportuno del pago del tributo en ese año*". En consecuencia, concluyen que no puede pasarse por encima del principio de irretroactividad tributaria so pretexto de ampliar el recaudo fiscal por la vía de lanzar un salvavidas a los contribuyentes.

IV. INTERVENCIONES

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN²

10. El apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN,³ interviene para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas demandadas.

Sostiene que las normas demandadas persiguen varias finalidades: por un lado, hacer frente a los altos niveles de evasión y elusión fiscal e, igualmente, favorecer la visibilización del patrimonio real y cierto de los contribuyentes, a través de un estímulo consistente en que de manera

voluntaria y por iniciativa propia, puedan incluir como *ganancia ocasional*, en sus declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013, únicamente, o en las correcciones a las que se refiere el artículo 588 del Estatuto Tributario, el valor de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes originados en períodos que ya se encuentran en firme y que, en consecuencia, la Administración Tributaria no está en condiciones de determinar. De esta manera, tales valores se verán reflejados como *patrimonio* en períodos gravables posteriores, lo que permitirá su control y determinación tributaria.

Señala que el inciso 1 del artículo 239-1 del Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 6 de la Ley 863 de 2003), contempla un mecanismo análogo al previsto en las normas demandadas, al establecer la posibilidad de incluir como *renta líquida gravable* en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones previstas en el artículo 588 del Estatuto Tributario activos omitidos o pasivos inexistentes, originados en períodos no revisables. En su opinión, las diferencias entre ambas regulaciones consisten, primero, en el carácter temporal de la medida establecida en la norma demandada, en contraste con el carácter permanente del inciso primero del artículo 239-1 del Estatuto Tributario; segundo, en que la norma demandada dispone que los activos omitidos o los pasivos inexistentes sean incluidos como *ganancia ocasional*, mientras que esta última dispone incluirlos como *renta líquida gravable*.

A partir de la similitud entre ambas regulaciones, el interveniente defiende la constitucionalidad de las normas demandadas en esta ocasión, con fundamento en el precedente establecido en la sentencia C-910 de 2004⁴, donde se declaró la exequibilidad por los cargos analizados del artículo 6 de la Ley 863 de 2003, considerando que dicha norma en modo alguno establecía una amnistía tributaria. Asimismo sostiene que el caso decidido en la sentencia C-511 de 1996⁵, invocada por los demandantes, no constituye precedente debido a que en aquella ocasión la Corte resolvió un asunto sustancialmente distinto del que hoy tiene a su consideración.

En relación con el cargo por infracción al artículo 136, numeral 1º, de la Constitución, el apoderado de la DIAN señala que la norma fiscal demandada no tiene el alcance de blanquear o legalizar unos ingresos que tienen origen irregular, ni el de inmiscuirse en la labor o impedir la actuación de las autoridades de control. Antes bien, sostiene que las normas acusadas, al permitir regularizar y actualizar el patrimonio declarado por los contribuyentes, facilita su control por parte de las demás autoridades, financieras o penales, con el fin de verificar su procedencia lícita.

Finalmente, afirma que el cargo por infracción del principio de no retroactividad debe desestimarse, porque las normas que establecen un beneficio o un tratamiento más favorable para el contribuyente, como es el caso de las normas demandadas, pueden ser aplicadas de manera retroactiva sin contrariar lo dispuesto en el artículo 363, inciso 2º, constitucional.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁶

11. El apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público,⁷ solicita a la Corte Constitucional que se declare inhibida para pronunciarse respecto de la constitucionalidad del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, por ineptitud sustantiva de la demanda; de manera subsidiaria, pide que se declare la exequibilidad de las normas demandadas.

El interveniente plantea la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, argumentando, en primer lugar, la inexistencia del cargo de omisión legislativa relativa, toda vez que esta no se comprueba ni se trata de argumentar por parte de los actores. En relación con los demás cargos el interveniente sostiene que ellos no cumplen con el requisito de pertinencia, "*al exponer consideraciones subjetivas de utilidad o conveniencia*" basadas "*en una supuesta premiación que se otorga a los contribuyentes que han hecho invisibles sus patrimonios reales o declarado pasivos inciertos con la finalidad de reducir el monto de impuestos a que estarían obligados*".

En su opinión, también carece de pertinencia el argumento según el cual el parágrafo transitorio del artículo 239-1 del Estatuto Tributario comprende una modificación de conceptos que serían considerados como renta líquida o patrimonio, por el concepto de ganancia ocasional, disminuyendo así el valor a pagar por el contribuyente al momento oportuno en el que estaba obligado a hacerlo. El interveniente señala que este argumento "*carece de contenido constitucional y es de difícil comprobación en la realidad, debido a que no es posible determinar cual fue el impuesto que se causó o se debería haber causado en el período de la omisión del activo o de la declaración del pasivo, debido a que la DIAN no puede determinarlo (...) por haberse producido el efecto de la firmeza de los períodos impositivos respectivos*"; por lo tanto, "*resulta impertinente el cargo que se sustente en la afirmación que el impuesto original generado por estos conceptos patrimoniales es superior al impuesto de ganancia ocasional que se liquida como consecuencia del parágrafo transitorio del artículo 239-1*".

El apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público descalifica la aptitud de los cargos por violación del derecho a la igualdad y a los principios de justicia y equidad tributaria, por cuanto no se ajustan a los requerimientos exigidos por la jurisprudencia constitucional, toda vez que los demandantes se limitan a señalar "*un efecto psicológico negativo respecto de los contribuyentes que cumplen la ley y un desequilibrio económico entre el contribuyente puntual y el renuento*". En su opinión, el efecto sicológico al que se refiere el demandante no corresponde a un cargo de contenido constitucional ni legal. Por su parte, tampoco puede verificarse el desequilibrio económico entre los contribuyentes que se produciría como resultado de la aplicación de las normas demandadas. Según explica el interveniente:

"(...) si en gracia de discusión se comparan las bases sobre las que se liquidaría el impuesto sobre la renta de dichos conceptos patrimoniales en los distintos regímenes, se verifica que el artículo 188 del Estatuto Tributario presume la base y porcentaje de la renta presuntiva en el 3% del patrimonio líquido contribuyente, mientras que en el parágrafo transitorio del artículo 239-1 del Estatuto Tributario la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto de ganancia ocasional es el 100% del valor patrimonial de estos conceptos. Es decir, existe una clara diferencia entre las bases tributarias a las cuales está sometida la tributación de los activos omitidos o los pasivos inexistentes en los dos regímenes. En materia de impuesto liquidado, la respuesta puede ser similar debido a que en el régimen de renta presuntiva esta se liquida a una tarifa del 33% o del 25%

según corresponda, sobre el 3% del patrimonio líquido depurado, mientras que en el régimen de ganancia ocasional por activos omitidos o pasivos inexistentes, la tarifa aplicable es del 10% sobre el valor total del activo o el pasivo, lo que normalmente llevaría a liquidar un impuesto superior en este último caso".

Finalmente, cuestiona la aptitud sustantiva del cargo según el cual la norma demandada se va a prestar para el "blanqueamiento" de dineros originados en actividades ilícitas, dado que se basa en un argumento "*completamente falso*". Sostiene que las declaraciones tributarias no tienen por objeto legalizar bienes y activos procedentes de actividades ilícitas, la investigación de estas irregularidades corresponde a los fiscales y jueces y en, en todo caso, es obligación de los funcionarios de la DIAN poner en conocimiento de las autoridades competentes cualquier irregularidad que pueda ser constitutiva de un delito.

Por todo lo anterior, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo, debido a la ineptitud sustantiva de la demanda. No obstante, también presenta argumentos para defender la exequibilidad de las normas demandadas, en caso de que la Corte decida proferir un fallo de fondo.

A este respecto señaló, en primer lugar, que el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 estableció un régimen transitorio que adiciona el régimen general de renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. Este último fue declarado ajustado a la constitución mediante sentencia C-910 de 2004⁸, en la que se estableció que dicho régimen no constituía una amnistía tributaria, por cuanto con él no se renuncia a gravar los activos no declarados o los pasivos inexistentes, como tampoco a imponer las correspondientes sanciones por inexactitud. Según afirma el interviniente, el régimen transitorio establecido en las normas que se demandan en esta ocasión, presenta clara analogía con el régimen declarado exequible por la Corte en la sentencia antes mencionada, toda vez que este último "*estableció la posibilidad de declarar los activos omitidos o los pasivos inexistentes pagando una sanción del 5% de su valor en la declaración del período 2003*"; entretanto, en las normas que hoy se demandan, "*el valor de los activos o pasivos deberán someterse a la imposición de las ganancias ocasionales gravadas a una tarifa del 10% sobre su valor total*". Asimismo, el régimen transitorio establecido en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 otorga claras facultades a la DIAN para verificar su cumplimiento y obliga a canalizar a través del sistema financiero los activos que se encuentren el exterior y se pretendan ingresar al país para beneficiarse del tratamiento transitorio previsto en las normas demandadas. Todo lo anterior permite ajustar la legislación tributaria al nuevo régimen antievasión y elusión y a los instrumentos internacionales que permiten el intercambio de información tributaria entre distintos países, recientemente aprobados por el Congreso.

En segundo lugar, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostiene que las normas acusadas no vulneran el principio de igualdad, por cuanto no establecen un trato diferencial respecto de personas que se encuentren en la misma situación de hecho. Señala que los contribuyentes que han declarado la totalidad de sus activos no están en la misma situación de quienes, por diversos motivos, que pueden ser lícitos o ilícitos, no lo han hecho. Mientras los primeros se benefician del beneficio de firmeza de las declaraciones tributarias, no ocurre igual con los segundos, quienes quedan sujetos a la determinación de rentas líquidas gravables futuras y a la aplicación de sanciones por inexactitud por parte de la DIAN. Señala que, por las mismas razones, no se vulneran los principios de justicia y equidad respecto del deber de contribuir a las cargas públicas, pues precisamente las normas acusadas ofrecen una vía para que el contribuyente cumpla con su deber y asuma las consecuencias de su omisión.

En tercer lugar, respecto de la infracción del artículo 136, numeral 1º, de la Constitución, el interviniente sostiene que la demanda no ofrece ningún argumento que pueda sustentar este cargo, el cual, a su vez, parte de un desconocimiento del principio constitucional de buena fe, en tanto presume que los contribuyentes que se acojan al régimen transitorio establecido en las normas demandadas, obtuvieron su patrimonio de manera ilícita.

Finalmente, señala que las normas demandadas no vulneran el principio de no retroactividad, pues ellas rigen "*únicamente a futuro y no afectan los hechos sucedidos en períodos impositivos anteriores que se encuentren en firme*". El interviniente sostiene que no existe una aplicación retroactiva respecto del período gravable 2012, "*pues el objeto de la norma no afecta hechos ocurridos en dicho período*", toda vez que "*los activos omitidos y los pasivos inexistentes corresponden a períodos anteriores al 2012 y que se encuentran actualmente en firme*".

Instituto Colombiano de Derecho Tributario⁹

12. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas demandadas. En concepto elaborado por dos de sus miembros¹⁰ y sometido a la aprobación de los demás integrantes del Consejo Directivo, dicha entidad presentó, en primer lugar, algunas consideraciones sobre la naturaleza jurídica del beneficio concedido por la disposición acusada para, a continuación, presentar argumentos en defensa de su constitucionalidad.

Sobre lo primero, señalan que las normas cuestionadas establecen "*un incentivo tributario dirigido al cumplimiento futuro y saneamiento de irregularidades mediante el pago del tributo y uno a una amnistía tributaria*", dado que esta última "*supone la preexistencia de una obligación tributaria incumplida hasta la fecha, la cual es dispensada a cambio del cumplimiento de unas condiciones fijadas para ello*".

Sostienen que la razón para excluir que el supuesto contemplado en la norma acusada constituya una amnistía es que, en este caso, "*no existen obligaciones ciertas e indiscutidas, la cuales el Estado renuncia a exigir*", dado que aquella solo se aplica a los "*activos omitidos o pasivos inexistentes originados en períodos no revisables*". Por lo anterior, "*en la fecha en la cual el contribuyente decide acogerse al beneficio tributario no hay una obligación preexistente, toda vez que éstas quedaron extinguidas con la firmeza de la liquidación privada*". Así, tratándose de declaraciones que se encuentran en firme y sobre las cuales la Autoridad Tributaria no puede ejercer su potestad fiscalizadora, mal puede predicarse una renuncia del Estado al pago de una obligación exigible".

Explican que la finalidad de la norma demandada es "brindar al contribuyente la oportunidad de incluir los activos omitidos o excluir los pasivos inexistentes de períodos no revisables, no como renta líquida, sino como ganancia ocasional con el tributo correspondiente". Admiten que si bien ello "podría generar un menor tributo que aquel que se generaría si los incluyera voluntariamente siguiendo la norma vigente para otros períodos distintos al 2012 y 2013, (...) al mismo tiempo, causaría una obligación cierta y el correspondiente recaudo en favor del fisco".

Tras explicar la naturaleza jurídica del beneficio establecido en las normas demandadas, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, sustenta la exequibilidad del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012. Como punto de partida, el Instituto interviniente precisa que el examen de constitucionalidad debe tener en cuenta el contexto en el que se expide la norma demandada, la cual se enmarca en una reforma tributaria que extiende la territorialidad de las personas y activos sujetos a tributación en Colombia, expande la base gravable y los sujetos pasivos, establece nuevas hipótesis de abuso y fraude, o confiere potestades administrativas para fiscalizar y recalificar operaciones gravadas. Tal reforma se adiciona con la suscripción de tratados internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión, todo lo cual aconseja contar con un régimen de transición que permita revelar los capitales ocultos a un menor costo fiscal del requerido para las labores de fiscalización. Señala además que esta medida constituye una estrategia de cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias recomendada por la OCDE, organización de la cual nuestro país aspira a ser miembro.

Sobre esta base, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario sostiene que la regulación establecida en las normas acusadas no infringe los principios de igualdad y equidad. Para sustentar esta conclusión, se compara esta regulación transitoria, por un lado, con la establecida en la norma general contenida en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario; por otra parte, con el tratamiento otorgado a los contribuyentes cumplidos.

Respecto a la primera comparación, el interviniente explica que en el régimen general de saneamiento previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario "el valor de los activos se lleva a la declaración como renta ordinaria, con lo cual se permite incluir costos y gastos, descuentos y rentas exentas para llegar a la base gravable disminuida"; entretanto, "la norma transitoria solo permite tratarlas como ganancias ocasionales sobre el valor real del activo (...) lo que significa que la base gravable puede ser mayor que la de la renta ordinaria". Otra diferencia relevante es que "el régimen transitorio no menciona la tarifa sino que se remite a la de ganancia ocasional que la misma ley fijó en el 10% con la aspiración de que los contribuyentes se sinceran con la administración fiscal. En cambio, la tarifa aplicable a la renta líquida es progresiva para las personas naturales o fija del 25% para sociedades". Así las cosas, "la mayor tarifa para rentas ordinarias, presuntas o por comparación patrimonial, se compensa con la menor base, en términos generales y, de otro lado, aunque ambos grupos han incurrido en ocultamiento se les da la oportunidad de formalizar sus negocios y sus patrimonios en distintas circunstancias, siendo menor el impacto del que se acoge al trato especial mas pronto (...)".

Por otra parte, al comparar el régimen transitorio establecido en las normas demandadas con el tratamiento previsto para los contribuyentes cumplidos, el interviniente destaca que estos últimos también ven disminuida la tarifa de la ganancia ocasional al 10%. Señala que en la reforma tributaria la reducción de saneamiento prevista en las normas acusadas se acompaña de una reducción general de la tarifa aplicable a las ganancias ocasionales, que beneficia tanto a los contribuyentes cumplidos como a los que requieran acogerse al beneficio previsto en el régimen transitorio de saneamiento.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicita a la Corte declararse inhibida para pronunciarse de fondo en relación con el cargo por violación al artículo 136, numeral 1º de la Constitución, dado que no concurren los requisitos de certeza y especificidad. Las razones no son ciertas, por cuanto el cargo no se dirige contra una proposición jurídica real y existente, sino contra "una de las tantas posibles consecuencias de la aplicación de la norma acusada, como es el blanqueamiento de activos adquiridos ilícitamente". El cargo tampoco se apoya en razones específicas, por cuanto no se explica cómo la disposición acusada quebranta la prohibición dirigida al Congreso de inmiscuirse en asuntos de competencia privativa de otras autoridades (art. 136, num. 1º, CP.). Sostiene que, si en gracia de discusión, se admitiera la aptitud del cargo, tampoco estaría llamado a prosperar por cuanto "la inclusión de los activos omitidos en las declaraciones de renta no libera al contribuyente de la responsabilidad penal derivada del origen ilícito de los recursos".

Por último, en relación con el cargo por violación del principio de no retroactividad de las normas tributarias, el interviniente señala que no le asiste razón a los demandantes. Afirma que debe distinguirse el período gravable en el que se omitieron los activos o incluyeron pasivos inexistentes, de aquel período en el que se incluirá el valor de dichos activos o pasivos como ganancia ocasional. Sostiene que, si bien el primero de estos períodos es anterior a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, el incentivo contemplado en esta norma no está regulando situaciones anteriores a su entrada en vigencia, sino que está dando solución a la problemática generada por conductas que no habían sido investigadas. Añade que, por supuesto, el segundo período gravable, en el que se incluirá el valor de los activos o pasivos como ganancia ocasional para derivar de ello consecuencias tributarias, ocurre con posterioridad a la entrada en vigor de la ley. En apoyo de esta conclusión se refiere a la sentencia C-138 de 1996¹¹, indicando que en ella la Corte estableció que medidas como la contemplada en las normas demandadas no son contrarias al principio de irretroactividad de los tributos.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN¹²

13. El Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 5612 del 31 de julio de 2013, solicitó a la Corte Constitucional declarar inexequibilidad del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, con efectos retroactivos al 26 de diciembre de 2012, momento de promulgación de dicha ley.

La Vista Fiscal sostiene que el beneficio contemplado en la norma demandada pertenece al género de las amnistías tributarias, las cuales, a su juicio, "las más de las veces no tienen ninguna justificación constitucional" a la luz de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, "ya que no puede premiarse al sujeto obligado que actúa con conducta morosa o evasora, dándole condiciones y tarifas de legalización tributaria

más benignas y baratas que las impuestas al contribuyente cumplido y que ha pagado tarifas más altas". En respaldo de esta posición, cita la sentencia C-992 de 2001¹³, donde la Corte sostuvo la inconstitucionalidad de amnistías tributarias cuya única justificación consista en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario.

Afirma que la amnistía que se establece en la norma acusada consagra un tratamiento más favorable que el previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario (luego de la adición efectuada por el artículo 6º de la Ley 863 de 2003), en tanto "para los casos amnisteados la tarifa de la ganancia ocasional es únicamente del 10% (...) mientras que en los casos no amnisteados la tarifa oscila entre el 19% y el 33% (...)" En segundo lugar, se permite al contribuyente amnistiado pagar su obligación en cuatro cuotas, posibilidad no prevista para los casos no amnisteados. En tercer lugar, ella permite la repatriación de activos omitidos sin control de origen y sin sanciones de carácter cambiario, situación no prevista para los casos no amnisteados. Finalmente, señala que la amnistía analizada no es transitoria sino permanente, pues por la vía de la corrección de las declaraciones tributarias se estimula al contribuyente para que omita activos o declare pasivos inexistentes con el fin de pagar un menor impuesto, no ya entre el 19% y el 33%, sino del 10%, al corregir la declaración dentro de los dos años posteriores al vencimiento del plazo para declarar.

En relación con el cargo por violación al principio de irretroactividad de la ley tributaria, el Ministerio Público sostiene que no le asiste razón a los demandantes, toda vez que el artículo 338 constitucional establece que las leyes que regulen contribuciones cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo podrán aplicarse a partir del período que comience después de entrar en vigencia la respectiva ley. Sostiene que así sucede en el caso de la norma acusada, que al ser promulgada el 26 de diciembre de 2012, es aplicable a partir del año 2013.

Para concluir, solicita la declaratoria de inexequibilidad con efectos retroactivos de la norma demandada. Argumenta que, al existir suficiente claridad sobre la prohibición constitucional de conceder amnistías tributarias, tal decisión no iría en contra del principio de buena fe, pues la mayoría de personas objeto de este beneficio tributario han contrariado este principio mediante comportamientos elusivos o evasores.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4º de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer de la presente demanda.

Cuestión Preliminar. Examen de aptitud sustantiva de la demanda

2. Debido a que el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuestionó la aptitud de todos los cargos formulados en la demanda y que el Instituto Colombiano de Derecho Tributario hizo lo propio respecto del cargo por violación del artículo 136, numeral 1º de la Constitución, corresponde a la Sala examinar si las acusaciones presentadas por los demandantes satisfacen los presupuestos mínimos que habilitan a esta Corporación para emitir un pronunciamiento de fondo.

3. El artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 establece que las demandas que presenten los ciudadanos en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad deberán contener: (i) el señalamiento y transcripción de las normas acusadas; (ii) la indicación de las normas constitucionales que se consideran infringidas y de (iii) las razones por las cuales se estiman violadas. Adicionalmente, deberá indicarse (iv) la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda y, cuando la norma se impugne por vicios de forma (iv) el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado.

4. El tercero de los requisitos antes indicados, conocido como *concepto de violación*, requiere que el demandante despliegue una labor argumentativa que permita a la Corte fijar de manera adecuada los cargos respecto de los cuales debe pronunciarse y, de este modo, respetar el carácter rogado del control de constitucionalidad. En ese orden de ideas, esta Corporación ha consolidado una doctrina sobre los requisitos básicos para examinar la aptitud de la demanda, expuestos de manera canónica en la sentencia C-1052 de 2001¹⁴, en los siguientes términos:

Claridad: exige que cada uno de los cargos de la demanda tenga un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa.

Certeza: Esto significa que (i) la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente "y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita"; (ii) que los cargos de la demanda se dirijan efectivamente contra las normas impugnadas y no sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda.

Especificidad: Las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través "de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada", que permita verificar una oposición objetiva entre el contenido de las normas demandadas y la Constitución. De acuerdo con este requisito, no son admisibles los argumentos "vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales" que no se relacionan concretamente con las disposiciones que se acusan.

Pertinencia: El reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En este orden de ideas, son inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales y doctrinarias, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que "el demandante en realidad no está acusando el contenido de la norma sino que está utilizando la acción pública para resolver un problema particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso específico"; tampoco prosperarán las acusaciones que

fundan el reparo contra la norma demandada en un análisis de conveniencia, calificándola "de inocua, innecesaria, o reiterativa" a partir de una valoración parcial de sus efectos.

Suficiencia: Se requiere la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto de la norma demandada. La suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren *prime facie* convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan *una duda mínima* sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.

Finalmente, la Corte ha establecido que la apreciación del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicación del principio *pro actione*, de tal manera que se garantice la eficacia del derecho fundamental que asiste a todo ciudadano a participar en el control del ejercicio del poder a través del ejercicio de la acción de inconstitucionalidad (art. 40, num. 6º, CP.). Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo.

6. En síntesis, los demandantes plantean cuatro cargos en contra del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012:

(i) La existencia de una omisión legislativa relativa, contraria al artículo 13 CP., al regular sólo algunas relaciones y dejar por fuera otros supuestos análogos.

(ii) La infracción a los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 constitucionales, que consagran los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, debido a que la norma acusada introduce una amnistía que establece un trato inequitativo entre los contribuyentes renuentes y quienes han cumplido puntualmente sus obligaciones tributarias.

(iii) Infracción del artículo 136 numeral 1 de la Constitución, con el argumento de que la norma censurada se va a prestar para el "blanqueamiento" de dineros procedentes de actividades ilícitas que se encuentren en el exterior.

(iv) Desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley tributaria (art. 363 CP.), al disponer que el beneficio tributario establecido en la norma acusada podrá aplicarse a las declaraciones de renta del año gravable 2012.

7. Para examinar la aptitud sustantiva de la primera de las acusaciones planteadas por los demandantes es preciso tener en cuenta que la procedencia de cargos por omisión legislativa es excepcional, en razón de los límites funcionales al control de constitucionalidad que se derivan del principio de separación de las ramas del poder público (art. 113 CP.). En ese orden de ideas, esta Corporación ha establecido que, además de los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, para evaluar la procedencia de cargos por omisión legislativa relativa el demandante debe satisfacer unas cargas argumentativas específicas, a saber:

(i) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador.¹⁵ Además de los anteriores criterios, en algunos pronunciamientos la Corte ha precisado que también es menester tener en cuenta: (vi) si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o (vii) si se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas.¹⁶

En el presente caso los demandantes no desplegaron una carga argumentativa mínima que permitiera comprender el sentido de la omisión legislativa imputada al artículo 163 de la Ley 1607 de 2012. En el escrito de acusación se limitan a señalar que la norma demandada "solamente ha regulado algunas relaciones dejando por fuera otros supuestos análogos, con clara violación del principio de igualdad". Sin embargo, no cumplen con la carga de indicar cuáles son los casos análogos que la norma debió regular; por qué la pretendida omisión que se imputa a la norma carece de un principio de razón suficiente que torne injustificado el trato desigual y cuál es el deber constitucional específico que está desconociendo el legislador con la omisión denunciada.

Así las cosas, la Corte concluye que no existe un cargo que la habilite para emitir un pronunciamiento de fondo en torno a la existencia de una omisión legislativa relativa que conduzca a una infracción del principio de igualdad.

8. Lo mismo ocurre con el cargo por violación al artículo 136 numeral 1º constitucional, el cual carece de los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia, razón por la cual la Corte se inhibirá para pronunciarse sobre el mismo.

Esta acusación no satisface el requisito de certeza por cuanto no se dirige contra un contenido normativo que pueda ser adscrito al artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, sino que versa sobre una consecuencia que, a juicio de los actores, se deriva del beneficio tributario allí establecido, como es la posibilidad de que éste facilite el "blanqueamiento" de dineros procedentes de actividades ilícitas que se encuentren en el exterior.

El cargo tampoco es específico ni suficiente, dado que los actores no argumentan de qué manera la prohibición dirigida al Congreso de inmiscuirse en asuntos de competencia privativa de otras autoridades (art. 136, num. 1º, CP.) resulta infringida por la norma demandada. Para

llegar a comprender por qué el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 desconoce dicha prohibición, sería menester desarrollar una serie de premisas intermedias que permitan mostrar la relación entre la norma demandada y la que proponen como parámetro de constitucionalidad. Esta carga argumentativa le corresponde al demandante y no puede ser colmada de manera oficiosa por la Corte, en virtud del carácter rogado del control de constitucionalidad. Al no trazar un derrotero argumentativo que muestre con claridad la manera como la disposición acusada desconoce el artículo 136, numeral 1º de la Constitución se incumple el requisito de *especificidad* y a la vez el de *suficiencia*, por cuanto no logra sembrarse siquiera una duda mínima sobre la existencia de una posible infracción de la norma constitucional invocada como parámetro de control.

9. Entretanto, la acusación por desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley tributaria (art. 363 CP.) no satisface el requisito de *suficiencia*. Los demandantes se limitan a señalar que la aplicación de la norma acusada para el período gravable 2012 supone una aplicación retroactiva de la ley tributaria, toda vez que aquella modificó uno de los elementos esenciales del tributo, como es la alícuota aplicable. Sin embargo, no cumplen con la carga de indicar de manera clara y suficiente en qué consiste dicha modificación, sin que corresponda a la Corte entrar a suplir las falencias argumentativas de los accionantes, pues ello desvirtuaría el carácter rogado del control de constitucionalidad. Así las cosas, los escasos elementos aportados por los accionantes no alcanzan a suscitar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma en relación con este cargo, razón por la cual no se cumplen los presupuestos para proferir una decisión de fondo.

10. En conclusión, sólo el segundo de los cargos antes enunciados satisface las exigencias argumentativas necesarias para activar el control de constitucionalidad. En efecto, la acusación principal de la demanda es la relativa a la infracción de los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP.), debido al establecimiento en la norma acusada de un beneficio, que los actores califican como una "amnistía tributaria", en virtud de la cual, en criterio de los actores, se dispensa un trato más favorable para aquellos contribuyentes que en el pasado han omitido declarar activos o han incluido en sus declaraciones tributarias pasivos inexistentes, quienes en virtud de la norma acusada podrán pagar un impuesto menor respecto del que debieron cancelar a los contribuyentes que cumplieron de manera puntual con sus obligaciones tributarias.

En este caso la acusación recae sobre un contenido normativo que efectivamente puede ser adscrito al artículo 163 de la Ley 1607 de 2012. Al margen de la controversia propuesta por algunos de los intervenientes, quienes sostienen que tal beneficio en realidad no constituye una amnistía tributaria y señalan no puede comprobarse con certeza si quienes se acojan al beneficio previsto en la norma demandada resulte inferior del que les habría correspondido pagar en caso de no haber omitido declarar los activos o no haber incluido pasivos inexistentes, lo cierto es que los demandantes plantean argumentos que, de manera razonable, permiten suponer que la norma demandada introduce un tratamiento fiscal más favorable al que, por definición, sólo pueden acogerse los contribuyentes que en su momento incumplieron la obligación de declarar todos sus bienes. Lo anterior siembra dudas sobre la constitucionalidad de este beneficio a la luz de los preceptos constitucionales que imponen la obligación de contribuir de manera equitativa a la financiación de los gastos e inversiones públicas.

En consecuencia, el examen de constitucionalidad estará circunscrito al cargo relativo a la infracción de los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP.).

Presentación del caso y formulación del problema jurídico

11. Los demandantes sostienen que el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 establece una amnistía tributaria para los contribuyentes que omitieron declarar activos o incluyeron pasivos inexistentes en las declaraciones correspondientes a períodos anteriores no revisables. Argumentan que tal beneficio es contrario a los principios de equidad y justicia tributaria por cuanto premia a quienes evadieron el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales, al permitirles legalizar su situación fiscal a través del pago de un impuesto menor al que le correspondió pagar a los contribuyentes cumplidos.

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario defendieron la constitucionalidad de la norma acusada. Coincidieron en señalar que el incentivo en ella establecido no constituye una amnistía tributaria, en tanto no supone la condonación de obligaciones incumplidas, sino más bien una medida orientada al saneamiento de irregularidades acaecidas en períodos no revisables. Sostienen además que el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 introduce un régimen transitorio de inclusión, como *ganancia ocasional*, del valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables. Esta medida es análoga a la establecida, con carácter permanente, en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 6 de la Ley 863 de 2003), norma que ofrece la posibilidad de incluir el valor de activos omitidos y pasivos inexistentes, originados en períodos no revisables, ya no como ganancia ocasional, sino como *renta líquida gravable*. Debido a que este régimen permanente fue considerado ajustado a la Constitución en la sentencia C-910 de 2004¹⁷, los intervenientes coinciden en que lo propio debe ocurrir con el régimen transitorio previsto en la norma que se demanda en esta ocasión.

El Ministerio Público coincide con los demandantes en señalar que la norma acusada establece una amnistía tributaria contraria a la constitución, razón por la cual solicita a la Corte que declare su inexequibilidad con efectos retroactivos al 26 de diciembre de 2012, fecha de promulgación de la Ley 1607 de 2012.

12. Planteada la presente controversia constitucional en los términos descritos, corresponde a la Corte Constitucional establecer si vulnera los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP.) la posibilidad de incluir en las declaraciones de renta y complementarios de los años 2012 y 2013 o en las correcciones de las declaraciones tributarias, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, a manera de ganancia ocasional con liquidación del respectivo impuesto.

13. Con el fin de dar respuesta a esta cuestión, se hará referencia, en primer lugar, al contenido protegido por los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Luego, se hará una síntesis de la doctrina constitucional en materia de amnistías y saneamientos tributarios, con el fin de establecer las condiciones bajo las cuales este tipo de beneficios resultan compatibles con los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria. Sobre esta base, la Sala examinará la naturaleza jurídica de la medida establecida en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 y determinará si con ella se vulneran los citados principios constitucionales.

Los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia tributaria

14. El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que comparten la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

15. Aquellos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal, en los principios de generalidad y equidad que, a su vez, están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero a la vez el diseño del sistema impositivo debe responder a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen límites constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder tributario.

16. El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria¹⁸. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago.¹⁹ Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de *equidad horizontal* según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. También postula un mandato de *equidad vertical*, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.²⁰

17. El principio de justicia tributaria, consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente modular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.²¹

18. Con independencia de otros contenidos que puedan ser adscritos a las disposiciones constitucionales que consagran los principios de igualdad (art. 13 CP.), equidad y justicia tributaria (arts. 95-9 y 363 CP.), todos ellos fundamentan una exigencia de equidad horizontal, conforme a la cual se debe gravar de manera igual a quienes gozan de igual capacidad económica; ella, a su vez, implica la prohibición de romper este principio de igual tratamiento para dispensar del cumplimiento de sus obligaciones tributarias a un sujeto o grupo, sin que medien circunstancias que justifiquen un tratamiento diferenciado.

Es precisamente esta exigencia la que se ve comprometida cuando el legislador establece amnistías u otros mecanismos de saneamiento tributario, orientados a generar incentivos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con sus obligaciones fiscales. En anteriores decisiones la Corte ha examinado la constitucionalidad de normas que establecen este tipo de medidas y, a través de ellas, ha construido una doctrina sobre las condiciones que aquellas deben satisfacer para no vulnerar los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

Las amnistías y saneamientos tributarios en la jurisprudencia constitucional

19. En la sentencia C-260 de 1993,²² la Corte por primera vez se pronunció sobre la constitucionalidad de las amnistías tributarias, al resolver la demanda interpuesta contra el artículo 66 de la Ley 49 de 1990 "por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones", que establecía un saneamiento por impuesto al cine.²³ La norma permitía, a quienes tenían pendiente el pago de dicho impuesto, ponerse al día cancelando solamente el 8.5% como tarifa (originalmente prevista en el 16%), sin intereses, siempre y cuando lo hicieran dentro de los términos y condiciones allí previstas. Valga señalar que esta norma no fue demandada por infringir los principios de justicia y equidad tributaria, sino el artículo 136 numeral 4 de la Constitución, que prohíbe al legislador decretar donaciones a favor de personas o entidades.

La Corte declaró exequible la norma acusada por considerar que con ella no se establecía una donación, debido a que la medida de saneamiento prevista no implicaba una renuncia al cobro de la totalidad de las obligaciones fiscales pendientes de pago. Pero adicionalmente se detuvo a examinar la naturaleza del beneficio en ella previsto y su compatibilidad con los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

Sobre lo primero, señaló que se trataba de una medida de saneamiento del impuesto que operaba a través del establecimiento de una amnistía. En esta decisión definió el "saneamiento" como "la acción humana de reparar, mejorar o remediar una situación que no se adecúa a la naturaleza de las cosas", mientras que, con apoyo en un concepto de la DIAN, caracterizó la "amnistía" en materia tributaria como "la

autorización que la administración tributaria concede al contribuyente para que ajuste su situación fiscal a la realidad, sin que este comportamiento le acarree consecuencias de investigación, liquidaciones o sanciones", señalando además que "el perdón y olvido en que radica la amnistía debe recaer sobre una situación fiscal comprobable y anterior".

En relación con lo segundo advirtió que una amnistía como la establecida en la norma demandada "podría en principio interpretarse como violatoria del principio de igualdad, consagrada en la Carta Política como un derecho fundamental, puesto que hace diferenciación en favor de quienes han incumplido con sus obligaciones tributarias, respecto de quienes, en cambio, si han cumplido con esas obligaciones. Es esta la situación que se presenta, en general, con las amnistías tributarias indiscriminadas". Sin embargo, la Corte consideró que en el caso sometido a su consideración concurría una justificación específica para adoptar esta medida, debido a la profunda crisis que para entonces afectaba la industria cinematográfica y, en concreto, a productores y distribuidores, razón por la cual juzgó razonable y equitativo el otorgamiento de este beneficio tributario, dentro de los límites temporales y condiciones definidas por el legislador.

Con todo, ya en esta sentencia la Corte llamó la atención "sobre el cuidado muy riguroso que debe tenerse al otorgar este tipo de amnistías, las cuales deben basarse exclusivamente en la razonabilidad que las justifique, sólo para casos muy específicos. Igualmente debe la Corte llamar la atención a las autoridades encargadas de la recaudación de impuestos, sobre su obligación de cumplir este cometido teniendo en cuenta los principios de equidad y eficiencia que consagra la Carta (Art. 363), evitando incurrir en conductas negligentes o tolerantes, como aquellas en las cuales, con lamentable frecuencia, se ha incurrido en muchos casos. Debe insistirse en que sólo por razones de equidad se justifica apartarse del sentido de igualdad que debe imperar, como regla general, en materia de recaudación de impuestos".

20. Esta advertencia fue reiterada en la sentencia C-511 de 1996,²⁴ donde se declaró la inexistencia de varios artículos de la Ley 223 de 1995 "Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones" en los que se establecían diversas medidas de saneamiento y se excluía de responsabilidad a contadores, revisores fiscales y administradores por los hechos objeto de tales saneamientos.

La Corte sostuvo que las medidas de saneamiento previstas en las normas objeto de control tenían varias características comunes: "La primera, las personas y entidades a las que se aplican, son aquéllas que han incumplido las leyes tributarias que consagran deberes y obligaciones de diversa índole. La segunda, el estímulo que la ley ofrece a los sujetos anteriores con el objeto de que ajusten sus cuentas con el erario, consiste en eliminar cargos como la mora, la extemporaneidad, la actualización monetaria y, tratándose de las entidades públicas, la entera obligación. La tercera, el Estado, en consecuencia, renuncia parcial o totalmente, en favor de los deudores, a recibir el pago de los créditos que le son debidos y, por consiguiente, se abstiene de exigir su pago por la vía administrativa o judicial. La cuarta, las medidas de saneamiento son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y beneficiar indiscriminadamente a los deudores morosos".

Tras examinar la diferencia entre exenciones y amnistías tributarias, sostuvo que las medidas de saneamiento previstas en la Ley 223 de 1995 correspondían a esta última categoría y las juzgó contrarias a los principios de igualdad y equidad que deben informar el sistema tributario, debido a que establecían una diferencia de trato injustificable entre contribuyentes morosos y cumplidos.

La Corte empleó un test de razonabilidad para fundamentar esta conclusión. En ese orden de ideas, afirmó que el régimen de saneamiento previsto en la Ley 223 de 1995 perseguía fines legítimos, como ofrecer a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal, facilitar la recuperación parcial de sumas adeudadas al fisco y aumentar el número de personas que ingresan a la base de contribuyentes. Sostuvo además que se trataba de un conjunto de mecanismos idóneos para contribuir al logro de estos fines, en tanto ofrecían a los deudores un estímulo poderoso para ponerse al día con el fisco.

Sin embargo, la Corte consideró que no se había demostrado la necesidad de las medidas, pues bien podía el Estado haber recaudado los impuestos dejados de pagar a través del uso eficiente de las herramientas administrativas y judiciales dispuestas para el efecto. Asimismo juzgó que las medidas eran "claramente desproporcionadas", por cuanto concedían a los contribuyentes morosos el beneficio de pagar al fisco sólo una fracción de lo que efectivamente pagó quien cumplió de manera íntegra y puntual su deber de tributar.

En esta decisión la Corte sostuvo que: "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".

No obstante, dejó abierta la posibilidad de establecer amnistías tributarias a través de la ley en casos debidamente justificados, advirtiendo que el control constitucional de este tipo de medidas habrá de someterse a un escrutinio más severo del que por lo general de adopta en el control de regulaciones fiscales:

"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".

En definitiva, a partir de esta sentencia la Corte dejó en claro que la libertad de configuración del legislador para establecer amnistías y saneamientos tributarios es limitada, debido a que con ellas puede llegar a alterarse el reparto equitativo de las carga impositiva que deben soportar los ciudadanos. En consecuencia, para adoptar tales medidas es preciso acreditar, tanto en la exposición de motivos como en los debates parlamentarios, la existencia de circunstancias especiales que justifiquen su expedición, al igual que la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de las medidas adoptadas.

21. Este precedente fue reiterado en la sentencia C-992 de 2001²⁵ para declarar la inexequibilidad del artículo 4 de la Ley 633 de 2000, que consagraba el llamado "beneficio especial de auditoría", en virtud del cual se establecía un incentivo para incluir en la declaración correspondiente al año gravable 2000 los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999 y que no habían sido declarados.

El incentivo consistía en: (i) reducir a cuatro meses el término para que estas declaraciones quedaran en firme en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen; (ii) permitir al contribuyente pagar el equivalente al tres por ciento (3%) del valor patrimonial bruto de dichos activos, de los cuales dos (2) puntos serán cancelados a título de impuesto sobre la renta y un (1) punto como sanción por la omisión de activos (sanción que, por regla general, es del 5% según el artículo 649 del Estatuto Tributario); (iii) eximirlo de ulteriores investigaciones y sanciones cambiarias por infracciones derivadas de las divisas que tuviere en el exterior antes del 1º de agosto de 2000. La norma establecía un límite temporal para acceder a este beneficio y condicionaba la reducción del término de firmeza de las declaraciones y la exención de ulteriores investigaciones y sanciones a que previamente no se hubiese notificado requerimiento especial ni pliego de cargos, respectivamente.

Aunque para la fecha en que se profirió la sentencia ya la norma había perdido vigencia, la Corte consideró procedente pronunciarse de fondo sobre su constitucionalidad, en aplicación de la doctrina de la *perpetuatio jurisdictionis*. Encontró que el "beneficio especial de auditoría" se asimilaba a una amnistía contraria a la Constitución, razón por la cual se requería un pronunciamiento de fondo para evitar que en el futuro se reprodujera el contenido material de este tipo de normas.

Sostuvo que tal mecanismo distaba del beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, pues este último consistía en un beneficio a futuro, consistente en la reducción del término de firmeza de la declaración tributaria, como contraprestación al aumento del impuesto a cargo del contribuyente. Por el contrario, la norma acusada miraba al pasado, al disminuir de dos años a cuatro meses el término de firmeza de las declaraciones, no como una forma de estimular el pago voluntario de la obligación tributaria, sino como contrapartida a la inclusión de activos en moneda extranjera que se poseían con anterioridad y no habían sido declarados.

En definitiva, la Corte concluyó que el beneficio establecido en la norma acusada "constituye una amnistía que está favoreciendo a los 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". Sostuvo además que "el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió haber declarado dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza "legalizar" estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometiéndose a tarifas más altas". Por tal razón, declaró la inexequibilidad del artículo 4 de la Ley 633 de 2000, con efectos a futuro.

22. La Corte mantuvo esta misma línea decisoria en la sentencia C-1115 de 2001,²⁶ para declarar la inexequibilidad del artículo 100 de la Ley 633 de 2000, que establecía una reducción periódica en el porcentaje con base en el cual se calculaban los intereses moratorios de las obligaciones tributarias.

Sostuvo que la norma establecía una amnistía contraria al principio de igualdad en tanto establece una diferencia de trato injustificada entre los deudores morosos que, por su mayor retardo, lograron acogerse a la reducción de los intereses de mora y quienes por haber cancelado tales obligaciones en mora antes de la expedición de la norma (incluso el día anterior) o por haber suscrito acuerdos de pago con anterioridad, sí tuvieron que pagar íntegramente dichos intereses. Pese a que estos últimos realizaron un esfuerzo mayor por ponerse al día con el fisco, acabaron siendo sancionados con mayor rigor que quienes postergaron por más tiempo el pago de sus obligaciones.

En esta ocasión la Corte recordó que, según el precedente establecido en la C-511 de 1996, el legislador tiene la posibilidad de consagrarse, de manera excepcional, amnistías tributarias, siempre y cuando acredite de manera suficiente la razonabilidad de su adopción y supere un test estricto de constitucionalidad: "Conforme con lo anterior, corresponde al Congreso y al Gobierno (de quien es la iniciativa de medidas exonerativas de obligaciones tributarias), la carga de justificar su adopción y la demostración de la proporcionalidad y razonabilidad de la medida. La comprobación de la existencia de esta justificación, llevada a cabo con base en la presencia de circunstancias de crisis excepcionales, debe ser adelantada con rigor por la Corporación en cada caso particular".

Sobre esta base, efectuó un examen de la razonabilidad de la norma, que le llevó a concluir que el legislador no había satisfecho la carga de argumentación establecida en el precedente citado, pues no se acreditó una situación excepcional de crisis que marcaría una diferencia respecto de coyunturas anteriores en las que también se establecieron amnistías que fueron declaradas inexequibles. La Corte sostuvo que:

"En el caso presente, la explicación del proyecto de norma propuesto a consideración del Congreso y que finalmente fue adoptado como artículo 100 de la Ley 633 de 2000, aclara la utilidad de la disposición para lograr el rápido recaudo de obligaciones tributarias vencidas, mas no justifica la necesidad de la medida, es decir la imposibilidad de ser sustituida por otra que sin irrogar el sacrificio del derecho a la igualdad, lograra resultados similares y fuera también eficaz. Ni tampoco aclara por qué el mencionado sacrificio de derechos es menor al beneficio obtenido, es

decir no explica la proporcionalidad estricta de la disposición, como antes se dijo. La Carga de esta argumentación correspondía a quienes participaron en el debate legislativo, y no está incluida en ninguna de las ponencias para debate del proyecto que tuvieron lugar después de la inclusión de la norma dentro del articulado del proyecto, ni se ha hecho en la presente causa".

Señaló que, no obstante el incumplimiento de esta carga argumentativa, en caso de que la Corte hallara argumentos que permitieran justificar la necesidad y proporcionalidad del trato desigual, tendría que declarar la exequibilidad de la norma, en aplicación del principio democrático y de conservación del derecho. Al no encontrar tales argumentos, concluyó:

"(A)unque la norma acusada no dice expresamente que concede una amnistía o saneamiento tributario, su contenido normativo es el de tal medida. La amnistía así concedida implica un sacrificio del derecho a la igualdad, que si bien resulta útil al propósito que persigue la disposición, cual es mejorar coyunturalmente el recaudo de los tributos, lo cual en sí mismo no contradice la Constitución, no aparece como una medida actualmente necesaria, ni adecuada en el largo plazo para lograr la puntualidad en el pago de las obligaciones tributarias. Adicionalmente su proporcionalidad estricto sensu no se encuentra demostrada".

En consecuencia, declaró la inexequibilidad de dicha norma con efectos a futuro, con el fin de dejar a salvo las situaciones consolidadas y los derechos adquiridos bajo su vigencia, en aplicación del principio constitucional de buena fe.

23. En la sentencia C-1114 de 2003²⁷ la Corte se pronunció sobre la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 788 de 2002 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones", entre ellos del artículo 80, que establecía un beneficio denominado "actualización de patrimonio" que en lo sustancial coincidía con el "beneficio especial de auditoría" que había sido declarado inexequible en la sentencia C-992 de 2001. El Tribunal Constitucional concluyó que, salvo algunas diferencias menores, esta norma reproducía el contenido del artículo 4 de la Ley 633 de 2000, razón por la cual declaró su inexequibilidad.

24. Entretanto, en la sentencia C-823 de 2004²⁸ esta Corporación estimó ajustado a la Constitución el beneficio temporal establecido en el artículo 32 de la Ley 863 de 2003 para los deudores morosos o que hubieren suscrito acuerdos de pago con la Administración. El beneficio consistía: (i) en alterar el orden de imputación de pagos, en relación con la regla general prevista en el art. 804 del Estatuto Tributario; (ii) diferir el pago de las sumas adeudadas; (iii) mantener la tasa de interés que estaba vigente al momento de suscribir el acuerdo de pago.

En esta ocasión, la Corte desestimó los cargos por violación a los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, al establecer un tratamiento más favorable para los contribuyentes morosos respecto de los cumplidos. Consideró 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*".

Sostuvo además que el beneficio previsto en la norma no configuraba una amnistía tributaria, toda vez que "el cambio temporal de la prelación en la imputación de los pagos en él prevista no comporta la condonación o remisión de la obligación tributaria preexistente como tampoco de las sanciones y de los intereses de mora causados hasta el momento del pago". Adicionalmente se afirma que, a diferencia del caso examinado en la sentencia C-1115 de 2001, la norma acusada no discriminaba a los deudores que ya habían suscrito un acuerdo de pago, quienes también podían acogerse al beneficio en ella previsto.

25. Por último, en la sentencia C-910 de 2004²⁹ la Corte examinó la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 863 de 2003 "Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas", entre ellas de su artículo 6º, en el cual: (i) se adicionó el Estatuto Tributario, artículo 239-1, que consagra un régimen permanente para facilitar la inclusión, como renta líquida gravable, de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos anteriores no revisables; (ii) se modificó el artículo 649 de dicho Estatuto para establecer una disposición transitoria que permitía incluir activos omitidos o pasivos inexistentes de períodos no revisables en la declaración de renta del año gravable de 2003 sin que se genere renta por diferencia patrimonial, cancelando una sanción del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada año en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).³⁰

Esta regulación fue acusada de violar los artículos 1º, 13º, 95 numeral 9º y 363 de la Constitución Política, en tanto establecía, de manera encubierta, una amnistía tributaria contraria al deber de contribuir de manera justa y equitativa, al sostenimiento de las cargas públicas. Sin embargo, en esta ocasión la Corte consideró que, examinadas a la luz de las regulaciones que fueron modificadas por esta norma y en el conjunto de las demás medidas previstas en el Estatuto Tributario, las adoptadas en el artículo 6 de la Ley 863 de 2003 se ajustaban a la Constitución. Sobre la primera de ellas sostuvo que: "el artículo 239-1 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".

En relación con la segunda medida señaló que: "el análisis de constitucionalidad del artículo 649 transitorio del Estatuto Tributario no puede hacerse de manera aislada, al margen de lo previsto en el artículo 239-1 del mismo Estatuto, como quiera que el artículo 6º de la Ley 863 de 2003 introdujo en esta materia una reforma integral, por virtud de la cual se sustituye el sistema que contenía el anterior artículo 649 del Estatuto Tributario. Ese nuevo esquema, contiene un régimen general y permanente para el tratamiento de la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes, así como una previsión transitoria, orientada a permitir que antes de que entre a regir el nuevo esquema, los contribuyentes puedan regularizar su situación con el fisco. Como quiera que la medida transitoria se aplica a activos omitidos o a pasivos que se habrían generado en períodos 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 exequible". (Subrayas añadidas)

Tales consideraciones llevaron a la Corte a declarar la exequibilidad, por los cargos analizados, del artículo 6º de la Ley 863 de 2003.

26. El anterior recuento jurisprudencial permite sintetizar los elementos principales de la doctrina elaborada por esta Corporación sobre las condiciones de constitucionalidad de las amnistías tributarias:

(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.³¹ 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.³²

(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.³³

(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 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.³⁴

(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.³⁵

(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)³⁶; 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).³⁷

(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)³⁸; 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)³⁹; c. facilitan la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometiéndolos a un régimen más gravoso del que habría correspondido en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones (C-910 de 2004).⁴⁰

(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.⁴¹

27. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala examinará las características del régimen transitorio para la inclusión de activos omitidos y pasivos inexistentes, establecido en la norma acusada, con el fin de determinar si resulta o no lesivo de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

El régimen transitorio para la inclusión de activos omitidos y pasivos inexistentes previsto en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 y su relación con la regulación general establecida en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario

28. La norma acusada adicionó el artículo 239-1 del Estatuto Tributario con un párrafo transitorio en virtud del cual:

(i) Se ofrece a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios la posibilidad de incluir como *ganancia ocasional* los activos omitidos y pasivos inexistentes originados en períodos no revisables⁴², adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto.

(ii) Se trata de un régimen transitorio, por cuanto sólo aplica para las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y

2013 o sus respectivas correcciones.

(iii) Quienes se acojan a éste régimen no estarán obligados al pago de renta por diferencia patrimonial ni renta líquida gravable, siempre y cuando no les haya sido notificado requerimiento especial a la fecha de entrada de la Ley 1607, esto es, antes del 26 de diciembre de 2012; tampoco se generarán sanciones de carácter cambiario.

(iv) Los activos omitidos que se pretendan ingresar al país deberán transferirse a través del sistema financiero, a través de entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario.

(v) Para quienes se acojan a este régimen, el pago del impuesto a las ganancias ocasionales se difiere a cuatro cuotas anuales iguales.

(vi) Cuando se establezca que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitidos o no excluyó todos los pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable y se generará sanción por inexactitud.

29. El régimen transitorio establecido en la norma acusada adiciona la regulación general sobre el tratamiento de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, prevista en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.⁴³ Conforme a este régimen general:

(i) Los contribuyentes pueden incluir como *renta líquida gravable* el valor de los activos omitidos o pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto.

(ii) Se trata de una regulación de carácter permanente, no circunscrita a determinados períodos gravables.

(iii) Quienes se acojan a este régimen no estarán sujetos al pago de renta por diferencia patrimonial.

(iv) Cuando se establezca que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitidos o no excluyó todos los pasivos inexistentes, o no los declare como renta líquida gravable, la administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la correspondiente sanción por inexactitud.

Como se recordará, este régimen general fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004⁴⁴, razón por la cual es necesario establecer las similitudes y diferencias entre esta regulación y la prevista en la norma acusada, con el fin de determinar si el precedente establecido en aquella ocasión debe igualmente controlar la decisión del presente caso.

30. En primer lugar, la Sala encuentra que el régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario implica un tratamiento fiscal más severo del que habría tenido el correspondiente ingreso en caso de haber sido correctamente declarado en el año gravable en el que se occasionó. En efecto, pues la inclusión como renta líquida gravable impide que proceda la aplicación de costos o deducciones que disminuyan la base gravable, razón por la cual, aunque el impuesto se liquida con la misma tarifa (la correspondiente al impuesto sobre la renta), se calcula sobre una base mayor de la que eventualmente habría correspondido en caso de haber sido incluido de manera oportuna en la declaración. Así las cosas, el incentivo que ofrece este régimen general para que los contribuyentes se decidan a declarar los activos omitidos o pasivos inexistentes consiste en eliminar la renta por comparación. Fue precisamente este carácter más gravoso, en relación con el dispensado al contribuyente cumplido, el que llevó a la Corte constitucional a considerar que este régimen general previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario no constituía una amnistía tributaria y a declararlo ajustado a la Constitución.

31. En segundo lugar, el régimen transitorio de inclusión como *ganancia ocasional* de los activos omitidos y pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, establecido en la norma acusada, resulta más atractivo para el contribuyente que el régimen general de inclusión de aquellos como *renta líquida gravable*, contemplado en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Lo anterior por cuanto la Ley 1607 de 2012 redujo la tarifa del impuesto de ganancia ocasional al 10%,⁴⁵ mientras que la tarifa del impuesto a la renta difiere según se trate de sociedades (25% o 33% según el caso),⁴⁶ personas naturales residentes (0%, 19%, 28% o 33%, según el nivel de renta),⁴⁷ usuarios de zona franca (15%)⁴⁸ o contribuyentes del régimen especial (20%).⁴⁹ Así las cosas, para el caso de las personas obligadas a declarar, mientras en el régimen ordinario de renta líquida gravable el impuesto a pagar oscila entre el 15% y el 33% del valor del respectivo activo omitido o pasivo inexistente, en el régimen transitorio de ganancia ocasional el impuesto tan sólo corresponderá al 10% de dicho valor. Adicionalmente, en el régimen transitorio el pago del impuesto se difiere a cuatro cuotas anuales y se excluye la aplicación de sanciones cambiarias en caso de que hubiere lugar a ellas.

32. Así las cosas, pese a la similitud estructural entre ambos regímenes, la regla de decisión que fundamentó la declaratoria de exequibilidad del artículo 239-1 del Estatuto Tributario no podría trasladarse sin más al presente caso, para declarar igualmente exequible el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012. En aquella ocasión la Corte consideró que la inclusión como *renta líquida gravable* de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes, originados en períodos no revisables, se ajustaba a la Constitución, por cuanto el tratamiento otorgado a los contribuyentes que se acogieran a este régimen resultaba incluso más gravoso del que habrían tenido en caso de declarar de manera oportuna y veraz sus ingresos. En definitiva, en la sentencia C-910 de 2004 se estableció una regla según la cual se consideran compatibles con la Constitución aquellas medidas que incentiven a los contribuyentes para declarar activos omitidos o excluir pasivos inexistentes, siempre y cuando no establezcan, sin una justificación constitucional adecuada, un tratamiento más beneficioso del que habría correspondido al mismo contribuyente o a otro en idéntica situación en caso de haber declarado dichos activos de manera oportuna y/o no haber incluido pasivos inexistentes.

33. Para aplicar aquella regla de decisión a la presente controversia sería necesario establecer que el régimen transitorio de inclusión como *ganancia ocasional* de los activos omitidos y pasivos inexistentes previsto en la norma acusada no introduce un tratamiento fiscal más favorable respecto de quienes: (i) declararon dichos activos en el correspondiente año gravable y/o no incluyeron pasivos inexistentes para alterar su

situación patrimonial; (ii) habiendo omitido activos o incluido pasivos inexistentes en sus declaraciones anteriores, se acogieron al régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la norma acusada.

Por lo que respecta a la primera condición, la Sala encuentra que la regulación prevista en la norma acusada para los contribuyentes que omitieron activos o incluyeron pasivos inexistentes en sus declaraciones pasadas, representa, al menos *prima facie*, un tratamiento más benigno en relación con el otorgado al contribuyente que, en igual situación, cumplió con la obligación de incluir todos sus bienes y no modificar su situación patrimonial con pasivos inexistentes. Para llegar a esta conclusión se tiene en cuenta, en primer lugar, que la tarifa del impuesto a las ganancias ocasionales que le corresponde pagar a quien se acoge a este régimen transitorio es menor que la tarifa prevista para el impuesto de renta establecido en períodos anteriores. Y si bien es cierto que, como lo afirman algunos de los intervenientes, para el caso de los contribuyentes que declararon sus activos de manera oportuna, la base gravable habría podido disminuir como consecuencia de la aplicación de deducciones y costos, no es posible afirmar que, en todo caso, tales deducciones compensaran el mayor valor de la tarifa aplicable al impuesto de renta e implicaran el pago de un impuesto menor al establecido en la norma acusada. En segundo lugar, la omisión de declarar activos o la inclusión de pasivos inexistentes tuvo como efecto disminuir el patrimonio en el correspondiente período gravable en el que se verificó la infracción tributaria, con la eventual consecuencia de sustraer al contribuyente, en éste y en los sucesivos períodos, del pago del impuesto al patrimonio al que se encuentran obligados quienes cumplen con las condiciones establecidas en los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario; o bien, en caso de no sustraerlo por completo, de reducir la base para su liquidación, en relación con un contribuyente que, en igual situación económica, haya cumplido con la obligación de declarar todos sus activos y no elevar injustificadamente sus pasivos.

No escapa a la Sala que, como lo sugieren algunos intervenientes, pueden existir situaciones puntuales en las cuales el régimen previsto en la norma acusada no resulte más beneficioso en relación con el tratamiento fiscal que habría recibido el contribuyente en caso de haber incluido todos sus activos de manera oportuna en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el que estos se generaron y no hubiese declarado pasivos inexistentes. La conclusión a la que se llegue en cada caso depende de la situación específica de cada contribuyente, de las normas que le eran aplicables en el año gravable en el que debieron ser declarados dichos ingresos, y de contingencias de otro tipo que escapan al análisis que es posible hacer en sede de control abstracto de constitucionalidad.

Con relación a la segunda de las condiciones antes señaladas para proceder a la aplicación del precedente establecido en la sentencia C-910 de 2004, esto es, que el régimen transitorio previsto en la norma acusada no establezca un tratamiento más beneficioso en relación con el otorgado al contribuyente que estuvo presto a sanear su situación acogiéndose al régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, la Sala encuentra que tal condición no se encuentra satisfecha, toda vez que, como quedó establecido, la inclusión de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes como ganancia ocasional comporta un tratamiento más beneficioso que el de su inclusión como renta líquida gravable, previsto en el régimen general del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, debido a que la tarifa del impuesto a las ganancias ocasionales es inferior a la establecida para el impuesto sobre la renta.

34. Lo anterior permite concluir que entre la regulación declarada exequible en la sentencia C-910 de 2004 y la que es objeto de examen en esta ocasión existe una diferencia relevante que sustrae el presente caso a la regla de decisión empleada en aquella oportunidad. La razón expuesta en los considerandos de esa sentencia consistió en que el régimen previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario no constituía una amnistía tributaria y se ajustaba a la Constitución, porque no se establecía un tratamiento más beneficioso del dispensado al contribuyente que declara todos sus activos de manera oportuna y no incluye pasivos inexistentes en sus declaraciones. Por el contrario, en el presente caso la Sala encuentra que el régimen transitorio previsto en la norma acusada impacta de manera negativa el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes cumplieron de manera completa y oportuna sus obligaciones o de quienes, habiendo omitido en un primer momento declarar todos sus bienes o incluido pasivos inexistentes, se acogieron al régimen general previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Por tanto, es preciso examinar si concurren circunstancias que justifiquen la diferencia de trato establecida en la norma acusada.

El régimen transitorio previsto en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 constituye una amnistía tributaria

35. Uno de los puntos de controversia entre los detractores y los defensores de la norma acusada radica en si esta consagra o no una amnistía tributaria. La Corte encuentra que, de acuerdo con la definición de amnistía tributaria a la que antes se hizo alusión, el régimen transitorio previsto en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 comparte los elementos que caracterizan a este tipo de instrumentos de política fiscal:

En primer lugar, la condición necesaria para que tenga lugar la aplicación de esta medida es que el contribuyente haya omitido declarar activos o incluido pasivos inexistentes en las declaraciones correspondientes a períodos no revisables. Se trata, por tanto, de una medida que presupone el incumplimiento de una obligación tributaria, cual es la de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos.

Como lo señaló esta Corporación en sentencia C-160 de 1998,⁵⁰ el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado previsto en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución, no involucra sólo la obligación de pagar los tributos (obligación tributaria sustancial), sino además el cumplimiento de aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales), entre las cuales se cuenta el deber 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. En ese orden de ideas, y contrario a lo que señalan algunos intervenientes, no sólo se configura una infracción tributaria cuando el contribuyente omite pagar los tributos previamente liquidados, sino también cuando suministra información incompleta o falsa que conduce a liquidar una suma menor de la que efectivamente estaría obligado a tributar.

En segundo lugar, con el régimen transitorio establecido en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 se estimula al contribuyente que faltó al deber antes señalado para ponerse al día con el fisco, mediante la inclusión en su declaración de renta de los períodos gravables 2012 y 2013 (o

en sus correspondientes correcciones), de los activos omitidos y la exclusión de los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables. El incentivo consiste en el compromiso de no aplicar las consecuencias gravosas a las que ordinariamente hay lugar frente a este tipo de infracciones (p. ej. cobro de renta por comparación de patrimonios⁵¹) y, adicionalmente, ofrecer un tratamiento fiscal para los ingresos declarados más favorable del que habría correspondido: (i) en caso de que el contribuyente los hubiere incluido de manera oportuna en la declaración del período en el cual se generaron o (ii) hubiere regularizado su situación acogiéndose al régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

36. Varios de los intervinientes sostienen que la norma acusada no establece una amnistía, por considerar que en el supuesto en ella previsto no puede hablarse propiamente de una obligación preexistente a cuyo cobro renuncie la administración, toda vez que cualquier obligación correspondiente a períodos no revisables ha quedado extinguida una vez las declaraciones privadas adquieren firmeza. La Sala considera que este argumento no desvirtúa la existencia de una amnistía tributaria, por cuanto el deber de suministrar información completa y veraz a la administración tributaria subsiste, con independencia de que haya adquirido firmeza la declaración correspondiente a un determinado período. El contribuyente que omite en los períodos siguientes sanear su situación fiscal continúa incumpliendo su deber de declarar los activos omitidos o de excluir los pasivos inexistentes.

En segundo lugar, no es acertado sostener que por el hecho de que las declaraciones en las que se omitió incluir tales activos o se adicionaron pasivos inexistentes hayan quedado en firme, la administración quede privada de toda posibilidad de derivar consecuencias desfavorables para el contribuyente que ha faltado a este deber. De hecho, la opción de liquidar renta por comparación de patrimonios, prevista en el artículo 236 del Estatuto Tributario, constituye una medida de la que puede valerse la administración tributaria, más allá del término de firmeza de las declaraciones privadas, para gravar los incrementos patrimoniales no justificados, sobre la base de presumir que, en estos casos, el aumento patrimonial corresponde a rentas que el contribuyente omitió declarar en períodos anteriores. La norma acusada establece que el Estado renuncia a imponer esta consecuencia desfavorable al contribuyente, además de las sanciones cambiarias a las que haya lugar. Así que, si bien es cierto que la Administración no estaría facultada para imponer sanciones por inexactitud en relación con las declaraciones en firme, y por tanto no podría renunciar al ejercicio de una facultad con la que ya no cuenta, no por ello puede afirmarse que no existan otro tipo de consecuencias desfavorables para el contribuyente, de cuya aplicación se inhibía el Estado a cambio de incentivar al primero para que regularice su situación tributaria.

37. Sin embargo, las premisas que hasta ahora han sido establecidas, a saber: (i) que la medida prevista en la norma acusada constituye una modalidad de amnistía tributaria y (ii) que ella establece un tratamiento más beneficioso para los contribuyentes que incumplieron el deber de declarar todos sus activos y no incluir pasivos inexistentes, respecto del que se otorga, por un lado, al contribuyente cumplido y, por otro, al que se acogió al régimen general previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, no constituyen argumentos suficientes para concluir que la norma demandada es contraria a la Constitución. Aún es preciso establecer si la afectación de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria que *prima facie* genera este tratamiento desigual, cuenta con una justificación suficiente capaz de derrotar las razones en contra de su constitucionalidad.

Sobre la justificación del tratamiento desigual establecido en la norma acusada

38. De acuerdo con las consideraciones precedentes, la carga de la justificación del tratamiento desigual que se deriva de este instrumento de política fiscal corresponde, en primer término, al legislador, quien debe acreditar la existencia de una situación excepcional que justifique su adopción, como también aportar elementos que evidencien su idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

39. El examen de los antecedentes de la norma acusada evidencia que ella no hacía parte del proyecto de ley presentado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a consideración del Congreso, ni guardaba relación directa con la situación que dio origen a la reforma. En la exposición de motivos se explica que:

"El proyecto de reforma se presenta en un contexto favorable, en el que la economía nacional crece a una tasa saludable y la inversión llega a niveles máximos históricos. El país ha sido destacado por las agencias calificadoras de riesgo por un manejo fiscal y monetario prudente y por sus favorables perspectivas de crecimiento, mientras la economía mundial sufre los efectos de la crisis de la zona Euro. El recaudo por su parte también ha exhibido un comportamiento positivo, con tasas de crecimiento promedio del 22% desde 2010, en buena parte gracias a los esfuerzos institucionales en mejorar la fiscalización y la eficiencia en el recaudo. Estas condiciones permiten que el proyecto no tenga objetivos de recaudo sino corregir inequidades en la actual estructura tributaria que han afectado negativamente a la clase trabajadora".⁵²

En la exposición de motivos se establece que los objetivos principales de la reforma apuntan a corregir la regresividad del sistema tributario y los altos índices de informalidad, aunque también se alude a la necesidad de tomar medidas para hacer frente a los altos niveles de evasión y elusión fiscal que aún subsisten, pese a los avances logrados al respecto. Sin embargo, dentro de los mecanismos propuestos para lograr este último objetivo no se incluye ninguna medida orientada a establecer beneficios por la declaración de activos omitidos o pasivos inexistentes.

Fue en el primer debate del proyecto, surtido de manera conjunta por las Comisiones Terceras de Cámara y Senado, los días 28 y 29 de noviembre de 2012, cuando se adicionó, como artículo 140 del proyecto, la proposición formulada por un Representante,⁵³ que contó con el aval del Ministro de Hacienda.⁵⁴ Durante el primer debate, el representante justifica la propuesta de este modo:

"El párrafo transitorio. Tiene que ver con la ganancia ocasional por activos omitivos (sic) y pasivos inexistentes. Tiene que ver con todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Podrán incluir como ganancia ocasional en las Declaraciones de Renta y Complementarios los años 2012 y 2013 únicamente, o sea en esos 2 años, o en las correcciones de que trata el artículo 588 del Estatuto

Tributario, el valor de los activos omitivos (sic) y pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, es el saneamiento de activos y/o pasivos omitidos.

En las declaraciones de 2010 a 2012, me parece muy bien eso, tiene que ver con las personas que incrementaron sus patrimonios en el exterior y la idea es que los vuelvan a traer".

Ante la solicitud de aclaración formulada por uno de los asistentes,⁵⁵ el autor de la proposición amplió su explicación:

Hace uso de la palabra el Honorable Representante Ángel Custodio Cabrera Báez:

"El Senador Rodrigo Villalba pidió una aclaración en lo que tiene que ver con el saneamiento de activos omitivos (sic) o pasivos inexistentes, voy a leerlo con tranquilidad:

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravados 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el artículo 588 del Estatuto, el valor de los activos omitivos (sic).

O sea, contribuyente que no haya declarado 2012 lo puede hacer, pero si ya declaró puede corregir, haya accionado el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidado el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial. La ganancia ocasional es del 10%

Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitivos (sic) o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Si yo declaro, me presenta las ganancias ocasionales y demás pero si me detectan otros activos pues tiene las sanciones pertinentes; eso es lo que dice ese artículo para todos los efectos.

En el siguiente párrafo da el plazo para pagar el impuesto a las ganancias ocasionales causado por lo establecido en el primer inciso de este artículo, deberá pagarse en 4 cuotas iguales durante los años 2013, 2014, 2015, 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017 según corresponde las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional; en caso de que se verifique que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitivos (sic) o no excluyó la totalidad de los pasivos inexistentes, automáticamente se aplicará el tratamiento previsto en el inciso 2º de este artículo; este último evento se podrá restar el valor del impuesto a cargo, el valor del impuesto a cargo, el valor del impuesto por ganancia ocasional efectivamente pagado por el contribuyente.

Venía inicialmente en la ponencia, no lo habíamos incluido y nuevamente el Gobierno lo vuelve a colocar, me parece que le pido el favor a todo el mundo que avalemos la propuesta del Gobierno Nacional".⁵⁶

Luego de aprobada en primer debate, en los respectivos informes de ponencia para segundo debate en Cámara y Senado se propone, dentro del pliego de modificaciones, condicionar la aplicación de esta norma a que no se haya notificado requerimiento especial al contribuyente que quiera acogerse a ella e incorporar un párrafo adicional en el que se incluya la garantía de no generar sanciones cambiarias.⁵⁷ Luego de un cambio de numeración, este pasó a identificarse como el artículo 164 y así fue aprobado, sin debate alguno, en la Plenaria de la Cámara de Representantes.⁵⁸ Entretanto, en la Plenaria del Senado el artículo se aprobó con votación nominal con una adición, en virtud de la cual se exige que, con el fin de evitar el lavado de activos, los activos omitidos que pretendan ingresar al país deberán transferirse a través de entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera y canalizados a través del mercado cambiario.⁵⁹ La Comisión de Conciliación acogió el texto aprobado en el Senado, que a la poste se convirtió en el artículo 163 del texto definitivo de la Ley 1607 de 2012.⁶⁰

40. Del anterior recuento se colige que, al no formar parte del proyecto original, en la exposición de motivos no se encuentra una justificación específica de esta medida, ni en la descripción del contexto en el que se inscribe la reforma tampoco se ofrecen elementos que permitan inferir la necesidad de su adopción. Durante el trámite parlamentario las alusiones al proyecto de norma se concentran en la explicación de sus alcances y la justificación que se ofrece para introducir este régimen de inclusión de activos omitidos y pasivos inexistentes, es facilitar que las personas que incrementaron sus patrimonios en el exterior vuelvan a traerlos. No hay ninguna consideración sobre sus repercusiones en la distribución equitativa de las cargas públicas ni sobre las razones por las cuales el régimen general previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario resultaba insuficiente para lograr el mismo objetivo. Así las cosas, corresponde a la Corte indagar si, no obstante el déficit de justificación que acompañó la génesis de la norma acusada, existen argumentos que respalden su constitucionalidad.

41. Aun cuando la Corte Constitucional ha reconocido una amplia libertad de configuración al legislador en materia tributaria⁶¹ y, por ende, ha establecido que, en principio, sus medidas deben ser sometidas a un test leve de proporcionalidad,⁶² también ha sostenido que en determinados casos se justifica la aplicación de un test de mayor intensidad, como ocurre cuando existe un "índice de inequidad o arbitrariedad" en las normas tributarias sometidas a control. Así, para el caso de las exenciones tributarias en las que se advierten indicios de inequidad, la Corte ha empleado un escrutinio intermedio,⁶³ mientras que en el caso de las amnistías tributarias, cuando se ha valido de esta herramienta, ha aplicado un test estricto de proporcionalidad.⁶⁴

De acuerdo con el test estricto: (i) el fin de la medida debe ser legítimo e importante, pero además *imperioso*; (ii) el medio escogido debe ser no sólo adecuado y efectivamente conducente, sino además *necesario*, o sea, que no pueda ser remplazado por un *medio alternativo menos lesivo*; (iii) se aplica el *juicio de proporcionalidad en sentido estricto*, según el cual los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las

restrictiones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales por la medida.

42. En aplicación de este estándar de control, corresponde entonces indagar, en primer lugar, si la finalidad de la medida establecida en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 persigue un fin, no sólo legítimo e importante, sino además imperioso. Como destacan los intervenientes, la finalidad de la norma es contribuir a reducir los altos niveles de evasión y elusión fiscal que aún se registran, a través de un mecanismo que permite a los contribuyentes declarar conceptos patrimoniales no incluidos en sus declaraciones anteriores. De este modo, los contribuyentes pueden legalizar su situación tributaria, al tiempo que la administración logra ampliar la base de recaudo fiscal. Se trata, sin duda, de un fin constitucionalmente importante pues se orienta a aumentar la eficiencia del sistema tributario (art. 363 CP.). Y si bien los niveles de recaudo han aumentado en los últimos años gracias a los esfuerzos desplegados en fiscalización y control de la evasión, según se desprende de la exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria, no por ello deja de ser imperioso adoptar medidas que permitan aumentar el nivel de recursos disponibles que permitan asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado.

43. Tampoco ofrece dudas la idoneidad del medio, pues el establecimiento de un tratamiento tributario más favorable constituye un incentivo importante para que los contribuyentes que, por diversas razones, han omitido declarar algunos activos o han incluido pasivos inexistentes, se decidan a regularizar su situación fiscal. No obstante, la Corte advierte que la idoneidad de este tipo de medidas comienza a erosionarse cuando el legislador las convierte en práctica constante, pues de este modo se genera la expectativa de que en el futuro vendrán otras medidas aún más beneficiosas, lo que se constituye en un estímulo para que los contribuyentes adopten comportamientos estratégicos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Con todo, el que la idoneidad del medio pueda verse socavada por el recurso frecuente a este tipo de instrumentos de política fiscal, no lleva a descalificar la aptitud de la norma enjuiciada para contribuir al logro del fin que justifica su adopción.

No obstante, dado que el incentivo previsto en la norma acusada rompe el equilibrio en la distribución de las cargas públicas, en detrimento de quienes declararon de manera completa y oportuna todos sus activos y no incluyeron pasivos inexistentes, y asimismo de quienes regularizaron su situación a través del régimen general previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, es preciso indagar, como corresponde en aplicación de un nivel estricto de escrutinio constitucional, si el régimen transitorio establecido en la norma acusada satisface las exigencias de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

44. La Corte encuentra que la norma acusada no satisface el requisito de necesidad, toda vez que en la actualidad existe un régimen general, previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que permite a los contribuyentes sanear la situación de los activos omitidos y pasivos inexistentes, correspondientes a períodos no revisables, incluyéndolos en sus declaraciones como renta líquida gravable. Por las razones ya expuestas en la sentencia C-910 de 2004, dicho régimen no afecta los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, en tanto el incentivo allí previsto es consistente con el régimen de cumplimiento general y, por tanto, no redonda en un tratamiento más gravoso para los contribuyentes cumplidos, sin que ello le reste eficacia para lograr su finalidad, por cuanto persiste un importante estímulo para el contribuyente, como es la renuncia a aplicar la renta por comparación patrimonial.

Así pues, existiendo un régimen general para la inclusión de activos omitidos y la exclusión de pasivos inexistentes, que permite lograr la finalidad prevista en la norma acusada sin romper el equilibrio en la distribución de las cargas públicas, la Sala no encuentra una razón que justifique la necesidad de introducir el régimen transitorio previsto en la norma acusada.

45. Además de innecesaria, la medida resulta desproporcionada. 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. La generalidad exige que los tributos se apliquen a *todos* aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho⁶⁵, mientras que la equidad horizontal reclama que las personas con capacidad económica igual contribuyan de igual manera. Tales preceptos se ven afectados con la medida enjuiciada, pues en virtud de ella dos personas con igual capacidad económica estarán sometidas a un tratamiento tributario distinto según: (i) hayan cumplido con el deber de declarar todos sus activos, sin incluir pasivos inexistentes, en el período fiscal correspondiente; (ii) hayan declarado los activos omitidos en períodos anteriores no revisables (o excluido sus pasivos inexistentes) acogiéndose al régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, o bien (iii) hayan persistido en la infracción al deber de suministrar información veraz sobre su situación patrimonial y, por tanto, aún tengan activos omitidos o pasivos inexistentes correspondientes a períodos no revisables. La norma acusada establece un tratamiento fiscal más favorable para quienes se encuentren en esta última situación, consistente en permitir que sean declarados como ganancia ocasional y, por tanto, tributen con una tarifa del 10%⁶⁶, inferior a la establecida para el impuesto sobre la renta (que oscila entre el 15% y el 33%, según el tipo de contribuyente).⁶⁷ De este modo, se rompe el equilibrio en la distribución de las cargas públicas en detrimento de los contribuyentes situados en las dos primeras hipótesis.

Pero además de ello, en el mediano y largo plazo medidas como estas socavan la propia finalidad que con ellas se persigue, en tanto desestimulan el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias. El frecuente recurso a este tipo de herramientas de política fiscal, estimula a los contribuyentes a faltar a la verdad en sus declaraciones, aun a riesgo de ser descubiertos, para al cabo de unos años sanear su situación y recibir un tratamiento tributario más beneficioso. En esta ocasión, cobra vigencia el llamado de atención que efectuara en la sentencia C-511 de 1996, al señalar que:

"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".⁶⁷

46. Lo anterior no obsta para considerar que el legislador, en aras de alcanzar objetivos imperiosos de política fiscal, pueda adoptar amnistías que faciliten a los contribuyentes ponerse al día con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, medidas de este tipo deben ser respetuosas del principio de equidad y demás límites constitucionales a la libertad de configuración legislativa en materia tributaria. Para ello, es preciso que los incentivos previstos en este tipo de amnistías atiendan a las exigencias de razonabilidad y proporcionalidad, de modo tal que no establezcan una diferencia de trato desproporcionada entre los contribuyentes incumplidos, a los que se trata de estimular para ponerse al día, y aquellos que han hecho un esfuerzo continuado por cumplir puntualmente con sus deberes tributarios.

47. Por todo lo anterior, la Sala encuentra que la norma acusada consagra una amnistía tributaria contraria a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria (arts. 13, 95 num. 9 y 363 CP.).

Para llegar a esta conclusión, se efectuó una comparación entre el régimen transitorio de inclusión de activos omitidos y pasivos inexistentes previsto en la norma acusada, con el régimen general consagrado para el mismo propósito en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Tras advertir las diferencias relevantes entre ambos regímenes, se estableció que la regla de decisión fijada en la sentencia C-910 de 2004, donde se declaró exequible el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, no puede ser aplicada para decidir la presente controversia constitucional, porque la norma acusada establece una amnistía, dado que supone la existencia de una infracción tributaria (el deber de suministrar información oportuna y veraz acerca de la situación patrimonial) como condición de aplicación y además establece un tratamiento fiscal más favorable que el otorgado tanto al contribuyente cumplido, como a quienes con antelación se acogieron al régimen general previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. En ese orden de ideas, la Sala exploró la justificación de este tratamiento desigual, indagando por las razones que fueron expuestas durante el trámite parlamentario. Finalmente, con ayuda de un test estricto de proporcionalidad, estándar empleado en el control constitucional de las amnistías tributarias, se estableció que la medida prevista en la norma acusada resulta innecesaria y desproporcionada.

En consecuencia, la Corte declarará la inexequibilidad del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, con efectos a futuro. Esto último teniendo en cuenta el precedente fijado por esta Corporación en decisiones anteriores en las que ha declarado la inconstitucionalidad de normas que establecen amnistías tributarias. En tal sentido, la sentencia C-511 de 1996⁶⁸ declaró la inexequibilidad, con efectos a futuro, de las normas demandadas "en atención al principio de buena fe y al respeto que merecen las situaciones creadas y consolidadas al amparo de las normas que serán declaradas inexequibles". El mismo criterio se mantuvo en la sentencia C-992 de 2001⁶⁹, donde declaró la inexequibilidad, con efectos a futuro, de una norma que para el momento de proferir el fallo había perdido vigencia. En esta ocasión sostuvo que: "(p)odría pensarse que si en ejercicio de su potestad para modular el efecto de sus sentencias la Corte decidiese emitir un fallo con efecto retroactivo, tal fallo no sería inocuo. Sin embargo, observa la Corte que puesto que ab initio se ha detectado que como efecto de la aplicación de las normas acusadas, se habrían producido situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de particulares, ello impediría un pronunciamiento en este sentido, puesto que el mismo atentaría con el principio de seguridad jurídica y expresas disposiciones de la Carta sobre derechos adquiridos". También mantuvo esta posición en la sentencia C-1115 de 2001⁷⁰, al señalar que "en respeto a las situaciones consolidadas y a los derechos adquiridos bajo su vigencia, como al principio de buena fe, los efectos de la presente decisión solo se proyectarán hacia el futuro".

Así pues, dado que las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la norma que será declarada inexequible se encuentran amparadas por el principio de confianza legítima, y en atención a los precedentes examinados, los efectos de esta decisión sólo regirán hacia el futuro.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar INEXEQUIBLE el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones".

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con aclaración de voto

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

Ausente con excusa médica

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETEL T CHALJUB

Magistrado

Con salvamento de voto

ALBERTO ROJAS RIOS

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

NOTAS DE PIE DE PÁGINA:

1 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. En esta sentencia la Corporación estudió la Constitucionalidad del 243 de la Ley 223 de 1995 "por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones".

2 Folios 28-32.

3 El doctor Juan Roberto Mejía Mansilla.

4 MP. Rodrigo Escobar Gil, SPV. Jaime Araujo Rentería.

5 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

6 Folios 38-43.

7 Doctor Francisco Morales Falla.

8 MP. Rodrigo Escobar Gil, SPV. Jaime Araujo Rentería.

9 Folios 52-63.

10 Doctores Lucy Cruz de Quiñones y Juan Guillermo Ruiz.

11 MP. José Gregorio Hernández Galindo.

12 Folios 66-75.

13 MP. Rodrigo Escobar Gil. SV. Marco Gerardo Monroy Cabra.

14 MP. Manuel José Cepeda. En ella la Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 51 de la Ley 617 de 2000, por ineptitud sustantiva de la demanda.

15 Estos criterios han sido desarrollados, entre otros, en las sentencias C-427 de 2000 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1549 de 2000 (MP. Martha Victoria Sáchica Méndez), C-1255 de 2001 (MP. Rodrigo Uprimny Yepes), C-041 de 2002 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-185 de 2002 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-285 de 2002 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).

16 Así, entre otras, en las sentencias C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-800 de 2005 (MP. Alfredo Beltrán Sierra, SV. Álvaro Tafur Galvis, SV. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).

17 MP. Rodrigo Escobar Gil. SPV. Jaime Araujo Rentería.

18 La Corte se ha referido a la relación entre los principios de igualdad y equidad tributaria en las sentencias C-419 de 1995 (MP. Antonio Barrera Carbonell), C-711 de 2001 (MP. Jaime Araujo Rentería), C-1170 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-1060^a de 2001 (MP. Lucy Cruz de

Quiñonez), C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa), C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdova Triviño), C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), entre otras.

19 Sobre la generalidad de la tributación como componente de la equidad, ver sentencia C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

20 Así lo ha entendido la Corte en las sentencias C-261 de 2002 (MP. Clara Inés Vargas Hernández), C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa, SPV y AV. Jaime Araujo Rentería), C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño) y C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), entre otras.

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

22 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

23 En decisiones anteriores la Corte declaró la inexequibilidad de normas relativas a saneamiento aduanero, pero por razones distintas que no implicaron el examen de la constitucionalidad de este mecanismo. Así, en la sentencia C-510 de 1992 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), declaró inexequible el Decreto 2183 de 1991, que modificaba el régimen de saneamiento aduanero establecido en el Decreto 1751 de 1991, por considerar que bajo el nuevo régimen constitucional no puede delegarse al Presidente la facultad para expedir normas que establezcan o modifiquen tributos. Por su parte, en la sentencia C-511 de 1992 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), la Corte declaró inexequible el Decreto 2250 de 1991, que modificaba el plazo establecido para acogerse al régimen de saneamiento aduanero previsto en el Decreto 1751 de 1991, debido a que el precepto estableció un plazo diferente para quienes pretendían sanear vehículos y los que pretendían sanear otras mercancías, más corto para estos últimos e imposible de cumplir, por cuanto vencía un día antes de que comenzara a regir la norma que lo estableció.

24 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

25 MP. Rodrigo Escobar Gil, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra. El salvamento de voto tuvo por objeto la declaratoria de inexequibilidad del artículo 56 de la Ley 633 de 2000 ("tasa especial por servicios aduaneros"). Así pues, la decisión relativa a la inconstitucionalidad del beneficio especial de auditoría establecido en el artículo 4 de dicha ley fue unánime.

26 MP. Marco Gerardo Monroy Cabra.

27 MP. Jaime Córdoba Triviño, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra y Rodrigo Escobar Gil, AV y SPV. Clara Inés Vargas Hernández. Ninguna de las opiniones disidentes versó sobre la declaratoria de inexequibilidad del artículo 80 de la Ley 788 de 2002.

28 MP. Álvaro Tafur Galvis.

29 MP. Rodrigo Escobar Gil. SPV. Jaime Araujo Rentería. El salvamento parcial de voto no guarda relación con la declaratoria de exequibilidad del artículo 6º de la Ley 863 de 2003, sino con la decisión adoptada por la mayoría respecto de los artículos 3 y 9 de la misma ley, respecto de los cuales el Magistrado Araujo consideró que infringían el principio de legalidad tributaria.

30 Por su relevancia para el presente análisis de constitucionalidad, es pertinente transcribir el texto de la disposición que fuera declarada exequible en la sentencia C-910 de 2004:

Artículo 6º. *Renta líquida y sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el artículo 239-1 y modifíquese el artículo 649:

"Artículo 239-1. *Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.* Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud." (subrayas añadidas)

"Artículo 649. *Transitorio. Sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes.* Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que hubieren incluido pasivos inexistentes u omitido activos adquiridos en períodos no revisables o con declaración en firme, podrán incluir dichos activos y/o excluir los pasivos en la declaración inicial por el año gravable 2003, sin que se genere renta por diferencia patrimonial por tratarse de activos adquiridos en períodos anteriores no revisables. Lo anterior no se aplica a los inventarios, los cuales tributan a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

La sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes de períodos anteriores, será autoliquidada por el mismo declarante en un valor único del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada año en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Para tener derecho al tratamiento anterior, el contribuyente deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003 dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, incluyendo los activos o excluyendo los pasivos, liquidando la correspondiente sanción y cancelando la totalidad del saldo a pagar o suscribiendo el respectivo acuerdo de pago.

La preexistencia de los bienes se entenderá probada con la simple incorporación de los mismos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, con la relación soporte que conserve el contribuyente. Teniendo en cuenta que se trata de bienes adquiridos con dos años o más de anterioridad, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de iniciar investigaciones cambiarias cuando los mismos estuvieren ubicados en el exterior, salvo que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley ya se hubiere notificado pliego de cargos."

31 Tal es el caso de la sentencia C-260 de 1993 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa).

32 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".

33 Sentencias C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-992 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-1115 de 2001 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-1114 de 2003 (MP. Jaime Córdoba Triviño, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra y Rodrigo Escobar Gil, AV y SPV Manuel José Cepeda, SPV. Clara Inés Vargas Hernández).

34 Sentencias C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-992 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra).

35 Sentencias C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz) y C-1115 de 2001 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra).

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

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

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

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

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

41 Sentencias C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-992 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-1115 de 2001 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-1104 de 2003 (MP. Jaime Córdoba Triviño, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra y Rodrigo Escobar Gil, AV y SPV Manuel José Cepeda, SPV. Clara Inés Vargas Hernández).

42 Un período no es revisable cuando la declaración correspondiente a dicho año gravable ha adquirido firmeza. Ello ocurre, por regla general, en el término de dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, de la fecha de declaración en casos de extemporaneidad o de la fecha en que se haya presentado solicitud de devolución (art. 714 Estatuto Tributario). Este plazo es menor, entre seis (6) y dieciocho (18) meses, para quienes se acojan al beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, o puede ampliarse a cinco (5) años, para el caso de las declaraciones de renta y correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales.

43 Norma que fuera introducida por el artículo 6 de la Ley 863 de 2003.

44 MP. Rodrigo Escobar Gil. SPV. Jaime Araujo Rentería.

45 Los artículos 106, 107 y 108 de la Ley 1607 de 2012 modificaron los artículos 313, 314 y 315 del Estatuto Tributario, respectivamente, estableciendo en un 10% la tarifa del impuesto de ganancias ocasionales para las sociedades y entidades, las personas naturales residentes y las personas naturales extranjeras no residentes en Colombia.

46 Artículo 240 del Estatuto Tributario.

47 Artículo 241 del Estatuto Tributario.

48 Artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

49 Artículos 19 y 356 del Estatuto Tributario.

50 MP. Carmenza Isaza de Gómez, AV. José Gregorio Hernández Galindo. En esta sentencia se declaró la exequibilidad condicionada de la norma que sancionaba con multa el suministro de información errada a la administración tributaria, en el entendido que sólo las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere y que si no existió daño, no puede haber sanción.

51 Establecida en el artículo 236 del Estatuto Tributario, que señala: *"Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas"*.

52 Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012.

53 Ángel Custodio Cabrera Báez.

54 En la carpeta con los antecedentes del Proyecto de Ley No. 166/2012 Cámara y 134/2012 Senado, que obra en la Biblioteca del Congreso de la República (Tomo III, folio 997), aparece el texto de esta proposición, suscrita por el Representante Ángel Custodio Cabrera Báez y avalada con la firma del Ministro Mauricio Cárdenas:

"Adiciónese al artículo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes párrafos:

Parágrafo transitorio. Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el artículo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial. Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Parágrafo 1º. El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasión de lo establecido en el primer inciso de este artículo deberá pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los años 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, según corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Parágrafo 2º. En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitidos o no excluyó la totalidad de los pasivos inexistentes, automáticamente se aplicará el tratamiento previsto en el inciso segundo de este artículo. En este último evento se podrá restar del valor del impuesto a cargo el valor del impuesto por ganancia ocasional efectivamente pagado por el contribuyente".

Asimismo, en los antecedentes del proyecto aparece una proposición suscrita por las senadoras Piedad Zuccardi y Arleth Casado de López ((Tomo IV, fol. 1016), también dirigida a facilitar el saneamiento de activos no declarados, la cual no fue acogida por entender que se solucionaba con la proposición del representante Cabrera Báez.

55 El Senador Rodrigo Villalba Mosquera.

56 Acta de Comisión No. 07 del 29 de noviembre de 2012. Sesión Conjunta de las Comisiones Terceras Constitucionales Permanentes de Senado y Cámara.

57 Gacetas del Congreso No. 913 del 10 de diciembre de 2012 (Informe de Ponencia para Segundo Debate Cámara) y No. 914 del 11 de diciembre de 2012 (Informe de Ponencia para Segundo Debate Senado). En ambas ponencias se propone la modificación en los siguientes términos:

"Artículo 140. Adiciónese al artículo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes párrafos:

Parágrafo transitorio. Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el artículo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial ni renta líquida gravable, siempre y cuando no se hubiere notificado requerimiento especial a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Parágrafo 1º. El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasión de lo establecido en el primer inciso de este artículo deberá pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los años 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, según corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Parágrafo 2º. En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyó la totalidad de los activos omitidos o no excluyó la totalidad de los pasivos inexistentes, automáticamente se aplicará el tratamiento previsto en el inciso 2º de este artículo. En este último evento se podrá restar del valor del impuesto a cargo el valor del impuesto por ganancia ocasional efectivamente pagado por el contribuyente.

Parágrafo 3º. La inclusión como ganancia ocasional en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables establecida en el inciso 1º del presente artículo no generará la imposición de sanciones de carácter cambiario."

58 El artículo 164 fue aprobado en segundo debate en Cámara en la sesión realizada el 17 de diciembre de 2012, según Acta No. 186 de la misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso No. 285 del 17 de mayo de 2013. En las restantes sesiones de la Plenaria de la Cámara donde se debatió el proyecto de reforma tributaria no se encuentra mención alguna de dicha norma. Ver Actas de Plenaria No. 187, 188 y 189, con fecha 18, 19 y 20 de diciembre de 2012, publicadas en las Gacetas del Congreso No. 282, 378 y 255 de 2013, respectivamente.

59 Acta de Plenaria del Senado No. 42 de 17 de diciembre de 2012, publicada en la Gaceta del Congreso No. 290 de 2013. En las restantes sesiones de la Plenaria del Senado donde se debatió el proyecto de reforma tributaria no se encuentra mención alguna de dicha norma. Ver Actas de Plenaria No. 41, 43 y 44 del 14, 18 y 19 de diciembre de 2012, publicadas en las Gacetas del Congreso No. 95, 291 y 292 de 2013, respectivamente.

60 El informe de conciliación se publicó en las Gacetas del Congreso No. 948 y 950 de 2012.

61 La amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria ha sido afirmada, entre otras, en las sentencias C-222 de 1995 (MP. José Gregorio Hernández Galindo), para declarar la exequibilidad de normas que suprimían tributos; en la C-341 de 1998 (MP. José Gregorio Hernández Galindo) afirmó que la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria estaba limitada por la prohibición de establecer exenciones tributarias con carácter retroactivo o de delegar a otros órganos la competencia normativa en materia de tributos; en la C-250 de 2003 (MP. Rodrigo Escobar Gil), para declarar exequibles las normas que establecían una exención tributaria para los magistrados de tribunal, fiscales y jueces; en la C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), para declarar exequible una norma que limitaba las deducciones aplicables al impuesto sobre la renta derivadas del pago de otros impuestos; en la C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo) la Corte recordó que la amplia libertad de configuración del legislador encuentra uno de sus límites en el respeto a los principios de equidad y progresividad de los tributos; en la C-198 de 2012 (MP. Nilson Pinilla Pinilla), para declarar exequible la norma que establecía la retención en la fuente para los ingresos por concepto de exportación de hidrocarburos y minerales.

62 En el test *leve* se examina si el fin buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos y si el medio escogido es adecuado, esto es, es idóneo para alcanzar el fin propuesto. El sometimiento, en principio, de las medidas tributarias a un escrutinio leve fue establecido por la Corte, a manera de *obiter dicta*, en las sentencias C-093 de 2001 (MP. Alejandro Martínez Caballero), donde declaró exequible la norma que fija en 25 años la edad mínima para adoptar; en la C-673 de 2001 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa, AV. Álvaro Tafur Galvis, AV. Jaime Araujo Rentería), donde se declara exequible la norma que extiende a los educadores no oficiales la aplicación de las disposiciones sobre escalafón de los docentes oficiales. Asimismo, fue empleado en la sentencia C-1149 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa), para declarar la exequibilidad de una norma que establecía la devolución de saldos a favor para algunos responsables del impuesto sobre las ventas, con exclusión de otros. La Corte en este caso encontró que, si bien el criterio de clasificación elegido por el legislador tenía falencias técnicas, no respondía a ninguna clasificación sospechosa ni era contrario a criterios de equidad; en la C-249 de 2013 (MP. María Victoria Calle Correa), para declarar la exequibilidad de una norma que limitaba el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo.

63 En el test *intermedio* se indaga (i) si el fin buscado con el tratamiento diferencial no sólo es legítimo sino importante, es decir, promueve intereses públicos constitucionalmente valiosos; y (ii) si el medio empleado es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

La Corte ha empleado este test respecto de normas que establecen exenciones tributarias, entre otras, en las sentencias C-183 de 1998 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), cuando declaró la exequibilidad condicionada de las normas que excluían a las sociedades comisionistas de bolsa del impuesto a las ventas, bajo el entendido de que dicha exención se extiende a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de las operaciones y servicios en que prestan los dos tipos de sociedades; en la C-1074 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa, SPV. Manuel José Cepeda Espinosa, SPV. Rodrigo Escobar Gil), la Corte declaró exequibles las normas que establecían una exención tributaria a favor de los particulares cuya propiedad sea transferida al Estado a través de la enajenación voluntaria o la negociación directa; en la sentencia C-153 de 2003 (MP. Jaime Córdoba Triviño), declaró exequible la norma que establecía una deducción tributaria sobre los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas o bienes, pero no cobijaba también los pagos derivados de la venta de servicios; en la sentencia C-748 de 2009 (MP. Rodrigo Escobar Gil), la Corte declaró la exequibilidad condicionada del artículo 206, numeral 7, inciso 3, del Estatuto Tributario, en el entendido que exención prevista para los magistrados de Tribunal es extensiva a los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura; en la sentencia C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), donde declaró inexequible la norma que consagraba una exención del gravamen de movimientos financieros para los operadores de factoring sometidos al control de la Superintendencia de Sociedades, sin conceder el mismo tratamiento a los operadores no sometidos al control de dicha entidad, quienes se encuentran en una posición más débil en el mercado.

64 Sentencias C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz) y C-1115 de 2001 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), analizadas en los numerales 20 y 22 de esta providencia.

65 Tal es la tarifa establecida para el impuesto de ganancia ocasional en los artículos 106, 107 y 108 de la Ley 1607 de 2012, que modificaron las tarifas anteriormente previstas en el Estatuto Tributario.

66 De acuerdo con las tarifas para el impuesto sobre la renta establecidas en los artículos 240, 240-1, 241 y 356 del Estatuto Tributario.

67 Sentencia C-511 de 1996. MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

68 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

69 MP. Rodrigo Escobar Gil, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra.

70 MP. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Fecha y hora de creación: 2026-02-02 03:14:55