

Sentencia C-823/04

IMPUTACION DEL PAGO POR CONTRIBUYENTES, AGENTES DE RETENCION Y RESPONSABLES-
Forma

IMPUTACION DEL PAGO POR CONTRIBUYENTES, AGENTES DE RETENCION Y RESPONSABLES-
Alteración temporal de reglas

FINANZAS PUBLICAS-Saneamiento/OBLIGACION TRIBUTARIA-Consolidación de cultura de
cumplimiento/OBLIGACION TRIBUTARIA-Estímulos para el cumplimiento

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Procedencia sobre disposiciones no susceptibles
de seguir produciendo efectos jurídicos

Esta Corporación ha señalado, de manera reiterada que no procede efectuar un pronunciamiento de fondo sobre la exequibilidad de disposiciones que no sean susceptibles de seguir produciendo efectos jurídicos. Esto ocurre no sólo cuando la norma ha sido derogada por otra posterior, sino también cuando se trata de una disposición cuyo contenido normativo se ha agotado, por haberse realizado los mandatos en ella contenidos y haber ésta perdido su vigencia. En tales eventos, la Corte debe inhibirse de pronunciarse de fondo pues la decisión carecería de objeto.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA TEMPORAL-Procedencia por continuación de
producción de efectos jurídicos

la Corte ha señalado que el carácter temporal de una disposición no es óbice para ejercer el control de constitucionalidad, a condición de que en el caso concreto, la norma continúe produciendo efectos jurídicos.

ANTICIPOS, IMPUESTO O RETENCIONES O ACTUALIZACION POR INFLACION-Beneficios para
deudores morosos

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Alcance

Esta Corporación ha señalado que en desarrollo del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta Política, corresponde al legislador otorgar el mismo trato jurídico a

todas aquellas situaciones fácticas que pueden ser comparadas, así como establecer las correspondientes diferenciaciones cuando se trate de situaciones fácticas disímiles. La Corte ha establecido también en múltiples ocasiones que un tratamiento legislativo diferente no implica per se una violación del principio de igualdad siempre y cuando sea objetivo y razonable.

PRELACION EN LA IMPUTACION DE PAGO RESPECTO DE CONTRIBUYENTES, AGENTES DE RETENCION Y RESPONSABLES-No equiparación de situación de deudores cumplidos con la de morosos

PRELACION EN LA IMPUTACION DE PAGO RESPECTO DE ANTICIPOS, IMPUESTO O RETENCIONES-Término como requisito para acceder al beneficio

PRELACION EN LA IMPUTACION DE PAGOS EN MATERIA DE ANTICIPOS, IMPUESTO O RETENCIONES JUNTO CON LA ACTUALIZACION POR INFLACION-Cancelación total del monto adeudado

PRELACION EN LA IMPUTACION DEL PAGO RESPECTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA-Distinción entre personas que han efectuado un acuerdo de pago y quienes no lo han hecho

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN PRELACION DE IMPUTACION DEL PAGO RESPECTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA-No desconocimiento

PRELACION EN LA IMPUTACION DEL PAGO RESPECTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA-Orden transitorio

PRELACION EN LA IMPUTACION DEL PAGO RESPECTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA EN MORA-Beneficio tributario que no constituye amnistía tributaria

AMNISTIA TRIBUTARIA-Alcance

PRELACION EN LA IMPUTACION DEL PAGO RESPECTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA-Cambio temporal no comporta condonación

BENEFICIO TRIBUTARIO EN MATERIA DE PRELACION EN LA IMPUTACION DEL PAGO-Variación de la prelación que trae como consecuencia el saneamiento de la situación fiscal

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Cargo que parte de un entendimiento errado de la expresión acusada

PRELACION EN LA IMPUTACION DEL PAGO RESPECTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA-Adición entre el monto de los intereses de mora y la actualización por inflación de las sanciones

Referencia: expediente D-5048

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 32 y contra las expresiones “adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario”, contenidas en el párrafo 1º del artículo 56 (parcial) de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

Actor: Jhon Alirio Pinzón Pinzón

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de agosto de dos mil cuatro (2004).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón presentó demanda contra el artículo 32 y contra las expresiones “adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario”, contenidas en el párrafo 1º del artículo 56 (parcial) de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

Mediante auto del 16 de febrero de 2004, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República así como al Ministro del Interior y de Justicia y de Hacienda Y Crédito Público, a fin de que, de estimarlo oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Así mismo ordenó invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario con el mismo fin.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de la norma demandada de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No.45.415 del 29 de diciembre de 2003. Se subraya lo demandado.

“ LEY 863 DE 2003”

(diciembre 29)

por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

Artículo 32. Prelación en la imputación del pago. Adiciónase el siguiente párrafo transitorio al artículo 804 del Estatuto Tributario:

“Parágrafo Transitorio. Los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables hasta el 30 de abril de 2004 en relación con deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, se imputarán de la siguiente forma: primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar, segundo a las sanciones y tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período.

Para la cancelación de las sanciones y de los intereses que queden pendientes, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, por el término de tres (3) años a partir del 1º de julio de 2004, pagaderos en seis cuotas semestrales iguales a más tardar el último día hábil de cada semestre calendario.

Para los deudores que se acojan a este orden de imputación transitorio de los pagos, los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio.

Quienes tuvieren vigente un acuerdo de pago, podrán acogerse a lo dispuesto en este parágrafo transitorio, pagando el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones pendientes en la forma aquí prevista y difiriendo el pago de las sanciones e intereses a los tres (3) años previstos en el mismo.

Las garantías y medidas preventivas que se hubieren tomado por estas obligaciones, los procesos coactivos y las denuncias penales formuladas, se levantarán, terminarán o retirarán, según el caso, inmediatamente se hayan pagado los impuestos, anticipos y retenciones. Lo anterior sin perjuicio de que ante el incumplimiento de cualquiera de las cuotas de dicha facilidad de pago, automáticamente la administración proceda al cobro coactivo del saldo total pendiente de cancelación.”

)

Artículo 56. El artículo 635 del Estatuto Tributario quedará así:

“Artículo 635. Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios, a partir del 1º de marzo de 2004 la tasa de interés moratorio será equivalente a la tasa promedio

efectiva de usura, menos cuatro puntos, determinada con base en la certificación que expida la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. La tasa de interés al que se refiere el presente artículo será determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro meses.

Parágrafo 1º. El monto de los intereses de mora, adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario en ningún caso podrá ser igual o superior al interés de usura.

Parágrafo 2º. Lo previsto en este artículo y en el artículo 867-1 tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales y se aplicará respecto de las deudas que queden en mora a partir del 1º de marzo de 2004”.

(...)

III. LA DEMANDA

3.1. El demandante afirma que el artículo 32 de la Ley 863 de 2003 vulnera los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Nacional.

El actor recuerda que el artículo 804 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 139 de la Ley 223 de 1995, prevé que los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables o agentes de retención deberán imputarse al periodo e impuesto que indique el contribuyente, responsable o agente de retención en la siguiente forma: i) primero a las sanciones, ii) segundo a los intereses y iii) por último a los anticipos impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.

Explica que el artículo 32 acusado con el que se adiciona un parágrafo transitorio a dicho artículo 804 altera, en favor de unos determinados contribuyentes, responsables o agentes de retención estas reglas de imputación, por cuanto en él se prevé que los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables hasta el 30 de abril de 2004 en relación con deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, se imputarán primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar, segundo a las sanciones y tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del

respectivo período.

Así mismo señala que para la cancelación de las sanciones y de los intereses que queden pendientes, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, por el término de tres (3) años a partir del 1º de julio de 2004, pagaderos en seis cuotas semestrales iguales a más tardar el último día hábil de cada semestre calendario. De la misma manera que para los deudores que se acojan a este orden de imputación transitorio de los pagos, los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio. Al tiempo que las garantías y medidas preventivas que se hubieren tomado por estas obligaciones, los procesos coactivos y las denuncias penales formuladas, se levantarán, terminarán o retirarán, según el caso, inmediatamente se hayan pagado los impuestos, anticipos y retenciones. Lo anterior sin perjuicio de que ante el incumplimiento de cualquiera de las cuotas de dicha facilidad de pago, automáticamente la administración proceda al cobro coactivo del saldo total pendiente de cancelación.”

Recuerda así mismo que dichos beneficios se extienden a quienes tuvieren vigente un acuerdo de pago, y paguen el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones pendientes antes del 30 de abril de 2004 con lo que podrán igualmente diferir el pago de las sanciones e intereses a los tres (3) años previstos en la misma norma.

3.1.1 Para el actor, con los beneficios así establecidos en la norma acusada se vulnera el derecho a la igualdad por las siguientes razones:

i) Porque se equipara la situación del contribuyente, responsable o agente retenedor que se encuentra al día y cumple cabalmente sus obligaciones con la del contribuyente, responsable o agente retenedor moroso.

Aduce al respecto que “los deudores morosos por deudas contraídas antes del 1 de enero de 2003, llámense contribuyentes, responsables o agentes retenedores que paguen la totalidad de los impuestos, anticipos y retenciones hasta el 30 de abril de 2004, la imputación de sus pagos será igual a la de un contribuyente responsable o retenedor que no está en mora, es decir que paga oportunamente sus tributos, efectuándose la imputación primero a anticipos, impuestos y retenciones, no considerando que esa persona incumplida y que aprovecha el

beneficio no había pagado en los plazos legalmente establecidos, equiparándolos en cuanto a la imputación de sus pagos...”.

ii) Porque la norma no da igual tratamiento en cuanto a la imputación de sus pagos a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que tengan deudas vencidas con anterioridad al 1 de enero de 2003, que cancelen solamente una parte de los anticipos, impuestos y retenciones, a pesar de que su situación, en criterio del actor es equiparable a la del deudor moroso que pague en esa fecha la totalidad de anticipos, impuestos y retenciones.

Afirma al respecto que “...los deudores morosos que tengan deudas vencidas con anterioridad al 1 de enero de 2003, que por cualquier razón no paguen la totalidad de los impuestos, anticipos y retenciones, no podrán gozar de los beneficios antes enunciados, siendo que se encuentran en iguales circunstancias a los que si cancelen sus deudas, estableciendo un trato disímil e injustificado para estos deudores por el solo hecho de pagar una parte o el total de su obligación tributaria...”,

iii) Porque la norma no se aplica sino a los deudores morosos con deudas vencidas a 1° de enero de 2003 y no aquellos que se hayan constituido en mora con posterioridad a esa fecha, a pesar de que “todos son deudores morosos y se encuentran en la misma situación”. Alude particularmente a los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes retenedores de renta, IVA y timbre que cancelen sus deudas vencidas hasta el 30 de abril de 2004 en relación con las declaraciones de IVA y retención correspondientes a los periodos bimestrales y mensuales del año 2003, que igualmente son deudores morosos y que no tendrán derecho a los beneficios que sí gozan otros deudores morosos y ello por el sólo hecho de haber contraído sus obligaciones con posterioridad al 1 de enero del año 2003.

iv) Así mismo, por cuanto la norma “...condona o exenciona de las variaciones que pueda sufrir la tasa de interés moratorio a los deudores que se acojan al beneficio transitorio del artículo, ventaja de la cual no gozarán los contribuyentes, responsables o retenedores que no se acojan al mismo o que llegaren a ser morosos con posterioridad al 30 de abril de 2004 para los cuales se les aplicará el interés moratorio que surja de la determinación prevista en el artículo 56 de la Ley 863 de 2003...”.

Expresa además que “...la exención en cuanto a la inaplicación de las variaciones en la tasa de interés moratorio que se da a los deudores que se acojan a lo dispuesto en el artículo 32 transitorio de la Ley 863 de 2003, constituye una amnistía a futuro para aquellos por el sólo hecho de haber tenido la condición de moroso a la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003 y haber cancelado antes de determinada fecha la totalidad de los impuestos, anticipos y retenciones junto con su actualización por inflación...”.

3.1.2 El actor afirma que el artículo 32 acusado vulnera igualmente el artículo 95-9 superior, en la medida en que la contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en este caso a través del pago de los anticipos, impuestos, retenciones, sanciones e intereses moratorios, no se aviene a los conceptos de justicia y equidad, puesto que no es justo que los deudores morosos tengan el orden de prelación en sus pagos, abonando primero a anticipos, impuestos y retenciones evitando con ello que se generen intereses por saldos insolutos.

3.1.3 Aduce que el artículo 32 acusado también vulnera el artículo 363 constitucional, toda vez que el legislador estableció una serie de beneficios para un grupo de deudores en perjuicio de otros que también se encuentran en la misma situación de no acatamiento de los deberes tributarios sin que la intención de recaudo que tiene el Estado colombiano para mejorar sus finanzas y aliviar su galopante déficit fiscal pueda ser el argumento para aceptar que se vulnere el principio de equidad tributaria. Al respecto cita apartes de las sentencias C-1115 de 2001 y C-511 de 1996.

3.1.4. Cabe precisar que el accionante de conformidad con lo previsto en el artículo 45 del Acuerdo No. 04 de 1992 de la Corte Constitucional, adicionó la demanda inicialmente presentada en relación con los argumentos expuestos con el fin de solicitar la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 32 de la Ley 863 de 2003, para recordar que la Corte Constitucional mediante sentencia C-1115 de 2001 declaró la inexequibilidad del artículo 100 de la Ley 633 de 2000, cuyo texto se refería a la rebaja de la tasa de intereses moratorios por los pagos que se hicieran respecto de deudas pendientes de pago por los años gravables 2000 y anteriores, que se efectuaran durante el primer trimestre de 2001. Al respecto en su escrito cita un aparte de la sentencia referida.

3.2 En relación con las expresiones “adicionado con la actualización prevista en el artículo

867-1 del Estatuto Tributario” contenidas en el párrafo 1° del artículo 56 de la Ley 863 de 2003, el actor considera que con ellas se vulneran los artículos 95-9 y 363 constitucionales.

El actor afirma que dichas expresiones vulneran el artículo 95-9 constitucional, por cuanto no resulta equitativo ni proporcional para el contribuyente, responsable o agente retenedor que además de tener que cancelar intereses moratorios se vea en la obligación de actualizar el monto de tales intereses en el porcentaje de inflación.

Precisa que: “...el carácter compensatorio de los intereses moratorios envuelve la indemnización por la demora en el pago del crédito pendiente que tiene que reconocer el deudor al acreedor y en consecuencia al producirse el pago (solución de lo que se debe) se cubre la totalidad de lo adeudado; luego pretender por parte del acreedor en este caso, la administración tributaria, exigir un cobro adicional a manera de reajuste inflacionario, denota una pretensión exagerada, injusta y desproporcionada para el contribuyente que no se aviene con los límites que debe tener la obligación del ciudadano de contribuir con los gastos del Estado y se aparta del espíritu de justicia y equidad que para los mismos tributos que administra la DIAN previene el artículo 683 del Estatuto Tributario...”.

Señala así mismo que las expresiones acusadas vulneran el artículo 363 constitucional, toda vez que: “...para los contribuyentes de los impuestos de renta, ventas, timbre y GMF, y ahora para los impuestos territoriales, que están al día en sus obligaciones solamente les exige lo que la misma ley tributaria ha querido para que coadyuven con las cargas públicas de la Nación (pago del impuesto), mientras que para la misma clase de contribuyentes que se han atrasado en sus deudas fiscales, además de exigirles una suma que compense el perjuicio de la mora en el pago de los tributos, los obliga a cancelar una suma adicional (actualización por inflación) que implica un detrimento patrimonial para el deudor y un enriquecimiento injustificado y desproporcionado para el Estado...”.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministro de Hacienda y Crédito Público a través de apoderado judicial, interviene en el presente proceso, para solicitar que se declare la constitucionalidad de las normas acusadas,

con fundamento en las consideraciones que se sintetizan a continuación.

4.1.1 El interviniente afirma que el cargo formulado contra el artículo 32 de la Ley 863 de 2003 por el supuesto desconocimiento del principio de igualdad carece de sustento por cuanto no resulta posible comparar la situación de los deudores morosos con los contribuyentes, agentes de retención y responsables de obligaciones tributarias que se encuentran al día. Expresa, en este sentido, que por tratarse de situaciones diferentes “los deudores cumplidos gozan de un tratamiento diferente al de los deudores morosos ya que estos últimos serán sujetos al pago de las sanciones e intereses ocasionados por la mora...”.

Considera que el artículo 32 acusado no genera en favor del contribuyente rebajas o descuento alguno. Explica que con la disposición acusada lo que se busca es aumentar el recaudo y disminuir el monto de la cartera morosa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Al respecto señala “...que aquellos contribuyentes que estaban interesados en realizar pagos totales y que no lo hacían porque con ello no ponían fin al crecimiento de la deuda tributaria ahora, realizando un pago en efectivo por período gravable completo que debe hacer antes del 30 de abril y comprometiéndose a pagar el resto de sus sanciones e intereses antes de tres años lo pueden hacer...”.

Afirma que el legislador está ampliamente facultado para crear procedimientos tendientes a recuperar los recursos derivados de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y así dar cumplimiento a los fines del Estado. Señala en este sentido que la modificación en la imputación de pago constituye un importante mecanismo transitorio que tiene por objeto que los contribuyentes morosos contribuyan al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95-9 C.P.) para asegurar en el corto plazo recursos indispensables para el cumplimiento de dichos fines.

4.1.2 En relación con la acusación formulada en contra de las expresiones “adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario”, contenidas en el párrafo 1º del artículo 56 de la Ley 863 de 2003 advierte que ella carece totalmente de sustento por cuanto la interpretación que de aquellas da el actor es completamente equivocada.

Explica al respecto que la fórmula allí prevista no comporta -contrariamente a lo que señala el actor- la actualización por inflación de los intereses moratorios, y que de la lectura simple

de la norma se desprende claramente que los intereses se manejan con normas independientes a la actualización por concepto de inflación a que alude el referido artículo 867-1 del Estatuto Tributario en materia de sanciones. Al respecto, cita apartes de la sentencia C-231 de 2003.

4. 2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través de la directora de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina, interviene en el presente proceso con el fin de solicitar a la Corte que declare la constitucionalidad de los artículos demandados, oponiéndose a las pretensiones del actor, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

4.2.1 La interviniente afirma que “...la concepción legal del párrafo transitorio del artículo 32 de la Ley 863 de 2003, es incentivar al particular moroso en la cancelación de sus obligaciones tributarias, para que a través de un cambio temporal en la forma en que se realiza la imputación de su pago, cancele el capital a una fecha determinada y se permita que tanto las sanciones como los intereses, puedan ser pagados con una facilidad automática sin garantías, por el término de tres años a partir del 1 de julio de 2004...”.

Explica que la comparación que efectúa el actor para argumentar la supuesta vulneración al derecho a la igualdad no es válida, pues no se puede comparar al contribuyente que cumple con sus obligaciones fiscales -y que en la norma acusada obviamente no tiene la categoría de moroso-, con el deudor moroso, que le debe al Estado, el capital por concepto de impuesto, anticipo o retención, y además los intereses y las sanciones previstas en el ordenamiento fiscal como consecuencia del incumplimiento en que ha incurrido. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-296 de 1999.

Aduce que no hay lugar a la pretendida discriminación que alega el actor respecto de los responsables del IVA y agentes retenedores por deudas contraídas con posterioridad al 1 de enero de 2003, pues “...el objetivo buscado por el legislador tributario es la disminución de una cartera morosa causada en una fecha determinada, que está erosionando altamente los ingresos del erario público, y no cualquier obligación vencida por reciente que sea, como lo pretende el actor, pues en tal caso, ya no estaríamos frente a una norma tributaria transitoria, sino ante una modificación permanente de la forma de imputación concebida en el artículo 804 del Estatuto Tributario, situación que desdibuja la finalidad perseguida por la

disposición legal demandada...”.

Asegura que el artículo 32 acusado no establece una amnistía, toda vez que la obligación que en él se establece de pagar a más tardar el 30 de abril de 2004 la totalidad del valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo periodo, implica igualmente la liquidación de intereses hasta la fecha en que se realice la cancelación total de la deuda. Explica que la no variación de la tasa de interés obedece a una razón elemental, a saber que la obligación accesoria, esto es los intereses, van ligados a la obligación principal, es decir, los anticipos, impuestos y retenciones y a la fecha en la que ella se paga.

En ese sentido considera que el artículo 32 acusado no vulnera ningún precepto superior y menos atenta contra la equidad y la justicia, y que por el contrario constituye una medida fiscal que garantiza una efectiva disminución de los fenómenos de evasión y morosidad y busca en un corto plazo permitir a la Administración tributaria contar con los recursos suficientes para asegurar el cumplimiento de los fines estatales.

4.2.2 Manifiesta que las expresiones acusadas contenidas en el párrafo 1° del artículo 56 de la Ley 863 de 2003, no vulneran ningún precepto constitucional y que la interpretación que da el actor de las mismas carece totalmente de sustento.

Al respecto recuerda así mismo que el legislador teniendo como fundamento la sentencia C-231 de 2003 “...permitió el cambio legislativo plasmado en la modificación del artículo 867-1 del Estatuto Tributario, contemplando la actualización de las sanciones tributarias pendientes de pago, sin que por ello deba entenderse que se ajustan los intereses moratorios, pues carecería de sentido que dichos intereses compensen la pérdida adquisitiva del impuesto y los perjuicios que le generan al Estado la tardanza en el pago por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y que sobre esta obligación accesoria se volviera a ajustar en evidente detrimento económico del particular...”.

Explica igualmente que la expresión acusada contenida en el párrafo del artículo 56 de la Ley 863 de 2003 tiene por finalidad es que la liquidación de los intereses frente a una suma adeudada por concepto de impuestos, más el valor de la actualización de una determinada sanción tributaria, en ningún caso puede ser igual o superior al interés de usura. Al respecto cita la sentencia C-231 de 2003.

4.3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto aprobado en sesión del Consejo Directivo de esa Institución el 9 de marzo de 2004 y en el que actuó como ponente la Doctora Catalina Hoyos Jiménez.

4.3.1 La interviniente en representación del referido Instituto afirma que el artículo 32 acusado deber ser analizado no solamente a partir de los principios de justicia, equidad e igualdad, sino también con fundamento en los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

Explica que no puede considerarse contrario a la Constitución “ que el legislador haya previsto un alivio para deudores morosos, que sobre la base de una alteración temporal del régimen ordinario, la imposibilidad de los deudores para pagar sus deudas, la imposibilidad del Estado para hacerlas valer y la necesidad del mismo para obtener recursos, permita a dicho Estado recuperar sumas que hasta el momento no ha podido recuperar...”.

En el mismo sentido afirma que la medida establecida en el artículo 32 acusado tiene como fundamento una ayuda mutua, en la que el Estado reconoce que la equidad lo obliga a mantener un tratamiento diferencial para los deudores incumplidos, pero disminuye las cargas económicas derivadas de su incumplimiento a unos límites dentro de los que considera que las mismas pueden ser satisfechas, al tiempo que contribuye para que el mismo pueda obtener recursos que seguramente no podría asegurar bajos los estrictos términos de la legislación normal, de suerte que “...tal medida repercute tanto a favor de quienes han visto mermada su capacidad contributiva, como del mismo Estado en su calidad de gran demandante de recursos para satisfacer necesidades que, no sobra advertir, cada vez resultan ser más insatisfechas en nuestro entorno...”.

Considera que no es válida la afirmación del demandante en el sentido de que se discrimina a los deudores morosos que tengan deudas vencidas con anterioridad al 1° de enero de 2003 y que por cualquier razón no paguen la totalidad de dichas deudas, circunstancia que, señala, lejos de ser inequitativa es obvia, puesto que si el Estado quiere otorgar un beneficio sujeto al cumplimiento de unos requisitos, es necesario que estos se cumplan a cabalidad como presupuesto de la obtención del beneficio, de forma tal que los contribuyentes que no

los cumplan no pueden considerarse en la misma situación de las personas que sí lo hacen.

En cuanto al aserto expuesto en la demanda conforme al cual los contribuyentes incumplidos quedan sometidos a las mismas reglas de imputación de pagos prevista para los contribuyentes cumplidos, observa que en la medida en que las reglas de imputación de pagos sólo son aplicables a deudas vencidas, esto es, a los contribuyentes incumplidos, los contribuyentes cumplidos no quedan sometidos a reglas de imputación de pagos de índole alguna y en este sentido la comparación aludida carece de fundamento.

Indica que no es tampoco válida la afirmación del actor conforme a la cual los contribuyentes incumplidos que tengan deudas vencidas con posterioridad al 1 de enero de 2003 son tratados en forma desigual a los contribuyentes incumplidos que tienen deudas vencidas con anterioridad a esa fecha, toda vez que: "...es razonable que el legislador haya puesto un límite temporal al beneficio, pues de lo contrario muchos contribuyentes (particularmente con posterioridad al proyecto de ley) hubieren tomado el no pago de sus obligaciones tributarias como una opción económica, lo cual no hubiere sido loable...".

Añade a lo anterior que la fecha que estableció el legislador, esto es, el 1 de enero de 2003, coincide con los indicadores económicos que evidencian que la recuperación de la economía comenzó en el 2003, recuperación que espera verse consolidada en los próximos años.

En cuanto a la acusación acerca de las variaciones que pueda sufrir la tasa de interés moratorio de los deudores que se acojan al beneficio transitorio, excluyendo de esta ventaja a los contribuyentes, responsables o retenedores que no se acojan al mismo o llegaren a ser morosos con posterioridad al 30 de abril de 2004, para quienes se aplicará el interés moratorio que surja de la determinación prevista en el artículo 635 del Estatuto Tributario, la interviniente asegura que las aludidas consecuencias no son reales dado que la variación en la tasa de interés moratorio puede no resultar en perjuicio del contribuyente que realiza el pago, sino en su favor en la medida en que dicha tasa puede verse disminuida y en consecuencia la carga fiscal aminorada.

En ese sentido indica: "...la no afectación con futuras variaciones de la tasa constituye, simplemente, una manera de darle un valor fijo a las obligaciones que tendrán que asumir los contribuyentes morosos que se acojan al beneficio. En otras palabras, la previsión en tal sentido los beneficiará o perjudicará dependiendo del comportamiento de la tasa de interés

moratorio durante el tiempo en que la facilidad para el pago se encuentre vigente, sin que pueda sostenerse que la medida sea por sí beneficiosa...”.

4.3.2 Cabe precisar que los doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg y Alvaro Leyva Zambrano salvaron su voto en relación con el concepto rendido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario el 9 de marzo de 2004, respecto del artículo 32 de la Ley 863 de 2003.

En criterio de los referidos miembros del Instituto Colombiano de Derecho Tributario el artículo 32 acusado al modificar el orden de prelación en la imputación de los pagos por impuestos y retenciones, para dar un tratamiento temporal transitorio, frente al régimen ordinario contenido en el artículo 804 del Estatuto Tributario, otorga una ventaja para quienes son deudores morosos que resulta contraria a la Constitución.

Afirman que: “...De la lectura de los motivos que se alegaron para explicar y justificar el proyecto que, finalmente, se convirtió en la Ley 863 de 2003, tanto los expuestos inicialmente por el Gobierno como los que fueron luego elaborados durante el tránsito del proyecto por parte del Congreso, no se descubren los severos objetivos y profundos estudios que hubieran demostrado la inaplazable necesidad de otorgar ventajas a los deudores morosos, ni que se hubieran tenido en cuenta las duras circunstancias económicas de los contribuyentes, ni la crisis del sector empresarial que aconsejara de manera directa la adopción de un trato suave transitorio en el manejo de la mora en el pago de sus obligaciones fiscales...”.

Aducen que al analizar el artículo 32 demandado, no pueden perderse de vista las responsabilidades penales que estuvieron previstas, principalmente en el artículo 665 del Estatuto Tributario y que hoy se encuentran establecidas en el artículo 405 del Código Penal, por lo que: “...de cara a las graves responsabilidades que pesan sobre los deudores por obligaciones tributarias, cabe preguntar, si, por la generosidad de la Ley 863 de 2003, ¿las conductas de morosidad cobran hoy una graciosa impunidad por la simple razón de que, al gastar el Estado más de lo que recibe, se necesita afanosamente reducir una situación de déficit?...”.

4.3.3 La interviniente en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario explica, de otra parte, que el aparte acusado del artículo 56 de la Ley 863 de 2003 no vulnera ningún precepto constitucional, toda vez que: “...el artículo 867-1 del E.T. fue

modificado por el artículo 34 de la misma ley 863 de 2003, en el sentido de que en lo sucesivo no habrá actualización sobre impuestos, anticipos y retenciones sino únicamente sobre sanciones. Tal mandato tuvo como origen un reciente pronunciamiento de la Corte Constitucional (sentencia C-231 de 2003), en el cual la Corporación, precisamente, sentenció que era incompatible el cobro de intereses moratorios con la actualización de las sumas que servían de base al cobro de dichos intereses...”.

Concluye entonces sobre este punto que la actualización a la que se refiere la norma demandada, es una disposición inocua en la medida en que tal actualización ya no existe, de acuerdo con el texto actual del artículo 867-1 del Estatuto Tributario, de forma tal que el párrafo del artículo 56 lo que verdaderamente evidencia es una falta de técnica legislativa que no repercute en la constitucionalidad de la disposición acusada.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación, allegó el concepto número 3535, recibido el 15 de abril de 2004, en el cual solicita a la Corte declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 32 acusado y declararse inhibida en relación con la expresión acusada contenida en el párrafo 1º del artículo 56, de conformidad con las siguientes consideraciones.

5.1 Advierte que es necesario que: “...la Corte asuma una posición clara en relación con su competencia para pronunciarse de fondo sobre las normas legales de vigencia precaria, en el entendido de que bajo ningún punto de vista la transitoriedad de los preceptos puede ser motivo para sustraerlos del análisis de constitucionalidad, menos cuando es incuestionable que bajo el manto de la falta de competencia de la Corte este tipo de medidas temporales están siendo adoptadas frecuentemente en especial en la legislación tributaria...”.

5.2 Indica que siguiendo la jurisprudencia de la Corte en especial la sentencia C-511 de 1996, solamente vulneran la Constitución aquellas amnistías tributarias que son irrazonables y desproporcionadas porque benefician a los incumplidos teniendo como fundamento esa calidad.

Recuerda que cuando una norma establece un medio extintivo de una obligación preexistente a través de la remisión parcial o la condonación de la misma, se está concediendo una amnistía.

Explica que el beneficio establecido en el artículo 32 acusado contiene un elemento esencial que lo diferencia de una amnistía, toda vez que el acreedor no olvida una deuda pasada, pues el deudor que en este caso es el contribuyente, agente retenedor o responsable, debe pagar la totalidad de la deuda preexistente.

Afirma de otra parte que “...teniendo en cuenta que es deber del Estado recaudar los dineros públicos y que a la luz de la Carta Política nada impide para que se tomen medidas dirigidas a solucionar el déficit fiscal recuperando así sea en parte las acreencias vencidas, es evidente que la norma en tela de juicio es un instrumento eficaz para tal fin, pues en la actual crisis económica del país es necesario que los contribuyentes se pongan al día por medio del otorgamiento de alivios tributarios que les faciliten la cancelación total de sus deudas...”.

Considera que el artículo 32 acusado no vulnera el derecho a la igualdad, dado que el alivio allí previsto no implica un tratamiento discriminatorio entre contribuyentes cumplidos e incumplidos en relación con las cargas tributarias de unos y otros, dado que la norma no equipara a estos dos grupos de contribuyentes, ni favorece a los incumplidos con la condonación del pago de las obligaciones que asumen los contribuyentes cumplidos.

En ese orden de ideas precisa que “...la denominada prelación en la imputación de pagos se predica de los abonos que realizan quienes tienen deudas vencidas y no de quienes no las tienen, dado que éstos pagan sus deudas por concepto de impuestos y no por concepto de sanciones e intereses, factores éstos que evidentemente sí tienen que sufragar aquellos...”.

Frente a la supuesta discriminación que se establecería con la norma respecto de los deudores morosos que no paguen la totalidad de las deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003 y que no podrán consecuentemente obtener los beneficios establecidos en la norma acusada, afirma que es evidente que si el Estado hace uso de determinados instrumentos para estimular a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, debe prever ciertos requisitos para gozar del beneficio, y que la circunstancia de que se cumpla o no con ellos, establece necesariamente una diferencia de hecho entre los deudores que los cumplen y los que no, por lo que su situación no puede equipararse.

La Vista fiscal advierte que contrariamente a los supuestos anteriores en los que el principio de igualdad no resulta vulnerado, en el caso de los deudores con obligaciones vencidas

entre el primero de enero de 2003 y la fecha de entrada en vigencia de la norma, a saber el 29 de diciembre del mismo año dicho principio si resulta desconocido. . Afirma en efecto que “...no existe diferencia alguna entre los contribuyentes incumplidos antes del 1º de enero de 2003 y aquellos que incumplieron desde esa fecha y hasta la de promulgación de la ley; primero porque no se encuentran justificaciones al respecto en el expediente legislativo y segundo, porque a falta de dichos argumentos legislativos no puede afirmarse que la existencia de unos indicadores que acreditan cierta recuperación económica desde el año 2003, es una justificación suficiente para que se excluya de la medida analizada a quienes incumplieron hasta el 29 de diciembre de ese año...”.

Al respecto precisa que la finalidad de la norma no obedece a las condiciones económicas de los contribuyentes sino a la particular situación de las finanzas públicas y por tanto el crecimiento económico de la Nación a partir del 2003 no puede ser el parámetro para hallar la razonabilidad y la proporcionalidad de la distinción entre los contribuyentes aludidos, pues lo pretendido con la norma no es simplemente conceder un alivio a los contribuyentes morosos víctimas de la realidad económica de años anteriores sino recaudar de forma eficiente la cartera vencida a favor del Estado. Por lo anterior, asegura que la norma “sólo se ajusta a la Constitución Política si sus beneficios se extienden a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores con deudas vencidas hasta el 29 de diciembre de 2003”.

5.3 En lo que toca con la expresión acusada del parágrafo 1º del artículo 56, afirma que se está es en presencia de un problema de técnica legislativa, dado que el artículo 867-1 del Estatuto Tributario al cual remite la norma acusada, fue modificado por el artículo 34 de la Ley 863 de 2003 que estableció la actualización por concepto de inflación exclusivamente para el caso de las sanciones, excluyendo dicha actualización para el caso de los impuestos, los anticipos y las retenciones a que aludía igualmente la norma anterior.

Explica que la modificación se realizó dando cumplimiento a la sentencia C-231 de 2003 mediante la que se declaró inexecutable la expresión “se liquidará el reajuste de que trata el artículo 867-1” contenida en el artículo 814 del Estatuto Tributario, al considerar la Corte que además del pago de intereses moratorios dicha expresión exigía la actualización de las obligaciones tributarias pendientes de pago, situación que resultaba incompatible con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Concluye entonces que “...dejando claro que la actualización a que se refiere la expresión acusada es inexistente, puede concluirse que la remisión que se hace en la expresión acusada al artículo 867-1 del Estatuto Tributario no tiene efecto alguno y que por lo tanto, no entraña un problema de constitucionalidad” del que deba ocuparse esta Corporación.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues las normas acusadas hacen parte de una Ley de la República.

2. El análisis de la acusación formulada contra el artículo 32 de la Ley 863 de 2003

2.1 La materia sujeta a examen

Para el demandante, el artículo 32 de la Ley 863 de 2003 mediante el cual se adicionó un párrafo transitorio al artículo 804 del Estatuto Tributario en materia de imputación de pagos, vulnera los artículos 13, 95-9 y 363 superiores, porque establece un tratamiento discriminatorio, contrario al principio de equidad tributaria para determinados contribuyentes, agentes de retención y responsables de obligaciones tributarias.

En ese orden de ideas según el actor con los beneficios establecidos en la norma acusada para los deudores morosos que paguen en efectivo antes del 1 de mayo de 2004 la totalidad del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación vencidas con anterioridad al 1° de enero de 2003 así como para aquellos deudores que tengan vigente un acuerdo de pago y que paguen antes de la misma fecha el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones, se vulnera el derecho a la igualdad porque: i) se equipara la situación del contribuyente, responsable o agente retenedor que cumple cabalmente sus obligaciones con la del contribuyente, responsable o agente retenedor moroso al imputarse en ambos casos de la misma manera los pagos efectuados; ii) la norma no da igual tratamiento a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que tengan deudas vencidas con anterioridad al 1 de enero de 2003 que paguen solamente una parte de los anticipos,

impuestos y retenciones, a pesar de que su situación, en criterio del actor es equiparable a la del deudor moroso que pague en esa fecha la totalidad de los anticipos, impuestos y retenciones; iii) la norma no se aplica sino a los deudores morosos con deudas vencidas a 1° de enero de 2003 y no aquellos que se hayan constituido en mora con posterioridad a esa fecha, a pesar de que “todos son deudores morosos y se encuentran en la misma situación”. Alude particularmente a los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes retenedores de renta, IVA y timbre que cancelen sus deudas vencidas hasta el 30 de abril de 2004 en relación con las declaraciones de IVA y retención correspondientes a los periodos bimestrales y mensuales del año 2003; Y iv) la norma libera de las variaciones que pueda sufrir la tasa de interés moratorio a los deudores que se acojan al beneficio transitorio del artículo, ventaja de la cual no gozarán los contribuyentes, responsables o retenedores que no se acojan al mismo o que llegaren a ser morosos con posterioridad al 30 de abril de 2004 a quienes se les aplicará el interés moratorio que surja de la determinación prevista en el artículo 56 de la Ley 863 de 2003. Expresa así mismo que la no variación de la tasa de interés constituye una amnistía hacia el futuro que solo beneficia a los morosos por el hecho de serlo.

Los intervinientes y el Procurador General de la Nación coincidieron en afirmar que la situación de los deudores morosos y cumplidos no es susceptible de ser comparada, al tiempo que aseguran que la disposición acusada no da lugar a equiparación alguna entre ellos.

Los intervinientes y el Procurador General de la Nación descartan igualmente que la norma establezca un trato discriminatorio entre deudores morosos por cuanto la norma solo se aplica a quienes cumplan la totalidad de los requisitos señalados en ella y no a quienes solo paguen parcialmente o tengan deudas vencidas con posterioridad a la fecha señalada en la norma a saber el primero de enero de 2003. En particular, respecto del supuesto planteado en la demanda conforme al cual resultan excluidos del beneficio sin ningún fundamento los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes retenedores de renta, IVA y timbre que paguen sus deudas vencidas hasta el 30 de abril de 2004, en relación con las declaraciones de IVA y retención correspondientes a los periodos bimestrales y mensuales del año 2003 los intervinientes explicaron que su exclusión del beneficio se justifica en la medida en que de no fijarse una fecha cierta para la obtención del beneficio se estaría cambiando simplemente la regla general en materia de imputación de los pagos, al tiempo que se estaría permitiendo

que determinadas personas que conocieran del proyecto antes de su aprobación optaran por no pagar sus impuestos con el fin de obtener los beneficios en ella establecidos, lo que iría en detrimento de la finalidad de la norma. Así mismo algunos consideran que ello se explica en la reactivación económica a partir del año 2003 que no justificaría ampliar el beneficio mas allá del 1° de enero de 2003.

Sobre este último punto, sin embargo, el Procurador General de la Nación consideró que excluir del beneficio a los deudores de obligaciones vencidas en el año 2003, hasta antes de que fuere promulgada la ley, no tiene fundamento. En consecuencia, la Vista Fiscal solicita que se condicione la constitucionalidad de la norma a que los beneficios que de ella derivan se extiendan a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores con deudas vencidas hasta el 29 de diciembre de 2003 -fecha de promulgación de la ley-.

Los intervinientes y el Procurador General de la Nación afirman finalmente que la norma acusada no exime del pago de ninguna de sus obligaciones a los deudores morosos respecto de los cuales se aplica y que concretamente los beneficios establecidos en la norma en materia de pago de intereses de mora no comportan la condonación, exención o amnistía de la carga tributaria y encuentran plena justificación en el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación que ordena la norma. Empero, al respecto dos miembros del Instituto Colombiano de Derecho Tributario se apartan de esta apreciación y consideran que la norma si implica un beneficio injustificado contrario a la equidad tributaria.

Corresponde a la Corte, en consecuencia, determinar si las disposiciones establecidas en el párrafo transitorio adicionado al artículo 804 del Estatuto Tributario por el artículo 32 de la Ley 863 de 2003, en materia de imputación de los pagos efectuados en efectivo hasta el 30 de abril de 2004 por concepto de anticipo, impuesto, y los demás beneficios en él contenidos configuran o no: i) un trato discriminatorio que vulnera el principio de igualdad (art. 13.C.P.) y consecuentemente el principio de equidad tributaria (arts, 95-9 y 363C.P) por supuestamente establecer una diferencia de trato injustificada entre: a) deudores morosos y deudores cumplidos y b) entre deudores morosos; así como ii) una amnistía tributaria que comportaría igualmente el desconocimiento de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, al congelar la tasa de interés en materia de intereses de mora una vez efectuado el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación.

2.2 . Consideraciones preliminares

Previamente la Corte considera necesario hacer algunas precisiones en torno a i) el contenido y alcance del artículo 32 de la Ley 863 de 2003, y ii) los efectos actuales de la norma acusada y la no concurrencia de los presupuestos para emitir un fallo inhibitorio, que resultan pertinentes para el análisis de los cargos formulados por el actor en su demanda.

2.2.1 El contenido y alcance del artículo 32 de la Ley 863 de 2003.

Cabe recordar que de acuerdo con el artículo 804 del Estatuto tributario los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables o agentes de retención deberán imputarse al período e impuesto que indique el contribuyente, responsable o agente de retención en la siguiente forma: i) primero a las sanciones, ii) en segundo lugar a los intereses y iii) por último a los anticipos impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.

Dicha norma precisa que cuando el contribuyente responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente, la administración lo imputará en el orden señalado sin que se requiera acto administrativo previo.

Ahora bien, el artículo 32 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”acusado, contenido en el capítulo I sobre “Procedimiento Tributario” del Título II sobre “Normas antievacación” de dicha ley, con el que se adiciona un párrafo transitorio al artículo 804 del Estatuto Tributario altera temporalmente estas reglas de imputación en relación con determinados contribuyentes, responsables o agentes de retención, por cuanto en él se prevé que los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables hasta el 30 de abril de 2004 en relación con deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, se imputarán i) primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar, ii) segundo a las sanciones y ii) tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período.

Así mismo que para la cancelación de las sanciones y de los intereses que queden

pendientes, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, por el término de tres (3) años a partir del 1º de julio de 2004, pagaderos en seis cuotas semestrales iguales a más tardar el último día hábil de cada semestre calendario.

De la misma manera se establece, para los deudores que se acojan a este orden de imputación transitorio de los pagos, que los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio.

Finalmente se prevé que las garantías y medidas preventivas que se hubieren tomado respecto de estas obligaciones, los procesos coactivos y las denuncias penales formuladas, se levantarán, terminarán o retirarán, según el caso, inmediatamente se hayan pagado los impuestos, anticipos y retenciones. Lo anterior sin perjuicio de que ante el incumplimiento de cualquiera de las cuotas de dicha facilidad de pago, automáticamente la administración proceda al cobro coactivo del saldo total pendiente de cancelación.”

Cabe precisar, de otra parte, que todos los beneficios anteriores se extienden a “quienes tuvieren vigente” -ha de entenderse a la fecha de entrada en vigencia de la ley- un acuerdo de pago, y paguen el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones pendientes antes del 30 de abril de 2004 con lo que podrán igualmente diferir el pago de las sanciones e intereses a los tres (3) años previstos en la misma norma.

Como se desprende de la exposición de motivos del proyecto que culminó con la expedición de la Ley 863 de 2003 dicha norma se inscribe dentro de la política gubernamental tendiente tanto al saneamiento de las finanzas públicas como a la consolidación de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través no solo del incremento de las sanciones tendientes a combatir la evasión sino también de la utilización de estímulos para el cumplimiento de las dichas obligaciones².

Así en dicha exposición de motivos se hace énfasis en que “por la prelación en la imputación de los pagos que favorece a los contribuyentes debido a la congelación en la causación de los intereses, se espera un recaudo superior a 0.35 billones, equivalente al 15% del debido cobrar de la cartera de la DIAN que actualmente asciende a 2.3 billones de pesos”.³

2.2.2 Los efectos actuales de la norma acusada y la no concurrencia de los presupuestos para emitir un fallo inhibitorio.

Antes de resolver sobre los cargos formulados en la demanda, resulta necesario establecer si debe entenderse que la norma acusada ha agotado su objeto y sus efectos, por haberse superado el plazo -30 de abril de 2004- en ella dispuesto para que los deudores morosos se acogieran a sus disposiciones.

Sobre el particular, el demandante ha puesto de presente a la Corte que si bien cuando se vaya a decidir sobre la exequibilidad de la norma se habrá cumplido el plazo para acogerse a los beneficios en ella previstos, debe pronunciarse de fondo de acuerdo con el principio de “perpetuatio jurisdictionis” acogido por la jurisprudencia de esta Corporación⁴.

Así mismo, el señor Procurador General de la Nación plantea la necesidad de que la Corte se pronuncie de fondo sobre la disposición examinada, para garantizar así el acceso a la justicia constitucional y para “evitar la posterior reproducción legislativa de preceptos que por su precaria vigencia pueden hacer parte del ordenamiento jurídico de forma transitoria tantas veces como sea conveniente sin que sean susceptibles del control de constitucionalidad⁵”

Sobre este punto cabe recordar que esta Corporación ha señalado, de manera reiterada⁶ que no procede efectuar un pronunciamiento de fondo sobre la exequibilidad de disposiciones que no sean susceptibles de seguir produciendo efectos jurídicos. Esto ocurre no sólo cuando la norma ha sido derogada por otra posterior, sino también cuando se trata de una disposición cuyo contenido normativo se ha agotado, por haberse realizado los mandatos en ella contenidos y haber ésta perdido su vigencia. En tales eventos, la Corte debe inhibirse de pronunciarse de fondo pues la decisión carecería de objeto.

Al respecto ha dicho la Corte:

“Cuando se demandan normas que contienen mandatos específicos ya ejecutados, es decir, cuando el precepto acusado ordena que se lleve a cabo un acto o se desarrolle una actividad y el cumplimiento de ésta o aquél ya ha tenido lugar, carece de todo objeto la decisión de la Corte y, por tanto, debe ella declararse inhibida.

En efecto, si hallara exequible la norma impugnada no haría otra cosa que dejar en firme su

ejecutabilidad y, habiéndose dado ya la ejecución, la resolución judicial sería inútil y extemporánea. Y si la encontrara inexecutable, no podría ser observada la sentencia en razón de haberse alcanzado ya el fin propuesto por quien profirió la disposición; se encontraría la Corte con hechos cumplidos respecto de los cuales nada podría hacer la determinación que adoptase”⁷.

Empero, cabe precisar que la Corte ha señalado que el carácter temporal de una disposición no es óbice para ejercer el control de constitucionalidad, a condición de que en el caso concreto, la norma continúe produciendo efectos jurídicos.

Ha dicho la Corporación:

“(U) una norma legal transitoria es aquella expedida para un fin específico y concreto o por un período de tiempo determinado. Usualmente tiene como objetivo evitar que durante el tránsito de una normatividad constitucional o legal a otra se presenten vacíos, inseguridad jurídica o traumatismos respecto del asunto nuevamente regulado.

Teniendo en cuenta el carácter temporal de la respectiva norma, sus efectos en principio, están llamados a extinguirse una vez el cometido propuesto por el constituyente o el legislador haya sido alcanzado. Sin embargo, el hecho que una norma legal sea de carácter transitorio, no quiere decir que la misma carezca de validez jurídica y que no pueda ser sometida al control de constitucionalidad. De hecho, un examen de la jurisprudencia de la Corte evidencia que el carácter transitorio que tenga una norma no constituye obstáculo alguno para que esta Corporación profiera un fallo de fondo, pues éste es procedente siempre y cuando la norma continúe produciendo efectos, como en el caso que nos ocupa, pues siguen produciendo efectos las sentencias a las que se refiere el artículo transitorio en estudio.

Por lo tanto, la Sala advierte que el carácter transitorio que presenta el artículo 14 de la Ley 25 de 1992 de manera alguna constituye un obstáculo para que la Corte pueda hacer un pronunciamiento de fondo sobre el mismo.”¹⁰

Lo anterior obliga a la Corporación a establecer si en el presente caso la norma acusada se encuentra o no surtiendo efectos jurídicos y en consecuencia si existe mérito o no para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de la misma.

En ese orden de ideas, a pesar de ser claro que la norma limita en el tiempo la posibilidad de acceder a los beneficios en ella dispuestos y que el plazo para esos efectos se encuentra superado -30 de abril de 2004-, es lo cierto que en el caso presente ello no le impide ejercer su competencia para realizar un examen sobre los cargos expuestos en la demanda de inconstitucionalidad pues la disposición continúa produciendo efectos jurídicos.

En efecto, en la medida en que los saldos insolutos por concepto de sanciones e intereses habrán de cancelarse de acuerdo con las previsiones que la propia norma establece. Y que de prosperar la censura del demandante, si bien los pagos efectuados por concepto de anticipos, impuestos o retenciones, junto con la actualización por inflación, conservarían la prelación de su imputación de acuerdo con el régimen del artículo enjuiciado -ya que de lo contrario se desconocería el principio de confianza legítima-¹¹, es claro que las facilidades previstas por la norma para el pago de los aludidos saldos insolutos de la obligación tributaria desaparecerían con la declaratoria de inexecutable del precepto. Ello pone en evidencia que la disposición acusada se encuentra aún produciendo efectos y que la decisión de fondo que la Corte adopte tiene consecuencias directas sobre los mismos.

Así las cosas la Corte debe proceder efectivamente al examen de los cargos planteados por el demandante en relación con el artículo 32 de la Ley 863 de 2003.

2.3 Análisis de los cargos formulados en contra el artículo 32 de la Ley 863 de 2003.

Para el actor con los beneficios establecidos en la norma acusada para los deudores morosos que paguen en efectivo antes del 1° de mayo de 2004 la totalidad del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación vencidas con anterioridad al 1° de enero de 2003 así como para aquellos deudores que tengan vigente un acuerdo de pago y que paguen antes de la misma fecha el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones, se vulnera el derecho a la igualdad porque: i) se equipara la situación del contribuyente, responsable o agente retenedor que cumple cabalmente sus obligaciones con la del contribuyente, responsable o agente retenedor moroso; ii) la norma no le da igual tratamiento a los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que tengan deudas vencidas con anterioridad al 1° de enero de 2003 que paguen solamente una parte de los anticipos, impuestos y retenciones, a pesar de que su situación, en criterio del actor es equiparable a la del deudor moroso que pague en esa fecha la totalidad de los anticipos, impuestos y

retenciones; iii) la norma no se aplica sino a los deudores morosos con deudas vencidas a 1° de enero de 2003 y no a aquellos deudores en mora con posterioridad a esa fecha, a pesar de que “todos son deudores morosos y se encuentran en la misma situación”. Alude particularmente a los responsables del impuesto sobre las ventas y agentes retenedores de renta, IVA y timbre que cancelen sus deudas vencidas hasta el 30 de abril de 2004 en relación con las declaraciones de IVA y retención correspondientes a los periodos bimestrales y mensuales del año 2003; y iv) la norma libera de las variaciones que pueda sufrir la tasa de interés moratorio a los deudores que se acojan al beneficio transitorio del artículo, ventaja de la cual no gozarán los contribuyentes, responsables o retenedores que no se acojan al mismo o que llegaren a ser morosos con posterioridad al 30 de abril de 2004 a quienes se les aplicará el interés moratorio que surja de la determinación prevista en el artículo 56 de la Ley 863 de 2003. Afirma que la no variación de la tasa de interés en este caso constituye una amnistía hacia futuro que solo beneficia a los morosos por el hecho de serlo.

Para el demandante dichas vulneraciones al principio de igualdad comportan igualmente el desconocimiento de los artículos 95-9 y 363 constitucionales por cuanto constituyen una violación del principio de equidad tributaria.

2.3.1 El análisis del cargo por la supuesta vulneración del principio de igualdad

2.3.1.1. Frente a la acusación formulada por la supuesta vulneración del principio de igualdad (art. 13 C.P.) y consecuentemente del principio de equidad tributaria (art 95-9 y 363 C.P.) cabe recordar que esta Corporación ha señalado de manera reiterada que en desarrollo del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta Política, corresponde al legislador otorgar el mismo trato jurídico a todas aquellas situaciones fácticas que pueden ser comparadas, así como establecer las correspondientes diferenciaciones cuando se trate de situaciones fácticas disímiles¹².

La Corte ha establecido también en múltiples ocasiones que un tratamiento legislativo diferente no implica per se una violación del principio de igualdad siempre y cuando sea objetivo y razonable.

Ahora bien, frente a los supuestos planteados por el actor la Corte constata que la disposición atacada establece en este caso tratamiento diferente a situaciones distintas, al tiempo que responde a los criterios establecidos por esta Corporación para justificar la

diferenciación que el legislador hace en ciertas circunstancias atendiendo elementos objetivos, razonables, proporcionados y que estén acordes con una finalidad constitucional legítima¹³.

2.3.1.2 Así, la Corte advierte en primer término que, como lo señalan la mayoría de los intervinientes y el señor Procurador General de la Nación, el término de comparación utilizado por el actor para concluir en la supuesta vulneración del principio de igualdad al cotejar la situación de los beneficiarios de la norma con la de los contribuyentes, retenedores y responsables cumplidos resulta inapropiado, pues no es posible establecer, válidamente, una equivalencia entre ellos, como quiera que las modificaciones respecto de la prelación en la imputación de pagos que establece la norma acusada sólo tienen, por principio, la vocación de afectar las obligaciones en mora, ya que a los deudores cumplidos no se les aplica régimen alguno sobre el particular, pues el pago que ellos efectúan se imputa en su totalidad al capital adeudado.

En este sentido es claro que la norma acusada no equipara, en modo alguno en materia de imputación de pagos, la situación de los deudores cumplidos con la de los morosos y mal puede considerarse vulnerado el artículo 13 superior.

Por otra parte, cabe precisar que las condiciones dentro de las cuales opera la norma acusada no comportan una ventaja para los deudores morosos frente a los cumplidos, porque la carga tributaria a cargo de aquéllos sigue siendo considerablemente más gravosa - sanciones, intereses, actualización por inflación cuando haya lugar a ello-, lo que evidencia que la alegada equiparación no se da bajo ninguna circunstancia.

2.3.1.3 Ahora bien, en relación con el supuesto tratamiento discriminatorio que la norma establecería entre deudores morosos, cabe precisar que tal como se plantea por el demandante la norma excluye del acceso a los beneficios que ella establece a los contribuyentes que a pesar de estar en mora no cumplan con ciertos requisitos, a saber: i) que el pago se haga antes del 30 de abril de 2004, ii) que se cubra la totalidad de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo periodo y que iii) solo opera respecto de obligaciones vencidas con anterioridad al 1 de enero de 2003.

Al respecto y frente a la supuesta vulneración del principio de igualdad cabe hacer las siguientes consideraciones:

i) En cuanto a la primera de las exigencias estatuida por la norma, esto es, la de pagar en efectivo la totalidad de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período, y de ser el caso la actualización por inflación antes 30 de abril de 2004, es claro que de no exigirse tal requisito el régimen extraordinario previsto en la norma acusada, establecida como parágrafo transitorio, vendría a sustituir no de manera temporal sino de manera definitiva el régimen previsto por el artículo 804 del E.T..

De manera que resulta apenas lógico que se establezca un término o plazo como requisito para acceder al beneficio a que alude el parágrafo referido, pues de no ser así éste operaría en forma indefinida y se estaría sustituyendo o derogando, en consecuencia, el régimen ordinario que el artículo 804 del E.T. prevé sobre la materia, efecto que no corresponde a la voluntad del legislador.

ii) En cuanto a la previsión de la norma acusada que impide a los contribuyentes morosos que no cancelen la totalidad del monto adeudado por concepto de capital (anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar) el acceso al beneficio, la Corte constata que ella se explica claramente porque sólo con la cancelación total de dicho monto resulta posible que no se cobren intereses de mora -pues estos se causan precisamente sobre el capital adeudado- y se conceda el beneficio de cancelar con facilidades en el plazo el valor nominal del saldo insoluto de la obligación.

La Corte advierte que de admitirse que la norma cobijara a los contribuyentes morosos que paguen una fracción cualquiera de la obligación, se estaría configurando un incentivo ineficaz para cumplir el fin de aumentar a corto plazo el recaudo de los impuestos que administra la DIAN y no existiría fundamento alguno que respaldara las facilidades de pago que la norma prevé, pues al estar insoluto parte de la obligación principal no sería posible que se dejaran de causar los intereses de mora, y en este sentido conceder los beneficios a que alude la norma acusada vulneraría claramente los principios de igualdad y de equidad tributaria.

iii) Ahora bien, en relación con que la norma tenga como destinatarios exclusivos de sus beneficios a los deudores con obligaciones vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, es decir deudas con más de un año de estar en mora, la Corte constata que dicho requisito se ajusta a los principios de razonabilidad y proporcionalidad y encuentra una clara justificación en el hecho que en relación con las obligaciones tributarias vencidas con

menos de un año, bien podía el Legislador en ejercicio de su potestad de configuración considerar que no resultaba necesario aplicar mecanismos como el establecido en la norma para asegurar el recaudo de las mismas.

Ha de tenerse en cuenta, en efecto, que el mecanismo de imputación en los pagos y los demás beneficios establecidos en la norma acusada tienen un carácter eminentemente excepcional que bien podía el Legislador sin desbordar sus competencias limitar a determinadas obligaciones tributarias de difícil recaudo.

Podría afirmarse, frente a este razonamiento que en la medida en que en la norma se establece que quienes tuvieran vigente un acuerdo de pago, -necesariamente a la fecha de promulgación de la ley- podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo transitorio sub examine, ha de entenderse que la propia disposición acusada toma en cuenta otra fecha para acceder a los beneficios en ella establecidos, a saber la de la promulgación de la Ley, así como que dichos acuerdos de pago bien podrían corresponder a obligaciones vencidas con posterioridad al 1° de enero de 2003, con lo que se confirmaría la diferencia de trato a que alude el señor Procurador en su intervención.

Empero la Corte llama la atención sobre el hecho que la situación de las personas que han efectuado un acuerdo de pago es diferente de la de aquellas que no lo han hecho y por tanto su situación no puede compararse. En efecto quienes han efectuado un acuerdo de pago han hecho una manifestación de voluntad que muestra su intencionalidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, al tiempo que han adquirido unos compromisos que el Legislador debe tener en cuenta, situación que no se predica de los demás deudores. En este sentido para la Corte lo que el texto de la norma muestra es el cuidado que tuvo el Legislador de tomar en cuenta la situación de las personas que efectuaron acuerdos de pago durante el año 2003, a quienes no podía privarse de los beneficios señalados en la norma.

Para la Corte, esta razón basta para demostrar que el requisito señalado no comporta la vulneración del principio de igualdad y que no asiste razón al señor Procurador cuando afirma que en este caso se configura una diferencia de trato entre deudores morosos contraria a la Constitución¹⁴.

2.3.2 El análisis del cargo por la supuesta configuración en el presente caso de una amnistía tributaria contraria a los principios de igualdad y de equidad tributaria.

La Corte considera necesario analizar en particular el cargo formulado por el actor en cuanto a que en el presente caso cuando la norma establece que “Para los deudores que se acojan al orden de imputación transitorio de los pagos, los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio”, se establece una amnistía hacia el futuro en materia de variación de los intereses contraria a la Constitución y ello en beneficio solamente de quienes cumplan los requisitos establecidos en la norma, en detrimento de los contribuyentes, responsables o retenedores que no se acojan a la misma o que llegaren a ser morosos con posterioridad al 30 de abril de 2004 a quienes se les aplicará el interés moratorio que surja de la determinación prevista en el artículo 56 de la Ley 863 de 2003.

Al respecto la Corte considera necesario precisar que el precepto enjuiciado, si bien establece un beneficio tributario que se aplica solo a aquellas personas que cumplen los requisitos en ella establecidos como incentivo para el pago de la obligación tributaria en mora, no reúne las características de las amnistías tributarias que esta Corporación ha encontrado, bien contrarias a la Constitución por vulnerar los principios de igualdad y de equidad en materia tributaria¹⁵, bien ajustadas a la misma por corresponder a la aplicación de criterios razonables, que no vulneren el principio de igualdad ante las cargas públicas¹⁶.

Cabe recordar que dichas amnistías son un “[E]vento extintivo de la obligación, en el cual opera una condonación o remisión de una obligación tributaria existente, es decir, que el conjunto de sujetos beneficiarios de la amnistía no son exonerados anticipadamente del pago del tributo, sino que posteriormente al acaecimiento de la obligación y encontrándose pendiente el cumplimiento de la misma, se les condona el pago de sumas que debían cancelar por concepto de sanciones, intereses etc. Dicha remisión supone el cumplimiento de ciertos requisitos por parte del sujeto pasivo de la obligación, es decir, para ser sujeto de los beneficios debe encontrarse dentro de los supuestos de hecho consagrados en la norma.”¹⁷ (Subraya fuera de texto)

Ahora bien, al examinar el contenido normativo acusado encuentra la Corte, en efecto, que el cambio temporal de la prelación en la imputación de los pagos en él prevista no comporta la condonación o remisión de la obligación tributaria preexistente como tampoco de las sanciones y de los intereses de mora causados hasta el momento del pago.

Lo anterior por cuanto la norma no supone en modo alguno la renuncia de la administración al cobro de la totalidad de la deuda (anticipos, impuestos, retenciones, actualizaciones, sanciones e intereses) y, en consecuencia, no cesa para el contribuyente la obligación de pagarla integralmente. El beneficio tributario consiste, solamente, en que al variar la prelación en la imputación de los pagos sobrevienen consecuencias que si bien favorecen al contribuyente operan esencialmente como incentivo para sanear su situación fiscal.

i) La primera de dichas consecuencias es que al imputarse el pago en efectivo que realice el contribuyente en mora al valor adeudado por concepto de capital (anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar) no se causarán intereses moratorios con posterioridad a dicho pago, porque la obligación principal habrá quedado saldada y los valores insolutos por concepto de intereses de mora y sanciones no pueden servir de referente para cobrar nuevos intereses. ii) La segunda es que para el pago de las sanciones y de los intereses de mora que se hubieren causado hasta el momento en que se cancela la totalidad del monto de capital adeudado, se concede un plazo de tres años para que en seis cuotas se cancele el monto nominal de la obligación insoluta. iii) De la misma manera que a partir del pago efectuado las garantías y medidas preventivas que se hubieren tomado por estas obligaciones, los procesos coactivos y las denuncias penales formuladas, se levantarán, terminarán o retirarán, según el caso, inmediatamente se hayan pagado los impuestos, anticipos y retenciones. Lo anterior sin perjuicio de que ante el incumplimiento de cualquiera de las cuotas de dicha facilidad de pago, automáticamente la administración proceda al cobro coactivo del saldo total pendiente de cancelación.

En todos estos casos los contribuyentes, agentes de retención y responsables de obligaciones tributarias son responsables de la totalidad de la deuda que tienen con el Estado, de la misma manera que les es exigible el pago de todas las sanciones e intereses que hubieren podido generarse hasta el momento en que efectivamente efectúan el pago del capital adeudado (impuestos, anticipos, retenciones y actualizaciones por inflación).

En cuanto al hecho de que “los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio”, a que alude específicamente el actor, cabe precisar que como lo señalan varios de los intervinientes la no variación de la tasa de interés obedece a una razón elemental, a

saber que la obligación accesoria, esto es los intereses, va ligada a la obligación principal, es decir, los anticipos, impuestos y retenciones y a la fecha en la que ella se paga y en este sentido resulta indiferente que el interés moratorio con posterioridad a dicho pago varíe en cualquier sentido, variación que por lo demás, como también lo señalan los intervinientes, no necesariamente sería a favor de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores a los que se aplica la norma.

Cabe señalar finalmente, que en el presente caso no se dan los supuestos expuestos en la Sentencia C-1115 de 2001, -a la que alude el actor -, que llevaron a la Corte en esa ocasión a declarar la inexecutable del artículo 100 de la Ley 633 de 2000.

En efecto ha de tenerse en cuenta que la norma acusada no establece tasas preferenciales que impliquen un menor pago frente a lo que se haya generado como interés por no haberse cumplido en tiempo con las obligaciones tributarias¹⁸ sino que los intereses se liquidarán en su totalidad, hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación.

La Corte llama la atención igualmente sobre el hecho que contrariamente a la disposición examinada en esa ocasión¹⁹, en el presente caso los beneficios establecidos en la norma acusada abarcan a las personas que tengan vigente un acuerdo de pago, por lo que ninguna discriminación en relación con ellos puede invocarse como si sucedía en esa ocasión.

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en este acápite debe reiterarse entonces que en el presente caso no se configura una amnistía tributaria contraria a la Constitución con la que se vulnere el principio de igualdad ante las cargas públicas o se desconozca el principio de equidad tributaria, como lo afirma el actor. No sobra precisar que tampoco se trata -contrariamente a lo que afirman algunos intervinientes-, de una medida que estimule la cultura del no pago de las obligaciones con el Estado sino que atiende más bien a incentivar el cumplimiento de dichas obligaciones.

Así las cosas, frente a los cargos analizados, la Corte declarará la executable del artículo 32 de la Ley 863 de 2003 que adicionó un párrafo transitorio al artículo 804 del Estatuto Tributario.

3. El análisis de la acusación formulada contra las expresiones “adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario” contenidas en el párrafo 1° del artículo 635 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 56 de la Ley 863 de 2003

3.1 La materia sujeta a examen

Respecto de la expresión acusada del párrafo 1° del artículo 635 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 56 de la Ley 863 de 2003, el demandante advierte que la remisión allí dispuesta al artículo 867-1 vulnera los artículos 95-9 y 363 constitucionales por cuanto “no resulta equitativo ni proporcional para el contribuyente, responsable o agente retenedor que además de tener que cancelar intereses moratorios se vea en la obligación de actualizar el monto de tales intereses en el porcentaje de inflación, ya que resulta exagerada esa compensación a favor del estado y de paso supone un detrimento patrimonial injustificado para el deudor tributario.”

Sobre este punto, para algunos de los intervinientes y para la Vista Fiscal la remisión efectuada por la norma acusada pone de presente un problema de técnica legislativa mas no uno de constitucionalidad, pues la mencionada actualización, de acuerdo con el artículo 34 de la propia Ley 863 de 2003 que modificó el aludido artículo 867-1 del Estatuto Tributario, -disposición que habría recogido lo expresado por la Corte Constitucional en la sentencia C-231 de 2003- sólo procede respecto de las sanciones y no de los intereses, al tiempo que solo tendría sentido la remisión efectuada si esta se entendiera referida al texto del artículo 867-1 del Estatuto Tributario antes de su reforma por el artículo 34 de la Ley 863 de 2003.

En similar sentido los demás intervinientes manifiestan que por carecer claramente de sustento la interpretación dada por el actor a la norma, -pues en manera alguna procede la actualización de los intereses moratorios como él lo pretende-, la acusación que formula carece de fundamento y se configura la ineptitud sustancial de la demanda que debe llevar a al Corte a inhibirse para emitir pronunciamiento de fondo.

Corresponde a la Corte determinar en primer término previamente al eventual análisis de los cargos formulados el alcance de la disposición en la que se contiene la expresión acusada y si se configura o no la ineptitud sustancial de la demanda como lo señalan la mayoría de los intervinientes y el señor Procurador General de la Nación.

3.2 Decisión inhibitoria por ineptitud sustancial de la demanda

Para la Corte es claro que el reproche de constitucionalidad formulado por el actor, -que supone la actualización por inflación de los intereses moratorios-, se funda en un errado entendimiento de la expresión acusada y ello determina a su vez que los cargos que formula recaigan sobre efectos que no se derivan del precepto acusado sino, precisamente, del equivocado alcance que el demandante le atribuye, lo que lleva a la Corte a abstenerse de emitir pronunciamiento de fondo en el presente caso.

En efecto, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 635 del Estatuto Tributario -tal como quedó modificado por el artículo 56 de la Ley 863 de 2003-, que regula la determinación de la tasa de interés moratorio, para efectos tributarios, a partir del 1º de marzo de 2004 la tasa de interés moratorio será equivalente a la tasa promedio efectiva de usura, menos cuatro puntos, determinada con base en la certificación que expida la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. Así mismo la norma establece que la tasa de interés a que ella se refiere será determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro meses.

El párrafo 1º de dicho artículo -que es donde se contiene la expresión acusada por el actor- se establece que el monto de los intereses de mora, adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario²⁰ en ningún caso podrá ser igual o superior al interés de usura.

A su vez el Párrafo 2º de la misma norma establece que lo previsto en el aludido artículo 635 y en el artículo 867-1 del ET tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales y se aplicará respecto de las deudas que queden en mora a partir del 1º de marzo de 2004”.

Por su parte el artículo 867-1 del Estatuto Tributario -tal como quedó modificado por el artículo 34 de la Ley 863 de 2003- al que se alude en el párrafo 1º citado es del siguiente tenor

Artículo 34. Actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago. Modifícase el artículo 867-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 867-1. Actualización del valor de las sanciones tributarias pendientes de pago. Los

contribuyentes, responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente las sanciones a su cargo que lleven más de un año de vencidas, deberán reajustar dicho valor anual y acumulativamente el 1 de enero de cada año, en el ciento por ciento (100%) de la inflación del año anterior certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. En el evento en que la sanción haya sido determinada por la administración tributaria, la actualización se aplicará a partir del 1° de enero siguiente a la fecha en que haya quedado en firme en la vía gubernativa el acto que impuso la correspondiente sanción.”

Ahora bien, del texto de los artículos citados se desprende para la Corte que el alcance que el demandante le asigna a la expresión que acusa contenida en el parágrafo 1° carece claramente de sustento.

En efecto, contrariamente a lo afirmado por el demandante dicho texto no puede interpretarse en el sentido que su contenido normativo disponga la actualización por inflación del monto adeudado por intereses de mora. La norma lo que está estableciendo es una restricción consistente en que la sumatoria del monto de dichos intereses de mora y de “la actualización prevista en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario” respecto de las sanciones a que este alude –y no de los intereses de mora como pretende el actor- “en ningún caso podrá ser igual o superior al interés de usura.”

En otras palabras, la expresión “adicionado con la actualización prevista en el artículo 867-1 del estatuto tributario” no puede entenderse referida a la adición entre los intereses de mora y la actualización por concepto de inflación de esos mismos intereses de mora, sino a la adición entre el monto de los intereses de mora y la actualización por concepto de inflación de las sanciones a que alude el artículo 867-1, adición esta última que en ningún caso debe tener como resultado una suma igual o superior al monto establecido en la ley como interés de usura.

Así las cosas ha de concluirse que la norma así entendida no ha sido objeto de reproche de inconstitucionalidad alguno por parte del actor. Así, atendiendo reiterada jurisprudencia²¹ la Corte habrá de declararse inhibida por la ineptitud sustancial de la demanda.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E:

Primero. Declarar EXEQUIBLE, por los cargos examinados en la presente providencia, el artículo 32 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

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

JAIME ARAUJO RENTERIA

Presidente

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

RODRIGO UPRIMNY YEPES

Magistrado (E)

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (E)

1 Recuerda específicamente que la Corte Constitucional mediante sentencia C-1114 de 2003, al decidir sobre la constitucionalidad de los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002 que se referían a la conciliación contenciosa administrativa y tributaria y a la terminación del mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, se declaró inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo debido a que para la fecha de la sentencia referida las normas acusadas ya habían perdido vigencia y aplicabilidad por lo que consideró que no había razones para pronunciarse.

2 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. Introducción: Propósito del proyecto y principio orientador.

La estabilidad económica y sostenibilidad fiscal de una sociedad son su mayor patrimonio colectivo. Ambas son condiciones necesarias para el estímulo de la inversión, la generación de empleo, el crecimiento económico y por ende, de un sendero sostenible de ingresos fiscales y gasto público redistribuido que garantice los derechos constitucionales. Sin ello no es posible garantizar el desarrollo económico, el bienestar y la equidad social de un país.

El presente proyecto de ley es un componente fundamental, pero no único, de un conjunto de medidas económicas que el gobierno aspira a implementar en el corto plazo para resolver el problema estructural de las finanzas públicas -afectadas por el déficit fiscal, el nivel de endeudamiento y las posibilidades decrecientes de financiación-, y para impulsar el desarrollo económico, por la vía de garantizar la estabilidad macroeconómica y promover la

inversión , con medidas como la exención parcial a la reinversión de utilidades.

Visto de manera integral, ese conjunto de medidas(legislativas, administrativas, financieras) está estructurado en torno a un principio orientador: todos los sectores que conforman la estructura económica colombiana van a aportar su cuota de esfuerzo y sacrificio, en una medida proporcional a sus respectivas capacidades.

En este mismo orden de ideas, el Gobierno Nacional procurará que el Banco de la República, tomando las previsiones necesarias para garantizar la estabilidad cambiaria, monetaria y crediticia, estudie los caminos posibles para contribuir, en la medida de las posibilidades constitucionales y legales a un manejo mas sostenible de la deuda pública colombiana. Y que la comunidad financiera internacional colabore con Colombia en un replanteamiento razonable de los términos y plazos de nuestras acreencias, todo bajo el principio de que nuestro país siempre cumple y seguirá cumpliendo con sus acreedores.

Este enorme esfuerzo colectivo permitirá enderezar el rumbo de la economía colombiana, y en muy corto plazo redundará en menores niveles de endeudamiento, mayores niveles de crecimiento y empleo, y mecanismos sólidos para garantizar el pago de la deuda social del país.(Gaceta del Congreso No. 572 de 2003, páginas 10 y 11.)

(...)

7.1. La razón de ser de las normas antievasión

El principal problema que enfrenta la DIAN en el ejercicio de su función de recaudar los impuestos son los muy bajos niveles de cumplimiento voluntario que reportan los obligados a tributar, reflejados en índices de evasión que, según los cálculos actuales, superan el 30%.

Ese problema, ente cuyos componentes también debe incluirse la precariedad del servicio que le ha prestado la entidad a los contribuyentes, representa, al mismo tiempo, una fuerte restricción para las finanzas públicas nacionales. En efecto, el monto asociado a la evasión, alrededor de \$10 billones en 2003, es una cuantía equivalente a lo que requería para sanear la situación fiscal del país de corto y mediano plazo.

Cuando las finanzas del estado alcanzan un nivel cercano al equilibrio, se sustituye un instrumento ideal de manejo macroeconómico para el Gobierno. Mucho más en países como

Colombia, que enfrenta difíciles situaciones en temas como la seguridad, la distribución del ingreso y el crecimiento económico, puesto que el margen de la maniobra que a sus autoridades le representaría un equilibrio o un nivel bajo de déficit les permitirá canalizar recursos al alivio de los problemas más agudas de pobreza y de seguridad.

Ahora bien, cada punto de evasión que se logre recuperar representa aproximadamente \$350 millones mas que las cuentas gubernamentales. Teniendo en mente esa magnitud, en la presente coyuntura el ataque a las prácticas de evasión tributaria se ha convertido en un objetivo prioritario del Gobierno.

Es un objetivo con múltiples fundamentos. En primer lugar, por simple justicia y equidad social, es urgente identificar y traer las bases de contribuyentes aproximadamente a 1.4 millones de personas naturales y jurídicas que generan ingresos y riqueza y que, sin embargo, evaden su obligación de aportar lo que les corresponde como beneficiarios que son de los servicios que les brinda el Estado. Hacia allá también apunta la vinculación de muchos más colombianos a la obligación de declarar, pues la información así obtenida permitirá realizar cruces con terceros y conseguir un mayor sentido de responsabilidad de la comunidad con la difícil tarea de financiar los bienes y servicios públicos.

Segundo, cada día existe mayor convicción en la comunidad de que las formas de evasión que constituyen a su vez defraudación fiscal son delitos merecedores de castigos severos. Se reconoce que incumplir esas obligaciones económicas para el Estado es atentar contra el buen ejercicio de la función pública en todas la áreas , entre las cuales resalta la atención de las capas de la población de menores ingresos a las que se le debe brindar, con un notable componente de subsidio y oportunidad mayores posibilidades para que puedan satisfacer sus necesidades primarias de salud, educación, vivienda y saneamiento básico.

Es necesario crear conciencia de que evadir el pago de impuestos en un año significa reducir los cupos escolares, las camas hospitalarias o los recursos para carreteras y despojar de oportunidades a quienes no fue posible cubrir con esos servicios por culpa del incumplimiento de los obligados a tributar. (Gaceta del Congreso No. 572 de 2003, página 19.)

(...)

7.3. Enfoque ortodoxo de la evasión

Entre los enfoques para el estudio de la evasión sobresalen dos: primero de ellos es el económico ortodoxo, fundamentado en la economía del delito cuyo pionero fue el premio nobel Gary Becker y cuya primera aplicación al tema tributario se debe a Allingham and Sandmo.

Los principales resultados de este enfoque se resumen en que cuando aumenta la probabilidad de ser detectados o cuando se endurece la sanción a la evasión, los contribuyentes tienden a incrementar el ingreso gravable declarado. Sin embargo, las conclusiones no resultan tan obvias cuando se trata de analizar, por ejemplo el efecto de los aumentos en la renta del contribuyente sobre el ingreso declarado. En este caso, la lógica indicaría una relación directamente proporcional y por tanto un ingreso gravable declarado mayor. Sin embargo, entendida la propensión a evadir en el contribuyente típico, en la práctica habría que tener en cuenta las consideraciones de costos que implica asumir el riesgo de evadir el impuesto adicional al asociado a esa mayor renta.

Otro ejemplo en el que resalta la ambigüedad que surge cuando se considera el posible efecto de un aumento en la tarifa. Cabe esperar que algunos contribuyentes lo acepten y lo paguen dentro de las normas y que muchos otros lo rechacen y evadan de acuerdo con sus propios presupuestos y evaluaciones de los costos asociados a su comportamiento.

De manera que el enfoque económico del crimen no alcanza para concluir que el cumplimiento tributario depende fundamentalmente de las consecuencias que para el contribuyente representan la detección y el castigo.

Es precisamente de esa perspectiva de donde surge el enfoque institucional, en el cual encaja las medidas contenidas en este proyecto de ley.

Dentro del nuevo paradigma, los expertos concluyen que “el Gobierno puede estimular mayor cumplimiento tributario mediante el incremento de las auditorías y las tasas sancionatorias... los individuos se centran y pagan impuestos únicamente por su temor a ser detectados castigados.

Con relación a la auditorías tributarias es obvio que su baja cobertura con frecuencia

constituye un factor que alienta la evasión. En la mayoría de los países, comenta el estudio analizado, se audita menos del 1% de las declaraciones tributarias y muchos individuos se arriesgan a no declarar ingresos que no están sujetos a retención en la fuente y reclamar deducciones que no están sometidas a verificación minuciosa debido a que es muy improbable que tales manipulaciones sean detectadas y penalizadas y, si lo son, usualmente las sanciones no son significativas.

De manera que las decisiones de cumplimiento por los contribuyentes deben buscarse en sendas que no son tenidas en cuenta por la teoría económica del crimen y que, en general, se encuentran en el mundo de las instituciones sociales.

7.4. Enfoque institucional de la evasión

7.4.1. Las normas sociales.

Una norma social representa un modelo de comportamiento que es juzgado de manera similar por otros y que es sostenido en parte por la aprobación o desaprobación social. Se caracteriza por estar orientada hacia los procesos más que a los resultados. Consecuentemente, si otros se comportan de un modo socialmente aceptado, entonces el individuo se comportará adecuadamente, y viceversa.

Dicho de otra manera, un individuo pagará sus impuestos en la medida en que crea que el cumplimiento es la norma social. Por el contrario, si el incumplimiento llega a ser lo común, entonces la norma social desaparecerá y la evasión aumentará.

Desde esta perspectiva, si el Gobierno puede afectar la norma social del cumplimiento, entonces sus políticas representan otra herramienta potencialmente significativa en la lucha contra la evasión. Esas políticas son difíciles de determinar en la teoría. No obstante, hay evidencias de varias ciencias sociales que sugieren que estas normas pueden ser afectadas por instituciones y políticas gubernamentales.

Por definición, los Estados Democráticos se caracterizan por brindar amplia participación al conglomerado social en las decisiones que lo pueden afectar. Y no es necesario crear un laboratorio para percatarse de que a mayor participación individual en el proceso decisorio debe esperarse un mayor nivel de cumplimiento, en gran parte debido a que la participación

implica automáticamente algún grado de compromiso.

Esta noción implica que una estrategia mediante la cual pueden modificarse las normas sociales indeseables es buscar su quebrantamiento vía la participación individual en las decisiones, por ejemplo, por intermedio del derecho al voto, sea directamente, o indirectamente a través de la representación legislativa.

Como un primer paso hacia el acatamiento de esa premisa institucional, la DIAN invitó a los visitantes de su página web para que respondieran a la pregunta de cuáles serían los mecanismos adecuados para combatir la evasión. En una semana se recibieron aproximadamente 900 respuestas de las más diversas ciudades del país, como las grandes capitales, Socorro, Cartagena, Chía, Fusagasugá, Zarzal, Rioacha, Girardot, Ibagué, Montería y Valledupar.

(...)

Como se aprecia, entre la opinión sobresale la convicción de la importancia que tiene el endurecimiento de las sanciones contra la evasión, igual que el adelanto de una lucha más decidida contra la corrupción.

Pero llama especialmente la atención la propuesta de remunerar la información conducente a detectar prácticas de evasión. Esa inquietud ha sido recogida en el proyecto, convirtiéndose de paso en un instrumento del cual se esperan muy buenos frutos tanto en la prevención y control ciudadano de la evasión, como en el recaudo mismo.

Otro factor determinante para influenciar las normas sociales en materia tributaria es la búsqueda de mayor transparencia en el recaudo y el gasto de los recursos presupuestales. Ese factor puede aludirse para explicar, por ejemplo, el excelente comportamiento de los contribuyentes con el impuesto a la seguridad democrática. Su recaudo fue transparente, como quiera que la Administración Tributaria se tomó el trabajo de preliquidar el tributo a cargo de los contribuyentes, y el gasto lo ha sido, como lo ha certificado la propia Contraloría General de la República.

Esa actitud, es la escogida por el presente Gobierno para el manejo de las finanzas, de modo que los contribuyentes se muestren cada vez más inclinados a pagar sus impuestos. Existe

un claro convencimiento de la necesidad de conseguir todo el respaldo de la ciudadanía en este propósito, no sólo recaudando la cantidad correcta de impuestos sino también utilizando esos recursos en la financiación de bienes y servicios públicos que demanda la comunidad.

Se requiere consolidar la confianza depositada por la ciudadanía en el Gobierno para que sea una confianza perdurable en las instituciones. Es por eso por lo que, además de la transparencia, resulta indispensable que el ciudadano perciba el compromiso gubernamental de hacer cumplir las leyes tributarias, pues si en un momento dado se generaliza la percepción de que los esfuerzos para detectar y penalizar la evasión son reducidos o mediocres, el resultado es que el problema se disparará a límites de mucho más difícil reversión. (Gaceta del Congreso No. 572 de 2003, páginas 20 y 21)

3 Gaceta del Congreso No. 572 de 2003, página 24

4 Alude particularmente a las sentencias C-992/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-1115/01 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

5 “En relación con la conciliación y la terminación por mutuo acuerdo de litigios tributarios, la Corte Constitucional se ha declarado inhibida para pronunciarse de fondo en dos ocasiones consecutivas, en las que fueron demandados los artículos 101 y 102 de la Ley 633 de 2000 (sentencia C-922 de 2001) y los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002 (sentencia C-1114 de 2003), respectivamente.”

7 Sentencia C-350/94 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

8 Al respecto puede verse, entre otras, las sentencias C-454/93, C-457/93, C-467/93, C-541/93, C-103/93, C-377/93, C-047/94 y C-104/94.

9 Sentencia C-685/96 M.P. Alejandro Martínez Caballero

10 Sentencia C- 074/04 M.P. Clara Inés Vargas Hernández

11 Ver Sentencia C-1115/01 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

12 Vid. T-02 de 1992 y T-230 de 1994, entre muchas otras.

13 Ver entre otras las sentencias C-530 de 1993 M. P. Alejandro Martínez Caballero,

C-412/01 M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-586/01 y C-233/02 M.P. Álvaro Tafur Galvis, C-742/01 M.P. Alfredo Beltrán Sierra, con aclaración de Voto del Magistrado Jaime Araujo Rentería. Sobre ese tema puede encontrarse así mismo un completo recuento en la sentencia C-093 de 2001 M.P. Alejandro Martínez Caballero .

14 Cabe precisar al respecto que algunos de los intervinientes afirman que dicho requisito se justifica i) en el hecho de evitar que los deudores de las obligaciones que vencían con posterioridad a la fecha establecida -1 de enero de 2003- y que pudieran conocer del proyecto que se tramitaba en el Congreso no pudieran considerar la mora como una alternativa económica, esto es, que al conocer la disposición optaran por no pagar y así acceder a los beneficios en ella dispuestos, contrariando los objetivos de la misma y ii) en la reactivación económica constatada según ellos a partir del año 2003.

Al respecto cabe señalar que en relación con los contribuyentes, responsables o agentes retenedores cuyas deudas tributarias vencieron sin pago y por tanto se constituyeron en mora entre el 1° de enero de 2003 -fecha que establece la norma acusada- y la fecha en que se radicó el proyecto de ley en el Congreso a saber el 5 de noviembre de 2003 (Gaceta del Congreso N° 572 del 6 de noviembre de 2003 pag. 1), el primer argumento planteado, es decir la posibilidad de que optaran por no pagar como opción económica para acogerse a los beneficios en él establecidos, por lo menos en relación con dicho lapso, -1 de enero- 5 de noviembre de 2003-, no resulta sustentado.

Ahora bien, en relación con la afirmación según la cual a partir del año 2003 se produjo una reactivación económica que explicaría la no concesión de los mismos beneficios respecto de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que se constituyeran en mora durante ese año, la Corte constata que además de basarse en una percepción de la realidad económica sujeta a diversas interpretaciones y a la que por lo demás no hizo referencia el Gobierno Nacional en su exposición de motivos, no toma en cuenta que frente al objetivo principal planteado por el Gobierno para la norma acusada a saber, incentivar el pago de las obligaciones pendientes con el fisco para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, el beneficio que eventualmente pudiera producir dicha reactivación en la capacidad económica de los deudores en mora, llevaría mas bien a

afirmar que la norma debería aplicarse a aquellos que se constituyeron en mora durante ese año, dada la mayor posibilidad que tendrían de efectuar los pagos respectivos.

15 Ver al respecto, entre otras, las sentencias C-511 de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C- 922 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil, C-1115 de 2001 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

16 Ver al respecto, entre otras, las sentencias C-260/93 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa y C-804 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil. S.V. M. Manuel José Cepeda Espinosa.

17 Sentencia C-804 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil

18 Al respecto en dicha sentencia se señaló en efecto que “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 acogiendo 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.” Sentencia C-1115/01 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

19 Al respecto en dicha sentencia se señaló en efecto que: “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” Sentencia C-1115/01 M.P.

Marco Gerardo Monroy Cabra.

20 En *itálica* la expresión acusada por el actor .