

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LAS AMNISTIAS EN COLOMBIA

GILBERTO ALFONSO CARREÑO

**Trabajo de Grado para optar al Título de
Especialista en Derecho Tributario**

Director

Dr. ÓSCAR FABIÁN GUTIÉRREZ HERRÁN

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ D.C., FEBRERO 2016**

TABLA DE CONTENIDO

I.- ORIGEN Y DEFINICIÓN DE LAS AMNISTÍAS.	3
II.- DISTINTAS CLASES DE AMNISTÍAS	5
III.- SENTENCIAS QUE HAN DECLARADO CONSTITUCIONALES AMNISTÍAS TRIBUTARIAS	8
IV.- EL RÉGIMEN PARA DECLARAR ACTIVOS OMITIDOS Y PASIVOS INEXISTENTES EN COLOMBIA. SENTENCIAS DE LA CORTE EN LAS QUE ESTUDIÒ SU CONSTITUCIONALIDAD Y RELACION CON LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS	10
V.- EL BENEFICIO ESPECIAL DE AUDITORIA DECLARADO AMNISTÍA INCONSTITUCIONAL 15	
VI.- LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS Y LOS DERECHOS A LA IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA 17	
VII.- LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS Y LOS PRINCIPIOS DE LA BUENA FE Y CONFIANZA LEGÍTIMA 17	
VIII.- LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA 18	
IX.- El test estricto de proporcionalidad para decidir si una amnistía es constitucional o no 19	
X.- LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS Y LA SITUACIÓN EXCEPCIONAL QUE LAS AMERITA .22	
XI.- ARGUMENTOS DEL GOBIERNO PARA PROPONER AMNISTÍAS TRIBUTARIAS	22
XII.- EL RECAUDO INMEDIATO Y EL CRECIMIENTO DEL “MORAL HAZARD” EN LA CULTURA TRIBUTARIA DEL PAÍS	23
XIII.- UNA MIRADA INTERNACIONAL SOBRE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS	24
XIV.- ALTERNATIVAS DIFERENTES A LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS.....	24
XV.- CONCLUSIONES	25
BIBLIOGRAFÍA.....	27

I.- ORIGEN Y DEFINICIÓN DE LAS AMNISTÍAS.

La definición que trae el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española de la palabra amnistía es la de *"perdón de ciertos delitos, que extingue la responsabilidad de sus autores"*¹. Otra acepción es la de acto legal que elimina toda responsabilidad civil o penal que pueda derivarse de un acto, devolviendo a los amnistiados a la condición de inocentes. Y una idea adicional dice que amnistía es perdón general, especialmente acto por el cual un poder, una institución otorga el olvido de una determinada clase de delitos, generalmente políticos.

*"Procede este vocablo de uno griego de significado parecido: Amnesia (pérdida de memoria, olvido), para dar a entender que el Estado ha borrado tal conducta y, por ende, tal pena. Es el olvido jurídico"*². La figura fue introducida para atemperar el rigorismo de la ley e incluir el criterio de equidad para atenuar lo que se debía en estricta justicia. Las amnistías en su comienzo se centraron en los delitos políticos pues son considerados circunstanciados y desde su origen se amnistía la infracción y no el sujeto.

Aunque las amnistías estuvieron muy relacionadas con el derecho penal empezaron luego a utilizarse con otras connotaciones. Debido a las relaciones económicas del mundo actual fue necesario extender la figura a otras áreas del derecho como el tributario. Es común escuchar condonaciones de sanciones e intereses a cambio del pago total de impuestos en varios países del mundo.

Las amnistías tributarias fueron más conocidas en el siglo XX en Colombia como amnistías patrimoniales. El país pasó por constantes estados de excepción en ese siglo y varios decretos decretando emergencias económicas fueron promulgados. Por ejemplo el Decreto 3747 de 1982³ dictado para conjurar la evasión tributaria que para la época había llegado a alcances intolerables. Mediante este decreto se consagró una amnistía que luego fue declarada constitucional por la Corte Suprema de Justicia⁴.

La amnistía patrimonial consistía en no abrir investigaciones, ni imponer sanciones por los bienes nacionales y extranjeros no declarados en la declaración de renta o por los pasivos declarados indebidamente.

Es conocido por todos que el país en los años ochentas y comienzos de los noventa vivió una situación de criminalidad elevada. Entonces las medidas de amnistías no dejaban de

¹ Real Academia Española, Asociación de Academias de la Lengua Española. Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., Edición del Tricentenario, [en línea]. Madrid: Espasa, 2014

² Corte Constitucional, ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil, "sentencia del 1 de agosto de 2001", exp. O.P 049

³ ARTÍCULO 1o. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que hubieren omitido activos o declarado pasivos inexistentes podrán incluir los primeros y prescindir de los segundos en sus declaraciones correspondientes al año gravable de 1982.
Los aumentos patrimoniales que se registren por tales conceptos no ocasionarán sanciones ni investigaciones, ni darán origen a la determinación de renta por el sistema de comparación de patrimonios.

⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala Plena, ponente:Luis Carlos Sachica, "sentencia del 28 de febrero de 1983", exp. 1019

inquietar a algunos magistrados de la Corte suprema de Justicia. Un salvamento de voto de la sentencia dice: “*las actividades más peligrosas y lucrativas en el campo de la criminalidad, son las más generosamente beneficiadas con esta amnistía patrimonial*”.

El salvamento de voto es desde mi óptica es una apreciación respetable y resulta además una advertencia de lo que probablemente estaba sucediendo en el congreso de la época.

La amnistía tributaria, según la jurisprudencia actual, es la condonación total o parcial de una obligación tributaria preexistente o de sus sanciones e intereses que el estado ofrece a los contribuyentes – incumplidos- con la condición de que éstos paguen la totalidad del impuesto que adeudan siempre que estén dentro los supuestos de hechos que el legislador estableció.

La definición en estos términos aparece en la sentencia C- 804 de 2001:

"evento extintivo de la obligación, en el cual opera una condonación o remisión de una obligación tributaria preexistente, 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 norma⁵". (El subrayado es mío).

El Consejo de Estado diferenció amnistía de beneficios tributarios⁶.

"la principal característica de los beneficios tributarios es que inciden en la determinación de la obligación tributaria antes de que esta se configure, condicionados bajo propósitos extrafiscales determinados por el Legislador, de tal suerte que una amnistía no puede ser considerada como un beneficio tributario, en tanto que la amnistía supone la existencia de una obligación exigible que por disposición del legislativo no se cobra⁷". (El subrayado es mío).

La amnistía supone siempre que el momento para pagar o declarar un tributo ya paso, y que la ley contempla un trato favorable a los omisos para que se proceda a su pago total o parcial. En cambio, el beneficio tributario se confiere a los contribuyentes para el pago de tributos que no se han causado.

Vale precisar que para la Corte Constitucional conceptualmente no existe diferencia entre amnistía tributaria y saneamiento fiscal en la mayoría de las sentencias uno y otro término se

⁵ Ibid.,p.2

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, ponente: Juan Angel Hincapie, “sentencia del 6 de abril de 2006”, exp. 14267.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, “sentencia del 10 de julio de 2014”, exp. 18865.

usa indiscriminadamente⁸. Apenas en la sentencia C-260 de 1993 con ponencia del Dr. Vladimiro Naranjo Mesa se dijo que las amnistías son instrumentos de saneamiento que buscan regularizar la situación de los contribuyentes incumplidos.

La definición de amnistías incluye en algunos casos la condonación a los impuestos es decir a la obligación tributaria misma adeudada y la reducción de la tarifa con la que se debía calcular el impuesto. Sentencias que analizaron estas condonaciones se exponen más adelante.

Debe tenerse en cuenta que para identificar una amnistía basta con comprobar que la disposición normativa tenga los siguientes elementos: i) el contribuyente incumplió una obligación tributaria ii) se introducen medidas para condonar de manera total o parcial dicha obligación o iii) se inhiben o atenúan las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones).

Sobre obligación tributaria la sentencia C-160 de 1998 advirtió:

"Parte fundamental del funcionamiento del Estado, depende de la existencia de recursos para financiar los proyectos y gastos que le permitan cumplir con sus funciones y fines. Por ello, la importancia del deber que consagra el artículo 95, numeral 9º de la Constitución, según el cual *"es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia"*. Deber de colaboración que no está circunscrito a la observancia de la obligación tributaria de carácter sustancial, sino que abarca las accesorias que de ella se desprenden, y que complementan y facilitan la actividad fiscal de la administración".

Las amnistías tributarias otorgan beneficios y condonaciones al contribuyente incumplido pero lo hacen con el objetivo de brindarle al Estado recursos que se perdieron por la ineficacia del recaudo con los mecanismos ordinarios. Es entonces una medida de conveniencia socio-económica entre el contribuyente y el Estado.

II.- DISTINTAS CLASES DE AMNISTÍAS

La forma más usual de otorgar una amnistía tributaria es la de crear una norma que perdone al contribuyente que incumplió una obligación tributaria el pago de sanciones e intereses cuando pague su deuda con la administración. Es apenas lógico que el contribuyente debe estar dentro de los supuestos de hecho de la disposición. La anterior figura se conoce comúnmente con el nombre de condiciones especiales de pago. La condición especial de pago más reciente fue la consagrada en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014⁹. De su lectura la

⁸ Corte Constitucional, ponente: Maria Victoria Calle, "sentencia del 26 de agosto de 2015", exp. D-10621y D 10627

⁹ ARTÍCULO 57. CONDICIÓN ESPECIAL PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES, TRIBUTOS ADUANEROS Y SANCIONES. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

condición se desprende que *“tiene diferente alcance según la carga tributaria incumplida y el momento del pago”*.¹⁰

Sin importar el nombre que el legislador le otorgue se está frente a una amnistía cuando se incumple una obligación tributaria y el legislador condona (total o parcialmente la misma obligación) o condona los intereses y sanciones derivadas del incumplimiento. Por ende es posible concluir que toda condición especial de pago es un amnistía.

49.523 del 26 de mayo de 2015, en el sentido de cambiar la expresión: “ineficiencia” del texto original transcrito por la expresión: “ineficacia”].

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

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

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

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

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

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

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

¹⁰ Corte Constitucional, ponente: Dra. Myriam Àvila Roldán, “sentencia del 2 de diciembre de 2015”, exp. D-10838

El presente trabajo analiza el régimen para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes y su relación con las amnistías tributarias como muestra de que las amnistías no solo están presentes en las condiciones especiales de pago.

III.- SENTENCIAS QUE HAN DECLARADO CONSTITUCIONALES AMNISTÍAS TRIBUTARIAS

Los contribuyentes buscan de algún modo destinar lo menos posible su capital al pago de impuestos, mientras que el Estado tiene como objetivo aumentar el recaudo. Es en este escenario donde comienza a verse no tan justas algunas medidas tomadas por el legislador para recaudar más.

Los ciudadanos inconformes con las amnistías y los supuestos de hecho que crea el legislador para ser sujeto de las ellas han demandado las normas. Algunos de los pronunciamientos más importantes donde se ha estudiado su constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional son los siguientes.

Corte Constitucional, sentencia C-260 de 1993, ponente. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa

La Ley 49 de 1990 por medio de la cual se reglamentó la repatriación de capitales, se estimuló el mercado accionario y se expidieron normas en materia tributaria en su artículo 66 estableció:

ARTICULO 66. Saneamiento del impuesto del artículo 15 de la Ley 55 de 1985. Los contribuyentes que tengan obligaciones pendientes con el Fondo de Fomento Cinematográfico, por concepto del impuesto al cine creado por el artículo 15 de la Ley 55 de 1985, podrán acogerse al saneamiento, cancelando solamente el ocho y medio por ciento (8.5%), como tarifa de dicho impuesto, sin intereses y dentro de los términos y condiciones que se señalan a continuación:

- a) Liquidar y pagar la totalidad de las obligaciones pendientes por concepto del impuesto al cine, a la tarifa del ocho y medio por ciento (8.5%), causado a partir de la vigencia de la Ley 55 de 1985;
- b) Aquellos contribuyentes a quienes se les haya notificado liquidaciones oficiales o especiales, deberán aceptar las mismas y presentar memorial desistiendo de todos los recursos que contra ellas se hubieren interpuesto. En este evento la base gravable para acogerse al saneamiento será el monto determinado en las mismas, a las cuales le aplicará la tarifa del ocho y medio por ciento (8.5%);
- c) Estar a paz y salvo por concepto de todas las obligaciones derivadas del impuesto al cine, a más tardar el 29 de marzo de 1991. Para este efecto se podrán realizar acuerdos con la autoridad competente, los cuales deberán cobijar los correspondientes intereses de que trata el siguiente inciso. A partir del primero (1o.) de febrero de 1991 se causarán los intereses moratorios de que trata el artículo 635 del Estatuto Tributario sobre las obligaciones pendientes de pago por parte de los exhibidores cinematográficos. Sin embargo cuando los exhibidores cinematográficos se acojan a la amnistía y celebren acuerdos de pago, sólo se generarán intereses a partir del primero (1o.) de enero de 1992 o del incumplimiento del mismo.

PARAGRAFO. Sobre los exhibidores que no se acojan a la amnistía del presente artículo, se proseguirán las acciones de determinación y cobro por parte de la Compañía de Fomento Cinematográfico, Focine, en cuyo caso la tarifa será del dieciséis por ciento (16%), determinada por el artículo 15 de la Ley 55 de 1985 y se causarán los intereses moratorios correspondientes.

En esta sentencia la situación de crisis que afrontaba la industria del cine era tan grande que la condonación que se hizo a las personas obligadas a este impuesto de pasar de una tarifa

del 16% al 8.5% sin tener que cancelar intereses. Conviene llamar la atención en este punto porque es un caso en el que se redujo el monto de la tarifa del impuesto. En la mayoría de casos, como se verá más adelante, el legislador ha concedido amnistías perdonando interés y sanciones pero siempre dejando incólumes las tarifas bajo las que se calculan los impuestos.

La Corte consideró que la medida de saneamiento prevista no implicaba una renuncia al cobro de la totalidad de las obligaciones fiscales pendientes de pago. Además, el órgano constitucional sometió la disposición a un estudio sobre la igualdad y equidad tributaria para concluir que la situación de situación era tan excepcional y crítica para la industria cinematográfica que la norma era constitucional.

Corte Constitucional, sentencia C- 804 de 2001, ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil

Es preciso antes de transcribir la norma impugnada que el artículo 22 de la Ley 48 de 1993 había definido quienes debían pagar la denominada "cuota de compensación militar". La norma decía: *El inscrito que no ingrese a filas y sea clasificado debe pagar una contribución pecuniaria al Tesoro Nacional, denominada cuota de compensación militar.*

El texto de la norma demanda es el siguiente:

Artículo 1. La Dirección de reclutamiento y Control de Reservas del Ejército, en el término de un año, contado a partir de la fecha de expedición de la presente ley, efectuará convocatorias especiales en todo el territorio nacional, para la definición de situación militar, de los mayores de veintiocho (28) años
PARAGRAFO 1. La cuota de compensación militar tendrá un costo del veinte por ciento (20%) del salario mínimo mensual vigente.

PARAGRAFO 2. El proyecto está dirigido a los ciudadanos de estratos 1 y 2 de acuerdo a la clasificación dada por el Sistema Subsidio de Beneficiarios (SISBEN).

PARAGRAFO 3. Costo sin perjuicio del valor de laminación y expedición de la tarjeta militar equivalente al diez por ciento (10%) del salario mínimo mensual vigente.

PARAGRAFO 4. **Por una sola vez y por el término de seis (06) meses, a partir de la vigencia de la presente ley para los estratos mencionados 1 y 2 quedarán exentos del pago de la cuota de compensación las personas que se presenten a legalizar.**

Posteriormente y hasta el final de la vigencia de la presente ley, las personas mayores de 28 años de los estratos,1 y2 pagarán las cuotas de compensación establecidas en los parágrafos primero y tercero del artículo primero.

ARTICULO 2. La liquidación de la contribución pecuniaria individual que pagarán los ciudadanos que definan su situación militar mediante estas jornadas será el equivalente al veinte por ciento (20%) del salario mínimo mensual vigente, el cual será cancelado por una sola vez a favor del Tesoro Nacional.

ARTICULO 3. Los Distritos Militares a través de la Dirección de Reclutamiento y Control Reservas del Ejército harán convocatorias especiales en todo el Territorio Nacional durante la vigencia de la presente ley y previamente a cada convocatoria realizarán programas de divulgación a través de la radio, televisión, prensa y demás mecanismos de publicidad necesarios para enterar a la población sobre lugares y fechas de convocatorias así como los requisitos exigidos.

ARTICULO 4. Será responsabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil, mantener actualizado el sistema de comunicación para agilizar la verificación por parte de la Dirección de reclutamiento, de los datos reportados por los solicitantes y abreviar el cumplimiento de los requisitos.

ARTICULO 5. Los beneficiarios de estas convocatorias serán exonerados de cualquier tipo de multa contemplada en el artículo 42 de la ley 48 de 1993.

ARTICULO 6. Ampliase estas facultades al ciudadano mayor de veintiocho (28) años, natural residente y domiciliado en el Departamento de San Andrés y Providencia, cualquiera que sea su estado aplicándoseles las normas establecidas en la presente ley.

ARTICULO 7. La presente ley rige a partir de la fecha de sanción y promulgación. (Subrayado y negrillas fuera del texto).

El problema jurídico era establecer si los mayores de 28 años de los estratos 1 y 2 al condonarles el pago de la cuota de compensación militar era constitucional o infringía los principios de igualdad y equidad tributaria.

Previo a decidir sobre el caso concreto la Corte Constitucional señaló:

“Cuando se trata de amnistías, debe anotarse, en primer lugar, que para que una amnistía se ajuste a los principios tributarios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, dicha medida debe adoptarse teniendo en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los presupuestos y fines que motivan la decisión. Las razones que el legislador adopte para conceder este tipo de beneficio, deben corresponder a circunstancias excepcionales de orden social o económico que afecten severamente a la población. Sólo la amnistía que de manera estricta se adopte bajo éstos criterios está al amparo de reproches de inconstitucionalidad”.

La corte consideró que las personas que no pagan su cuota de compensación militar sufren limitaciones sustanciales como pérdida de oportunidades laborales condiciones que resultan bien gravosas teniendo en cuenta su estrato socioeconómico. Tan clara es la situación que el pago de la cuota para un joven de los estratos 1 y 2 significa la insatisfacción, en algunos casos, de necesidades básicas. Entonces la norma resultó constitucional y es una de las pocas sentencias en las que la Corte reconoce que utilizó la figura de las amnistías.

Sobre la sentencia puedo decir que es un ejemplo de que algunas amnistías consagradas por el legislador condonan totalmente una obligación preexistente. Además, el fallo en la cita que referí desarrolla muy brevemente lo que en las sentencias actuales expone de manera bien extensa con el llamado test estricto de proporcionalidad.

IV.- EL RÉGIMEN PARA DECLARAR ACTIVOS OMITIDOS Y PASIVOS INEXISTENTES EN COLOMBIA. SENTENCIAS DE LA CORTE EN LAS QUE ESTUDIÒ SU CONSTITUCIONALIDAD Y RELACION CON LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS

- Corte Constitucional, sentencia C-910 de 2004, ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil.

Pasivos inexistentes es declarar con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente. Omitir activos es no incluir bienes en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo.

Antes del 2003 el régimen que existía para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes en el Estatuto era el artículo 649:

“cuando el contribuyente demostrase haber omitido activos o relacionado pasivos inexistentes en años anteriores, se imponía una sanción equivalente al cinco por ciento (5%) del valor en que se hubiese disminuido el patrimonio por cada año en que se comprobase la inexactitud, sin exceder del treinta por ciento (30%)”.

En la sentencia C- 910 de 2004¹¹ la Corte estudió la constitucionalidad del artículo 6 de la ley 863 de 2003¹² que introdujo una modificación estructural al régimen para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes arriba señalado.

Es conveniente explicar en qué consiste la declaración de activos omitidos y de pasivos inexistentes, pues con las reformas tributarias de los años 2012 y 2014 el legislador buscó modificar el artículo 6 de la ley 863 de 2003 esas normas de las reformas tributarias fueron demandadas y los posteriores pronunciamientos de la Corte sobre esas demandas constituyen la parte central de análisis jurisprudencial del presente trabajo.

Con lo dispuesto inicialmente en el artículo 6 de la ley 863 de 2003, los contribuyentes que decidieron declarar activos omitidos o pasivos inexistentes en períodos en los que sus declaraciones habían tomado firmeza, tuvieron la oportunidad de declararlos como **renta líquida gravable**.

Paso a explicar el alcance de lo anterior. La renta líquida gravable implica que a esos bienes no se les pueden deducir costos y deducciones y consecuentemente la base gravable de la declaración de renta es mayor a la de quienes declararon por la renta ordinaria, es decir, los contribuyentes que declararon verazmente sus bienes.

La conclusión a la que llegó la Corte es que no existe una ventaja patrimonial para el contribuyente omiso quien deberá declarar sin deducir costos y deducciones frente al que cumplió con su deber de declaración. La norma fue declarada constitucional.

EL jefe del Ministerio Público consideró ajustada a la constitución la norma por ser proporcionada y razonada el darles a los activos omitidos el alcance de renta líquida gravable.

¹¹ Corte Constitucional, ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil, "sentencia del 21 de septiembre de 2004", Exp. 5074

¹² Artículo 6°. Renta líquida y sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes. Adiciónase el Estatuto Tributario con el artículo 239-1 y modifícase el artículo 649:

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

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

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

-Comentario a la sentencia:

En mi opinión la sentencia es un razonamiento lógico a una norma bien elaborada que conlleva unas consecuencias razonables para quien incumplió con la obligación de declarar cabalmente sus activos. Es claro que al no existir una ventaja para los contribuyentes incumplidos el artículo 6 de la ley 863 no es una amnistía y la Corte Constitucional como correspondía declaró su constitucionalidad.

-Corte Constitucional, sentencia C-833 de 2013, ponente Dra. Maria Victoria Calle

Mediante este pronunciamiento el Alto Tribunal conoció la demanda contra el artículo 163 de la ley 1607 de 2012¹³ que modificaba el régimen para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes. El legislador le dio la oportunidad al contribuyente incumplido de declarar los activos omitidos y los pasivos inexistentes como ganancia ocasional a una tarifa del 10%.

¹³ Artículo 163. Adiciónese al artículo 239-1 del Estatuto Tributario los siguientes párrafos:

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

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

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

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

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

Para la Corte con esta norma el omiso tenía una ventaja patrimonial, pues los activos omitidos y los pasivos inexistentes los declaraba con una tarifa únicamente del 10%, mientras que el contribuyente cumplido tuvo que declarar sus bienes a la tarifa del impuesto de renta establecido en su momento que oscilaba entre el 15% y el 33%. Y esa ventaja patrimonial atentaba contra el principio de igualdad y constituía una amnistía.

Además, no encontró en su estudio la Alta Corporación una situación excepcional en el país para modificar el régimen ordinario del Estatuto (artículo 239-1 del Estatuto Tributario) y en consecuencia de la aplicación del test estricto de proporcionalidad se concluyó que no existía la necesidad de implementar dicho cambio.

El Procurador General de la Nación en el concepto que rindió ante la Corte solicitó la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma por considerar que *“no puede premiarse al sujeto obligado que actúa con conducta morosa o evasora, dándole condiciones y tarifas de legalización tributaria más benignas y baratas que las impuestas al contribuyente cumplido y que ha pagado tarifas más altas”*. Sostuvo la vista fiscal que i) la única justificación de ser de la reforma al régimen de activos omitidos y pasivos inexistentes fue la calidad de moroso del contribuyente que se buscó beneficiar ii) se permitió pagar al contribuyente amnistiado en cuatro cuotas, una posibilidad no prevista para los casos no amnistiados, iii) se otorgaba con la reforma un tratamiento más favorable para el contribuyente moroso. Además, pidió que la declaratoria de inexecutable de la norma con efectos retroactivos y dijo que no se vulnera del principio de buena fe con una sentencia con efectos retroactivos dijo que la mayoría de personas de las personas objeto del beneficio han contrariado ese principio con comportamientos elusivos o evasores.

Comentario a la sentencia

Desde mi perspectiva, la sentencia fue una gran defensa al régimen ordinario establecido en el artículo 239-1 del Estatuto –que el contribuyente omiso declare por renta líquida gravable los activos omitidos-.

Debo señalar que el artículo 95 numeral 9 de la Constitución que consagra el deber de financiar los gastos y las inversiones del Estado involucra obligaciones sustanciales como formales. El contribuyente al faltar con ese deber al declarar sus activos indebidamente e incluir pasivos inexistentes no podía verse beneficiado con la norma impugnada. También, señaló el Alto Tribunal que la situación del país no era excepcional y no ameritaba un cambio del régimen ordinario aplicando juiciosamente el test estricto de proporcionalidad.

-Corte Constitucional, sentencia C-551 de 2015, ponente Dra. María Victoria Calle Correa

Reitero que los contribuyentes que decidieron declarar sus activos omitidos y pasivos inexistentes debían ceñirse al régimen ordinario del artículo 239-1 del E.T.

Con la sentencia C-551 de 2015 se estudió nuevamente una modificación al régimen ordinario para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes en el país hecha por la ley 1739 de 2014 en sus artículos 35 a 39. La modificación consistió en crear un impuesto.

El nuevo impuesto llamado de normalización tributaria tiene los siguientes elementos:

Sujeto pasivo: es el contribuyente que en su declaración de renta omitió activos o incluyó pasivos inexistentes.

Hecho generador: El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017, respectivamente.

Parágrafo 1. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente. (El subrayado es mío)

Base gravable: El valor patrimonial de acuerdo a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

Tarifa: Año 2015= 10,0%

Año 2016 =11,5%

Año 2017 =13,0%

Estos contribuyentes al declarar y pagar el denominado impuesto de normalización tributaria **no tendrán que:**

- pagar concepto alguno por concepto de impuesto de renta y CREE a las tarifas generales.
- pagar impuesto al patrimonio a las tarifas generales
- pagar ningún tipo de sanciones por los impuestos dejados de pagar por virtud del mencionado incumplimiento
- pagar el impuesto al patrimonio por concepto de los años anteriores.

La Corte aplicando el test de proporcionalidad encontró que la medida era: legítima, imperiosa, conducente y necesaria.

estos fines son legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, pues tienen que ver con hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP), con mejorar la eficiencia del sistema tributario (art. 363 CP) y con el cumplimiento de los fines esenciales del Estado de servir a la comunidad y de asegurar el cumplimiento de sus deberes sociales (art. 2 CP), dentro de un orden económico justo (preámbulo), como es propio de un Estado social y democrático de derecho (art. 1). Por ello, no es necesario ahondar en esta oportunidad en su análisis, ya que en materia de sus fines, las normas demandadas no sólo cumplen las exigencias de un test estricto de proporcionalidad.

La conducencia fue planteada desde el punto de que el país tiene apenas un régimen para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes al que el contribuyente si quiere se acoge o no. Mientras que con el impuesto de normalización tributaria se obliga al omiso a declarar so pena de las correspondientes sanciones que acarrea el incumplimiento a un impuesto.

Comentario a la sentencia

La Corte dividió en dos sus consideraciones i) establecer si el impuesto de normalización tributaria era una amnistía o no ii) si la medida superaba el test estricto de proporcionalidad.

Dijo la Corte que no constituía una amnistía porque el contribuyente había incumplido una obligación tributaria formal y no sustancial. Considero que esa afirmación es un error conceptual de la Corte puesto que el incumplimiento de obligaciones tributarias involucra obligaciones formales como sustanciales. Si al incumplir esa obligación tributaria se inhibieron o atenuaron las consecuencias se está en frente a una amnistía.

En cuanto al segundo punto la Corte Constitucional no me parece acertado decir que el país está pasando por una situación excepcional que haga imperioso y necesario cambiar el régimen ordinario para declarar activos omitidos. Como lo señalaré más adelante los mecanismos existentes son suficientes para el recaudo que se necesita. Tenderles la mano a los contribuyentes omisos de manera frecuente e injustificada es contraproducente pues desestimula el pago de los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones formales a tiempo.

V.- EL BENEFICIO ESPECIAL DE AUDITORIA DECLARADO COMO UNA AMNISTIA INCONSTITUCIONAL

En el año 2001 se presentó demanda de inconstitucionalidad contra el beneficio *especial* de auditoría. Es importante señalar la naturaleza de esta figura y su diferencia con el beneficio de auditoría.

La Ley 488 de 1998 en su artículo 22 creó el beneficio de auditoría una medida para incentivar a los contribuyentes que habían aumentado su declaración de renta en un 30% respecto del año inmediatamente anterior otorgándoles firmeza a sus declaraciones privadas en los seis meses siguientes a su presentación¹⁴.

Mientras que el beneficio especial de auditoría tuvo una naturaleza distinta puesto que ofreció al contribuyente que en su declaración de renta del año 2000 incluyera activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año anterior y que no habían sido declarados una reducción del término de firmeza de la declaración privada a cuatro meses. Veamos el artículo 4 de la ley 633 de 2000:

Artículo 4º. Beneficio especial de auditoría. Las liquidaciones privadas de los años gravables 2000 y anteriores de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que incluyan en su declaración correspondiente al año gravable 2000, activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 1999 y no declarados, quedarán en firme dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2000, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento

¹⁴ Art. 22 Beneficio de auditoría por el año gravable de 1998. La liquidación privada del año gravable de 1998 de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del treinta por ciento (30%) frente al impuesto neto de renta del año 1997, quedará en firme dentro de los seis (6) meses siguientes a su presentación oportuna, siempre y cuando cancelen el valor a cargo por dicha vigencia dentro de los plazos que se señalen para el efecto

especial en relación con ingresos diferentes o los originados por comparación patrimonial y se cumpla con las siguientes condiciones:

1. Presentar la declaración de renta del año 2000 y cancelar o acordar el pago de la totalidad de los valores a cargo, dentro de los plazos especiales que se señalen para el efecto, los cuales vencerán a más tardar el 9 de abril del año 2001.

2. Liquidar y pagar en un recibo oficial de pago en bancos, un valor equivalente al tres por ciento (3%) del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999, que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de diciembre del año 2000. Este valor no podrá ser afectado por ningún concepto.

3. En el caso de contribuyentes que pretendan acogerse al beneficio y no hayan declarado por los años gravables 1999 y anteriores, presentar en debida forma estas declaraciones y cancelar o acordar el pago de los valores a cargo que correspondan por concepto de impuestos, sanciones, intereses y actualización, a más tardar el 9 de abril del año 2001.

Del porcentaje mencionado en el numeral segundo de este artículo, dos (2) puntos serán cancelados a título de impuesto sobre la renta y un (1) punto como sanción por la omisión de activos de que trata el artículo 649 del Estatuto Tributario.

La preexistencia a 31 de diciembre de 1999 de los bienes poseídos en el exterior, se entenderá demostrada con su simple inclusión en la declaración de renta del año 2000.

Cumplidos los supuestos señalados en el presente artículo y en firme las liquidaciones privadas en relación con los conceptos señalados en el inciso primero de este artículo, el contribuyente no podrá ser objeto de investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2000, siempre y cuando a la fecha de vigencia de esta ley no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones.

La norma fue demandada por que según el dicho del actor al contribuyente incumplido se está beneficiando por tener esa calidad de incumplido.

La Corte Constitucional en la sentencia C- 992 de 2001¹⁵ declaró inexecutable dicho beneficio porque i) tiene efectos hacia la declaración de renta ya presentada, ii) el hecho generador es que el contribuyente incluyera en la declaración de renta de activos poseídos en moneda extranjera y no declarados, ii) además para esa época estaba vigente el artículo 649 del ET que sancionaba la inclusión de activos omitidos al 5%. Con la nueva disposición la sanción se redujo al 3%. La Corte señaló que se da una desigualdad al disponer unos supuestos de hecho que cobijan a unos contribuyentes mientras que se excluyen otros por mera liberalidad del legislador.

"Este "beneficio" -consistente en la disminución del plazo para que se produzca la firmeza de la declaración de 2 años a 4 meses- se prevé hacia el pasado (las liquidaciones privadas del año gravable 2000 y anteriores), a diferencia de lo consagrado en el tantas veces citado, artículo 689-1, y no se consagra como una forma de estimular el pago voluntario de la obligación tributaria a través del incremento del impuesto a cargo, sino que se establece como contrapartida a la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2000, de los activos en moneda poseídos a diciembre 31 de 1999 y no declarados.

Además de el beneficio atinente a la reducción del plazo de firmeza de la declaración tributaria, el artículo acusado reduce el valor a pagar por dichos activos, al 3% del valor patrimonial bruto de los mismos, de los cuales 2 puntos corresponderán al impuesto de renta y 1 punto como sanción por la omisión de activos, sanción que por regla general es del 5% (artículo 649 E.T.).

De acuerdo con lo anterior, se observa que esta norma constituye una amnistía que está favoreciendo a los morosos que ocultaron activos que poseían a 31 de diciembre de 1999 en su declaración tributaria, violando el principio de equidad frente a quienes declararon y pagaron oportunamente el impuesto correspondiente a dichos activos".

¹⁵ Corte Constitucional, ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil, " sentencia del 19 de septiembre de 2001"

Desde mi perspectiva el beneficio especial de auditoría era una amnistía inconstitucional porque era una medida injustificada que atentaba contra los principios de equidad y justicia tributaria al ser una medida que sin justificación buscaba beneficiar a un grupo exclusivo de contribuyentes incumplidos.

VI.- LAS AMNISTIAS TRIBUTARIAS Y LOS DERECHOS A LA IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

De no aplicarse el test estricto de proporcionalidad el derecho fundamental a la igualdad sería vulnerado. El artículo 13 de la constitución estableció:

"Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por parte del Estado (...)"

La T- 432 del 25 de junio de 1992 interpretó este derecho así:

"El principio de la igualdad se traduce en el derecho a que no se instauren excepciones o privilegios que exceptúe a unos individuos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, de donde se sigue necesariamente, que la real y efectiva igualdad consiste en aplicar la ley en cada uno de los acaecimientos según las diferencias constitutivas de ellos.

En los supuestos de hecho de cualquier amnistía los contribuyentes son escogidos por el legislador por razones que algunos casos nunca se conocen. Es un ejemplo claro el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 en donde se favoreció a los contribuyentes que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores.

VII.- LAS AMNISTIAS TRIBUTARIAS Y LOS PRINCIPIOS DE LA BUENA FE Y CONFIANZA LEGÍTIMA

La política del país se caracteriza desafortunadamente por su improvisación. El derecho en todas sus áreas privadas como públicas no tiene un hilo conductor definido sino que cada coyuntura motiva al legislador a "meterle mano" a ese conglomerado de normas convirtiendo al remedio peor que en la enfermedad. Para el país y sin querer parecer muy conservador el principio de la seguridad jurídica es teoría vieja. La incertidumbre como regla general dominante permeo la cultura tributaria y difícilmente es creíble un impuesto transitorio. No es de recibo en los estados de países desarrollados los cambios intempestivos, subrepticios pero nosotros los vemos con naturalidad. Pero desde luego que nuestra falla no está en la inobservancia absoluta de este fenómeno. Dijo la corte constitucional:

"en un Estado Social de Derecho, dentro del cual la seguridad jurídica no impide cambios en las reglas de juego pero sí exige que éstos no se hagan arbitraria y súbitamente sin consideración alguna por la estabilidad de los marcos jurídicos que rigen la acción de las personas y en desmedro de la previsibilidad de las consecuencias que se derivan para los particulares de ajustar su comportamiento a dichas reglas.

Ha de reiterarse que el principio de la confianza legítima protege, en lo que hace referencia a las normas tributarias, las "razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación" y las alteraciones que se generarían con "el cambio súbito de la misma". Se podría predicar la existencia de dichas "razones objetivas" cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe".

Y sobre el principio de la confianza legítima muy relacionado con el de la buena fe dispuso el máximo intérprete de la constitución:

"Para tal efecto, ha aplicado el principio de confianza legítima como mecanismo para conciliar el conflicto entre los intereses público y privado, cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado y lo sorprende al eliminar súbitamente esas condiciones. Por lo tanto, la confianza que el administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración, es digna de protección y debe respetarse.

Es este un principio que debe permear el derecho administrativo, el cual, si bien se deriva directamente de los principios de seguridad jurídica (arts. 1º y 4 de la C.P.), de respeto al acto propio¹⁶[2] y buena fe (artículo 83 de la C.P.), adquiere una identidad propia en virtud de las especiales reglas que se imponen en la relación entre administración y administrado¹⁷

VIII.- LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

La reforma tributaria- Ley 1739 de 2014- consagro una condición especial de pago en su artículo 57. La fórmula recaudadora es la siguiente: el contribuyente debe cancelar el cien por ciento (100%) del impuesto y si lo hace dentro del plazo que la ley otorga tan solo deberá pagar el veinte por ciento (20%) de interés y sanciones adeudadas.

Los contribuyentes que se ajustaron a los supuestos de hecho del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 con la entrada en vigencia de la ley "corrieron" a pagar el 100% de su impuesto y solo cancelaban el 20% de intereses y sanciones. La sentencia C- 743 de 2015 declaró inconstitucional dicha norma, la pregunta es ¿podría tener efectos retroactivos esta sentencia?.

La respuesta es no. Los contribuyentes al acogerse a las amnistías tributarias obran con buena fe y los pagos que realizan bajo las condiciones que se les proponen son derechos adquiridos que constitucionalmente son inviolables.

¹⁷Sentencia T-813 de 2006

IX.- EL TEST ESTRICTO DE PROPORCIONALIDAD PARA DECIDIR SI UNA AMNISTÍA ES CONSTITUCIONAL O NO

El origen del test estricto de proporcionalidad se remonta al derecho prusiano de policía. La jurisprudencia del Tribunal Superior Administrativo de Prusia sostuvo que este principio era vinculante para el poder ejecutivo, y lo estableció como concepto de "prohibición de exceso". La Corte Constitucional colombiana lo considera un guía metodológica para dar respuesta a ¿cuál es el criterio relevante para establecer un trato desigual?¹⁸.

En Colombia existen tres clases de test: i) el test leve de proporcionalidad, ii) el test moderado de proporcionalidad y iii) el test estricto de proporcionalidad. Paso a explicar cada uno.

El test leve se examina si el fin buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos y si el medio escogido es adecuado, esto es, es idóneo para alcanzar el fin propuesto.

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

Las sentencias C -551 de 1996 y C-1115 de 2001 describieron el test estricto de proporcionalidad así:

- i) verificar que el fin de la medida es legítimo, importante e imperioso
- ii) que el medio empleado es adecuado, efectivamente conducente y necesario
- iii) que los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales

Toda amnistía debe cumplir con estas condiciones para que sea declarada constitucional. Es conveniente explicar: i) como la aplicación del test protege la vulneración del derecho a la igualdad y el principio de buena fe ii) cada adjetivo que contiene el test estricto de proporcionalidad iii) evaluar si las sentencias que han estudiado la constitucionalidad de leyes que contenían amnistías cumplieron con el test estricto de proporcionalidad iv) conocer porqué este test y no el de test leve y moderado (que explicaré más adelante) debe ser aplicado.

La Corte Constitucional estudia los antecedentes de la norma, analiza si el proyecto de ley contiene una justificación válida y convincente. Aún cuando en el trámite parlamentario el órgano legislativo no explicó porque la norma o el régimen que existe no es suficiente para el efecto recaudatorio; o de porque los beneficios van a ser mayores a sacrificar los principios de justicia, equidad tributaria (proporcionalidad en estricto sentido) es deber de la Corte Constitucional indagar sobre una posible constitucionalidad aplicando un test estricto de proporcionalidad.

¹⁸ Corte constitucional, Sentencia C- 022 de 1996, ponente Carlos Gaviria Diaz, sentencia del 23 de enero de 1996

El test estricto de proporcionalidad es una apología a la razonabilidad. El fin que persigue y razón de ser es evitar una desproporcionada y “descarada” fórmula de recaudo sin garantías mínimas a los contribuyentes que respetuosos de la ley han visto como práctica usual el olvido de sus principios de la buena fe y la confianza legítima. Paso en gran síntesis a describir cada elemento que tiene el test estricto de proporcionalidad.

La medida (ley) debe ser legítima: es decir expedida por el órgano competente a través del procedimiento adecuado, además la argumentación utilizada en la exposición de motivos del proyecto de ley y su génesis debe ser para contrarrestar una situación difícil (la medida se orienta la eficiencia del sistema tributario).

Imperiosa: porque se requiere (aumentar los recursos disponibles para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado).

Adecuada: el diccionario define esta palabra como algo que resulta ajustado e idóneo.

Conducente: se refiere a que es el vehículo correcto para lograr al fin que se busca.

De los requisitos más importantes y por el cual la corte constitucional declaró inconstitucional el artículo 163 de la ley 1607 de 2012 mediante la sentencia C-833 de 2013 es el de la necesidad.

La necesidad se pregunta lo siguiente: ¿las herramientas legales y administrativas existentes no son suficientes para cumplir con el fin recaudatorio?. Entonces una ley puede llegar a ser legítima, importante, imperiosa, conducente pero no **necesaria**, entonces, debe declararse inconstitucional.

La proporcionalidad en estricto sentido significa explicar porque los beneficios que se obtienen son superiores al sacrificio de los principios de igualdad, equidad tributaria. En conclusión aplicar un test de proporcionalidad es atender si la carga de justificar fue asumida por el legislativo con razonabilidad.

En sentencia C- 833 de 2013 en adelante la (“sentencia del 2013”) con ponencia de la Dra. Maria Victoria Calle Correa después de superados los requisitos de ser legítima, importante, imperiosa, conducente la Corte se detuvo en el requisito de necesidad así:

“La Corte encuentra que la norma acusada no satisface el requisito de necesidad, toda vez que en la actualidad existe un régimen general, previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que permite a los contribuyentes sanear la situación de los activos omitidos y pasivos inexistentes, correspondientes a períodos no revisables, incluyéndolos en sus declaraciones como renta líquida gravable”.

Además, dijo la corte sobre la proporcionalidad:

“Además de innecesaria, la medida resulta desproporcionada. En aras de lograr un propósito legítimo, como es el aumento de la base de recaudo

tributario, se introduce un beneficio que, si bien puede estimular a algunos infractores a sanear su situación fiscal, lo hace al costo de sacrificar los mandatos de generalidad del tributo y equidad horizontal, que están en la base de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria”.

Por esta ausencia de requisitos la corte declaró inexecutable el artículo 163 de la ley 1607 de 2012. Sobre generalidad del tributo se debe entender que quien tiene capacidad adquisitiva debe tributar y en cuanto a la equidad horizontal la doctrina ha dicho que contribuyentes en iguales circunstancias deben soportar la misma carga impositiva.

En cuanto a la proporcionalidad en estricto sentido dijo el proyecto de ley que el sacrificio constitucional es parcial y temporal. Temporal porque solo deberá aplicarse el nuevo régimen en los años 2015, 2016 y 2017 después deberá volver el mecanismo ordinario de normalización. En cuanto a lo parcial se tiene que la tarifa del 11,5% es alta si se tiene en cuenta que tiene que ver con el valor del activo omitido o del pasivo inexistente suma que no debe tenerse como simbólica, insignificante o desproporcionada. Así, pues la medida resultó proporcionada y necesaria.

La aplicación del test estricto de proporcionalidad dejó de ser algo pacífico en la línea jurisprudencial que sobre amnistías en Colombia se tenía. En la sentencia C- 551 de 2015 algunos magistrados aclararon su voto por considerar que se debe disminuir la intensidad de este test.

Para Alberto Ríos y Mauricio Cuervo magistrados que aclararon su voto en la sentencia de 2015 el test que debe utilizar la corte cuando está estudiando amnistías es el test intermedio por la sencilla razón de que el legislador en materia tributaria tiene un amplio margen de configuración, lo que en sentencias C-883 de 2011 y C-615 de 2013, implica que:

“(i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (v) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad”.

Entonces, si el legislador goza de este amplio margen de configuración es una contradicción exigir la aplicación de un test estricto de proporcionalidad. Seguramente la discusión continuará y crecerá en un nuevo caso que la corte aborde.

X.- LAS AMNISTIAS TRIBUTARIAS Y LA SITUACION EXCEPCIONAL QUE LAS AMERITA

Una de las herramientas políticas más exitosas y que han dado resultados a gobiernos de todo el mundo es el recaudo de ingresos a través de amnistías y no mediante el incremento de impuestos. Pero para que esta práctica no se convierta en una excusa que camufla las debilidades de administración, de la fuerza de ley y de una inadecuada política tributaria la Corte Constitucional de manera precisa señaló en la sentencia C – 511 de 1996:

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

Precisamente la medida debe estar libre de coyunturas políticas y deseos electorales que sombreen su existencia. Es necesario que la relación estado- contribuyente se purifique cada vez más y el derecho tributario como medio para este fin sea un vehículo que se haga respetar.

Entonces, a pesar de que el sistema tributario se basa en los principios que trae el artículo 338 de la constitución es posible sacrificarlos si una medida legislativa otorga mayores beneficios y su exposición de motivos es en cuanto argumentación bien ponderada.

Así pues lo que sucede es una puja entre el congreso y la Corte Constitucional. Para el congreso sus medidas cuando de promulgar beneficios a deudores son totalmente justificadas y guardan profundo respeto a la equidad tributaria y los demás principios constitucionales. Para la Corte (en algunas sentencias) el congreso abusa de sus facultades y sostiene casi con naturalidad que la situación es excepcional y amerita un tratamiento de tal naturaleza.

Las amnistías tributarias no están prohibidas en nuestra constitución, sencillamente para ser constitucionales deben ser medidas necesarias, imperiosas y conducentes. Además debe justificarse que el país está atravesando una situación excepcional que las amerita. Es supremamente importante lo anterior, pues recordemos que se conceden unos beneficios a contribuyentes incumplidos y se deja de aplicar el principio de legalidad al consagrarse un régimen transitorio benefactor.

Sobre la inconstitucionalidad de las amnistías ha dicho la Corte:

"la Corte ha declarado inconstitucionales aquellas medidas que: a. son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y benefician indiscriminadamente a quienes han faltado a sus obligaciones tributarias (por no declarar todos sus bienes o no pagar a tiempo los impuestos)" (...)

XI.- ARGUMENTOS DEL GOBIERNO PARA PROPONER AMNISTIAS TRIBUTARIAS

El Gobierno sostiene por intermedio del Ministro de Hacienda de manera reiterada en la mayoría de sentencias que logré hacer del tema que el legislador está facultado para crear normas que apunten al recaudo inmediato y eficaz en el corto plazo para asegurar el cumplimiento del artículo 95 de la Constitución numeral 9.

ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Puntualmente sobre la creación de normas que establecen condiciones especiales de pago el Gobierno sostiene que:

"no es posible equiparar a los contribuyentes cumplidos con aquellos que por algún motivo, "no necesariamente ilegal o ilícito", no hayan pagado oportunamente sus obligaciones tributarias, pues sólo a estos últimos se les aplican las sanciones y se les cobran los intereses moratorios, cuyo valor puede llegar a ser, en un período breve de tiempo (tres o cuatro años) el doble de la obligación principal incumplida, de tal suerte que puede llegar a "poner en riesgo la capacidad contributiva futura de los contribuyentes colombianos, al mismo tiempo de su solvencia patrimonial y económica". (El subrayado es mío).

XII.- EL RECAUDO INMEDIATO Y EL CRECIMIENTO DEL "MORAL HAZARD" EN LA CULTURA TRIBUTARIA DEL PAÍS

Las razones que impulsan al Gobierno a crear medidas de recaudo repentinas han producido un efecto en los contribuyentes poco deseable para el mismo Gobierno.

El efecto al que me refiero es que quien paga por sus deudas, sanciones e intereses derivados de la deuda con la administración, a los pocos días, meses o años ve que aparece una ley que condona la totalidad de las sanciones e intereses con la condición exclusiva de pagar la deuda.

Lo anterior es grave para un país como el nuestro donde pocos creen en la destinación que tiene el recaudo en beneficio del interés general, entonces esa amnistía se ve injusta y como un favor destinado a ciertas personas usualmente los sectores económicos más poderosos. Como lo ha advertido la Corte Constitucional y el Procurador General de la Nación se llega al absurdo de considerar que es más beneficioso no pagar los impuestos a tiempo pues posiblemente en el futuro aparezca una medida que me condone interés y sanciones. Lo anterior se conoce en economía como la teoría del "moral hazard".

El más reciente pronunciamiento jurisprudencial, sentencia C-743 de 2015 al respecto manifestó:

"Así entonces, medidas como las examinadas pueden dar lugar a la creencia de que las reglas relativas a la cuantía y plazos para el pago de los tributos, serán ajustadas a efectos de favorecer con un régimen especial al grupo de ciudadanos que incumplieron con el deber constitucional establecido en el artículo 95.9 de la Carta".

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario manifestó en el concepto que rindió ante la Corte en el marco de la sentencia C-743 de 2015 que:

“La generalización de amnistías tributarias puede producir lo que en términos económicos se denomina un riesgo moral (moral hazard) que, en últimas, lograría el efecto contraproducente de desincentivar el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias. La Comisión Europea, por ejemplo, ha sostenido que “las amnistías tributarias deben evitarse, a pesar de los ingresos tributarios que generan. Ellas disminuyen la responsabilidad tributaria y la exposición plena de los contribuyentes al riesgo derivado de la evasión tributaria. El riesgo moral consecuente aumenta el incumplimiento futuro (...)

La sentencia que más énfasis hizo en el crecimiento del “*moral hazard*” en el país fue la C-511 de 1996¹⁹. Al respecto el pronunciamiento sostiene:

“Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, **en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos**”. (El subrayado y negrillas son mías).

XIII.- UNA MIRADA INTERNACIONAL SOBRE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS

Para el Fondo Monetario Internacional los Gobiernos históricamente establecen amnistías para: i) aumentar el recaudo rápidamente, ii) levantar el índice de cumplimiento de los contribuyentes. En países en vía de desarrollo se crean amnistías por debilidades fundamentales en el marco jurídico de la administración de impuestos. Dice el Fondo en artículo llamado “*Tax Amnesties, theory, trends and some alternatives*”²⁰. Algunos de estas debilidades en detalle son: i) falta de justicia en las sanciones e intereses, ii) no existe un buen diseño del sistema de pago de impuestos, iii) ausencia de poder por parte de la administración para recaudar, iv) abuso de recursos por parte de los contribuyentes para suspender o cancelar el pago de impuestos.

XIV.- ALTERNATIVAS DIFERENTES A LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS

El Gobierno debería elaborar una reforma estructural a la legislación tributaria actual en torno al manejo de recaudar impuestos a los contribuyentes de personas naturales como de personas jurídicas, para que el ciudadano recupere la confianza en el sistema tributario se deben legislar con políticas claras, consistentes y con una planeación a largo plazo. Con lo anterior se reduce el “moral hazard” que el Procurador General de la Nación ha advertido en sus conceptos ante las demandas que luego sirvieron para proyectar las sentencias C- 833 de 1015 y C- 551 de 2015.

¹⁹ Corte Constitucional, ponente Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, “sentencia del 8 de octubre de 1996”.

²⁰ Katherine Baer and Eric Le Borgne, *Tax Amnesties: Theory, Trends and some alternatives*, International Monetary Fund, Washington, DC. 2008.

El Estatuto Tributario posee mecanismos como los siguientes para el recaudo:

“a la administración tributaria se le ha conferido la competencia para emprender procesos de cobro coactivo que le permiten, sin perjuicio de la obligación de asegurar las reglas propias del procedimiento, adelantar actividades de ejecución por medio de sus funcionarios y a través de un procedimiento relativamente ágil. Esta atribución especial, que comprende las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones (artículo 823 del Estatuto Tributario), le impone a la administración una obligación particular de optimizar la eficacia de los procedimientos de cobro efectivo. No resulta posible que por la propia ineficiencia, pueda afectarse una idea tan cara al Estado de Derecho como lo es el mandato de igual aplicación de la Ley.

Además de esta posibilidad, el Estatuto Tributario ha previsto en el artículo 814 la posibilidad de que la administración conceda facilidades de pago hasta por cinco años respecto de las deudas relacionadas, por ejemplo, con los impuestos de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar. Incluso ha dispuesto que en algunos casos las facilidades de pago se concedan sin exigir garantía alguna de los deudores²¹.

De modo que en mi opinión las normas que hoy consagran amnistías en el país son inconstitucionales porque no tienen presente el marco jurídico creado para el recaudo establecido en el Estatuto Tributario. Son iniciativas del Gobierno sin justificar situaciones excepcionales o de crisis como lo ha exigido la jurisprudencia. Y lo más peligroso es que el amnistiado favorecido desmotiva al contribuyente juicioso a seguir cumpliendo con su deber constitucional de contribuir.

XV.- CONCLUSIONES

- Las amnistías en Colombia son constitucionales siempre que exista una situación excepcional y las medidas adoptadas superen el test estricto de proporcionalidad que tiene como presupuesto principal determinar que la medida es necesaria, es decir, que los medios ordinarios de recaudo del Estatuto Tributario no son suficientes para alcanzar el fin perseguido.
- Solo en dos sentencias la Corte Constitucional reconoció estar en frente de amnistías constitucionales.
- Las sentencias que han estudiado las modificaciones al régimen para declarar activos omitidos y pasivos inexistentes (artículo 239-1 del Estatuto) han resultado constitucional sentencia C-910 de 2004 e inconstitucional sentencia C- 833 de

²¹ Señalan los primeros dos incisos de esa disposición: “El Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000) (3.000 UVT). (...) Igualmente podrán concederse plazos sin garantías, cuando el término no sea superior a un año y el deudor denuncie bienes para su posterior embargo y secuestro.”

2013. En la primera sentencia la Corte concluyó no estaba frente a una amnistía. En la segunda después de realizar el test estricto de proporcionalidad declaró su inexecutable porque la medida era innecesaria y desproporcionada. Mientras que en la sentencia C- 551 de 2015 dijo el Tribunal Constitucional estar frente a un impuesto, sin embargo le practicó el test estricto de proporcionalidad y declaró su executable.

- La condición especial de pago manera en la que se condonan en la mayoría de casos el ochenta por ciento de sanciones e intereses a los contribuyentes a cambio del pago de la totalidad del impuesto adeudado no es la única forma de consagrar una amnistía.
- El Gobierno viene constantemente recaudando dinero con medidas legislativas que favorecen sorpresivamente a unos contribuyentes y a otros deja a un lado.
- El abuso por parte del Gobierno de recaudar con medidas que condonan intereses y sanciones a contribuyentes morosos puede resultar en el futuro contraproducente para el sistema tributario pues el "moral hazard" explicado en el presente trabajo significa que el contribuyente dejaría de pagar sus impuestos a tiempo esperando la aparición de una de las ya acostumbradas políticas que condonan sanciones e intereses.
- La Corte Constitucional ha declarado en varias sentencias inexecutable medidas que no superan el test estricto de proporcionalidad o no justifican una situación excepcional en el país.

BIBLIOGRAFIA

Corte Constitucional, ponente Dr. Vladimiro Naranjo Mesa, "sentencia del 1 de julio de 1993",exp.094

Corte Constitucional, ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil, "sentencia del 1 de agosto de 2001",exp O.P 049

Corte Constitucional, ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil, "sentencia del 21 de septiembre de 2004".

Corte Constitucional, ponente Dra. Maria Victoria Calle, "sentencia del 20 de noviembre de 2013",

Corte Constitucional, sentencia C-551 de 2015, ponente Dra. Maria Victoria Calle Correa

Corte Constitucional, ponente: Maria Victoria Calle," sentencia del 26 de agosto de 2015", exp. D-10621y D 10627

Katherine Baer and Eric Le Borgne, Tax Amnesties: Theory, Trends and some alternatives, International Monetary Fund, Washington, DC. 2008.