

III. EXPEDIENTE D-10838 - SENTENCIA C-743/15 (Diciembre 2)
M.P. Myriam Ávila Roldán

1. Norma acusada

LEY 1739 DE 2014
(Diciembre 23)

Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones

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

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

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

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%), debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.
2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%), debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

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

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

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

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

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

PARÁGRAFO 3o. <Inciso corregido por el artículo 4 del Decreto 1050 de 2015. El texto corregido es el siguiente:> Este beneficio también es aplicable a los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1o de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

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

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

PARÁGRAFO 4o. No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o. de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1o. de la Ley 1175 de 2007 y el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 y artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.

PARÁGRAFO 5o. Lo dispuesto en el anterior párrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.

PARÁGRAFO 6o. Los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial podrán solicitar al respectivo ente territorial, la aplicación del presente artículo, en relación con las obligaciones de su competencia.

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

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

2. Decisión

Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 "*Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan tras disposiciones*", con excepción de su párrafo primero respecto del cual la Corte se **INHIBE** de emitir un pronunciamiento de fondo.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte reafirmó los lineamientos que ha trazado en relación con el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95 C.Po.), el margen de configuración del legislador en materia tributaria, fundado en el principio democrático (arts. 150.12, 154 y 338 C.Po.) y el diseño de un sistema tributario sujeto a los principios de eficiencia, equidad y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (arts. 363 C.Po.). De manera específica, reiteró que además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que no sea posible justificarlo conforme a la Constitución; tampoco, puede contrariar a los derechos fundamentales. Así mismo, recordó que dentro de ese margen de configuración, el legislador puede establecer exenciones a los tributos,

con respeto de la iniciativa del Gobierno en la materia (art. 154 C.Po.), la prohibición relativa a los tributos propios de las entidades territoriales (art. 294 C.Po.) y los límites que se siguen del derecho a la igualdad (art. 13 C.Po.), del deber general de contribuir (art. 95.9 C.Po.), y de los principios del sistema tributario (art. 363 C.Po.).

En particular, la Corte reiteró los criterios estrictos conforme a los cuales se debe juzgar la constitucionalidad de las amnistías y saneamientos en materia tributaria, medidas que deben ser estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad propuesta, por cuanto los problemas de eficiencia o eficacia del aparato estatal no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho, que se funda no solo en el respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia. Recordó, que la ley no puede restarle efectividad a los deberes de solidaridad y en especial al de tributación y reafirmó que las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria.

En el presente caso, el demandante cuestiona la constitucionalidad de las reglas que en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 prevén la reducción o eliminación de las cargas tributarias, en concreto, las medidas que en dicho artículo reducen o eliminan los intereses o las sanciones. Para ello, era necesario determinar si las medidas adoptadas por el legislador constituían una amnistía.

Después de analizar las ocho medidas previstas en el artículo 57 acusado, la Corte concluyó que ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introduce una medida que se denomina como *condición especial de pago* para inhibir o atenuar las consecuencias adversas de dicho incumplimiento, la cual, en efecto, constituye una amnistía tributaria. Es así como, se prevé (i) la reducción de la sanción y de los intereses, por el pago de obligaciones tributarias que se encuentren en mora, causadas durante los periodos gravables 2012 y anteriores; (ii) la reducción de la sanción, por el pago de sanciones de carácter tributario, aduanero o cambiario; y (iii) la eliminación de los intereses y reducción de la sanción por presentación de declaración omitida y pago del impuesto a cargo por los años 2012 y anteriores. Además, adopta medidas directamente relacionadas con las condiciones especiales de pago, previendo su aplicación en el nivel territorial, prescribiendo su inaplicación en algunos casos y extendiendo en hipótesis específicas el término para acogerse a las medidas que allí se establecen.

A juicio de la Corte, las reglas contenidas en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 que instrumentan las medidas de amnistía tributaria, no superan el juicio estricto de proporcionalidad. Si bien las medidas adoptadas persiguen un fin constitucionalmente imperioso, en cuanto buscan optimizar las actividades de recaudo de las obligaciones tributarias pendientes de pago, de las cuales depende en buena medida el cumplimiento efectivo de las funciones del Estado Social, no es posible considerarlas como efectivamente conducentes. Para la corporación, no cabe duda que la creación regular de medidas tributarias de amnistía puede resultar contraproducente para alcanzar el propósito de obtener oportunamente la contribución a cargo de cada uno de los ciudadanos. Aunque a 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. En últimas, la proliferación de este tipo de mecanismos puede conducir a que, en términos económicos, resulte irracional pagar a tiempo los impuestos.

La Corte encontró que una disposición con reglas semejantes estaba prevista en el artículo 149 de la Ley 1607 de 2012. En esta norma se establecía también una *condición especial de pago* respecto de obligaciones tributarias en mora de los periodos gravables del año 2010 y anteriores. Esta circunstancia pone de manifiesto, que la creación de condiciones especiales de pago de las obligaciones tributarias se ha extendido en el tiempo, comprendiendo primero el período gravable del año 2010 y sus años anteriores y posteriormente, con la disposición que ahora se examina, los periodos correspondientes a 2011 y 2012. Esto evidencia la falta de conducencia de las medidas adoptadas, por cuanto su extensión en el tiempo puede resultar adversa a los objetivos que orientan el proceso de

recaudo tributario. A lo anterior, se agrega que la rebaja en los intereses por incumplimiento de las obligaciones tributarias, no cubra la suma de dinero que en vigencias anteriores ha debido ser desembolsada, si se tiene en cuenta que los intereses moratorios tienen entre otros propósitos, asegurar la corrección de la pérdida del valor del dinero.

Aunque las razones expuestas eran suficientes para declarar inexecutable las reglas establecidas en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, que establecen una amnistía tributaria, la Corte encontró así mismo, que tales reglas eran además innecesarias, al utilizar uno de los medios más restrictivos de la igualdad y la equidad tributarias, creando incentivos para el pago de deudas ciertas, en lugar de utilizar los sistemas de cobro previstos para el efecto. El Estado admite desconocer los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, implementando un tratamiento diferenciado que favorece a los contribuyentes morosos, al prescribir la inaplicación del régimen al que debían sujetarse. Los costos que lleva consigo el cobro administrativo pueden resultar en principio un argumento sugerente como justificación de la amnistía, pero resulta inaceptable porque impacta gravemente el principio de legalidad, el sometimiento de los ciudadanos al derecho al premiar el incumplimiento de una de las obligaciones ciudadanas más básicas. No resulta posible que por la propia ineficiencia del Estado pueda afectarse una idea tan cara al Estado de Derecho. Por otra parte, el artículo 814 del Estatuto Tributario prevé la posibilidad de que la administración conceda facilidades de pago hasta por cinco años respecto de las deudas relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente.

Por último, la Corte determinó que las reglas de amnistía tributaria previstas en el citado artículo 57 no resultan, además proporcionadas en sentido estricto. La importancia de las razones que se han invocado como fundamento para la eliminación o la reducción de interés de mora y sanciones, no alcanza a justificar la gravedad de las restricciones que se han impuesto a los principios de igualdad y equidad tributaria y a la cláusula de Estado de Derecho. Con fundamentos en los argumentos enunciados, se declaró inexecutable el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, salvo el párrafo 1º, respecto del cual la Corte se inhibió de emitir un pronunciamiento de fondo, sobre el cual no se expuso un cargo de inconstitucionalidad por parte de la demandante.

4. Salvamento y aclaraciones de voto

El magistrado **Luis Guillermo Guerrero Pérez** manifestó su salvamento de voto en relación con la decisión anterior, toda vez que en su concepto, las medidas tributarias adoptadas por el legislador en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 se justificaban desde el punto de vista constitucional, como parte de un conjunto de instrumentos para sanear la cartera pública y mejorar el recaudo de impuestos que por el transcurso del tiempo, se han convertido en deudas de difícil y muy costoso cobro.

A su juicio, a Corte ha debido tener en cuenta que, como lo observa el Ministerio de Hacienda en su intervención, se trata de obtener la puesta al día del pago de impuestos a cargo de contribuyentes que por algún motivo, no necesariamente ilegal o ilícito, no pudieron pagar oportunamente sus obligaciones tributarias y que hoy, en las condiciones económicas actuales, sus deudas por las sanciones e intereses moratorios, en un periodo breve de dos y tres años, alcanzan el doble de la obligación principal, lo que pone en riesgo su capacidad contributiva y al mismo tiempo su solvencia patrimonial y económica. Para estos contribuyentes, es una oportunidad de ponerse al día en sus obligaciones, que de no existir, los conduciría a perpetuarse en una situación de morosidad.

Consideró, que las reglas establecidas en el artículo 57 resultaban conducentes para obtener la finalidad buscada por el legislador, lo cual, según lo señalado por la Corte en la misma sentencia, es constitucionalmente legítimo. En su criterio, no se podía establecer *a priori* que una amnistía tributaria va a causar necesaria e indefectiblemente en el futuro, el deterioro del recaudo tributario. En consecuencia, la norma acusada ha debido ser declarada executable.

Por su parte, los magistrados **María Victoria Calle Correa**, **Myriam Ávila Roldán**, **Gabriel Eduardo Mendoza Martelo** y **Alberto Rojas Ríos** anunciaron la presentación de aclaraciones de voto relativas a los efectos de la presente decisión de inexecutable.