Sentencia C-1115/01

COSA JUZGADA RELATIVA-Aplicación

NORMA ACUSADA-Carácter transitorio

NORMA ACUSADA-Vigencia

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Presentación en vigencia de norma/PRINCIPIO DE PERPETUATIO JURISDICTIONIS EN NORMA ACUSADA-Pérdida de vigencia en trámite de la demanda

NORMA ACUSADA TRANSITORIA-Pronunciamiento por pérdida de vigencia en trámite de la demanda

AMNISTIA TRIBUTARIA DE INTERES DE MORA-Vulneración de la igualdad

Cuando el Estado decide exonerar del pago de intereses de mora a sus deudores incumplidos, acepta que es igual la situación de los deudores puntuales que la de los impuntuales, y que el retardo en el pago puede no acarrear consecuencias jurídicas. Esta actitud desconoce que el no pago en tiempo produce para el deudor incumplido un beneficio, que consiste en haber tenido dentro de su patrimonio, durante el tiempo de la mora, el dinero que ha debido destinar para el pago oportuno del tributo, beneficio que en cambio no puede obtener para sí el deudor puntual. O, desde otro punto de vista, el esfuerzo económico que implica el satisfacer puntualmente las obligaciones tributarias, es considerado como una situación igual a la de no haberl hecho dicho esfuerzo. De esta manera, la amnistía de intereses de mora implica dar un tratamiento igual a situaciones que jurídicamente no lo son, en cuanto en una de ellas la carga económica es mayor que en la otra. Por esa razón la amnistía de intereses es de suyo discriminatoria en cuanto el principio de igualdad impone dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. De esta manera las normas que deciden exonerar del pago de intereses de mora a los deudores incumplidos, aunque propiamente no irrogan ningún perjuicio a los contribuyentes que pagaron puntualmente, confieren un beneficio injustificado a los deudores morosos. Este mismo beneficio, u otro equivalente, no es reconocido a los contribuyentes cumplidos, por lo cual se rompe el principio de igualdad.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN AMNISTIA TRIBUTARIA-Carácter reducido

AMNISTIA TRIBUTARIA DE INTERES DE MORA-Tasas para liquidación de obligaciones canceladas en efectivo

Referencia: expediente D-3496

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 100 de la Ley 633 de 2000

Actores: Camilo Enrique Cañón Beltrán y otro

Magistrado Ponente:

Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Bogotá, veinticuatro (24) de octubre de dos mil uno (2001).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los magistrados doctores Alfredo Beltrán Sierra -quien la preside-, Jaime Araujo Rentería, Manuél José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Marco Gerardo Monroy Cabra, Eduardo Montealegre Lynett, Alvaro Tafur Gálvis y Clara Inés Várgas Hernández, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente sentencia con fundamento en los siguientes,

I. ANTECEDENTES

Los ciudadanos Camilo Enrique Cañón Beltrán y Sergio Alonso Delgado Ríos, actuando en nombre propio y en ejercicio del derecho consagrado en el artículo 241, numerales 4º y 5º, de la Constitución Política, demandaron ante esta Corporación la inconstitucionalidad del artículo 100 de la Ley 633 de 2000.

II. NORMA DEMANDADA

Se transcribe a continuación el texto de la disposición acusadas:

“LEY 633 DE 2000

“por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”

“Artículo 100. Adiciónase el artículo 635 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo transitorio:

“Parágrafo transitorio. Para la liquidación de los intereses moratorios de las obligaciones que se cancelen en efectivo durante el primer trimestre del año 2001, se aplicarán las siguientes tasas:

“Siete por ciento (7%) efectivo anual, para deudas pendientes de pago por los años gravables 1997 y anteriores.

“Nueve por ciento (9%) efectivo anual, para deudas pendientes de pago por los años gravables 1998 y 1999.

“Diez por ciento (10%) efectivo anual, para deudas pendientes de pago correspondientes al año gravable 2000.

“Estas tasas no serán aplicables para la liquidación de los intereses moratorios cuando haya lugar al otorgamiento de plazos para el pago.

“Las disposiciones contenidas en el presente parágrafo podrán ser aplicadas por los entes

territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Para tal efecto el plazo para cancelar las obligaciones y liquidar los intereses correspondientes será hasta el 30 de junio del año 2001."

III. LA DEMANDA

El cargo general de la demanda puede sintetizarse en que para los impugnantes la norma acusada introduce un factor de discriminación en materia tributaria, al establecer una reducción periódica en el porcentaje con base en el cual se calculan los intereses moratorios de las obligaciones tributarias, que sólo favorece a aquellos deudores que no han pagado parte alguna de su deuda, mientras que le niega tal beneficio a los deudores que han venido pagando a plazos sus obligaciones tributarias vencidas. Por ello viola el artículo 13 de la Constitución.

Los demandantes ilustran la inconstitucionalidad del artículo mediante la descripción de un caso real, en el que a un deudor de la DIAN que venía cancelando a plazos sus obligaciones tributarias vencidas, no pudo acogerse al beneficio de la reducción de los intereses moratorios creado en la norma. Aseguran además, que la DIAN está dando una interpretación inconstitucional de la norma ya que mediante su aplicación está discriminando a los deudores tributarios que manifestaron su voluntad de pago a la Administración, acogiéndose a un acuerdo de pago a plazos.

En síntesis, los actores encuentran que es injusto que los deudores morosos que tuvieron la buena voluntad de pagar sus deudas tributarias, conviniendo para ello un plan de pago a plazos y haciendo abonos según el mismo, sean tratados con mayor rigor que aquellos otros que no tuvieron tal voluntad, a quienes se les rebajan los intereses de mora.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

La entidad de la referencia, representada por la doctora Lucero Téllez Hernández, solicitó en su intervención la declaración de exequibilidad de la norma acusada.

No obstante que la interviniente hace énfasis en que los cargos de la demanda no van dirigidos a atacar la constitucionalidad de la norma sino una de sus posibles aplicaciones –la que hace la DIAN-, lo cual haría improcedente el juicio de inexequibilidad, dirige su intervención a defender la constitucionalidad de la norma atacada, pues a su juicio lo que la disposición pretende es dar una opción al contribuyente para que pague sus obligaciones tributarias vencidas antes de la finalización del primer trimestre del año 2001, y reciba las reducciones de los intereses de mora, o lo haga con posterioridad sin acogerse a dichos beneficios.

La DIAN sostiene, además, que lo pretendido por los demandantes es la aplicación de la disposición a un supuesto de hecho no contemplado en ella, es decir lograr la reliquidación de las deudas cuyo pago ha sido pactado a plazos, y que por ese hecho ya no se encuentran actualmente en mora. Sostiene que dicha hipótesis es ajena a lo prescrito en la norma acusada, que pretende regular exclusivamente la situación de los deudores en mora.

Afirma que la norma establece un beneficio para aliviar las cargas fiscales de los ciudadanos que se han visto afectados por la crisis económica y que por esa razón la medida es racional, proporcionada y justificada, en cuanto contribuye al mejoramiento del recaudo de los impuestos. Resalta, además, que la medida no contiene una amnistía ni un saneamiento tributario, sino "una variante del cálculo de los intereses", que no resulta inconstitucional pues la propia Corte ha señalado que pueden adoptarse por el legislador "medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción".

2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Con ponencia del doctor Alberto Múnera Cabas, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicitó a la Corte Constitucional el retiro del ordenamiento jurídico, del artículo 100 de la Ley 633 de 2000.

En su concepto, la norma acusada establece una amnistía a los contribuyentes morosos, que consiste en la disminución de la cuantía de los intereses legalmente causados, "premiando así el incumplimiento de la Ley, no obstante su exigibilidad, olvidada o desconocida a posteriori sin razón alguna". La desigualdad de la norma la hace residir el Instituto Tributario en la discriminación a que se somete a quienes, en cumplimiento de la Ley, realizan cumplidamente el pago de sus obligaciones tributarias. En este sentido, resalta lo dicho por la Corte Constitucional en la Sentencia C-511 de 1996, cuando declaró inexequibles algunas normas de la Ley 223 de 1995 que establecieron una serie de saneamientos o amnistías para los deudores morosos.

Por su parte, el doctor Jesús Orlando Corredor Alejo, miembro del Instituto de la referencia, salvó su voto en relación con el concepto rendido por dicha entidad, en virtud de que, a su juicio, la norma acusada establece un mecanismo que pretende facilitar la recuperación de la cartera tributaria, medida que puede legítimamente aplicar el legislador en ejercicio de su autonomía legislativa.

Asegura que la norma no pretende premiar a los morosos, que no pocas veces se ven obligados a incumplir sus obligaciones como consecuencia de la depresión económica, sino que busca un fin constitucional cual es el recaudo de la cartera en mora para favorecer las arcas del Estado. Señala que el interés de mora es la sanción inherente al impago, por lo que la reducción del porcentaje sobre el cual se calcula dicho interés no es per se, "ni un premio ni un castigo". Explica de la siguiente manera esta afirmación: "…mientras no haya pago, con todo y que pueda decirse (en lógica) que el interés se va causando, lo cierto es que, en el esquema legal preconcebido, esa causación es apenas una mera expectativa de interés, ya que su cuantificación solo se hace atendiendo la tasa del momento del pago. Así, si el legislador sube o baja la tasa, ese aumento no es per se ni un premio ni un castigo. El verdadero castigo es el interés considerado en abstracto. Cosa distinta es … su liquidación efectiva, …para lo cual deben seguirse los elementos de la ley vigente al momento del pago, la cual puede ser modificada por el legislador…"

La intervención del doctor Hernando Carreño Varela no será tenida en cuenta por haber sido

recibido extemporáneamente en la Secretaría de la Corte Constitucional.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Dentro de la oportunidad legal prevista, el señor Procurador General de la Nación, Edgardo Maya Villazón, solicitó a la Corte declarar exequible el artículo demandado.

Según la vista fiscal, el legislador se encuentra autorizado por la Constitución para modificar autónomamente el régimen impositivo del Estado. En esta medida, la Ley puede suprimir tributos existentes y, con mayor razón, "modificar las tasas del interés moratorio para hacerlas menos gravosas, con la finalidad de que a través de ciertos estímulos a los contribuyentes, así sean morosos, éstos cumplan con su obligación constitucional de contribuir al financiamiento del Estado."

La Procuraduría agrega que la norma acusada no está condonando los intereses moratorios sino modificando su tasa, lo cual no va en contravía de la jurisprudencia de la Corte Constitucional sentada en la Sentencia C-511 de 1996, pues dicho fallo dejó a salvo la potestad legislativa para establecer reducciones en materia de intereses moratorios, a pesar de haber prohibido las amnistías tributarias.

Finalmente, la agencia fiscal advierte que la norma no es en sí misma discriminatoria, pues los alivios en ella consagrados se aplican por igual a los contribuyentes que se encuentren en la situación fáctica descrita por el artículo. El ejemplo de la vida real que postula la demanda, no corresponde al supuesto de hecho regulado en la disposición.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Competencia

1. De acuerdo con el numeral del artículo 241-4 de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para resolver la demanda de la referencia toda vez que las normas acusadas hacen parte de una ley de la República.

Cosa juzgada Relativa

2. La Corte Constitucional, mediante sentencia C-809 de 2001, se pronunció sobre el artículo 100 de la Ley 633 de 2000 declarándolo ajustado a la Constitución. No obstante, en esa oportunidad el examen de constitucionalidad se circunscribió al cargo aducido entonces, relativo a vicios en el trámite legislativo. Por ello la declaratoria de exequibilidad que se produjo fue solamente "en relación con los cargos de índole formal analizados". En tal virtud se presenta el fenómeno de la cosa juzgada relativa, que impone a la Corte examinar nuevamente la disposición, ahora frente al cargo esgrimido en la presente ocasión.

El problema jurídico que se plantea en la demanda

3. En primer lugar, la Corte detecta que la disposición acusada tenía un carácter transitorio y que por ello perdió vigencia (para el caso de los impuestos nacionales al finalizar el primer trimestre del presente año, y para el caso en el cual los entes territoriales aplicaran la norma en relación con las obligaciones tributarias de su competencia, el 30 de junio del año 2001).

Así las cosas, lo primero que debe determinarse es si la anterior circunstancia debe conducir a un pronunciamiento inhibitorio, o si llegándose a encontrar que a pesar de la expiración de su vigencia la norma continua produciendo efectos, debe por ello entrarse a proferir un pronunciamiento de fondo.

En efecto, reiterada jurisprudencia de esta Corporación ha definido que en ejercicio de su función de guardar la supremacía e integridad de la Constitución, debe conocer solamente de disposiciones que estén vigentes en el ordenamiento, salvo que, si no lo están, continúen produciendo efectos. En cambio, respecto de las normas demandas que han perdido vigencia y no continúan surtiendo efectos, o nunca los surtieron, el pronunciamiento de la Corte debe ser inhibitorio por carencia de objeto.1

Si se viera que es necesario adelantar el examen de constitucionalidad, de lo planteado en la demanda, en las diversas intervenciones y en el concepto del procurador, la Corte aprecia que tendría que determinar: i) si la disposición acusada consagra una amnistía tributaria que resulte inconstitucional, o si la simple reducción de intereses moratorios para el pago de obligaciones constitucionales no tiene ese alcance; ii) si el interés general implícito en la disposición -mejorar el recaudo tributario en tiempos de crisis económica-, justifica el beneficio concedido a los deudores morosos; iii) si realmente la norma dispensa un tratamiento discriminatorio entre deudores morosos y no morosos, o entre deudores morosos que convinieron el pago a plazos de sus deudas insolutas y aquellos otros, también morosos, que no lo hicieron. Entra la Corte a hacer el examen respectivo.

Necesidad de proferir un fallo de fondo

4. La Corte encuentra que por varias razones debe entrar a decidir en el fondo la presente demanda de inconstitucionalidad. En primer lugar, porque conforme a la jurisprudencia sentada precedentemente por la Corporación, aquellas demandas incoadas en el momento en que la norma está vigente deben ser decididas aunque durante el trámite del proceso las disposiciones hayan perdido vigencia. El fundamento de la competencia para pronunciarse de fondo en estos casos, se encuentra en el principio de la “perpetuatio jurisdictionis” acogido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia cuando ejercía el control de constitucionalidad de las leyes2, y adoptado igualmente por esta Corporación. En efecto, en pronunciamiento contenido en la Sentencia C-541 de 19933, se sentaron los siguientes criterios4:

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

En el caso presente, la demanda fue presentada personalmente ante la Secretaría de la Corte el día 30 de marzo del año en curso5, cuando la norma estaba vigente tanto para regular el pago de impuestos nacionales como territoriales6 que se encontraran en mora. (Recuérdese que la disposición acusada tenía un carácter transitorio y que su vigencia expiraba, para el caso de los impuestos nacionales, el 31 de marzo de 2001, y para los territoriales el 30 de junio del mismo año). Así mismo, la demanda fue admitida mediante auto del 10 de mayo del presente año7, cuando respecto de impuestos territoriales en mora la norma se encontraba

vigente, pues en tal caso el plazo para acogerse a los beneficios que se concedían sólo expiraba el 30 de junio de 2001. En tal virtud, la Corte conserva su competencia para llevar a cabo un pronunciamiento de fondo.

En segundo lugar, la Corte encuentra otra razón para no inhibirse en el presente caso, a pesar de que la norma transitoria ha perdido vigencia, razón que se halla en la necesidad de dar efectividad al derecho constitucional fundamental de acceso a la justicia constitucional a través de la interposición y decisión de acciones públicas que la Carta Política garantiza a todo ciudadano. En efecto, si no se entendiera que la Corte mantiene su competencia cuando las disposiciones transitorias han sido demandadas antes de la expiración de su término, de ordinario una serie de leyes y normas quedarían por fuera del control constitucional, pues todas aquellas cuya vigencia fuera menor al tiempo que dura el trámite del proceso en la Corte Constitucional, resultarían ajenas a revisión por tal razón. Posibilidad que repugna a la intención del constituyente y a la noción misma de Estado de Derecho que acoge nuestra Carta Fundamental. Para sustraerse al control constitucional, el legislador no tendría sino que disponer para la ley términos de vigencia cortos.

En el presente caso, la posibilidad acusada por algunos intervinientes, de que el legislador haya consagrado una nueva amnistía tributaria contraria a la Constitución, y con ello desconocido el mandato del segundo inciso del artículo 243 de la Carta, que prohíbe a cualquier autoridad reproducir el contenido material de las leyes declaradas inexequibles por razones de fondo, sumada a la circunstancia de la corta vigencia de la disposición demandada, induce a la Corte a dar especial eficacia al derecho de participación en el ejercicio del control político, a través de la interposición de la acción pública de inconstitucionalidad de la ley.

En reciente oportunidad anterior, en la que también se demandaban normas de vigencia transitoria de la Ley 633 de 2000 que concedían beneficios tributarios a los contribuyentes, la Corte consideró que a pesar de que tales normas para la fecha del fallo habían perdido vigencia y no estaban produciendo efectos jurídicos, era menester llevar a cabo un pronunciamiento de fondo para preservar el derecho de ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad de las leyes, con fundamento en el referido principio de la perpetuatio jurisdictionis. Dijo entonces la Corte:

“En el presente caso, las disposiciones acusadas estaban rigiendo para el momento de la admisión de la demanda, razón por la cual la Corte conserva su competencia para pronunciarse sobre su constitucionalidad, aún cuando en el curso del proceso las mismas hayan dejado de regir. Sin embargo, dadas las consideraciones que sobre este particular se han hecho en la presente providencia, tal pronunciamiento solo cabe cuando se presenten condiciones que le den sentido.

Así, estima la Corte que para garantizar el acceso a la justicia constitucional, cabe hacer un pronunciamiento de fondo, en desarrollo del principio de la perpetuatio jurisdictionis, cuando, no obstante que la norma acusada ha perdido su vigencia, las disposiciones que ella contiene, dada su vigencia limitada en el tiempo, escaparían a la posibilidad del control de constitucionalidad y pueda observarse, prima facie, que ellas son violatorias de la Carta, según lo que en asuntos relevantes se haya expresado en la jurisprudencia constitucional.”8

Determinada la competencia para llevar a cabo un pronunciamiento de fondo, entra la Corte a hacer el examen de constitucionalidad respectivo.

5. Aunque el asunto no forma parte de los cargos de la demanda, algunas de las intervenciones formulan un reproche a la norma bajo examen, alegando que ella concede una amnistía tributaria que resulta inconstitucional conforme a lo sentado por la jurisprudencia precedente en la materia. En efecto, mediante Sentencia C-511 de 19969, la Corte definió que las amnistías o saneamientos tributarios en principio eran inconstitucionales por violación del principio de igualdad.10 La norma demandada en esa ocasión era el artículo 343 de la Ley 223 de 1995, pero la Corte integró la unidad normativa con los artículos 238 a 247 de la misma Ley, y se pronunció también sobre ellos por cuanto estos últimos consagraban una amnistía o saneamiento tributario respecto de varias obligaciones de esta naturaleza, y la norma originariamente demandada se refería a que no se harían investigaciones, ni se aplicarían sanciones por ningún motivo a los contadores, revisores fiscales y administradores, por hechos que hubieran sido objeto de saneamientos.

Una de las amnistías o saneamientos que la Corte examinó en aquella oportunidad, fue la prevista en el artículo 238 de la Ley 223 de 1995, conforme al cual los contribuyentes, responsables y agentes de retención de los tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que cancelaran las sumas debidas por tales conceptos a más tardar el 31 de marzo de 1996, tendrían derecho a que se les exonerara de los intereses de mora y de la actualización de la deuda correspondientes a las sumas pagadas. Esta posibilidad fue hallada inconstitucional por la Corporación, quien luego de establecer que las amnistías o saneamientos diferían sustancialmente de las exenciones tributarias11, adujo que aquellas violaban la igualdad tributaria y afectaban, por consiguiente, la equidad fiscal. Concretamente, en relación con las amnistías o saneamientos de intereses la Corte dijo lo siguiente, que conviene transcribir in extenso:

“Luego de haber definido que las amnistías o saneamientos genéricos, no quedan comprendidos dentro de la potestad de exención concedida a la ley, resta analizar si las medidas objeto de análisis violan la igualdad tributaria y afectan, por consiguiente, la equidad fiscal.

“Los beneficios tributarios contemplados en la ley demandada, favorecen a los deudores morosos del fisco. El “saneamiento de contribuyentes”, busca imprimirle a los restantes saneamientos visos de generalidad, lo que en modo alguno logra realizar. La dispensa legal, en todo caso, escinde el universo de los contribuyentes en dos grupos, los morosos y los no morosos. Sólo a los primeros se los exonera parcialmente de sus obligaciones tributarias. En relación con los segundos, simplemente se dispone que sus declaraciones privadas adquieran firmeza. Desde el punto de vista de la exoneración del pago de las obligaciones tributarias, es claro que se establece un beneficio circunscrito a los deudores morosos y, justamente, tomando en consideración dicha condición.

“Establecida la disparidad de trato, entra la Corte a estudiar si el régimen diferenciado que la ley consagra tiene un asidero objetivo y razonable. De lo contrario, la ley habría introducido una discriminación que altera la igualdad de los contribuyentes y la equidad en la que debe

informarse el sistema tributario.

“No viola en ningún sentido la Constitución, que una ley pretenda conceder a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal. Tampoco quebranta la Carta que el Estado haga uso de ciertos instrumentos de recaudo, con el objeto de recuperar, así sea parcialmente, sus créditos, máxime si de lo anterior se sigue el aumento de personas que ingresan a la base de contribuyentes.

“El acicate al cual ha recurrido la ley, desde el punto de vista de su idoneidad y eficacia, para lograr realizar la finalidad que se ha propuesto, se revela altamente efectivo. La oportunidad de pagar impuestos atrasados o efectuar la devolución de retenciones, sin pagar intereses, ni ver incrementado el principal en virtud de su actualización monetaria, a lo que se suma que el importe de la obligación por el simple paso del tiempo sólo representa una fracción de la originaria, en verdad constituye para el moroso un estímulo poderoso para ponerse al día con el fisco. De otro lado, la liberalidad del erario, puede suscitar una respuesta de este grupo de personas que, dada las condiciones que se les brinda, con miras a hacerse a los beneficios que otorga la ley, procederán a pagar parte de sus obligaciones y así el fisco recuperará algo de sus acreencias.

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

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

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

“No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas.” (Negrillas fuera del original)

6. La anterior posición de la jurisprudencia fue reiterada recientemente en la Sentencia C-922 de 200112. En esa oportunidad, al examinar el artículo 4° de la Ley 633 de 2000 que consagraba un "beneficio especial de auditoría" -al amparo del cual se disminuía el plazo para obtener la firmeza de las declaraciones tributarias de renta anteriores a la expedición de la ley, como contrapartida a la inclusión en la declaración correspondiente al año 2000 de los activos en moneda poseídos a diciembre 31 de 1999 y no declarados, reduciéndose, además, el valor a pagar por dichos activos y la sanción por su ocultamiento-, la Corte, estimando que la disposición consagraba una amnistía que favorecía a los morosos que en su declaración tributaria habían ocultado activos, decidió retirarla del ordenamiento por desconocer el principio de equidad frente a quienes habían pagado oportunamente el impuesto correspondiente a dichos activos. En fundamento de esa decisión afirmó:

"Este tipo de medidas, que violan el principio de igualdad ante las cargas públicas y la equidad tributaria, han sido proscritas por esta Corte….

…

"No es posible, sin quebrantar el orden constitucional, consagrar una amnistía tributaria cuya única justificación consiste en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario. Esto es así, porque el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió haber declarado dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza "legalizar" estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se diminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometiéndose a tarifas más altas."

7. De cara a los anteriores precedentes jurisprudenciales, la Corte pasa a estudiar la norma acusada en cuanto supuestamente establece una diferencia inconstitucional entre deudores morosos y no morosos.

Aunque la amnistía de intereses que disponía la Ley 223 de 199513 no era idéntica a la que se concede mediante el artículo 100 de la Ley 633 de 2001, ni esta norma regula la misma situación a que se refería el artículo 4° de la Ley 633 de 2000, los efectos de la disposición que ahora se examina conllevan igualmente el desconocimiento del principio de igualdad.

En efecto, en la Ley 223 de 1995 se condonaban completamente los intereses de mora de las obligaciones tributarias pendientes, y además las obligaciones impagadas oportunamente podían cancelarse sin ser actualizadas, es decir traídas a valor presente, lo cual sin duda tenía mayor alcance que el beneficio concedido ahora, que sólo consiste en una modificación de las tasas aplicables para la liquidación de los intereses de mora de las obligaciones tributarias, estableciendo condiciones más favorables que las vigentes hasta entonces.14 No obstante, el menor alcance de la amnistía de intereses que ahora se concede, no elimina los problemas de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, como pasa a demostrarse:

Como antes, la norma establece un beneficio tributario sólo a favor de un grupo dentro del universo de todos los contribuyentes, y lo hace con fundamento en su situación de incumplimiento, criterio que anteriormente fue considerado como inaceptable por la

Corporación, que entonces estimó que la condición de moroso no podía ser título para ver reducida la carga tributaria.

Evidentemente, cuando el Estado decide exonerar del pago de intereses de mora a sus deudores incumplidos, acepta que es igual la situación de los deudores puntuales que la de los impuntuales, y que el retardo en el pago puede no acarrear consecuencias jurídicas. Esta actitud desconoce que el no pago en tiempo produce para el deudor incumplido un beneficio, que consiste en haber tenido dentro de su patrimonio, durante el tiempo de la mora, el dinero que ha debido destinar para el pago oportuno del tributo, beneficio que en cambio no puede obtener para sí el deudor puntual. O, desde otro punto de vista, el esfuerzo económico que implica el satisfacer puntualmente las obligaciones tributarias, es considerado como una situación igual a la de no haberl hecho dicho esfuerzo. De esta manera, la amnistía de intereses de mora implica dar un tratamiento igual a situaciones que jurídicamente no lo son, en cuanto en una de ellas la carga económica es mayor que en la otra. Por esa razón la amnistía de intereses es de suyo discriminatoria en cuanto el principio de igualdad impone dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. De esta manera las normas que deciden exonerar del pago de intereses de mora a los deudores incumplidos, aunque propiamente no irrogan ningún perjuicio a los contribuyentes que pagaron puntualmente, confieren un beneficio injustificado a los deudores morosos. Este mismo beneficio, u otro equivalente, no es reconocido a los contribuyentes cumplidos, por lo cual se rompe el principio de igualdad.

En el caso de la amnistía estipulada en el artículo 100 de la Ley 633 de 2000, si bien la exoneración de pago de intereses de mora no es total, lo cual aminora los efectos discriminatorios frente a los deudores cumplidos, subsiste sin embargo una desigualdad en el trato, que se presenta especialmente entre los deudores morosos que acogiéndose a la disposición pagaron reducidamente los intereses de mora, y quienes por haber cancelado tales obligaciones en mora antes de la expedición de la norma (incluso el día anterior), sí tuvieron que pagar íntegramente dichos intereses. Estos últimos, realizaron un esfuerzo económico mayor, a fin de ponerse al día en el pago de sus acreencias, mientras que los otros no lo hicieron, y sin embargo aquellos acabaron siendo sancionados con más rigor que estos.

La discriminación se presenta también entre aquellos deudores morosos que con anterioridad a la expedición de la norma suscribieron acuerdos de pago y aquellos otros que nunca lo hicieron y que se acogieron a los beneficios concedidos por ella. A los primeros, como lo alega la demanda, no les es posible acogerse al beneficio aunque ofrezcan el pago inmediato, completo y efectivo de la obligación, pues dicho acuerdo de pago los sacó de la condición de mora en que se hallaban y por tanto del supuesto de hecho que regula la disposición. Además, la norma en su inciso quinto expresamente prohíbe el reconocimiento de las tasas preferenciales a quienes hubieran hecho o hicieran acuerdos de pago que significaran otorgamiento de nuevos plazos. Entonces, nuevamente la ley favorece a quienes ningún esfuerzo hicieron para pagar sus obligaciones en mora, al paso que imposibilita que quienes si hicieron algún esfuerzo en tal sentido sean beneficiados con las tasas de interés preferenciales.

8. En sentencia C-511 de 1996, la Corte no excluyó completamente la posibilidad de que la

ley conceda beneficios que tengan un efecto exonerativo de obligaciones tributarias, pero dejó claro que la libertad configurativa del legislador para establecer amnistías y saneamientos de esta naturaleza es reducida, pues no puede adoptar tales medidas sino en circunstancias especialísimas, debidamente demostradas en la exposición de motivos y en el debate legislativo antecedente a la expedición de la ley, que por su naturaleza es de iniciativa gubernamental. Así se deduce de ciertos apartes del mencionado fallo, como los siguientes:

"Al lado de las amnistías o saneamientos genéricos del tipo que se ha analizado y que, por los motivos expresados, violan la Constitución, pueden presentarse otros que adopten la forma de descuentos o exenciones, o que tengan en últimas un efecto exonerativo semejante, y que se ajusten a la Constitución. En este caso, deberá poder deducirse del propio texto de las normas y de su exposición de motivos respectiva, lo mismo que de las intervenciones del Gobierno y del Congreso, que tengan lugar con ocasión del proceso de constitucionalidad, la causa excepcional, que justifique la medida exonerativa y que la haga razonable y proporcionada respecto de los hechos concretos que la motivan."

"Sin agotar las causas que teóricamente pueden constituir el presupuesto de estas amnistías, cabe sostener que el acaecimiento de ciertas circunstancias vinculadas a crisis económicas, sociales o naturales que afecten severamente al fisco, a toda la población o a una parte de ella, o a un sector de la producción, podrían permitir a nivel nacional al Legislador, previa iniciativa del Gobierno (C.P. art., 154) – dado el efecto material liberatorio y su efecto final en la eliminación de créditos fiscales-, exonerar o condonar total o parcialmente deudas tributarias, siempre que la medida sea en sí misma razonable, proporcionada y equitativa.

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

Conforme con lo anterior, corresponde al Congreso y al Gobierno (de quien es la iniciativa de medidas exonerativas de obligaciones tributarias), la carga de justificar su adopción y la demostración de la proporcionalidad y razonabilidad de la medida. La comprobación de la existencia de esta justificación, llevada a cabo con base en la presencia de circunstancias de crisis excepcionales, debe ser adelantada con rigor por la Corporación en cada caso particular. Pasa la Corte a verificar si en el caso de la norma acusada se cumplen a cabalidad los presupuestos anteriores:

9. La ley 633 de 2000, "por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan

disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial", fue expedida por le Congreso de la República a instancias del Gobierno Nacional, quien, a través del Ministro de Hacienda, presentó el proyecto correspondiente.

En la exposición de motivos a la Ley en mención, de manera general el Gobierno adujo como causal justificativa para su expedición el creciente desequilibrio de las finanzas públicas, "como un factor crítico en el deterioro de las condiciones económicas del país durante los últimos años". Ante esa situación, "el gobierno nacional formuló un plan de ajuste a tres años, con el propósito de equilibrar paulatinamente las cuentas fiscales, estabilizar el nivel de deuda pública, reestablecer la credibilidad y permitir que la economía retome la senda del crecimiento. …Sin embargo, para que la confianza en la estabilidad macroeconómica se mantenga hacia delante y la economía vuelva a generar empleo, se requiere adoptar las reformas estructurales pendientes. La más urgente es una reforma que reestructure nuestro ineficiente sistema tributario y, a través de medidas de fondo, ayude a fortalecer las finanzas de la nación."15

En lo que concierne a las causas del desequilibrio fiscal, el Gobierno puso de presente el creciente aumento del gasto público desde 1990, concomitante con un crecimiento no proporcional de los ingresos fiscales. Estos últimos representaban un 75% de los recursos del gobierno central en 1990, y vinieron a ser un 44% en 1999, es decir, menos de la mitad. Consecuencia de este mayor crecimiento del gasto frente al ingreso, era la necesidad en que se había visto el Estado de incrementar la deuda pública, que pasó del 4% del gasto total para 1990, al 40% para 1999.

A juicio del Gobierno, "a pesar de que en la década del noventa se aprobaron cinco reformas tributarias, ninguna tuvo un carácter estructural." Por tal razón, la que ahora se presentaba consistía en una reforma estructural a largo plazo, que simplificaba el sistema y contribuía "a equilibrar las finanzas públicas", de un lado facilitando la reducción del déficit fiscal, y de otro garantizando la permanencia de las reglas de juego impositivas. De manera general, la reforma propuesta buscaba eliminar exenciones y vacíos legales existentes hasta entonces, para llegar a cubrir la mayor cantidad posible de contribuyentes y actividades económicas.

En lo que tiene que ver concretamente con la norma acusada, el examen de los antecedentes legislativos del proyecto de ley correspondiente muestra como en el proyecto original presentado por el Gobierno, que fue estudiado conjuntamente por las comisiones correspondientes de ambas cámaras legislativas, no existía el texto que finalmente fue aprobado. En este proyecto se contemplaba un nuevo mecanismo de determinación de la tasa del interés moratorio para obligaciones tributarias, señalado en lo que posteriormente vino a ser, con algunas modificaciones, el artículo 40 de la Ley. El texto del artículo 100, ahora demandado, fue añadido durante el segundo debate en la Cámara de Representantes. Su justificación fue hecha en los siguientes términos:

" se adiciona un artículo al proyecto de ley que busca estimular el pago de las obligaciones en mora, al hacer una importante rebaja a la tasa de interés aplicable, lo que unido a la expectativa del aumento de dicha tasa generará un aumento positivo en la recuperación de obligaciones de plazo vencido. Igualmente la condición de hacer el pago en efectivo, genera

un efecto inmediato en el recaudo de cartera vencida al exceptuarse expresamente la aplicabilidad de esta tasa para los pagos a plazos, extendiendo esta disposición a las entidades territoriales, quines podrán utilizarla frente a las obligaciones de su competencia.”16

El nuevo artículo propuesto fue aprobado por la plenaria de la Cámara de Representantes con el mismo texto que hoy tiene la norma ahora demandada.17 Igualmente la plenaria del Senado le impartió su aprobación con ese mismo tenor literal.18 Como no hubiera discrepancia en torno al mismo, no hubo labor de conciliación de textos por parte de la comisión intercameral designada para el efecto.

10. El anterior trámite plantea el siguientes interrogante, cuya respuesta resulta relevante para establecer la constitucionalidad de la disposición: ¿la justificación general de la ley y la particular de la norma, que acaban de resumirse, son suficientes para llevar a concluir que efectivamente la situación excepcional de crisis era particularmente grave y diferente a las de las crisis anteriores, originarias de pretéritas amnistías, como la que fue declarada inexequible por la Sentencia C-511 de 1996, de manera tal que pudiera estimarse que ahora sí la medida exonerativa de pago de ciertas obligaciones tributarias resultaba constitucionalmente justificada y necesaria, y era razonable y proporcionada?

En cuanto a la justificación de la medida adoptada, a juicio de la Corte los antecedentes legislativos generales de la ley y particulares de la disposición, resultan insuficientes para demostrar la necesidad, la razonabilidad y proporcionalidad de la medida. La explicación de la razón por la cual es necesario expedir la nueva ley, aduce que los indicadores económicos denotan una crisis más profunda de las finanzas públicas frente aquellas otras crisis que dieron lugar a anteriores reformas tributarias. Estas otras reformas, a juicio del Gobierno, no fueron estructurales, ni se proyectaron en el largo plazo, por lo cual la que ahora se propone si debe tener tal alcance. Lo anterior, sin embargo, no contribuye a justificar la medida excepcional y transitoria de beneficio tributario contenida en la disposición que se examina. La finalidad de mejorar coyunturalmente la recaudación de los tributos, no está lógicamente incluida dentro propósito de reforma estructural y a largo plazo del régimen tributario.

Pero además y por sobre todo, el párrafo trascrito anteriormente que explica la inclusión de la norma dentro del texto del proyecto de ley, no tiene la virtualidad de aclarar cómo el sacrificio del derecho a la igualdad que permite, y que antes se explicó, era necesario y menor que el beneficio constitucional que se obtiene. Es decir tal explicación no justifica la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto de la disposición. A juicio de la Corte, ni el legislativo ni el ejecutivo cumplieron entonces con esta carga, ni lo han hecho dentro del presente proceso de constitucionalidad, desconociendo con ello la jurisprudencia anteriormente sentada ad hoc sobre el punto.

Recuérdese como según jurisprudencia constitucional reiterada, las normas que introducen límites a los derechos fundamentales –en este caso el derecho a la igualdad es el que se ve limitado- pueden resultar acordes con las normas superiores siempre y cuando persigan un fin constitucionalmente válido y se verifique que la limitación era necesaria y adecuada para la obtención de tal fin. Pero además, la restricción de derechos que consagran tales normas debe ser ponderada o proporcional en sentido estricto. “Este paso del juicio de

proporcionalidad se endereza a evaluar si, desde una perspectiva constitucional, la restricción de los derechos afectados es equivalente a los beneficios que la disposición genera. Si el daño que se produce sobre el patrimonio jurídico de los ciudadanos es superior al beneficio constitucional que la norma está en capacidad de lograr, entonces es desproporcionada y, en consecuencia, debe ser declarada inconstitucional."19

En el caso presente, la explicación del proyecto de norma propuesto a consideración del Congreso y que finalmente fue adoptado como artículo 100 de la Ley 633 de 2000, aclara la utilidad de la disposición para lograr el rápido recaudo de obligaciones tributarias vencidas, mas no justifica la necesidad de la medida, es decir la imposibilidad de ser sustituida por otra que sin irrogar el sacrificio del derecho a la igualdad, lograra resultados similares y fuera también eficaz. Ni tampoco aclara por qué el mencionado sacrificio de derechos es menor al beneficio obtenido, es decir no explica la proporcionalidad estricta de la disposición, como antes se dijo. La Carga de esta argumentación correspondía a quienes participaron en el debate legislativo, y no está incluida en ninguna de las ponencias para debate del proyecto que tuvieron lugar después de la inclusión de la norma dentro del articulado del proyecto, ni se ha hecho en la presente causa.

11. No obstante el incumplimiento de esta carga, si la Corte encontrara que la medida ciertamente era necesaria y proporcionada, en aplicación del principio democrático y de conservación del derecho tendría que declararla ajustada a la Constitución, pues es la contradicción entre el contenido regulador de una norma y las normas superiores, lo que debe llevar a su exclusión del ordenamiento por razones de inconstitucionalidad sustancial.

La necesidad de la medida, ahora como en la ocasión de la Ley 223 de 1995, no parece clara. Si bien en la presente ocasión, como entonces, se evidencia un déficit fiscal a cuya solución un rápido recaudo de la cartera tributaria vencida podría contribuir parcial y coyunturalmente, esta recuperación no representa una solución definitiva, urgente e inaplazable al mencionado déficit, el cual, como lo demuestran las cifras, obedece no tanto a la mora de algunos contribuyentes, como al creciente aumento del gasto público desde 1990, concomitante con un crecimiento no proporcional de los ingresos fiscales.

Para la recaudación de los tributos en mora, el Estado cuenta con todo el aparato administrativo y judicial, a través del cual debe acometer el cobro, incluso coactivo, de las deudas tributarias. No utilizar los mecanismos jurídicos con los cuales cuenta para ese fin, acudiendo a políticas que estimulan a los contribuyentes a dilatar en el tiempo el cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, bajo la esperanza de sucesivas amnistías o saneamientos, no sólo no parece necesario, sino que más bien se revela altamente contrario al principio de razonabilidad.

Ya la Corte había hecho hincapié en la falta de necesidad de las amnistías tributarias, cuando con ocasión de la revisión del saneamiento concedido por la Ley 223 de 19995 mencionada, dijo:

"No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar

en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas.”20

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

No obstante, en respeto a las situaciones consolidadas y a los derechos adquiridos bajo su vigencia, como al principio de buena fe, los efectos de la presente decisión solo se proyectarán hacia el futuro.

VII- DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero: Declarar INEXEQUIBLE el artículo 100 de la Ley 633 de 2000.

Segundo: Los efectos de la presente sentencia solo rigen hacia el futuro.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GÁLVIS

Magistrado

CLARAINÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Al respecto pueden verse, entre otras, las sentencias C-454 de 1993, C-457 de 1993, C-467 de 1993, C-541 de 1993, C-103 de 1993, C-377 de 1993, C –047 de 1994, C-104 de 1994, C-505 de 1995, C-471 de 1997, C-480 de 1998, C-520 de 1999, y C-521 de 1999.

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

3 M.P Hernando Herrera Vergara

4 Este mismo criterio fue acogido recientemente por la Corte en la Sentencia C-922 de 2001, M.P Rodrigo Escobar Gil.

5 Cf. Folio 8 del expediente

6 Respecto de los impuestos territoriales de la redacción de la norma se desprende que la misma tenía aplicación sólo si los entes territoriales decidían aplicarla

7 Tras haber sido inicialmente inadmitida y posteriormente corregida por los demandantes.

8 Sentencia C- 992 de 2001, M:P. Rodrigo Escobar Gil.

9 M.P Eduardo Cifuentes Muñoz

10 En ocasiones anteriores a la que se reseña, la Corte había tenido ocasión de examinar otras disposiciones que establecían amnistías tributarias, las cuales fueron declaradas inexequibles por motivos distintos al de la violación del principio de igualdad. Al respecto confróntese las sentencias C- 511 de 1992 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-138 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

11 Sobre la diferencia entre amnistía o saneamiento y exención tributaria, la Corte, en la Sentencia que se viene comentando, dijo: "… si se tiene presente que en el saneamiento o

amnistía opera una condonación o remisión de la obligación tributaria preexistente, se comprende la distancia conceptual que la separa de la noción de exención.

Si bien la exención supone la concesión de un beneficio fiscal, no tiene el carácter de medio extintivo extraordinario de la obligación tributaria. La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria – definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación…. En suma, la exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales ex ante no se ha dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento."

12 M.P Rodrigo Escobar Gil

13 El texto del artículo 238 de la Ley 223 de 1995 era el siguiente: "Saneamiento de intereses. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención de los tributos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que cancelen las sumas debidas por tales conceptos, a más tardar el 31 de marzo de 1996, tendrán derecho a que se les exonere de los intereses de mora y de la actualización de la deuda, correspondientes a las sumas pagadas."

14 La tasa de interés moratorio para efectos tributarios, antes de la expedición de la Ley 633 de 2000, era regulada por el artículo 635 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 85 de la Ley 488 de 1998, de la siguiente manera: "Artículo 635. Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios, la tasa de interés moratorio será equivalente a la tasa de interés –DTF- efectivo anual, certificada por el Banco de la República, aumentada dicha tasa en un cincuenta por ciento (50%). El Gobierno publicará cada trimestre la tasa de interés moratorio que regirá durante el mismo, con base en la tasa –DTF- promedio vigente anual para el segundo mes del trimestre inmediatamente anterior. Hasta tanto el Gobierno no publique la tasa a que se refiere este artículo el interés moratorio será del cuarenta y cinco (45%) anual.

El artículo anterior fue modificado por el artículo 40 de la Ley 633 de 2000, que establece la nueva tasa de interés moratorio para efectos tributarios que entró a partir del primero de julio de 2001. Esta nueva tasa es más gravosa que la señalada anteriormente, por lo cual los deudores morosos que no se acogieron al beneficio concedido por el artículo 100 bajo examen, se verán expuestos a este régimen sancionatorio por mora, de contenido más severo. El artículo 40 mencionado, es del siguiente tenor:

"Artículo 635. Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios, a partir del primero de julio del año 2001, la tasa de interés moratorio será equivalente al promedio

de la tasa de usura según certificación que expida la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior, disminuida en el 5%. Esta tasa de interés será determinada cada cuatro (4) meses."

15 Juan Manuel Santos. Exposición de motivos al proyecto de ley N° 072 de 2000 Cámara. Gaceta del congreso, 372 de 18 de septiembre de 2000. Págs. 21 y siguientes.

16 Ponenecia para segundo debate al proyecto de ley 072 de 2000 Cámara, 126 de 2000 Senado. Gaceta del Congreso N° 502 del 13 de diciembre de 2000, pág. 3.

17 Cf. Gaceta del Congreso N° 06 del viernes 26 de enero de 2001, pág 18.

18 Cf. Gaceta del congreso N°20 del 5 de febrero de 2001, pág, 16

19 Sentencia C-448 de 1997, M.P Eduardo Cifuentes Muñoz. Sobre este tema también pueden consultarse entre otras, las sentencias C-371 de 2000, C-110 de 2000, C-093 de 2001, C-068 de 1999, C-309 de 1997 y C-741 de 1999.

20 Sentencia C-511 de 1996.