Función Pública

Sentencia 833 de 2013 Corte Constitucional

SENTENCIA C-833/13

Referencia: expediente D-9680

Demanda de inconstitucionalidad presentada contra el parÃ¡grafo transitorio y los parÃ¡grafos 1Â°, 2Â° y 3Â° del artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 "*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*".

Actores: Diego Enrique GuarÃn Vega y Fuad Gonzalo ChacÃ³n Tapias

Magistrada sustanciadora:

MARÃA VICTORIA CALLE CORREA

BogotÃ¡, 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 trÃ¡mite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acciÃ³n pÃºblica de inconstitucionalidad, los ciudadanos Diego Enrique GuarÃn Vega y Fuad Gonzalo ChacÃ³n Tapias presentaron acciÃ³n pÃºblica de inconstitucionalidad contra el parÃ¡grafo transitorio y los parÃ¡grafos 1Â°, 2Â° y 3Â° del artÃculo 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 artÃculos 13, 95 numeral 9Â°, 136 numeral 1Â° y 363 de la ConstituciÃ³n.

2. Mediante auto del diecisiete (17) de junio de dos mil trece (2013), la Magistrada Sustanciadora admitiÃ³ la demanda de la referencia y ordenÃ³ comunicar la iniciaciÃ³n del proceso a las siguientes personas y entidades: Presidencia del Congreso de la RepÃºblica, Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico, DirecciÃ³n Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana de BogotÃ¡, Academia Colombiana de Jurisprudencia, de conformidad con lo dispuesto por los artÃculos 11 y 13 del Decreto 2067 de 1991.

Por ÃºltimO, ordenÃ³ correr traslado al Procurador General de la NaciÃ³n y fijar en lista las normas acusadas para efectos de intervenciÃ³n ciudadana, segÃºn lo estipulado en el artÃculo 7o del mismo Decreto.

3. Cumplidos los trÃ¡mites 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 continuaciÃ³n 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.

ArtÃculo 163. AdiciÃ³nese al artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes parÃ¡grafos:

ParÃ¡grafo transitorio. *Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes.* Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrÃ¡n incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los aÃ±os gravables 2012 y 2013 Ãºnicamente o en las correcciones de que trata el artÃculo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni renta lÃquida 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 fiscalizaciÃ³n, la DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirÃ¡ renta lÃquida gravable en el periodo gravable objeto de revisiÃ³n. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generarÃ¡ la sanciÃ³n por inexactitud.

En cualquier caso, los activos omitidos que se pretendan ingresar al paÃs, deberÃ¡n transferirse a travÃ©s del sistema financiero, mediante una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario.

ParÃ¡grafo 1Â°. El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasiÃ³n de lo establecido en el primer inciso de este artÃculo deberÃ¡ pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los aÃ±os 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, segÃºn corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

ParÃ¡grafo 2Â°. En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyÃ³ la totalidad de los activos omitidos o no excluyÃ³ la totalidad de los pasivos inexistentes, automÃ¡ticamente se aplicarÃ¡ el tratamiento previsto en el inciso 2Â° de este artÃculo. En este ÃºltimO evento se podrÃ¡ restar del valor del impuesto a cargo el valor del impuesto por ganancia ocasional, efectivamente pagado por el contribuyente.

ParÃ¡grafo 3Â°. La inclusiÃ³n 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 periodos no revisables, establecida en el inciso 1Â° del presente artÃculo no generarÃ¡ la imposiciÃ³n de sanciones de carÃ¡cter cambiario.

III. DEMANDA

5. Los demandantes sostienen que, a travÃ©s de las normas acusadas, el legislador incurriÃ³ en una omisiÃ³n legislativa relativa, dado que en ellas solamente se han regulado algunas relaciones, dejando por fuera otros supuestos anÃ¡logos, lo que constituye una clara violaciÃ³n del principio de igualdad. Sostienen ademÃ¡s que a travÃ©s de las normas demandadas el legislador configurÃ³ un saneamiento o amnistÃa tributaria, que la jurisprudencia constitucional ha denominado como "*condonaciÃ³n, en todo o en parte, de las obligaciones a cargo de un contribuyente respecto del cual ya se ha configurado la correspondiente obligaciÃ³n tributaria*", y que a su juicio se trata de una prerrogativa inconstitucional. SeÃ±alaron 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 paÃs, al hacerlo ahora sÃ³lo deberÃ¡ pagar el impuesto de ganancia ocasional* (…)". Agregan que la disposiciÃ³n 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 correspondÃa haber pagado por Rentas y en algunos casos por Patrimonio*", toda vez que, "(p)*or la norma acusada no se generarÃ¡ renta por diferencia patrimonial, ni renta lÃquida gravable; no dando lugar a las sanciones fiscales, ni de carÃ¡cter cambiario, ni por exactitud en las declaraciones y por ende tampoco habrÃ¡ lugar al cobro de los intereses de mora*."

6. Adicionalmente, seÃ±alaron que en la sentencia C-511 de 1996[1] la Sala Plena de la CorporaciÃ³n, al resolver un caso anÃ¡logo al presente, sostuvo que conceder un beneficio como el seÃ±alado al deudor del fisco basÃ¡ndose 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 incumpliÃ³ con su obligaciÃ³n en relaciÃ³n con el contribuyente puntual, quien debiÃ³ satisfacer Ãntegramente sus obligaciones.

7. AsÃ las cosas, ademÃ¡s de establecer un tratamiento inequitativo injustificado, las normas demandadas generan un efecto desalentador para los contribuyentes cumplidos y a la vez un estÃmulo 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 artÃculos 13 (igualdad), 95 numeral 9 y 363 de la ConstituciÃ³n (principios de justicia y equidad que rigen la tributaciÃ³n).

8. Por otra parte, los accionantes seÃ±alaron que los parÃ¡grafos acusados tambiÃ©n desconocen el artÃculo 136 numeral 1 de la ConstituciÃ³n, "*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 paÃs y no hayan sido legalizados". A juicio de los actores, "*esos dineros procedentes de ilÃcitos bajo el acogimiento del artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 tendrÃ¡n todas las oportunidades para ser legalizados sin dificultad alguna, pues la norma en ningÃºn 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 parÃ¡grafo transitorio establecido por el artÃculo 163 de la Ley 1607 desconoce el principio de irretroactividad que rige en materia tributaria (363 CP.), al disponer que el beneficio allÃ establecido podrÃ¡ aplicarse a las declaraciones de renta del aÃ±o gravable 2012. A juicio de los actores, esta norma sÃ³lo podrÃa ser aplicable para el perÃodo gravable de 2013, que se declara en el 2014, pues en ella se modifica un aspecto de la obligaciÃ³n tributaria, como es la alÃcuota, que no puede ser aplicado con carÃ¡cter retroactivo. Al respecto seÃ±alan que: "*mal harÃa la norma en habilitar a la DIAN para recaudar valores correspondientes al perÃodo gravable de 2012, ya que la sola contemplaciÃ³n de un agravio como este nos encararÃa ante una flagrante retroactividad de la ley tributaria, que se evidenciarÃa en la alÃcuota aplicable (…) la cual serÃa mucho menor acogiendo la ley 1607 de 2012 que la que debÃa imponerse al momento oportuno del pago del tributo en ese aÃ±o*". En consecuencia, concluyen que no puede pasarse por encima del principio de irretroactividad tributaria so pretexto de ampliar el recaudo fiscal por la vÃa de lanzar un salvavidas a los contribuyentes.

IV. INTERVENCIONES

DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN[2]

10. El apoderado de la DirecciÃ³n 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 evasiÃ³n y elusiÃ³n fiscal e,

igualmente, favorecer la visibilizaciÃ³n del patrimonio real y cierto de los contribuyentes, a travÃ©s de un estÃmulo consistente en que de manera voluntaria y por iniciativa propia, puedan incluir como *ganancia ocasional*, en sus declaraciones de renta y complementarios de los aÃ±os gravables 2012 y 2013, Ãºnicamente, o en las correcciones a las que se refiere el artÃculo 588 del Estatuto Tributario, el valor de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes originados en perÃodos que ya se encuentran en firme y que, en consecuencia, la AdministraciÃ³n Tributaria no estÃ¡ en condiciones de determinar. De esta manera, tales valores se verÃ¡n reflejados como *patrimonio* en perÃodos gravables posteriores, lo que permitirÃ¡ su control y determinaciÃ³n tributaria.

SeÃ±ala que el inciso 1 del artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario (adicionado por el artÃculo 6 de la Ley 863 de 2003), contempla un mecanismo anÃ¡logo al previsto en las normas demandadas, al establecer la posibilidad de incluir como *renta lÃquida gravable* en la declaraciÃ³n de renta y complementarios o en las correcciones previstas en el artÃculo 588 del Estatuto Tributario activos omitidos o pasivos inexistentes, originados en periodos no revisables. En su opiniÃ³n, las diferencias entre ambas regulaciones consisten, primero, en el carÃ¡cter temporal de la medida establecida en la norma demandada, en contraste con el carÃ¡cter permanente del inciso primero del artÃculo 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 Ãºltima dispone incluirlos como *renta lÃquida gravable.*

A partir de la similitud entre ambas regulaciones, el interviniente defiende la constitucionalidad de las normas demandadas en esta ocasiÃ³n, con fundamento en el precedente establecido en la sentencia C-910 de 2004[4], donde se declarÃ³ la exequibilidad por los cargos analizados del artÃculo 6 de la Ley 863 de 2003, considerando que dicha norma en modo alguno establecÃa una amnistÃa tributaria. Asimismo sostiene que el caso decidido en la sentencia C-511 de 1996[5], invocada por los demandantes, no constituye precedente debido a que en aquella ocasiÃ³n la Corte resolviÃ³ un asunto sustancialmente distinto del que hoy tiene a su consideraciÃ³n.

En relaciÃ³n con el cargo por infracciÃ³n al artÃculo 136, numeral 1Âº, de la ConstituciÃ³n, el apoderado de la DIAN seÃ±ala 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 actuaciÃ³n 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 demÃ¡s autoridades, financieras o penales, con el fin de verificar su procedencia lÃcita.

Finalmente, afirma que el cargo por infracciÃ³n del principio de no retroactividad debe desestimarse, porque las normas que establecen un beneficio o un tratamiento mÃ¡s favorable para el contribuyente, como es el caso de las normas demandadas, pueden ser aplicadas de manera retroactiva sin contrariar lo dispuesto en el artÃculo 363, inciso 2Âº, constitucional.

Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico[6]

11. El apoderado del Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico,[7] solicita a la Corte Constitucional que se declare inhibida para pronunciarse respecto de la constitucionalidad del artÃculo 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 demandas.

El interviniente plantea la excepciÃ³n de ineptitud sustantiva de la demanda, argumentando, en primer lugar, la inexistencia del cargo de omisiÃ³n legislativa relativa, toda vez que esta no se comprueba ni se trata de argumentar por parte de los actores. En relaciÃ³n con los demÃ¡s cargos el interviniente sostiene que ellos no cumplen con el requisito de pertinencia, "*al exponer consideraciones subjetivas de utilidad o conveniencia*" basadas "*en una supuesta premiaciÃ³n 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 estarÃan obligados*".

En su opiniÃ³n, tambiÃ©n carece de pertinencia el argumento segÃºn el cual el parÃ¡grafo transitorio del artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario comprende una modificaciÃ³n de conceptos que serÃan considerados como renta lÃquida o patrimonio, por el concepto de ganancia ocasional, disminuyendo asÃ el valor a pagar por el contribuyente al momento oportuno en el que estaba obligado a hacerlo. El interviniente seÃ±ala que este argumento "*carece de contenido constitucional y es de difÃcil comprobaciÃ³n en la realidad, debido a que no es posible determinar cual fue el impuesto que se causÃ³ o se deberÃa haber causado en el perÃodo de la omisiÃ³n del activo o de la declaraciÃ³n del pasivo, debido a que la DIAN no puede determinarlo (…) por haberse producido el efecto de la firmeza de los perÃodos impositivos respectivos*"; por lo tanto, "*resulta impertinente el cargo que se sustente en la afirmaciÃ³n que el impuesto original generado por estos conceptos patrimoniales es superior al impuesto de ganancia ocasional que se liquida como consecuencia del parÃ¡grafo transitorio del artÃculo 239-1*".

El apoderado del Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico descalifica la aptitud de los cargos por violaciÃ³n 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 seÃ±alar "*un efecto psicolÃ³gico negativo respecto de los contribuyentes que cumplen la ley y un desequilibrio econÃ³mico entre el contribuyente puntual y el renuente*". En su opiniÃ³n, el efecto sicolÃ³gico al que se refiere el demandante no corresponde a un cargo de contenido constitucional ni legal. Por su parte, tampoco puede verificarse el desequilibrio econÃ³mico entre los contribuyentes que se producirÃa como resultado de la aplicaciÃ³n de las normas demandadas. SegÃºn explica el interviniente:

"(…) si en gracia de discusiÃ³n se comparan las bases sobre las que se liquidarÃa el impuesto sobre la renta de dichos conceptos patrimoniales en los distintos regÃmenes, se verifica que el artÃculo 188 del Estatuto Tributario presume la base y porcentaje de la renta presuntiva en el 3% del patrimonio lÃquido contribuyente, mientras que en el parÃ¡grafo transitorio del artÃculo 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 estÃ¡ sometida la tributaciÃ³n de los activos omitidos o los pasivos inexistentes en los dos regÃmenes. En

materia de impuesto liquidado, la respuesta puede ser similar debido a que en el rÃ©gimen de renta presuntiva esta se liquida a una tarifa del 33% o del 25% segÃºn corresponda, sobre el 3% del patrimonio lÃquido depurado, mientras que en el rÃ©gimen 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 llevarÃa a liquidar un impuesto superior en este ÃºltimO caso".

Finalmente, cuestiona la aptitud sustantiva del cargo segÃºn el cual la norma demandada se va a prestar para el "blanqueamiento" de dineros originados en actividades ilÃcitas, 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 ilÃcitas, la investigaciÃ³n de estas irregularidades corresponde a los fiscales y jueces y en, en todo caso, es obligaciÃ³n 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 CrÃ©dito PÃºblico solicita a la Corte inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo, debido a la ineptitud sustantiva de la demanda. No obstante, tambiÃ©n 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 seÃ±alÃ³, en primer lugar, que el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 estableciÃ³ un rÃ©gimen transitorio que adiciona el rÃ©gimen general de renta lÃquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. Este ÃºltimO fue declarado ajustado a la constituciÃ³n mediante sentencia C-910 de 2004[8], en la que se estableciÃ³ que dicho rÃ©gimen no constituÃa una amnistÃa tributaria, por cuanto con Ã©l no se renuncia a gravar los activos no declarados o los pasivos inexistentes, como tampoco a imponer las correspondientes sanciones por inexactitud. SegÃºn afirma el interviniente, el rÃ©gimen transitorio establecido en las normas que se demandan en esta ocasiÃ³n, presenta clara analogÃa con el rÃ©gimen declarado exequible por la Corte en la sentencia antes mencionada, toda vez que este ÃºltimO "*estableciÃ³ la posibilidad de declarar los activos omitidos o los pasivos inexistentes pagando una sanciÃ³n del 5% de su valor en la declaraciÃ³n del perÃodo 2003*"; entretanto, en las normas que hoy se demandan, "*el valor de los activos o pasivos deberÃ¡n someterse a la imposiciÃ³n de las ganancias ocasionales gravadas a una tarifa del 10% sobre su valor total*". Asimismo, el rÃ©gimen transitorio establecido en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 otorga claras facultades a la DIAN para verificar su cumplimiento y obliga a canalizar a travÃ©s del sistema financiero los activos que se encuentren el exterior y se pretendan ingresar al paÃs para beneficiarse del tratamiento transitorio previsto en las normas demandadas. Todo lo anterior permite ajustar la legislaciÃ³n tributaria al nuevo rÃ©gimen antievasiÃ³n y elusiÃ³n y a los instrumentos internacionales que permiten el intercambio de informaciÃ³n tributaria entre distintos paÃses, recientemente aprobados por el Congreso.

En segundo lugar, el apoderado del Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico 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 situaciÃ³n de hecho. SeÃ±ala que los contribuyentes que han declarado la totalidad de sus activos no estÃ¡n en la misma situaciÃ³n de quienes, por diversos motivos, que pueden ser lÃcitos o ilÃcitos, 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 determinaciÃ³n de rentas lÃquidas gravables futuras y a la aplicaciÃ³n de sanciones por inexactitud por parte de la DIAN. SeÃ±ala que, por las mismas razones, no se vulneran los principios de justicia y equidad respecto del deber de contribuir a las cargas pÃºblicas, pues precisamente las normas acusadas ofrecen una vÃa para que el contribuyente cumpla con su deber y asuma las consecuencias de su omisiÃ³n.

En tercer lugar, respecto de la infracciÃ³n del artÃculo 136, numeral 1Âº, de la ConstituciÃ³n, el interviniente sostiene que la demanda no ofrece ningÃºn 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 rÃ©gimen transitorio establecido en las normas demandadas, obtuvieron su patrimonio de manera ilÃcita.

Finalmente, seÃ±ala que las normas demandadas no vulneran el principio de no retroactividad, pues ellas rigen "*Ãºnicamente a futuro y no afectan los hechos sucedidos en perÃodos impositivos anteriores que se encuentren en firme*". El interviniente sostiene que no existe una aplicaciÃ³n retroactiva respecto del perÃodo gravable 2012, "*pues el objeto de la norma no afecta hechos ocurridos en dicho perÃodo*", toda vez que "*los activos omitidos y los pasivos inexistentes corresponden a perÃodos anteriores al 2012 y que se encuentran actualmente en firme*".

Instituto Colombiano de Derecho Tributario[9]

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 miembros[10] y sometido a la aprobaciÃ³n de los demÃ¡s integrantes del Consejo Directivo, dicha entidad presentÃ³, en primer lugar, algunas consideraciones sobre la naturaleza jurÃdica del beneficio concedido por la disposiciÃ³n acusada para, a continuaciÃ³n, presentar argumentos en defensa de su constitucionalidad.

Sobre lo primero, seÃ±alan 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 amnistÃa tributaria*", dado que esta ÃºltimA "*supone la prexistencia de una obligaciÃ³n tributaria incumplida hasta la fecha, la cual es dispensada a cambio del cumplimiento de unas condiciones fijadas para ello*".

Sostienen que la razÃ³n para excluir que el supuesto contemplado en la norma acusada constituya una amnistÃa 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 perÃodos no revisables*". Por lo anterior, "*en la fecha en la cual el contribuyente decide acogerse al beneficio tributario no hay una obligaciÃ³n prexistente, toda vez que Ã©stas quedaron extinguidas con la firmeza de la liquidaciÃ³n privada. AsÃ, tratÃ¡ndose 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 obligaciÃ³n 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 perÃodos no revisables, no como renta lÃquida, sino como ganancia ocasional con el tributo correspondiente*". Admiten que si bien ello "*podrÃa generar un menor tributo que aquel que se generarÃa si los incluyera voluntariamente siguiendo la norma vigente para otros perÃodos distintos al 2012 y 2013, (...) al mismo tiempo, causarÃa una obligaciÃ³n cierta y el correspondiente recaudo en favor del fisco*".

Tras explicar la naturaleza jurÃdica del beneficio establecido en las normas demandadas, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, sustenta la exequibilidad del artÃculo 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 tributaciÃ³n en Colombia, expande la base gravable y los sujetos pasivos, establece nuevas hipÃ³tesis de abuso y fraude, o confiere potestades administrativas para fiscalizar y recalificar operaciones gravadas. Tal reforma se adiciona con la suscripciÃ³n de tratados internacionales para evitar la doble tributaciÃ³n y prevenir la evasiÃ³n, todo lo cual aconseja contar con un rÃ©gimen de transiciÃ³n que permita revelar los capitales ocultos a un menor costo fiscal del requerido para las labores de fiscalizaciÃ³n. SeÃ±ala ademÃ¡s que esta medida constituye una estrategia de cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias recomendada por la OCDE, organizaciÃ³n de la cual nuestro paÃs aspira a ser miembro.

Sobre esta base, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario sostiene que la regulaciÃ³n establecida en las normas acusadas no infringe los principios de igualdad y equidad. Para sustentar esta conclusiÃ³n, se compara esta regulaciÃ³n transitoria, por un lado, con la establecida en la norma general contenida en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario; por otra parte, con el tratamiento otorgado a los contribuyentes cumplidos.

Respecto a la primera comparaciÃ³n, el interviniente explica que en el rÃ©gimen general de saneamiento previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario "*el valor de los activos se lleva a la declaraciÃ³n 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 rÃ©gimen transitorio no menciona la tarifa sino que se remite a la de ganancia ocasional que la misma ley fijÃ³ en el 10% con la aspiraciÃ³n de que los contribuyentes se sinceraran con la administraciÃ³n fiscal. En cambio, la tarifa aplicable a la renta lÃquida es progresiva para las personas naturales o fija del 25% para sociedades*". AsÃ las cosas, "*la mayor tarifa para rentas ordinarias, presuntas o por comparaciÃ³n patrimonial, se compensa con la menor base, en tÃ©rminos 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 rÃ©gimen transitorio establecido en las normas demandadas con el tratamiento previsto para los contribuyentes cumplidos, el interviniente destaca que estos Ãºltimos tambiÃ©n ven disminuida la tarifa de la ganancia ocasional al 10%. SeÃ±ala que en la reforma tributaria la reducciÃ³n de saneamiento prevista en las normas acusadas se acompaÃ±a de una reducciÃ³n 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 rÃ©gimen transitorio de saneamiento.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicita a la Corte declararse inhibida para pronunciarse de fondo en relaciÃ³n con el cargo por violaciÃ³n al artÃculo 136, numeral 1Âº de la ConstituciÃ³n, dado que no concurren los requisitos de certeza y especificidad. Las razones no son *ciertas*, por cuanto el cargo no se dirige contra una proposiciÃ³n jurÃdica real y existente, sino contra "*una de las tantas posibles consecuencias de la aplicaciÃ³n de la norma acusada, como es el blanqueamiento de activos adquiridos ilÃcitamente*". El cargo tampoco se apoya en razones *especÃficas*, por cuanto no se explica cÃ³mo la disposiciÃ³n acusada quebranta la prohibiciÃ³n dirigida al Congreso de inmiscuirse en asuntos de competencia privativa de otras autoridades (art. 136, num. 1Âº, CP.). Sostiene que, si en gracia de discusiÃ³n, se admitiera la aptitud del cargo, tampoco estarÃa llamado a prosperar por cuanto "*la inclusiÃ³n de los activos omitidos en las declaraciones de renta no libera al contribuyente de la responsabilidad penal derivada del origen ilÃcito de los recursos*".

Por Ãºltimo, en relaciÃ³n con el cargo por violaciÃ³n del principio de no retroactividad de las normas tributarias, el interviniente seÃ±ala que no le asiste razÃ³n a los demandantes. Afirma que debe distinguirse el perÃodo gravable en el que se omitieron los activos o incluyeron pasivos inexistentes, de aquel perÃodo en el que se incluirÃ¡ el valor de dichos activos o pasivos como ganancia ocasional. Sostiene que, si bien el primero de estos perÃodos es anterior a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, el incentivo contemplado en esta norma no estÃ¡ regulando situaciones anteriores a su entrada en vigencia, sino que estÃ¡ dando soluciÃ³n a la problemÃ¡tica generada por conductas que no habÃan sido investigadas. AÃ±ade que, por supuesto, el segundo perÃodo gravable, en el que se incluirÃ¡ 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 conclusiÃ³n se refiere a la sentencia C-138 de 1996[11], indicando que en ella la Corte estableciÃ³ 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 NACIÃN[12]

13. El Procurador General de la NaciÃ³n, mediante concepto No. 5612 del 31 de julio de 2013, solicitÃ³ a la Corte Constitucional declarar inexequibilidad del artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012, con efectos retroactivos al 26 de diciembre de 2012, momento de promulgaciÃ³n de dicha ley.

La Vista Fiscal sostiene que el beneficio contemplado en la norma demandada pertenece al gÃ©nero de las amnistÃas tributarias, las cuales, a su juicio, "*las mÃ¡s de las veces no tienen ninguna justificaciÃ³n constitucional*" a la luz de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, "*ya que no puede premiarse al sujeto obligado que actÃºa con conducta morosa o evasora, dÃ¡ndole condiciones y tarifas de legalizaciÃ³n tributaria mÃ¡s benignas y baratas que las impuestas al contribuyente cumplido y que ha pagado tarifas mÃ¡s altas*". En respaldo de esta posiciÃ³n, cita la sentencia C-992 de 2001[13], donde la Corte sostuvo la inconstitucionalidad de amnistÃas tributarias cuya Ãºnica justificaciÃ³n consista en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario.

Afirma que la amnistÃa que se establece en la norma acusada consagra un tratamiento mÃ¡s favorable que el previsto en el artÃculo 239-1del Estatuto Tributario (luego de la adiciÃ³n efectuada por el artÃculo 6Âº de la Ley 863 de 2003), en tanto "*para los casos amnistiados la tarifa de la ganancia ocasional es Ãºnicamente del 10% (...) mientras que en los casos no amnistiados la tarifa oscila entre el 19% y el 33% (...)*". En segundo lugar, se permite al contribuyente amnistiado pagar su obligaciÃ³n en cuatro cuotas, posibilidad no prevista para los casos no amnistiados. En tercer lugar, ella permite la repatriaciÃ³n de activos omitidos sin control de origen y sin sanciones de carÃ¡cter cambiario, situaciÃ³n no prevista para los casos no amnistiados. Finalmente, seÃ±ala que la amnistÃa analizada no es transitoria sino permanente, pues por la vÃa de la correcciÃ³n 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 declaraciÃ³n dentro de los dos aÃ±os posteriores al vencimiento del plazo para declarar.

En relaciÃ³n con el cargo por violaciÃ³n al principio de irretroactividad de la ley tributaria, el Ministerio PÃºblico sostiene que no le asiste razÃ³n a los demandantes, toda vez que el artÃculo 338 constitucional establece que las leyes que regulen contribuciones cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un perÃodo determinado, sÃ³lo podrÃ¡n aplicarse a partir del perÃodo que comience despuÃ©s de entrar en vigencia la respectiva ley. Sostiene que asÃ sucede en el caso de la norma acusada, que al ser promulgada el 26 de diciembre de 2012, es aplicable a partir del aÃ±o 2013.

Para concluir, solicita la declaratoria de inexequibilidad con efectos retroactivos de la norma demandada. Argumenta que, al existir suficiente claridad sobre la prohibiciÃ³n constitucional de conceder amnistÃas tributarias, tal decisiÃ³n no irÃa en contra del principio de buena fe, pues la mayorÃa 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 artÃculo 241 numeral 4o de la ConstituciÃ³n PolÃtica, la Corte es competente para conocer de la presente demanda.

CuestiÃ³n Preliminar. Examen de aptitud sustantiva de la demanda

2. Debido a que el apoderado del Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico cuestionÃ³ 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 violaciÃ³n del artÃculo 136, numeral 1Âº de la ConstituciÃ³n, corresponde a la Sala examinar si las acusaciones presentadas por los demandantes satisfacen los presupuestos mÃnimos que habilitan a esta CorporaciÃ³n para emitir un pronunciamiento de fondo.

3. El artÃculo 2Âº del Decreto 2067 de 1991 establece que las demandas que presenten los ciudadanos en ejercicio de la acciÃ³n pÃºblica de inconstitucionalidad deberÃ¡n contener: (i) el seÃ±alamiento y transcripciÃ³n de las normas acusadas; (ii) la indicaciÃ³n de las normas constitucionales que se consideran infringidas y de (iii) las razones por las cuales se estiman violadas. Adicionalmente, deberÃ¡ indicarse (iv) la razÃ³n por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda y, cuando la norma se impugne por vicios de forma (iv) el seÃ±alamiento del trÃ¡mite impuesto por la ConstituciÃ³n para la expediciÃ³n del acto demandado y la forma en que fue quebrantado.

4. El tercero de los requisitos antes indicados, conocido como *concepto de violaciÃ³n,* 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 carÃ¡cter rogado del control de constitucionalidad. En ese orden de ideas, esta CorporaciÃ³n ha consolidado una doctrina sobre los requisitos bÃ¡sicos para examinar la aptitud de la demanda, expuestos de manera canÃ³nica en la sentencia C-1052 de 2001[14], en los siguientes tÃ©rminos:

Claridad: exige que cada uno de los cargos de la demanda tenga un hilo conductor en la argumentaciÃ³n 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 proposiciÃ³n jurÃdica real y existente "y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implÃcita"; (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 *especÃficas* si definen con claridad la manera como la disposiciÃ³n acusada desconoce o vulnera la Carta PolÃtica a travÃ©s "de la formulaciÃ³n de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada", que permita verificar una oposiciÃ³n objetiva entre el contenido de las normas demandadas y la ConstituciÃ³n. De acuerdo con este requisito, no son admisibles los argumentos "vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales" que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan.

Pertinencia: El reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciaciÃ³n 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 estÃ¡ acusando el contenido de la norma sino que estÃ¡ utilizando la acciÃ³n pÃºblica para resolver un problema particular, como podrÃa ser la indebida aplicaciÃ³n de la disposiciÃ³n en un caso especÃfico"; tampoco prosperarÃ¡n las acusaciones que fundan el reparo contra la norma demandada en un anÃ¡lisis de conveniencia, calificÃ¡ndola "de inocua, innecesaria, o reiterativa" a partir de una valoraciÃ³n parcial de sus efectos.

Suficiencia: Se requiere la exposiciÃ³n 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 presentaciÃ³n de argumentos que, aunque no logren *prime facie* convencer al magistrado de que la norma es contraria a la ConstituciÃ³n, si despiertan *una duda mÃnima* sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunciÃ³n 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 apreciaciÃ³n del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicaciÃ³n 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 travÃ©s del ejercicio de la acciÃ³n de inconstitucionalidad (art. 40, num. 6Âº, CP.). Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un mÃ©todo de apreciaciÃ³n tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrÃ¡ de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo.

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

(i) La existencia de una omisiÃ³n legislativa relativa, contraria al artÃculo 13 CP., al regular sÃ³lo algunas relaciones y dejar por fuera otros supuestos anÃ¡logos.

(ii) La infracciÃ³n a los artÃculos 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 amnistÃa que establece un trato inequitativo entre los contribuyentes renuentes y quienes han cumplido puntualmente sus obligaciones tributarias.

(iii) InfracciÃ³n del artÃculo 136 numeral 1 de la ConstituciÃ³n, con el argumento de que la norma censurada se va a prestar para el "blanqueamiento" de dineros procedentes de actividades ilÃcitas 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 podrÃ¡ aplicarse a las declaraciones de renta del aÃ±o 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 omisiÃ³n legislativa es excepcional, en razÃ³n de los lÃmites funcionales al control de constitucionalidad que se derivan del principio de separaciÃ³n de las ramas del poder pÃºblico (art. 113 CP.). En ese orden de ideas, esta CorporaciÃ³n ha establecido que, ademÃ¡s de los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, para evaluar la procedencia de cargos por omisiÃ³n legislativa relativa el demandante debe satisfacer unas cargas argumentativas especÃficas, a saber:

(i) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurÃdicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrÃan que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condiciÃ³n que, de acuerdo con la ConstituciÃ³n, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusiÃ³n de los casos o ingredientes carezca de un principio de razÃ³n suficiente; (iv) que la falta de justificaciÃ³n y objetividad genere para los casos excluidos de la regulaciÃ³n legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisiÃ³n sea el resultado del incumplimiento de un deber especÃfico impuesto por el constituyente al legislador.[15] AdemÃ¡s de los anteriores criterios, en algunos pronunciamientos la Corte ha precisado que tambiÃ©n es menester tener en cuenta: (vi) si la supuesta omisiÃ³n emerge a primera vista de la norma propuesta, o (vii) si se estÃ¡ mÃ¡s bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas.16

En el presente caso los demandantes no desplegaron una carga argumentativa mÃnima que permitiera comprender el sentido de la omisiÃ³n legislativa imputada al artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012. En el escrito de acusaciÃ³n se limitan a seÃ±alar que la norma demandada "*solamente ha regulado algunas relaciones dejando por fuera otros supuestos anÃ¡logos, con clara violaciÃ³n del principio de igualdad*". Sin embargo, no cumplen con la carga de indicar cuÃ¡les son los casos anÃ¡logos que la norma debiÃ³ regular; por quÃ© la pretendida omisiÃ³n que se imputa a la norma carece de un principio de razÃ³n suficiente que torne injustificado el trato desigual y cuÃ¡l es el deber constitucional especÃfico que estÃ¡ desconociendo el legislador con la omisiÃ³n denunciada.

AsÃ 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 omisiÃ³n legislativa relativa que conduzca a una infracciÃ³n del principio de igualdad.

8. Lo mismo ocurre con el cargo por violaciÃ³n al artÃculo 136 numeral 1Âº constitucional, el cual carece de los requisitos de *certeza*, *especificidad* y *suficiencia*, razÃ³n por la cual la Corte se inhibirÃ¡ para pronunciarse sobre el mismo.

Esta acusaciÃ³n no satisface el requisito de *certeza* por cuanto no se dirige contra un contenido normativo que pueda ser adscrito al artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012, sino que versa sobre una consecuencia que, a juicio de los actores, se deriva del beneficio tributario allÃ establecido, como es la posibilidad de que Ã©ste facilite el "blanqueamiento" de dineros procedentes de actividades ilÃcitas que se encuentren en el exterior.

El cargo tampoco es especÃfico ni suficiente, dado que los actores no argumentan de quÃ© manera la prohibiciÃ³n dirigida al Congreso de inmiscuirse en asuntos de competencia privativa de otras autoridades (art. 136, num. 1Âº, CP.) resulta infringida por la norma demandada. Para llegar a comprender por quÃ© el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 desconoce dicha prohibiciÃ³n, serÃa menester desarrollar una serie de premisas intermedias que permitan mostrar la relaciÃ³n entre la norma demandada y la que proponen como parÃ¡metro de constitucionalidad. Esta carga argumentativa le corresponde al demandante y no puede ser colmada de manera oficiosa por la Corte, en virtud del carÃ¡cter rogado del control de constitucionalidad. Al no trazar un derrotero argumentativo que muestre con claridad la manera como la disposiciÃ³n acusada desconoce el artÃculo 136, numeral 1Âº de la ConstituciÃ³n se incumple el requisito de *especificidad* y a la vez el de *suficiencia*, por cuanto no logra sembrarse siquiera una duda mÃnima sobre la existencia de una posible infracciÃ³n de la norma constitucional invocada como parÃ¡metro de control.

9. Entretanto, la acusaciÃ³n por desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley tributaria (art. 363 CP.) no satisface el requisito de *suficiencia*. Los demandantes se limitan a seÃ±alar que la aplicaciÃ³n de la norma acusada para el perÃodo gravable 2012 supone una aplicaciÃ³n retroactiva de la ley tributaria, toda vez que aquella modificÃ³ uno de los elementos esenciales del tributo, como es la alÃcuota aplicable. Sin embargo, no cumplen con la carga de indicar de manera clara y suficiente en quÃ© consiste dicha modificaciÃ³n, sin que corresponda a la Corte entrar a suplir las falencias argumentativas de los accionantes, pues ello desvirtuarÃa el carÃ¡cter rogado del control de constitucionalidad. AsÃ las cosas, los escasos elementos aportados por los accionantes no alcanzan a suscitar una duda mÃnima sobre la constitucionalidad de la norma en relaciÃ³n con este cargo, razÃ³n por la cual no se cumplen los presupuestos para proferir una decisiÃ³n de fondo.

10. En conclusiÃ³n, sÃ³lo el segundo de los cargos antes enunciados satisface las exigencias argumentativas necesarias para activar el control de constitucionalidad. En efecto, la acusaciÃ³n principal de la demanda es la relativa a la infracciÃ³n 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 "amnistÃa tributaria", en virtud de la cual, en criterio de los actores, se dispensa un trato mÃ¡s 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 podrÃ¡n 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 acusaciÃ³n recae sobre un contenido normativo que efectivamente puede ser adscrito al artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012. Al margen de la controversia propuesta por algunos de los intervinientes, quienes sostienen que tal beneficio en realidad no constituye una amnistÃa tributaria y seÃ±alan no puede comprobarse con certeza si quienes se acojan al beneficio previsto en la norma demandada resulte inferior del que les habrÃa 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 mÃ¡s favorable al que, por definiciÃ³n, sÃ³lo pueden acogerse los contribuyentes que en su momento incumplieron la obligaciÃ³n 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 obligaciÃ³n de contribuir de manera equitativa a la financiaciÃ³n de los gastos e inversiones pÃºblicas.

En consecuencia, el examen de constitucionalidad estarÃ¡ circunscrito al cargo relativo a la infracciÃ³n de los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP).

PresentaciÃ³n del caso y formulaciÃ³n del problema jurÃdico

11. Los demandantes sostienen que el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 establece una amnistÃa tributaria para los contribuyentes que omitieron declarar activos o incluyeron pasivos inexistentes en las declaraciones correspondientes a perÃodos 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 situaciÃ³n fiscal a travÃ©s del pago de un impuesto menor al que le correspondiÃ³ pagar a los contribuyentes cumplidos.

Por su parte, la DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, el Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario defendieron la constitucionalidad de la norma acusada. Coinciden en seÃ±alar que el incentivo en ella establecido no constituye una amnistÃa tributaria, en tanto no supone la condonaciÃ³n de obligaciones incumplidas, sino mÃ¡s bien una medida orientada al saneamiento de irregularidades acaecidas en perÃodos no revisables. Sostienen ademÃ¡s que el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 introduce un rÃ©gimen transitorio de inclusiÃ³n, como *ganancia ocasional*, del valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en perÃodos no revisables. Esta medida es anÃ¡loga a la establecida, con carÃ¡cter permanente, en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario (adicionado por el artÃculo 6 de la Ley 863 de 2003), norma que ofrece la posibilidad de incluir el valor de activos omitidos y pasivos inexistentes, originados en perÃodos no revisables, ya no como ganancia ocasional, sino como *renta lÃquida gravable.* Debido a que este rÃ©gimen permanente fue considerado ajustado a la ConstituciÃ³n en la sentencia C-910 de 2004[17], los intervinientes coinciden en que lo propio debe ocurrir con el rÃ©gimen transitorio previsto en la norma que se demanda en esta ocasiÃ³n.

El Ministerio PÃºblico coincide con los demandantes en seÃ±alar que la norma acusada establece una amnistÃa tributaria contraria a la

constituciÃ³n, razÃ³n por la cual solicita a la Corte que declare su inexequibilidad con efectos retroactivos al 26 de diciembre de 2012, fecha de promulgaciÃ³n de la Ley 1607 de 2012.

12. Planteada la presente controversia constitucional en los tÃ©rminos 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 aÃ±os 2012 y 2013 o en las correcciones de las declaraciones tributarias, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en perÃodos no revisables, a manera de ganancia ocasional con liquidaciÃ³n del respectivo impuesto.

13. Con el fin de dar respuesta a esta cuestiÃ³n, se harÃ¡ referencia, en primer lugar, al contenido protegido por los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Luego, se harÃ¡ una sÃntesis de la doctrina constitucional en materia de amnistÃas 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 examinarÃ¡ la naturaleza jurÃdica de la medida establecida en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 y determinarÃ¡ 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 artÃculo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, segÃºn el cual todas las personas que compartan la misma situaciÃ³n 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 discriminaciÃ³n injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religiÃ³n, opiniÃ³n polÃtica o filosÃ³fica. 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 especÃfico en materia de polÃtica fiscal, en los principios de generalidad y equidad que, a su vez, estÃ¡n en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artÃculos 95 numeral 9 y 363 de la ConstituciÃ³n, 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 diseÃ±o del sistema impositivo debe responder a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen lÃ-mites constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder tributario.

16. El principio de equidad (artÃculos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo especÃfico del principio de igualdad en materia tributaria[18]. Incorpora el mandato de generalidad de la tributaciÃ³n, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago.[19] Pero va mÃ¡s allÃ¡, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribuciÃ³n de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de *equidad horizontal* segÃºn la cual el sistema tributario debe tratar de idÃ©ntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad econÃ³mica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel despuÃ©s de pagar sus contribuciones. TambiÃ©n postula un mandato de *equidad vertical*, tambiÃ©n identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad econÃ³mica soporten una mayor cuota de impuesto.[20]

17. El principio de justicia tributaria, consagrado en el artÃculo 95 numeral 9 de la Carta PolÃtica, ha sido interpretado como una sÃntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. AdemÃ¡s de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, tambiÃ©n reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudaciÃ³n de los dineros pÃºblicos. AsÃ pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia tambiÃ©n constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribuciÃ³n 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 pÃºblicas sÃ³lo 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 econÃ³mica; ella, a su vez, implica la prohibiciÃ³n 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 amnistÃas u otros mecanismos de saneamiento tributario, orientados a generar incentivos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al dÃa con sus obligaciones fiscales. En anteriores decisiones la Corte ha examinado la constitucionalidad de normas que establecen este tipo de medidas y, a travÃ©s 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 amnistÃas y saneamientos tributarios en la jurisprudencia constitucional

19. En la sentencia C-260 de 1993,[22] la Corte por primera vez se pronunciÃ³ sobre la constitucionalidad de las amnistÃas tributarias, al resolver la demanda interpuesta contra el artÃculo 66 de la Ley 49 de 1990 "*por la cual se reglamenta la repatriaciÃ³n de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones*, que establecÃa un saneamiento por impuesto al cine.[23] La norma permitÃa, a quienes tenÃan pendiente el pago de dicho impuesto, ponerse al dÃa cancelando solamente el 8.5% como tarifa (originalmente prevista en el 16%), sin intereses, siempre y cuando lo hicieran dentro de los tÃ©rminos y condiciones allÃ previstas. Valga seÃ±alar que esta norma no fue demandada por infringir los principios de justicia y equidad tributaria, sino el artÃculo 136 numeral 4 de la ConstituciÃ³n, que prohÃbe al legislador decretar donaciones a favor de personas o entidades.

La Corte declarÃ³ exequible la norma acusada por considerar que con ella no se establecÃa una donaciÃ³n, 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, seÃ±alÃ³ que se trataba de una medida de saneamiento del impuesto que operaba a travÃ©s del establecimiento de una amnistÃa. En esta decisiÃ³n definiÃ³ el "*saneamiento*" como "*la acciÃ³n humana de reparar, mejorar o remediar una situaciÃ³n que no se adecÃºa a la naturaleza de las cosas*", mientras que, con apoyo en un concepto de la DIAN, caracterizÃ³ la "amnistÃa" en materia tributaria como "*la autorizaciÃ³n que la administraciÃ³n tributaria concede al contribuyente para que ajuste su situaciÃ³n fiscal a la realidad, sin que este comportamiento le acarree consecuencias de investigaciÃ³n, liquidaciones o sanciones*", seÃ±alando ademÃ¡s que "*el perdÃ³n y olvido en que radica la amnistÃa debe recaer sobre una situaciÃ³n fiscal comprobable y anterior*".

En relaciÃ³n con lo segundo advirtiÃ³ que una amnistÃa como la establecida en la norma demandada "*podrÃa en principio interpretarse como violatoria del principio de igualdad, consagrada en la Carta PolÃtica como un derecho fundamental, puesto que hace diferenciaciÃ³n en favor de quienes han incumplido con sus obligaciones tributarias, respecto de quienes, en cambio, si han cumplido con esas obligaciones. Es esta la situaciÃ³n que se presenta, en general, con las amnistÃas tributarias indiscriminadas*". Sin embargo, la Corte considerÃ³ que en el caso sometido a su consideraciÃ³n concurrÃa una justificaciÃ³n especÃfica para adoptar esta medida, debido a la profunda crisis que para entonces afectaba la industria cinematogrÃ¡fica y, en concreto, a productores y distribuidores, razÃ³n por la cual juzgÃ³ razonable y equitativo el otorgamiento de este beneficio tributario, dentro de los lÃmites temporales y condiciones definidas por el legislador.

Con todo, ya en esta sentencia la Corte llamÃ³ la atenciÃ³n "*sobre el cuidado muy riguroso que debe tenerse al otorgar este tipo de amnistÃas, las cuales deben basarse exclusivamente en la razonabilidad que las justifique, sÃ³lo para casos muy especÃficos. Igualmente debe la Corte llamar la atenciÃ³n a las autoridades encargadas de la recaudaciÃ³n de impuestos, sobre su obligaciÃ³n 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 sÃ³lo por razones de equidad se justifica apartarse del sentido de igualdad que debe imperar, como regla general, en materia de recaudaciÃ³n de impuestos*".

20. Esta advertencia fue reiterada en la sentencia C-511 de 1996,[24] donde se declarÃ³ la inexequibilidad de varios artÃculos de la Ley 223 de 1995 "*Por la cual se expiden normas sobre RacionalizaciÃ³n Tributaria y se dictan otras disposiciones*" en los que se establecÃan diversas medidas de saneamiento y se excluÃa 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 tenÃan varias caracterÃsticas comunes: "*La primera, las personas y entidades a las que se aplican, son aquÃ©llas que han incumplido las leyes tributarias que consagran deberes y obligaciones de diversa Ãndole. La segunda, el estÃmulo 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 actualizaciÃ³n monetaria y, tratÃ¡ndose de las entidades pÃºblicas, la entera obligaciÃ³n. La tercera, el Estado, en consecuencia, renuncia parcial o totalmente, en favor de los deudores, a recibir el pago de los crÃ©ditos que le son debidos y, por consiguiente, se abstiene de exigir su pago por la vÃa administrativa o judicial. La cuarta, las medidas de saneamiento son genÃ©ricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales especÃficas y beneficiar indiscriminadamente a los deudores morosos*".

Tras examinar la diferencia entre exenciones y amnistÃas tributarias, sostuvo que las medidas de saneamiento previstas en la Ley 223 de 1995 correspondÃan a esta ÃºltimacategorÃa y las juzgÃ³ contrarias a los principios de igualdad y equidad que deben informar el sistema tributario, debido a que establecÃan una diferencia de trato injustificable entre contribuyentes morosos y cumplidos.

La Corte empleÃ³ un test de razonabilidad para fundamentar esta conclusiÃ³n. En ese orden de ideas, afirmÃ³ que el rÃ©gimen de saneamiento previsto en la Ley 223 de 1995 perseguÃa fines legÃtimos, como ofrecer a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situaciÃ³n fiscal, facilitar la recuperaciÃ³n parcial de sumas adeudadas al fisco y aumentar el nÃºmero de personas que ingresan a la base de contribuyentes. Sostuvo ademÃ¡s que se trataba de un conjunto de mecanismos idÃ³neos para contribuir al logro de estos fines, en tanto ofrecÃan a los deudores un estÃmulo poderoso para ponerse al dÃa con el fisco.

Sin embargo, la Corte considerÃ³ que no se habÃa demostrado la necesidad de las medidas, pues bien podÃa el Estado haber recaudado los impuestos dejados de pagar a travÃ©s del uso eficiente de las herramientas administrativas y judiciales dispuestas para el efecto. Asimismo juzgÃ³ que las medidas eran "*claramente desproporcionadas*", por cuanto concedÃan a los contribuyentes morosos el beneficio de pagar al fisco sÃ³lo una fracciÃ³n de lo que efectivamente pagÃ³ quien cumpliÃ³ de manera Ãntegra y puntual su deber de tributar.

En esta decisiÃ³n la Corte sostuvo que: "*Las amnistÃas tributarias, transformadas en prÃ¡ctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relaciÃ³n con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estÃmulo para seguir haciÃ©ndolo. 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 tÃ©rminos econÃ³micos, irracional pagar a tiempo los impuestos*".

No obstante, dejÃ³ abierta la posibilidad de establecer amnistÃas tributarias a travÃ©s de la ley en casos debidamente justificados, advirtiendo que el control constitucional de este tipo de medidas habrÃ¡ de someterse a un escrutinio mÃ¡s severo del que por lo general de adopta en el control de regulaciones fiscales:

"En suma, las amnistÃas o saneamientos como el que consagran las normas estudiadas, en principio son inconstitucionales. Sin embargo, lo anterior no es Ã³bice para que en situaciones excepcionales, puedan adoptarse medidas exonerativas de orden econÃ³mico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de una manera crÃtica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producciÃ³n. 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 justificaciÃ³n de que el rÃ©gimen excepcional que se adopta es razonable y proporcionado, y que se sustenta en hechos reales, corresponderÃ¡ a los autores y defensores del mismo y, en consecuencia, se examinarÃ¡ por la Corte en cada oportunidad, mediante la aplicaciÃ³n de un escrutinio constitucional riguroso".

En definitiva, a partir de esta sentencia la Corte dejÃ³ en claro que la libertad de configuraciÃ³n del legislador para establecer amnistÃas 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 exposiciÃ³n de motivos como en los debates parlamentarios, la existencia de circunstancias especiales que justifiquen su expediciÃ³n, 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 2001[25] para declarar la inexequibilidad del artÃculo 4 de la Ley 633 de 2000, que consagraba el llamado "*beneficio especial de auditorÃa*", en virtud del cual se establecÃa un incentivo para incluir en la declaraciÃ³n correspondiente al aÃ±o gravable 2000 los activos representados en moneda extranjera, poseÃdos en el exterior a 31 de diciembre de 1999 y que no habÃan sido declarados.

El incentivo consistÃa en: (i) reducir a cuatro meses el tÃ©rmino para que estas declaraciones quedaran en firme en relaciÃ³n con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adiciÃ³n 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 serÃ¡n cancelados a tÃtulo de impuesto sobre la renta y un (1) punto como sanciÃ³n por la omisiÃ³n de activos (sanciÃ³n que, por regla general, es del 5% segÃºn el artÃculo 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 1Âº de agosto de 2000. La norma establecÃa un lÃmite temporal para acceder a este beneficio y condicionaba la reducciÃ³n del tÃ©rmino de firmeza de las declaraciones y la exenciÃ³n 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 profiriÃ³ la sentencia ya la norma habÃa perdido vigencia, la Corte considerÃ³ procedente pronunciarse de fondo sobre su constitucionalidad, en aplicaciÃ³n de la doctrina de la *perpetuatio jurisdictionis*. EncontrÃ³ que el "beneficio especial de auditorÃa" se asimilaba a una amnistÃa contraria a la ConstituciÃ³n, razÃ³n por la cual se requerÃa 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 auditorÃa previsto en el artÃculo 689-1 del Estatuto Tributario, pues este ÃºltimO consistÃa en un beneficio a futuro, consistente en la reducciÃ³n del tÃ©rmino de firmeza de la declaraciÃ³n tributaria, como contraprestaciÃ³n al aumento del impuesto a cargo del contribuyente. Por el contrario, la norma acusada miraba al pasado, al disminuir de dos aÃ±os a cuatro meses el tÃ©rmino de firmeza de las declaraciones, no como una forma de estimular el pago voluntario de la obligaciÃ³n tributaria, sino como contrapartida a la inclusiÃ³n de activos en moneda extranjera que se poseÃan con anterioridad y no habÃan sido declarados.

En definitiva, la Corte concluyÃ³ que el beneficio establecido en la norma acusada "*constituye una amnistÃa que estÃ¡ favoreciendo a los morosos que ocultaron activos que poseÃan a 31 de diciembre de 1999 en su declaraciÃ³n tributaria, violando el principio de equidad frente a quienes declararon y pagaron oportunamente el impuesto correspondiente a dichos activos*". Sostuvo ademÃ¡s que "*el contribuyente entrÃ³ en mora desde el momento en que debiÃ³ haber declarado dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza* "*legalizar*" *estas partidas y como contraprestaciÃ³n, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanciÃ³n por omisiÃ³n de activos al 1%, colocÃ¡ndolo en una situaciÃ³n privilegiada frente al contribuyente cumplido, que cancelÃ³ oportunamente el impuesto a cargo sometiÃ©ndose a tarifas mÃ¡s altas*". Por tal razÃ³n, declarÃ³ la inexequibilidad del artÃculo 4 de la Ley 633 de 2000, con efectos a futuro.

22. La Corte mantuvo esta misma lÃnea decisoria en la sentencia C-1115 de 2001,[26] para declarar la inexequibilidad del artÃculo 100 de la Ley 633 de 2000, que establecÃa una reducciÃ³n periÃ³dica en el porcentaje con base en el cual se calculaban los intereses moratorios de las obligaciones tributarias.

Sostuvo que la norma establecÃa una amnistÃa 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 reducciÃ³n de los intereses de mora y quienes por haber cancelado tales obligaciones en mora antes de la expediciÃ³n de la norma (incluso el dÃa anterior) o por haber suscrito acuerdos de pago con anterioridad, sÃ tuvieron que pagar Ãntegramente dichos intereses. Pese a que estos Ãºltimos realizaron un esfuerzo mayor por ponerse al dÃa con el fisco, acabaron siendo sancionados con mayor rigor que quienes postergaron por mÃ¡s tiempo el pago de sus obligaciones.

En esta ocasiÃ³n la Corte recordÃ³ que, segÃºn el precedente establecido en la C-511 de 1996, el legislador tiene la posibilidad de consagrar, de manera excepcional, amnistÃas tributarias, siempre y cuando acredite de manera suficiente la razonabilidad de su adopciÃ³n 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 adopciÃ³n y la demostraciÃ³n de la proporcionalidad y razonabilidad de la medida. La comprobaciÃ³n de la existencia de esta justificaciÃ³n, llevada a cabo con base en la presencia de circunstancias de crisis excepcionales, debe ser adelantada con rigor por la CorporaciÃ³n en cada caso particular*".

Sobre esta base, efectuÃ³ un examen de la razonabilidad de la norma, que le llevÃ³ a concluir que el legislador no habÃa satisfecho la carga de argumentaciÃ³n establecida en el precedente citado, pues no se acreditÃ³ una situaciÃ³n excepcional de crisis que marcara una diferencia respecto de coyunturas anteriores en las que tambiÃ©n se establecieron amnistÃas que fueron declaradas inexequibles. La Corte sostuvo que:

"En el caso presente, la explicaciÃ³n del proyecto de norma propuesto a consideraciÃ³n del Congreso y que finalmente fue adoptado como artÃculo 100 de la Ley 633 de 2000, aclara la utilidad de la disposiciÃ³n para lograr el rÃ¡pido 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 tambiÃ©n eficaz. Ni tampoco aclara por quÃ© el mencionado sacrificio de derechos es menor al beneficio obtenido, es decir no explica la proporcionalidad estricta de la disposiciÃ³n, como antes se dijo. La Carga de esta argumentaciÃ³n correspondÃa a quienes participaron en el debate legislativo, y no estÃ¡ incluida en ninguna de las ponencias para debate del proyecto que tuvieron lugar despuÃ©s de la inclusiÃ³n de la norma dentro del articulado del proyecto, ni se ha hecho en la presente causa".

SeÃ±alÃ³ 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, tendrÃa que declarar la exequibilidad de la norma, en aplicaciÃ³n del principio democrÃ¡tico y de conservaciÃ³n del derecho. Al no encontrar tales argumentos, concluyÃ³:

"(A)unque la norma acusada no dice expresamente que concede una amnistÃa o saneamiento tributario, su contenido normativo es el de tal medida. La amnistÃa asÃ concedida implica un sacrificio del derecho a la igualdad, que si bien resulta Ãºtil al propÃ³sito que persigue la disposiciÃ³n, cual es mejorar coyunturalmente el recaudo de los tributos, lo cual en sÃ mismo no contradice la ConstituciÃ³n, 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, declarÃ³ 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 aplicaciÃ³n del principio constitucional de buena fe.

23. En la sentencia C-1114 de 2003[27] la Corte se pronunciÃ³ sobre la constitucionalidad de varios artÃculos 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 artÃculo 80, que establecÃa un beneficio denominado "*actualizaciÃ³n de patrimonio*" que en lo sustancial coincidÃa con el "*beneficio especial de auditorÃa*" que habÃa sido declarado inexequible en la sentencia C-992 de 2001. El Tribunal Constitucional concluyÃ³ que, salvo algunas diferencias menores, esta norma reproducÃa el contenido del artÃculo 4 de la Ley 633 de 2000, razÃ³n por la cual declarÃ³ su inexequibilidad.

24. Entretanto, en la sentencia C-823 de 2004[28] esta CorporaciÃ³n estimÃ³ ajustado a la ConstituciÃ³n el beneficio temporal establecido en el artÃculo 32 de la Ley 863 de 2003 para los deudores morosos o que hubieren suscrito acuerdos de pago con la AdministraciÃ³n. El beneficio consistÃa: (i) en alterar el orden de imputaciÃ³n de pagos, en relaciÃ³n 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 interÃ©s que estaba vigente al momento de suscribir el acuerdo de pago.

En esta ocasiÃ³n, la Corte desestimÃ³ los cargos por violaciÃ³n a los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, al establecer un tratamiento mÃ¡s favorable para los contribuyentes morosos respecto de los cumplidos. ConsiderÃ³ 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 aquÃ©llos sigue siendo considerablemente mÃ¡s gravosa -sanciones, intereses, actualizaciÃ³n por inflaciÃ³n cuando haya lugar a ello-, lo que evidencia que la alegada equiparaciÃ³n no se da bajo *ninguna circunstancia*".

Sostuvo ademÃ¡s que el beneficio previsto en la norma no configuraba una amnistÃa tributaria, toda vez que "*el cambio temporal de la prelaciÃ³n en la imputaciÃ³n de los pagos en Ã©l prevista no comporta la condonaciÃ³n o remisiÃ³n de la obligaciÃ³n 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 habÃan suscrito un acuerdo de pago, quienes tambiÃ©n podÃan acogerse al beneficio en ella previsto.

25. Por Ãºltimo, en la sentencia C-910 de 2004[29] la Corte examinÃ³ la constitucionalidad de varios artÃculos de la Ley 863 de 2003 "*Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento econÃ³mico y el saneamiento de las finanzas pÃºblicas*", entre ellas de su artÃculo 6Âº, en el cual: (i) se adicionÃ³ el Estatuto Tributario, artÃculo 239-1, que consagra un rÃ©gimen permanente para facilitar la inclusiÃ³n, como renta lÃquida gravable, de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en perÃodos anteriores no revisables; (ii) se modificÃ³ el artÃculo 649 de dicho Estatuto para establecer una disposiciÃ³n transitoria que permitÃa incluir activos omitidos o pasivos inexistentes de perÃodos no revisables en la declaraciÃ³n de renta del aÃ±o gravable de 2003 sin que se genere renta por diferencia patrimonial, cancelando una sanciÃ³n del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada aÃ±o en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).[30]

Esta regulaciÃ³n fue acusada de violar los artÃculos 1Â°, 13Â°, 95 numeral 9Â° y 363 de la ConstituciÃ³n PolÃtica, en tanto establecÃa, de manera encubierta, una amnistÃa tributaria contraria al deber de contribuir de manera justa y equitativa, al sostenimiento de las cargas pÃºblicas. Sin embargo, en esta ocasiÃ³n la Corte considerÃ³ que, examinadas a la luz de las regulaciones que fueron modificadas por esta norma y en el conjunto de las demÃ¡s medidas previstas en el Estatuto Tributario, las adoptadas en el artÃculo 6 de la Ley 863 de 2003 se ajustaban a la ConstituciÃ³n. Sobre la primera de ellas sostuvo que: "*el artÃculo 239-1 lejos de establecer una amnistÃa, dispone un rÃ©gimen mÃ¡s gravoso para el tratamiento de los activos omitidos o los pasivos inexistentes, en la medida en que los considera, en todo caso, como renta lÃquida gravable y los grava como tales, sin perjuicio de la sanciÃ³n por inexactitud, cuando corresponda*".

En relaciÃ³n con la segunda medida seÃ±alÃ³ que: "*el anÃ¡lisis de constitucionalidad del artÃculo 649 transitorio del Estatuto Tributario no puede hacerse de manera aislada, al margen de lo previsto en el artÃculo 239-1 del mismo Estatuto, como quiera que el artÃculo 6Â º de la Ley 863 de 2003 introdujo en esta materia una reforma integral, por virtud de la cual se sustituye el sistema que contenÃa el anterior artÃculo 649 del Estatuto Tributario. Ese nuevo esquema, contiene un rÃ©gimen general y permanente para el tratamiento de la omisiÃ³n de activos o la inclusiÃ³n de pasivos inexistentes, asÃ como una previsiÃ³n transitoria, orientada a permitir que antes de que entre a regir el nuevo esquema, los contribuyentes puedan regularizar su situaciÃ³n con el fisco. Como quiera que la medida transitoria se aplica a activos omitidos o a pasivos que se habrÃan generado en periodos no revisables, y que en la misma se dispone el pago de la correspondiente sanciÃ³n, no encuentra la Corte que ella constituya una especie de amnistÃa tributaria, y la norma habrÃ¡ de declararse exequible*". (Subrayas aÃ±adidas)

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

26. El anterior recuento jurisprudencial permite sintetizar los elementos principales de la doctrina elaborada por esta CorporaciÃ³n sobre las condiciones de constitucionalidad de las amnistÃas tributarias:

(i) Con independencia de la denominaciÃ³n que en cada caso adopten, se estÃ¡ en presencia de una amnistÃa tributaria cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligaciÃ³n, 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 dÃa con sus obligaciones y ajuste su situaciÃ³n fiscal a la realidad. Es por ello que, aunque en la mayorÃa de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones "amnistÃa" y "saneamiento" han sido entendidas como sinÃ³nimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistÃas tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a travÃ©s de aquellas se busca regularizar la situaciÃ³n de quienes se encuentran por fuera de la norma.[31] La Corte ha diferenciado las amnistÃas, que presuponen la infracciÃ³n previa de una obligaciÃ³n tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas Ãºltimas como instrumentos de polÃtica fiscal a travÃ©s de los cuales se impide el nacimiento de la obligaciÃ³n tributaria en relaciÃ³n con determinados sujetos o se disminuye la cuantÃa de dicha obligaciÃ³n.[32]

(ii) Las amnistÃas tributarias comprometen, *prima facie,* los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al dÃa con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas pÃºblicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones.[33]

(iii) Si bien en el corto plazo las amnistÃas permiten alcanzar valiosos objetivos de polÃtica fiscal, en tanto facilitan el recaudo y amplÃan la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalizaciÃ³n y sanciÃ³n, cuando se transforman en prÃ¡ctica constante pueden desestimular a los contribuyentes de cumplir a tiempo con sus obligaciones tributarias, ante la expectativa de aguardar hasta la prÃ³xima amnistÃa y asÃ beneficiarse de un tratamiento fiscal mÃ¡s benigno del que se dispensa a quienes atendieron sus obligaciones puntualmente. La proliferaciÃ³n de este tipo de mecanismos puede conducir a que, en tÃ©rminos econÃ³micos, resulte irracional pagar a tiempo los impuestos.[34]

(iv) De ahÃ que resulten inadmisibles las amnistÃas generalizadas y desprovistas de una justificaciÃ³n suficiente. Corresponde al legislador acreditar la existencia de una situaciÃ³n excepcional que amerite la adopciÃ³n de este instrumento de polÃtica fiscal, como tambiÃ©n aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectaciÃ³n que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribuciÃ³n para superar la situaciÃ³n excepcional que se busca afrontar a travÃ©s de la amnistÃa tributaria. AllÃ donde el legislador no aporte tal justificaciÃ³n, 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 aplicaciÃ³n de estos criterios, la Corte ha declarado inconstitucionales aquellas medidas que: a. son genÃ©ricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales especÃficas 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 travÃ©s de un tratamiento mÃ¡s 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 mÃ¡s favorable para los deudores morosos que no han hecho ningÃºn esfuerzo por ponerse al dÃa, 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 ConstituciÃ³n aquellas medidas que: a. responden a una coyuntura especÃfica a travÃ©s de estÃmulos tributarios para quienes se dedican a una actividad econÃ³mica en situaciÃ³n de crisis (C-260 de 1993)[38]; b. alivian la situaciÃ³n de los deudores morosos sin que ello implique un tratamiento fiscal mÃ¡s beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos (C-823 de 2004)[39]; c. facilitan la inclusiÃ³n de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometiÃ©ndolos a un rÃ©gimen mÃ¡s gravoso del que habrÃa correspondido en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicaciÃ³n de sanciones (C-910 de 2004).[40]

(vii) En los casos en que la Corte ha declarado la inconstitucionalidad de normas que establecen amnistÃas tributarias, los efectos de su decisiÃ³n han sido a futuro, con el fin de no afectar los derechos adquiridos y las situaciones jurÃdicas consolidadas bajo su vigencia.[41]

27. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala examinarÃ¡ las caracterÃsticas del rÃ©gimen transitorio para la inclusiÃ³n 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 rÃ©gimen transitorio para la inclusiÃ³n de activos omitidos y pasivos inexistentes previsto en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 y su

relaciÃ³n con la regulaciÃ³n general establecida en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario

28. La norma acusada adicionÃ³ el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario con un parÃ¡grafo 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 perÃodos no revisables[42], adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto.

(ii) Se trata de un rÃ©gimen transitorio, por cuanto sÃ³lo aplica para las declaraciones de renta y complementarios de los aÃ±os gravables 2012 y 2013 o sus respectivas correcciones.

(iii) Quienes se acojan a Ã©ste rÃ©gimen no estarÃ¡n obligados al pago de renta por diferencia patrimonial ni renta lÃquida 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 generarÃ¡n sanciones de carÃ¡cter cambiario.

(iv) Los activos omitidos que se pretendan ingresar al paÃs deberÃ¡n transferirse a travÃ©s del sistema financiero, a travÃ©s de entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario.

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

(vi) Cuando se establezca que el contribuyente no incluyÃ³ la totalidad de los activos omitidos o no excluyÃ³ todos los pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirÃ¡ renta lÃquida gravable y se generarÃ¡ sanciÃ³n por inexactitud.

29. El rÃ©gimen transitorio establecido en la norma acusada adiciona la regulaciÃ³n general sobre el tratamiento de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en perÃodos no revisables, prevista en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario.[43] Conforme a este rÃ©gimen general:

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

(ii) Se trata de una regulaciÃ³n de carÃ¡cter permanente, no circunscrita a determinados perÃodos gravables.

(iii) Quienes se acojan a este rÃ©gimen no estarÃ¡n sujetos al pago de renta por diferencia patrimonial.

(iv) Cuando se establezca que el contribuyente no incluyÃ³ la totalidad de los activos omitidos o no excluyÃ³ todos los pasivos inexistentes, o no los declare como renta lÃquida gravable, la administraciÃ³n procederÃ¡ a adicionar la renta lÃquida gravable por tales valores y aplicarÃ¡ la correspondiente sanciÃ³n por inexactitud.

Como se recordarÃ¡, este rÃ©gimen general fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004[44], razÃ³n por la cual es necesario establecer las similitudes y diferencias entre esta regulaciÃ³n y la prevista en la norma acusada, con el fin de determinar si el precedente establecido en aquella ocasiÃ³n debe igualmente controlar la decisiÃ³n del presente caso.

30. En primer lugar, la Sala encuentra que el rÃ©gimen general establecido en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario implica un tratamiento fiscal mÃ¡s severo del que habrÃa tenido el correspondiente ingreso en caso de haber sido correctamente declarado en el aÃ±o gravable en el que se ocasionÃ³. En efecto, pues la inclusiÃ³n como renta lÃquida gravable impide que proceda la aplicaciÃ³n de costos o deducciones que disminuyan la base gravable, razÃ³n 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 habrÃa correspondido en caso de haber sido incluido de manera oportuna en la declaraciÃ³n. AsÃ las cosas, el incentivo que ofrece este rÃ©gimen general para que los contribuyentes se decidan a declarar los activos omitidos o pasivos inexistentes consiste en eliminar la renta por comparaciÃ³n. Fue precisamente este carÃ¡cter mÃ¡s gravoso, en relaciÃ³n con el dispensado al contribuyente cumplido, el que llevÃ³ a la Corte constitucional a considerar que este rÃ©gimen general previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario no constituÃa una amnistÃa tributaria y a declararlo ajustado a la ConstituciÃ³n.

31. En segundo lugar, el rÃ©gimen transitorio de inclusiÃ³n como *ganancia ocasional* de los activos omitidos y pasivos inexistentes originados en perÃodos no revisables, establecido en la norma acusada, resulta mÃ¡s atractivo para el contribuyente que el rÃ©gimen general de inclusiÃ³n de aquellos como *renta lÃquida gravable*, contemplado en el artÃculo 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 segÃºn se trate de sociedades (25% o 33% segÃºn el caso),[46] personas naturales residentes (0%, 19%, 28% o 33%, segÃºn el nivel de renta),[47] usuarios de zona franca (15%)[48] o contribuyentes del rÃ©gimen especial (20%).[49] AsÃ las cosas, para el caso de las personas obligadas a declarar, mientras en el rÃ©gimen ordinario de renta lÃquida gravable el impuesto a pagar oscila entre el 15% y el 33% del valor del respectivo activo omitido o pasivo inexistente, en el rÃ©gimen transitorio de ganancia ocasional el impuesto tan sÃ³lo corresponderÃ¡ al 10% de dicho valor. Adicionalmente, en el rÃ©gimen transitorio el pago del impuesto se difiere a cuatro cuotas anuales y se excluye la aplicaciÃ³n de sanciones cambiarias en caso de que hubiere lugar a ellas.

32. AsÃ las cosas, pese a la similitud estructural entre ambos regÃmenes, la regla de decisiÃ³n que fundamentÃ³ la declaratoria de exequibilidad del artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario no podrÃa trasladarse sin mÃ¡s al presente caso, para declarar igualmente exequible el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012. En aquella ocasiÃ³n la Corte considerÃ³ que la inclusiÃ³n como *renta lÃquida gravable* de los activos omitidos y de los

pasivos inexistentes, originados en perÃodos no revisables, se ajustaba a la ConstituciÃ³n, por cuanto el tratamiento otorgado a los contribuyentes que se acogieran a este rÃ©gimen resultaba incluso mÃ¡s gravoso del que habrÃan tenido en caso de declarar de manera oportuna y veraz sus ingresos. En definitiva, en la sentencia C-910 de 2004 se estableciÃ³ una regla segÃºn la cual se consideran compatibles con la ConstituciÃ³n aquellas medidas que incentiven a los contribuyentes para declarar activos omitidos o excluir pasivos inexistentes, siempre y cuando no establezcan, sin una justificaciÃ³n constitucional adecuada, un tratamiento mÃ¡s beneficioso del que habrÃa correspondido al mismo contribuyente o a otro en idÃ©ntica situaciÃ³n en caso de haber declarado dichos activos de manera oportuna y/o no haber incluido pasivos inexistentes.

33. Para aplicar aquella regla de decisiÃ³n a la presente controversia serÃa necesario establecer que el rÃ©gimen transitorio de inclusiÃ³n como *ganancia ocasional* de los activos omitidos y pasivos inexistentes previsto en la norma acusada no introduce un tratamiento fiscal mÃ¡s favorable respecto de quienes: (i) declararon dichos activos en el correspondiente aÃ±o gravable y/o no incluyeron pasivos inexistentes para alterar su situaciÃ³n patrimonial; (ii) habiendo omitido activos o incluido pasivos inexistentes en sus declaraciones anteriores, se acogieron al rÃ©gimen general establecido en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la norma acusada.

Por lo que respecta a la primera condiciÃ³n, la Sala encuentra que la regulaciÃ³n 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 mÃ¡s benigno en relaciÃ³n con el otorgado al contribuyente que, en igual situaciÃ³n, cumpliÃ³ con la obligaciÃ³n de incluir todos sus bienes y no modificar su situaciÃ³n patrimonial con pasivos inexistentes. Para llegar a esta conclusiÃ³n 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 rÃ©gimen transitorio es menor que la tarifa prevista para el impuesto de renta establecido en perÃodos anteriores. Y si bien es cierto que, como lo afirman algunos de los intervinientes, para el caso de los contribuyentes que declararon sus activos de manera oportuna, la base gravable habrÃa podido disminuir como consecuencia de la aplicaciÃ³n 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 omisiÃ³n de declarar activos o la inclusiÃ³n de pasivos inexistentes tuvo como efecto disminuir el patrimonio en el correspondiente perÃodo gravable en el que se verificÃ³ la infracciÃ³n tributaria, con la eventual consecuencia de sustraer al contribuyente, en Ã©ste y en los sucesivos perÃodos, del pago del impuesto al patrimonio al que se encuentran obligados quienes cumplan con las condiciones establecidas en los artÃculos 292 y siguientes del Estatuto Tributario; o bien, en caso de no sustraerlo por completo, de reducir la base para su liquidaciÃ³n, en relaciÃ³n con un contribuyente que, en igual situaciÃ³n econÃ³mica, haya cumplido con la obligaciÃ³n de declarar todos sus activos y no elevar injustificadamente sus pasivos.

No escapa a la Sala que, como lo sugieren algunos intervinientes, pueden existir situaciones puntuales en las cuales el rÃ©gimen previsto en la norma acusada no resulte mÃ¡s beneficioso en relaciÃ³n con el tratamiento fiscal que habrÃa recibido el contribuyente en caso de haber incluido todos sus activos de manera oportuna en la declaraciÃ³n de renta correspondiente al aÃ±o gravable en el que estos se generaron y no hubiese declarado pasivos inexistentes. La conclusiÃ³n a la que se llegue en cada caso depende de la situaciÃ³n especÃfica de cada contribuyente, de las normas que le eran aplicables en el aÃ±o gravable en el que debieron ser declarados dichos ingresos, y de contingencias de otro tipo que escapan al anÃ¡lisis que es posible hacer en sede de control abstracto de constitucionalidad.

Con relaciÃ³n a la segunda de las condiciones antes seÃ±aladas para procediera la aplicaciÃ³n del precedente establecido en la sentencia C-910 de 2004, esto es, que el rÃ©gimen transitorio previsto en la norma acusada no establezca un tratamiento mÃ¡s beneficioso en relaciÃ³n con el otorgado al contribuyente que estuvo presto a sanear su situaciÃ³n acogiÃ©ndose al rÃ©gimen general establecido en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario, la Sala encuentra que tal condiciÃ³n no se encuentra satisfecha, toda vez que, como quedÃ³ establecido, la inclusiÃ³n de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes como ganancia ocasional comporta un tratamiento mÃ¡s beneficioso que el de su inclusiÃ³n como renta lÃquida gravable, previsto en el rÃ©gimen general del artÃculo 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 regulaciÃ³n declarada exequible en la sentencia C-910 de 2004 y la que es objeto de examen en esta ocasiÃ³n existe una diferencia relevante que sustrae el presente caso a la regla de decisiÃ³n empleada en aquella oportunidad. La razÃ³n expuesta en los considerandos de esa sentencia consistiÃ³ en que el rÃ©gimen previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario no constituÃ-a una amnistÃa tributaria y se ajustaba a la ConstituciÃ³n, porque no se establecÃa un tratamiento mÃ¡s 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 rÃ©gimen transitorio previsto en la norma acusada impacta de manera negativa el reparto equitativo de las cargas pÃºblicas, en detrimento de quienes cumplieron de manera completa y oportuna sus obligaciones o de quienes, habiendo omitido en un primero momento declarar todos sus bienes o incluido pasivos inexistentes, se acogieron al rÃ©gimen general previsto en el artÃculo 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 rÃ©gimen transitorio previsto en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 constituye una amnistÃa 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 amnistÃa tributaria. La Corte encuentra que, de acuerdo con la definiciÃ³n de amnistÃa tributaria a la que antes se hizo alusiÃ³n, el rÃ©gimen transitorio previsto en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 comparte los elementos que caracterizan a este tipo de instrumentos de polÃtica fiscal:

En primer lugar, la condiciÃ³n necesaria para que tenga lugar la aplicaciÃ³n de esta medida es que el contribuyente haya omitido declarar activos o incluido pasivos inexistentes en las declaraciones correspondientes a perÃodos no revisables. Se trata, por tanto, de una medida que

presupone el incumplimiento de una obligaciÃ³n tributaria, cual es la de suministrar informaciÃ³n completa y veraz en las declaraciones de impuestos.

Como lo seÃ±alÃ³ esta CorporaciÃ³n en sentencia C-160 de 1998,[50] el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado previsto en el artÃculo 95 numeral 9 de la ConstituciÃ³n, no involucra sÃ³lo la obligaciÃ³n de pagar los tributos (obligaciÃ³n tributaria sustancial), sino ademÃ¡s el cumplimiento de aquellas cargas que facilitan la funciÃ³n fiscal de la administraciÃ³n (obligaciones tributarias formales), entre las cuales se cuenta el deber de suministrar de manera veraz y oportuna la informaciÃ³n necesaria para determinar de manera correcta el monto en el que cada contribuyente estÃ¡ obligado a tributar. En ese orden de ideas, y contrario a lo que seÃ±alan algunos intervinientes, no sÃ³lo se configura una infracciÃ³n tributaria cuando el contribuyente omite pagar los tributos previamente liquidados, sino tambiÃ©n cuando suministra informaciÃ³n incompleta o falsa que conduce a liquidar una suma menor de la que efectivamente estarÃa obligado a tributar.

En segundo lugar, con el rÃ©gimen transitorio establecido en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 se estimula al contribuyente que faltÃ³ al deber antes seÃ±alado para ponerse al dÃa con el fisco, mediante la inclusiÃ³n en su declaraciÃ³n de renta de los perÃodos gravables 2012 y 2013 (o en sus correspondientes correcciones), de los activos omitidos y la exclusiÃ³n de los pasivos inexistentes originados en perÃodos 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 comparaciÃ³n de patrimonios[51]) y, adicionalmente, ofrecer un tratamiento fiscal para los ingresos declarados mÃ¡s favorable del que habrÃa correspondido: (i) en caso de que el contribuyente los hubiere incluido de manera oportuna en la declaraciÃ³n del perÃodo en el cual se generaron o (ii) hubiere regularizado su situaciÃ³n acogiÃ©ndose al rÃ©gimen general establecido en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario.

36. Varios de los intervinientes sostienen que la norma acusada no establece una amnistÃa, por considerar que en el supuesto en ella previsto no puede hablarse propiamente de una obligaciÃ³n prexistente a cuyo cobro renuncie la administraciÃ³n, toda vez que cualquier obligaciÃ³n correspondiente a perÃodos no revisables ha quedado extinguida una vez las declaraciones privadas adquieren firmeza. La Sala considera que este argumento no desvirtÃºa la existencia de una amnistÃa tributaria, por cuanto el deber de suministrar informaciÃ³n completa y veraz a la administraciÃ³n tributaria subsiste, con independencia de que haya adquirido firmeza la declaraciÃ³n correspondiente a un determinado perÃodo. El contribuyente que omite en los perÃodos siguientes sanear su situaciÃ³n fiscal continÃºa 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 omitiÃ³ incluir tales activos o se adicionaron pasivos inexistentes hayan quedado en firme, la administraciÃ³n quede privada de toda posibilidad de derivar consecuencias desfavorables para el contribuyente que ha faltado a este deber. De hecho, la opciÃ³n de liquidar renta por comparaciÃ³n de patrimonios, prevista en el artÃculo 236 del Estatuto Tributario, constituye una medida de la que puede valerse la administraciÃ³n tributaria, mÃ¡s allÃ¡ del tÃ©rmino 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 omitiÃ³ declarar en perÃodos anteriores. La norma acusada establece que el Estado renuncia a imponer esta consecuencia desfavorable al contribuyente, ademÃ¡s de las sanciones cambiarias a las que haya lugar. AsÃ que, si bien es cierto que la AdministraciÃ³n no estarÃa facultada para imponer sanciones por inexactitud en relaciÃ³n con las declaraciones en firme, y por tanto no podrÃa 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 aplicaciÃ³n se inhiba el Estado a cambio de incentivar al primero para que regularice su situaciÃ³n 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 amnistÃa tributaria y (ii) que ella establece un tratamiento mÃ¡s 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 acogiÃ³ al rÃ©gimen general previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario, no constituyen argumentos suficientes para concluir que la norma demandada es contraria a la ConstituciÃ³n. AÃºn es preciso establecer si la afectaciÃ³n de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria que *prima facie* genera este tratamiento desigual, cuenta con una justificaciÃ³n suficiente capaz de derrotar las razones en contra de su constitucionalidad.

Sobre la justificaciÃ³n del tratamiento desigual establecido en la norma acusada

38. De acuerdo con las consideraciones precedentes, la carga de la justificaciÃ³n del tratamiento desigual que se deriva de este instrumento de polÃtica fiscal corresponde, en primer tÃ©rmino, al legislador, quien debe acreditar la existencia de una situaciÃ³n excepcional que justifique su adopciÃ³n, como tambiÃ©n 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 hacÃa parte del proyecto de ley presentado por el Ministerio de Hacienda y CrÃ©dito PÃºblico a consideraciÃ³n del Congreso, ni guardaba relaciÃ³n directa con la situaciÃ³n que dio origen a la reforma. En la exposiciÃ³n de motivos se explica que:

"El proyecto de reforma se presenta en un contexto favorable, en el que la economÃa nacional crece a una tasa saludable y la inversiÃ³n llega a niveles mÃ¡ximos histÃ³ricos. El paÃs 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 economÃa mundial sufre los efectos de la crisis de la zona Euro. El recaudo por su parte tambiÃ©n 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 fiscalizaciÃ³n 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 exposiciÃ³n de motivos se establece que los objetivos principales de la reforma apuntan a corregir la regresividad del sistema tributario y los altos Ãndices de informalidad, aunque tambiÃ©n se alude a la necesidad de tomar medidas para hacer frente a los altos niveles de evasiÃ³n y elusiÃ³n fiscal que aÃºn subsisten, pese a los avances logrados al respecto. Sin embargo, dentro de los mecanismos propuestos para lograr este ÃºltimO objetivo no se incluye ninguna medida orientada a establecer beneficios por la declaraciÃ³n de activos omitidos o pasivos inexistentes.

Fue en el primer debate del proyecto, surtido de manera conjunta por las Comisiones Terceras de CÃ¡mara y Senado, los dÃas 28 y 29 de noviembre de 2012, cuando se adicionÃ³, como artÃculo 140 del proyecto, la proposiciÃ³n formulada por un Representante,[53] que contÃ³ con el aval del Ministro de Hacienda.[54] Durante el primer debate, el representante justifica la propuesta de este modo:

"El parÃ¡grafo 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. PodrÃ¡n incluir como ganancia ocasional en las Declaraciones de Renta y Complementarios los aÃ±os 2012 y 2013 Ãºnicamente, o sea en esos 2 aÃ±os, o en las correcciones de que trata el artÃculo 588 del Estatuto Tributario, el valor de los activos omitivos* (sic) *y pasivos inexistentes originados en periodos 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 aclaraciÃ³n formulada por uno de los asistentes,[55] el autor de la proposiciÃ³n ampliÃ³ su explicaciÃ³n:

Hace uso de la palabra el Honorable Representante Ãngel Custodio Cabrera BÃ¡ez:

"El Senador Rodrigo Villalba pidiÃ³ una aclaraciÃ³n 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 podrÃ¡n incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los aÃ±os gravados 2012 y 2013 Ãºnicamente o en las correcciones de que trata el artÃculo 588 del Estatuto, el valor de los activos omitivos (sic).

O sea, contribuyente que no haya declarado 2012 lo puede hacer, pero si ya declarÃ³ 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 fiscalizaciÃ³n, la DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitivos (sic) *o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirÃ¡ renta lÃquida gravable en el periodo gravable objeto de revisiÃ³n. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generarÃ¡ la sanciÃ³n por inexactitud.*

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

En el siguiente parÃ¡grafo da el plazo para pagar el impuesto a las ganancias ocasionales causado por lo establecido en el primer inciso de este artÃculo, deberÃ¡ pagarse en 4 cuotas iguales durante los aÃ±os 2013, 2014, 2015, 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017 segÃºn corresponde las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional; en caso de que se verifique que el contribuyente no incluyÃ³ la totalidad de los activos omitivos (sic) *o no excluyÃ³ la totalidad de los pasivos inexistentes, automÃ¡ticamente se aplicarÃ¡ el tratamiento previsto en el inciso 2Âº de este artÃculo; este Ãºltimo evento se podrÃ¡ 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.*

VenÃa inicialmente en la ponencia, no lo habÃamos 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 CÃ¡mara y Senado se propone, dentro del pliego de modificaciones, condicionar la aplicaciÃ³n de esta norma a que no se haya notificado requerimiento especial al contribuyente que quiera acogerse a ella e incorporar un parÃ¡grafo adicional en el que se incluya la garantÃa de no generar sanciones cambiarias.[57] Luego de un cambio de numeraciÃ³n, este pasÃ³ a identificarse como el artÃculo 164 y asÃ fue aprobado, sin debate alguno, en la Plenaria de la CÃ¡mara de Representantes.[58] Entretanto, en la Plenaria del Senado el artÃculo se aprobÃ³ con votaciÃ³n nominal con una adiciÃ³n, en virtud de la cual se exige que, con el fin de evitar el lavado de activos, los activos omitidos que pretendan ingresar al paÃs deberÃ¡n transferirse a travÃ©s de entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera y canalizados a travÃ©s del mercado cambiario.[59] La ComisiÃ³n de ConciliaciÃ³n acogiÃ³ el texto aprobado en el Senado, que a la postre se convirtiÃ³ en el artÃculo 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 exposiciÃ³n de motivos no se encuentra una justificaciÃ³n especÃfica de esta medida, ni en la descripciÃ³n del contexto en el que se inscribe la reforma tampoco se ofrecen elementos que permitan inferir la necesidad de su adopciÃ³n. Durante el trÃ¡mite parlamentario las alusiones al proyecto de norma se concentran en la explicaciÃ³n de

sus alcances y la justificaciÃ³n que se ofrece para introducir este rÃ©gimen de inclusiÃ³n de activos omitidos y pasivos inexistentes, es facilitar que las personas que incrementaron sus patrimonios en el exterior vuelvan a traerlos. No hay ninguna consideraciÃ³n sobre sus repercusiones en la distribuciÃ³n equitativa de las cargas pÃºblicas ni sobre las razones por las cuales el rÃ©gimen general previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario resultaba insuficiente para lograr el mismo objetivo. AsÃ las cosas, corresponde a la Corte indagar si, no obstante el dÃ©ficit de justificaciÃ³n que acompaÃ±Ã³ la gÃ©nesis de la norma acusada, existen argumentos que respalden su constitucionalidad.

41. Aun cuando la Corte Constitucional ha reconocido una amplia libertad de configuraciÃ³n al legislador en materia tributaria[61] y, por ende, ha establecido que, en principio, sus medidas deben ser sometidas a un test leve de proporcionalidad,[62] tambiÃ©n ha sostenido que en determinados casos se justifica la aplicaciÃ³n de un test de mayor intensidad, como ocurre cuando existe un "*indicio de inequidad o arbitrariedad*" en las normas tributarias sometidas a control. AsÃ, 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 amnistÃas 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 legÃtimo e importante, pero ademÃ¡s *imperioso*; (ii) el medio escogido debe ser no sÃ³lo adecuado y efectivamente conducente, sino ademÃ¡s *necesario*, o sea, que no pueda ser remplazado por un *medio alternativo menos lesivo*; (iii) se aplica el juicio de *proporcionalidad en sentido estricto*, segÃºn el cual los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales por la medida.

42. En aplicaciÃ³n de este estÃ¡ndar de control, corresponde entonces indagar, en primer lugar, si la finalidad de la medida establecida en el artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012 persigue un fin, no sÃ³lo legÃtimo e importante, sino ademÃ¡s imperioso. Como destacan los intervinientes, la finalidad de la norma es contribuir a reducir los altos niveles de evasiÃ³n y elusiÃ³n fiscal que aÃºn se registran, a travÃ©s de un mecanismo que permita a los contribuyentes declarar conceptos patrimoniales no incluidos en sus declaraciones anteriores. De este modo, los contribuyentes pueden legalizar su situaciÃ³n tributaria, al tiempo que la administraciÃ³n 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 Ãºltimos aÃ±os gracias a los esfuerzos desplegados en fiscalizaciÃ³n y control de la evasiÃ³n, segÃºn se desprende de la exposiciÃ³n 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 mÃ¡s 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 situaciÃ³n fiscal. No obstante, la Corte advierte que la idoneidad de este tipo de medidas comienza a erosionarse cuando el legislador las convierte en prÃ¡ctica constante, pues de este modo se genera la expectativa de que en el futuro vendrÃ¡n otras medidas aÃºn mÃ¡s beneficiosas, lo que se constituye en un estÃmulo para que los contribuyentes adopten comportamientos estratÃ©gicos 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 polÃtica fiscal, no lleva a descalificar la aptitud de la norma enjuiciada para contribuir al logro del fin que justifica su adopciÃ³n.

No obstante, dado que el incentivo previsto en la norma acusada rompe el equilibrio en la distribuciÃ³n de las cargas pÃºblicas, en detrimento de quienes declararon de manera completa y oportuna todos sus activos y no incluyeron pasivos inexistentes, y asimismo de quienes regularizaron su situaciÃ³n a travÃ©s del rÃ©gimen general previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario, es preciso indagar, como corresponde en aplicaciÃ³n de un nivel estricto de escrutinio constitucional, si el rÃ©gimen 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 rÃ©gimen general, previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario, que permite a los contribuyentes sanear la situaciÃ³n de los activos omitidos y pasivos inexistentes, correspondientes a perÃodos no revisables, incluyÃ©ndolos en sus declaraciones como renta lÃquida gravable. Por las razones ya expuestas en la sentencia C-910 de 2004, dicho rÃ©gimen no afecta los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, en tanto el incentivo allÃ previsto es consistente con el rÃ©gimen de cumplimiento general y, por tanto, no redunda en un tratamiento mÃ¡s gravoso para los contribuyentes cumplidos, sin que ello le reste eficacia para lograr su finalidad, por cuanto persiste un importante estÃmulo para el contribuyente, como es la renuncia a aplicar la renta por comparaciÃ³n patrimonial.

AsÃ pues, existiendo un rÃ©gimen general para la inclusiÃ³n de activos omitidos y la exclusiÃ³n de pasivos inexistentes, que permite lograr la finalidad prevista en la norma acusada sin romper el equilibrio en la distribuciÃ³n de las cargas pÃºblicas, la Sala no encuentra una razÃ³n que justifique la necesidad de introducir el rÃ©gimen transitorio previsto en la norma acusada.

45. AdemÃ¡s de innecesaria, la medida resulta desproporcionada. En aras de lograr un propÃ³sito legÃtimo, 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 situaciÃ³n fiscal, lo hace al costo de sacrificar los mandatos de generalidad del tributo y equidad horizontal, que estÃ¡n 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 hecho", mientras que la equidad horizontal reclama que las *personas con capacidad econÃ³mica igual contribuyan de igual manera*. Tales preceptos se ven afectados con la medida enjuiciada, pues en virtud de ella dos personas con igual capacidad econÃ³mica estarÃ¡n sometidas a un tratamiento tributario distinto segÃºn: (i) hayan cumplido con el deber de declarar todos sus activos, sin incluir pasivos inexistentes, en el perÃodo fiscal correspondiente; (ii) hayan declarado los activos omitidos en perÃodos anteriores no revisables (o excluido sus pasivos inexistentes) acogiÃ©ndose al rÃ©gimen general establecido en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario, o bien (iii) hayan persistido en

la infracciÃ³n al deber de suministrar informaciÃ³n veraz sobre su situaciÃ³n patrimonial y, por tanto, aÃºn tengan activos omitidos o pasivos inexistentes correspondientes a perÃodos no revisables. La norma acusada establece un tratamiento fiscal mÃ¡s favorable para quienes se encuentren en esta Ãºltima situaciÃ³n, consistente en permitir que sean declarados como ganancia ocasional y, por tanto, tributen con una tarifa del 10%[65], inferior a la establecida para el impuesto sobre la renta (que oscila entre el 15% y el 33%, segÃºn el tipo de contribuyente).[66] De este modo, se rompe el equilibrio en la distribuciÃ³n de las cargas pÃºblicas en detrimento de los contribuyentes situados en las dos primeras hipÃ³tesis.

Pero ademÃ¡s 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 polÃtica fiscal, estimula a los contribuyentes a faltar a la verdad en sus declaraciones, aun a riesgo de ser descubiertos, para al cabo de unos aÃ±os sanear su situaciÃ³n y recibir un tratamiento tributario mÃ¡s beneficioso. En esta ocasiÃ³n, cobra vigencia el llamado de atenciÃ³n que efectuara en la sentencia C-511 de 1996, al seÃ±alar que:

"Las amnistÃas tributarias, transformadas en prÃ¡ctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relaciÃ³n con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estÃmulo para seguir haciÃ©ndolo. 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 tÃ©rminos econÃ³micos, irracional pagar a tiempo los impuestos".[67]

46. Lo anterior no obsta para considerar que el legislador, en aras de alcanzar objetivos imperiosos de polÃtica fiscal, pueda adoptar amnistÃas que faciliten a los contribuyentes ponerse al dÃa con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, medidas de este tipo deben ser respetuosas del principio de equidad y demÃ¡s lÃmites constitucionales a la libertad de configuraciÃ³n legislativa en materia tributaria. Para ello, es preciso que los incentivos previstos en este tipo de amnistÃas 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 dÃa, 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 amnistÃa tributaria contraria a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria (arts. 13, 95 num. 9 y 363 CP.).

Para llegar a esta conclusiÃ³n, se efectuÃ³ una comparaciÃ³n entre el rÃ©gimen transitorio de inclusiÃ³n de activos omitidos y pasivos inexistentes previsto en la norma acusada, con el rÃ©gimen general consagrado para el mismo propÃ³sito en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario. Tras advertir las diferencias relevantes entre ambos regÃmenes, se estableciÃ³ que la regla de decisiÃ³n fijada en la sentencia C-910 de 2004, donde se declarÃ³ exequible el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario, no puede ser aplicada para decidir la presente controversia constitucional, porque la norma acusada establece una amnistÃa, dado que supone la existencia de una infracciÃ³n tributaria (el deber de suministrar informaciÃ³n oportuna y veraz acerca de la situaciÃ³n patrimonial) como condiciÃ³n de aplicaciÃ³n y ademÃ¡s establece un tratamiento fiscal mÃ¡s favorable que el otorgado tanto al contribuyente cumplido, como a quienes con antelaciÃ³n se acogieron al rÃ©gimen general previsto en el artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario. En ese orden de ideas, la Salas explorÃ³ la justificaciÃ³n de este tratamiento desigual, indagando por las razones que fueron expuestas durante el trÃ¡mite parlamentario. Finalmente, con ayuda de un test estricto de proporcionalidad, estÃ¡ndar empleado en el control constitucional de las amnistÃas tributarias, se estableciÃ³ que la medida prevista en la norma acusada resulta innecesaria y desproporcionada.

En consecuencia, la Corte declararÃ¡ la inexequibilidad del artÃculo 163 de la Ley 1607 de 2012, con efectos a futuro. Esto Ãºltimo teniendo en cuenta el precedente fijado por esta CorporaciÃ³n en decisiones anteriores en las que ha declarado la inconstitucionalidad de normas que establecen amnistÃas tributarias. En tal sentido, la sentencia C-511 de 1996[68] declarÃ³ la inexequibilidad, con efectos a futuro, de las normas demandadas "*en atenciÃ³n al principio de buena fe y al respeto que merecen las situaciones creadas y consolidadas al amparo de las normas que serÃ¡n declaradas inexequibles*". El mismo criterio se mantuvo en la sentencia C-992 de 2001[69], donde declarÃ³ la inexequibilidad, con efectos a futuro, de una norma que para el momento de proferir el fallo habÃa perdido vigencia. En esta ocasiÃ³n sostuvo que: "*(p)odrÃa 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 serÃa inocuo, Sin embargo, observa la Corte que puesto que ab initio se ha detectado que como efecto de la aplicaciÃ³n de las normas acusadas, se habrÃan producido situaciones jurÃdicas consolidadas en cabeza de particulares, ello impedirÃa un pronunciamiento en este sentido, puesto que el mismo atentarÃa con el principio de seguridad jurÃdica y expresas disposiciones de la Carta sobre derechos adquiridos*". TambiÃ©n mantuvo esta posiciÃ³n en la sentencia C-1115 de 2001[70], al seÃ±alar 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 decisiÃ³n solo se proyectarÃ¡n hacia el futuro*".

AsÃ pues, dado que las situaciones jurÃdicas consolidadas bajo la vigencia de la norma que serÃ¡ declarada inexequible se encuentran amparadas por el principio de confianza legÃtima, y en atenciÃ³n a los precedentes examinados, los efectos de esta decisiÃ³n sÃ³lo regirÃ¡n hacia el futuro.

VII. DECISIÃN

En mÃ©rito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la RepÃºblica de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la ConstituciÃ³n,

RESUELVE

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

disposiciones".

NotifÃquese, comunÃquese, publÃquese, insÃ©rtese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archÃvese el expediente.

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÃREZ

Magistrado

Con aclaraciÃ³n de voto

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

Ausente con excusa mÃ©dica

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT 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 PÃGINA:

1 MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz. En esta sentencia la CorporaciÃ³n estudiÃ³ la Constitucionalidad del 243 de la Ley 223 de 1995 "*por la cual se expiden normas sobre RacionalizaciÃ³n Tributaria y se dictan otras disposiciones*".

2 Folios 28-32.

3 El doctor Juan Roberto MejÃa Mansilla.

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

5 MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz.

6 Folios 38-43.

7 Doctor Francisco Morales Falla.

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

9 Folios 52-63.

10 Doctores Lucy Cruz de QuiÃ±ones y Juan Guillermo Ruiz.

11 MP. JosÃ© Gregorio HernÃ¡ndez Galindo.

12 Folios 66-75.

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

14 MP. Manuel JosÃ© Cepeda. En ella la Corte se declarÃ³ inhibida para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artÃculo 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 SÃ¡chica MÃ©ndez), 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 CÃ³rdoba TriviÃ±o), C-371 de 2004 (MP. Jaime CÃ³rdoba TriviÃ±o), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. MarÃa Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio GonzÃ¡lez Cuervo).

16 AsÃ, entre otras, en las sentencias C-371 de 2004 (MP. Jaime CÃ³rdoba TriviÃ±o), C-800 de 2005 (MP. Alfredo BeltrÃ¡n Sierra, SV. Ã lvaro Tafur Galvis, SV. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. MarÃa Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio GonzÃ¡lez Cuervo).

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

18 La Corte se ha referido a la relaciÃ³n 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 RenterÃa), C-1170 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-1060Âª de 2001 (MP. Lucy Cruz de QuiÃ±onez), C-734 de 2002 (MP Manuel JosÃ© Cepeda Espinosa), C-1003 de 2004 (MP. Jaime CÃ³rdova TriviÃ±o), C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-1021 de 2012 (MP. Jorge IvÃ¡n Palacio Palacio), entre otras.

19 Sobre la generalidad de la tributaciÃ³n como componente de la equidad, ver sentencia C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

20 AsÃ lo ha entendido la Corte en las sentencias C-261 de 2002 (MP. Clara InÃ©s Vargas HernÃ¡ndez), C-776 de 2003 (MP. Manuel JosÃ© Cepeda Espinosa, SPV y AV. Jaime Araujo RenterÃa), C-1003 de 2004 (MP. Jaime CÃ³rdoba TriviÃ±o) y C-1021 de 2012 (MP. Jorge IvÃ¡n Palacio Palacio), entre otras.

21 Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP. Alejandro MartÃnez Caballero), C-252 de 1997 (MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz), C-1060Âª de 2001 (MP. Lucy Cruz de QuiÃ±onez).

22 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

23 En decisiones anteriores la Corte declarÃ³ la inexequibilidad de normas relativas a saneamiento aduanero, pero por razones distintas que no implicaron el examen de la constitucionalidad de este mecanismo. AsÃ, en la sentencia C-510 de 1992 (MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz), declarÃ³ inexequible el Decreto 2183 de 1991, que modificaba el rÃ©gimen de saneamiento aduanero establecido en el Decreto 1751 de 1991, por considerar que bajo el nuevo rÃ©gimen 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 MuÃ±oz), la Corte declarÃ³ inexequible el Decreto 2250 de 1991, que modificaba el plazo establecido para acogerse al rÃ©gimen de saneamiento aduanero previsto en el Decreto 1751 de 1991, debido a que el precepto estableciÃ³ un plazo diferente para quienes pretendÃan sanear vehÃculos y los que pretendÃan sanear otras mercancÃ-as, mÃ¡s corto para estos Ãºltimos e imposible de cumplir, por cuanto vencÃa un dÃa antes de que comenzara a regir la norma que lo estableciÃ³.

24 MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz.

25 MP. Rodrigo Escobar Gil, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra. El salvamento de voto tuvo por objeto la declaratoria de inexequibilidad del artÃ-culo 56 de la Ley 633 de 2000 ("tasa especial por servicios aduaneros"). AsÃ pues, la decisiÃ³n relativa a la inconstitucionalidad del beneficio especial de auditorÃa establecido en el artÃculo 4 de dicha ley fue unÃ¡nime.

26 MP. Marco Gerardo Monroy Cabra.

27 MP. Jaime CÃ³rdoba TriviÃ±o, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra y Rodrigo Escobar Gil, AV y SPV Manuel JosÃ© Cepeda, SPV. Clara InÃ©s Vargas HernÃ¡ndez. Ninguna de las opiniones disidentes versÃ³ sobre la declaratoria de inexequibilidad del artÃculo 80 de la Ley 788 de 2002.

28 MP. Ã lvaro Tafur Galvis.

29 MP. Rodrigo Escobar Gil. SPV. Jaime Araujo RenterÃa. El salvamento parcial de voto no guarda relaciÃ³n con la declaratoria de exequibilidad del artÃculo 6Âº de la Ley 863 de 2003, sino con la decisiÃ³n adoptada por la mayorÃa respecto de los artÃculos 3 y 9 de la misma ley, respecto de los cuales el Magistrado Araujo considerÃ³ que infringÃan el principio de legalidad tributaria.

30 Por su relevancia para el presente anÃ¡lisis de constitucionalidad, es pertinente transcribir el texto de la disposiciÃ³n que fuera declarada exequible en la sentencia C-910 de 2004:

ArtÃculo 6Â°. *Renta lÃquida y sanciÃ³n por activos omitidos o pasivos inexistentes.* AdiciÃ³nase el Estatuto Tributario con el artÃculo 239-1 y

modificase el artÃculo 649:

"ArtÃculo 239-1. *Renta lÃquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.* Los contribuyentes podrÃ¡n incluir como renta lÃquida gravable en la declaraciÃ³n de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artÃculo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en perÃodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta lÃquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalizaciÃ³n, la AdministraciÃ³n detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirÃ¡ renta lÃquida gravable en el perÃodo gravable objeto de revisiÃ³n. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generarÃ¡ la sanciÃ³n por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta lÃquida gravable, la AdministraciÃ³n procederÃ¡ a adicionar la renta lÃquida gravable por tales valores y aplicarÃ¡ la sanciÃ³n por inexactitud." (subrayas aÃ±adidas)

"ArtÃculo 649. *Transitorio*. SanciÃ³n por activos omitidos o pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que hubieren incluido pasivos inexistentes u omitido activos adquiridos en perÃodos no revisables o con declaraciÃ³n en firme, podrÃ¡n incluir dichos activos y/o excluir los pasivos en la declaraciÃ³n inicial por el aÃ±o gravable 2003, sin que se genere renta por diferencia patrimonial por tratarse de activos adquiridos en perÃodos anteriores no revisables. Lo anterior no se aplica a los inventarios, los cuales tributan a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

La sanciÃ³n por omisiÃ³n de activos e inclusiÃ³n de pasivos inexistentes de perÃodos anteriores, serÃ¡ autoliquidada por el mismo declarante en un valor Ãºnico del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada aÃ±o en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Para tener derecho al tratamiento anterior, el contribuyente deberÃ¡ presentar la declaraciÃ³n del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al aÃ±o gravable 2003 dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, incluyendo los activos o excluyendo los pasivos, liquidando la correspondiente sanciÃ³n y cancelando la totalidad del saldo a pagar o suscribiendo el respectivo acuerdo de pago.

La preexistencia de los bienes se entenderÃ¡ probada con la simple incorporaciÃ³n de los mismos en la declaraciÃ³n del impuesto sobre la renta y complementarios, con la relaciÃ³n soporte que conserve el contribuyente. Teniendo en cuenta que se trata de bienes adquiridos con dos aÃ±os o mÃ¡s de anterioridad, la DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrÃ¡ 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 MuÃ±oz), se establece la diferencia entre exenciones y saneamientos (equiparados en esta providencia a amnistÃas tributarias) en los siguientes tÃ©rminos:

"La exenciÃ³n se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligaciÃ³n establecida en la norma tributaria. Gracias a esta tÃ©cnica 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 Ãndice genÃ©rico de capacidad econÃ³mica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exenciÃ³n contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negaciÃ³n.

La diferencia de la exenciÃ³n con el saneamiento o amnistÃa, de acuerdo con lo expuesto, puede ilustrarse de mÃºltiples maneras. Mientras que el contribuyente, beneficiario de una exenciÃ³n, 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 debÃa pagar por verificarse y concretarse en su caso la obligaciÃ³n tributaria. En suma, la exenciÃ³n da lugar a la realizaciÃ³n del hecho imponible, pero impide la actualizaciÃ³n del impuesto; el saneamiento o amnistÃa, 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 MuÃ±oz), 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 CÃ³rdoba TriviÃ±o, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra y Rodrigo Escobar Gil, AV y SPV Manuel JosÃ© Cepeda, SPV. Clara InÃ©s Vargas HernÃ¡ndez).

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

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

36 Para una sÃntesis 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 sÃntesis 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 MuÃ±oz), 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 CÃ³rdoba TriviÃ±o, SV. Marco Gerardo Monroy Cabra y Rodrigo Escobar Gil, AV y SPV Manuel JosÃ© Cepeda, SPV. Clara InÃ©s Vargas HernÃ¡ndez).

42 Un perÃodo no es revisable cuando la declaraciÃ³n correspondiente a dicho aÃ±o gravable ha adquirido firmeza. Ello ocurre, por regla general, en el tÃ©rmino de dos (2) aÃ±os siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, de la fecha de declaraciÃ³n en casos de extemporaneidad o de la fecha en que se haya presentado solicitud de devoluciÃ³n (art. 714 Estatuto Tributario). Este plazo es menor, entre seis (6) y dieciocho (18) meses, para quienes se acojan al beneficio de auditorÃa establecido en el artÃculo 689-1 del Estatuto Tributario, o puede ampliarse a cinco (5) aÃ±os, para el caso de las declaraciones de renta y correcciones en las que se determinen o compensen pÃ©rdidas fiscales.

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

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

45 Los artÃculos 106, 107 y 108 de la Ley 1607 de 2012 modificaron los artÃculos 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 ArtÃculo 240 del Estatuto Tributario.

47 ArtÃculo 241 del Estatuto Tributario.

48 ArtÃculo 240-1 del Estatuto Tributario.

49 ArtÃculos 19 y 356 del Estatuto Tributario.

50 MP. Carmenza Isaza de GÃ³mez, AV. JosÃ© Gregorio HernÃ¡ndez Galindo. En esta sentencia se declarÃ³ la exequibilidad condicionada de la norma que sancionaba con multa el suministro de informaciÃ³n errada a la administraciÃ³n tributaria, en el entendido que sÃ³lo las sanciones que imponga la administraciÃ³n por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daÃ±o que se genere y que si no existiÃ³ daÃ±o, no puede haber sanciÃ³n.

51 Establecida en el artÃculo 236 del Estatuto Tributario, que seÃ±ala: "*Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio lÃquido del ÃºltimoperÃodo gravable y el patrimonio lÃquido del perÃodo 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 Ãngel Custodio Cabrera BÃ¡ez.

54 En la carpeta con los antecedentes del Proyecto de Ley No. 166/2012 CÃ¡mara y 134/2012 Senado, que obra en la Biblioteca del Congreso de la RepÃºblica (Tomo III, folio 997), aparece el texto de esta proposiciÃ³n, suscrita por el Representante Ãngel Custodio Cabrera BÃ¡ez y avalada con la firma del Ministro Mauricio CÃ¡rdenas:

"AdiciÃ³nese al artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes parÃ¡grafos:

ParÃ¡grafo transitorio. Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrÃ¡n incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los aÃ±os gravables 2012 y 2013 Ãºnicamente o en las correcciones de que trata el artÃculo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos 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 fiscalizaciÃ³n, la DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirÃ¡ renta lÃquida gravable en el periodo gravable objeto de revisiÃ³n. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generarÃ¡ la sanciÃ³n por inexactitud.

ParÃ¡grafo 1Â°. El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasiÃ³n de lo establecido en el primer inciso de este artÃculo deberÃ¡ pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los aÃ±os 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, segÃºn corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

ParÃ¡grafo 2Â°. En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyÃ³ la totalidad de los activos omitidos o no excluyÃ³ la totalidad de los pasivos inexistentes, automÃ¡ticamente se aplicarÃ¡ el tratamiento previsto en el inciso segundo de este artÃculo. En este ÃºltimoeventoseporÃ¡ 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 proposiciÃ³n suscrita por las senadoras Piedad Zuccardi y Arleth Casado de LÃ³pez ((Tomo IV, fol. 1016), tambiÃ©n dirigida a facilitar el saneamiento de activos no declarados, la cual no fue acogida por entender que se

solucionaba con la proposiciÃ³n del representante Cabrera BÃ¡ez.

55 El Senador Rodrigo Villalba Mosquera.

56 Acta de ComisiÃ³n No. 07 del 29 de noviembre de 2012. SesiÃ³n Conjunta de las Comisiones Terceras Constitucionales Permanentes de Senado y CÃ¡mara.

57 Gacetas del Congreso No. 913 del 10 de diciembre de 2012 (Informe de Ponencia para Segundo Debate CÃ¡mara) y No. 914 del 11 de diciembre de 2012 (Informe de Ponencia para Segundo Debate Senado). En ambas ponencias se propone la modificaciÃ³n en los siguientes tÃ©rminos:

"*ArtÃculo 140. AdiciÃ³nese al artÃculo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes parÃ¡grafos:*

ParÃ¡grafo transitorio. Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrÃ¡n incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los aÃ±os gravables 2012 y 2013 Ãºnicamente o en las correcciones de que trata el artÃculo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial ni renta lÃquida 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 fiscalizaciÃ³n, la DirecciÃ³n de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirÃ¡ renta liquida gravable en el periodo gravable objeto de revisiÃ³n. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generarÃ¡ la sanciÃ³n por inexactitud.

ParÃ¡grafo 1Â°. El impuesto a las ganancias ocasionales causado con ocasiÃ³n de lo establecido en el primer inciso de este artÃculo deberÃ¡ pagarse en cuatro (4) cuotas iguales durante los aÃ±os 2013, 2014, 2015 y 2016 o 2014, 2015, 2016 y 2017, segÃºn corresponda, en las fechas que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

ParÃ¡grafo 2Â°. En caso de que se verifique que el contribuyente no incluyÃ³ la totalidad de los activos omitidos o no excluyÃ³ la totalidad de los pasivos inexistentes, automÃ¡ticamente se aplicarÃ¡ el tratamiento previsto en el inciso 2Â° de este artÃculo. En este ÃºltimO evento se podrÃ¡ restar del valor del impuesto a cargo el valor del impuesto por ganancia ocasional efectivamente pagado por el contribuyente.

ParÃ¡grafo 3Â°. La inclusiÃ³n 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 periodos no revisables establecida en el inciso 1Â° del presente artÃculo no generarÃ¡ la imposiciÃ³n de sanciones de carÃ¡cter cambiario."

58 El artÃculo 164 fue aprobado en segundo debate en CÃ¡mara en la sesiÃ³n realizada el 17 de diciembre de 2012, segÃºn 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 CÃ¡mara donde se debatiÃ³ el proyecto de reforma tributaria no se encuentra menciÃ³n 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 debatiÃ³ el proyecto de reforma tributaria no se encuentra menciÃ³n 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 conciliaciÃ³n se publicÃ³ en las Gacetas del Congreso No. 948 y 950 de 2012.

61 La amplia libertad de configuraciÃ³n legislativa en materia tributaria ha sido afirmada, entre otras, en las sentencias C-222 de 1995 (MP. JosÃ© Gregorio HernÃ¡ndez Galindo), para declarar la exequibilidad de normas que suprimÃan tributos; en la C-341 de 1998 (MP. JosÃ© Gregorio HernÃ¡ndez Galindo) afirmÃ³ que la amplia libertad de configuraciÃ³n legislativa en materia tributaria estaba limitada por la prohibiciÃ³n de establecer exenciones tributarias con carÃ¡cter retroactivo o de delegar a otros Ã³rganos la competencia normativa en materia de tributos; en la C-250 de 2003 (MP. Rodrigo Escobar Gil), para declarar exequibles las normas que establecÃan una exenciÃ³n tributaria para los magistrados de tribunal, fiscales y jueces; en la C-1003 de 2004 (MP. Jaime CÃ³rdoba TriviÃ±o), 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 recordÃ³ que la amplia libertad de configuraciÃ³n del legislador encuentra uno de sus lÃmites 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 establecÃa la retenciÃ³n en la fuente para los ingresos por concepto de exportaciÃ³n de hidrocarburos y minerales.

62 En el test *leve* se examina si el fin buscado y el medio empleado no estÃ¡n constitucionalmente prohibidos y si el medio escogido es adecuado, esto es, es idÃ³neo 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 MartÃnez Caballero), donde declarÃ³ exequible la norma que fija en 25 aÃ±os la edad mÃnima para adoptar; en la C-673 de 2001 (MP. Manuel JosÃ© Cepeda Espinosa, AV. Ãlvaro Tafur Galvis, AV. Jaime Araujo RenterÃa), donde se declara exequible la norma que extiende a los educadores no oficiales la aplicaciÃ³n de las disposiciones sobre escalafÃ³n de los docentes oficiales. Asimismo, fue empleado en la sentencia C-1149 de 2003 (MP. Manuel JosÃ© Cepeda Espinosa), para declarar la exequibilidad de una norma que establecÃa la devoluciÃ³n de saldos a favor para algunos responsables del impuesto sobre las ventas, con exclusiÃ³n de otros. La Corte en este caso encontrÃ³ que, si bien el criterio de clasificaciÃ³n elegido por el legislador tenÃa

falencias tÃ©cnicas, no respondÃa a ninguna clasificaciÃ³n sospechosa ni era contrario a criterios de equidad; en la C-249 de 2013 (MP. MarÃa 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 sÃ³lo es legÃtimo sino importante, es decir, promueve intereses pÃºblicos 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 MuÃ±oz), cuando declarÃ³ la exequibilidad condicionada de las normas que excluÃan a las sociedades comisionistas de bolsa del impuesto a las ventas, bajo el entendido de que dicha exenciÃ³n 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 JosÃ© Cepeda Espinosa, SPV. Manuel JosÃ© Cepeda Espinosa, SPV. Rodrigo Escobar Gil), la Corte declarÃ³ exequibles las normas que establecÃan una exenciÃ³n tributaria a favor de los particulares cuya propiedad sea transferida al Estado a travÃ©s de la enajenaciÃ³n voluntaria o la negociaciÃ³n directa; en la sentencia C-153 de 2003 (MP. Jaime CÃ³rdoba TriviÃ±o), declarÃ³ exequible la norma que establecÃa una deducciÃ³n tributaria sobre los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancÃas, materias primas o bienes, pero no cobijaba tambiÃ©n los pagos derivados de la venta de servicios; en la sentencia C-748 de 2009 (MP. Rodrigo Escobar Gil), la Corte declarÃ³ la exequibilidad condicionada del artÃculo 206, numeral 7, inciso 3, del Estatuto Tributario, en el entendido que exenciÃ³n 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 IvÃ¡n Palacio Palacio), donde declarÃ³ inexequible la norma que consagraba una exenciÃ³n 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 posiciÃ³n mÃ¡s dÃ©bil en el mercado.

64 Sentencias C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz) 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 artÃculos 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 artÃculos 240, 240-1, 241 y 356 del Estatuto Tributario.

67 Sentencia C-511 de 1996. MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz.

68 MP. Eduardo Cifuentes MuÃ±oz.

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

70 MP. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Fecha y hora de creación: 2024-05-31 21:29:08