

BENEFICIO TRIBUTARIO - Las entidades territoriales lo pueden conceder respecto de impuestos territoriales / **AMNISTIAS TRIBUTARIAS** - Las entidades territoriales no están facultadas para otorgarlas, pues su regulación está vedada, incluso para el Legislador, si no se cumplen ciertas condiciones mínimas / **AMNISTIA TRIBUTARIA** - Es diferente de beneficio tributario / **AMNISTIA TRIBUTARIA** - Noción. Supone la existencia de una obligación exigible que por disposición del Legislativo no se cobra / **BENEFICIO TRIBUTARIO** - Noción. Finalidad. Incide en la determinación de la obligación tributaria antes de que ella se configure, condicionado bajo propósitos extrafiscales determinados por el Legislador / **MINORACION TRIBUTARIA** - Objeto. Diferencias con el beneficio tributario

[...] en virtud del artículo 294 de la Carta Política, es indudable que las entidades territoriales pueden establecer beneficios tributarios respecto de impuestos territoriales, pero no pueden, con fundamento en esa norma, establecer amnistías tributarias cuya regulación está vedada, incluso, al mismo Congreso de la República si no se cumplen ciertas condiciones mínimas. De manera que, lo primero que conviene precisar es la diferencia entre amnistía tributaria y beneficio tributario. Sobre el particular, la Corte Constitucional, en la sentencia C-823 de 2004 precisó que las amnistías tributarias 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”*(...). De su parte, en la sentencia C-540/05, la Corte Constitucional reiteró lo que ya había dicho sobre el concepto de los beneficios tributarios y la distinción con las minoraciones tributarias, en el siguiente sentido: *“[C]alificación genérica [se refiere a los beneficios tributarios] que según la doctrina especializada, ha servido para comprender una multiplicidad de figuras heterogéneas, de diverso contenido y alcance, como son la exenciones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos. Pero debe considerarse, que no todo aquello que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los mas elementales principios de tributación, y que sin ellas, el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos; es decir, se trata de una forma de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia. No obstante, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. En consecuencia, a juicio de la Corte Constitucional “para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales. Acogió, entonces, este Tribunal la distinción establecida por la doctrina fiscal entre beneficios tributarios y las así*

denominadas genéricamente *minoraciones estructurales*, según la cual estas últimas si bien reducen la carga impositiva o excluyen o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos. En otras palabras, aquellas previsiones legales que solamente pretenden reconocer y hacer efectivos los más elementales principios de la tributación no constituyen verdaderos incentivos, sino simplemente maneras o formas de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia. Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos público. Resulta entonces clara sus diferencias con los beneficios tributarios, los cuales, como bien ha señalado esta Corporación, tienen la *“función de incentivar a fin de pretender influenciar el comportamiento de determinados sujetos y dirigirlos hacia ciertos objetivos deseados por el legislador.”* La doctrina nacional también se refiere a los beneficios tributarios en términos de tratamientos tributarios diferenciados, *«de los cuales participan los institutos jurídicos aditivos o sustractivos de cualquiera de los elementos de la obligación tributaria»*. Por tanto, 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 cobra.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 294

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 013 DE 2010 (30 de julio) CONCEJO MUNICIPAL DE IBAGUE (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: **La síntesis del asunto es la siguiente:** La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Tolima que anuló el Acuerdo 013 del 30 de julio de 2010, por el cual el Concejo Municipal de Ibagué dispuso la condonación o remisión del 90% de los intereses de mora generados por el incumplimiento en el pago de impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones multas y sanciones de carácter municipal causados y debidos a 31 de diciembre de 2009. Lo anterior, porque la Sala concluyó que el concejo municipal no estaba facultado para conceder amnistías tributarias como la que ese acto establecía, pues aunque el mismo aludía a la creación de un beneficio tributario, la reducción de intereses moratorios que establecía era constitutiva de una amnistía, en cuanto buscaba mitigar uno de los efectos del incumplimiento de obligaciones tributarias. Al respecto la Sala precisó que, en virtud del artículo 294 de la Carta Política, las entidades territoriales pueden establecer beneficios tributarios respecto de impuestos territoriales, pero no amnistías tributarias, cuya regulación está vedada, incluso, al mismo Congreso de la República, si no se cumplen ciertas condiciones mínimas. Señaló que si bien las entidades territoriales son competentes para

establecer medidas de saneamiento de las finanzas públicas y para crear estímulos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tales medidas deben ser proporcionales y razonables y acordes con los principios de igualdad y equidad tributaria, presupuestos que no cumplía el acuerdo anulado, cuya la motivación nada tenía que ver con dichos propósitos. En cuanto a los efectos del fallo que anula el acto que concede una amnistía tributaria, indicó que es el mismo previsto para la anulación de actos que imponen obligaciones tributarias, esto es, que afecta situaciones jurídicas no consolidadas.

AMNISTIAS TRIBUTARIAS - Finalidad. Son inadmisibles si son generalizadas y desprovistas de justificación suficiente / AMNISTIA TRIBUTARIA - Requisitos / ENTIDADES TERRITORIALES - Son competentes para establecer medidas de saneamiento de las finanzas públicas y para crear estímulos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero tales medidas deben ser proporcionales y razonables y acordes con los principios de igualdad y equidad tributaria

En la sentencia que se trae a colación [C-833 de 2013], además, la Corte Constitucional advierte que: *Estas medidas - se refiere a las amnistías tributarias - buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad. Es por ello que, aunque en la mayoría de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones “amnistía” y “saneamiento” han sido entendidas como sinónimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistías tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma. La Corte ha diferenciado las amnistías, que presuponen la infracción previa de una obligación tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas últimas como instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación. La Corte Constitucional también precisó que “Las amnistías tributarias comprometen, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones”. Es por esta razón que la jurisprudencia constitucional es clara en advertir que son inadmisibles “las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente”. Que, por lo tanto, le “Corresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria” [...]* En el caso concreto, la parte actora puso de presente que en la exposición de motivos del proyecto de Acuerdo se señalaron como justificación de la rebaja de los intereses de mora los siguientes: *i)* mitigar el efecto de la actualización catastral que dio lugar a un aumento en el impuesto predial; *ii)* terminar el elevado número de procesos de cobro coactivo de obligaciones tributarias; *iii)* bajar la tasa de desempleo en el municipio y la informalidad del mercado laboral y *iv)* generar empleo y motivar la inversión social como políticas previstas en el plan de desarrollo. La parte actora sostuvo que las anteriores justificaciones no podían ser consideradas como motivos excepcionales para que fuera viable la amnistía de los intereses de mora, en los términos señalados por la Corte Constitucional. La Sala considera que le asiste razón a la parte actora, puesto si bien es cierto que las entidades territoriales son

competentes para establecer medidas que permitan el saneamiento de las finanzas públicas y crear estímulos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tales medidas deben ser proporcionales y razonables y acordes con los principios de igualdad y equidad tributaria.

NOTA DE RELATORIA: Sobre las amnistías y los saneamientos tributarios se pueden consultar las sentencias C-260 de 1993, C-511 de 1996, C-1114 de 2003, C-315 de 2008 y C-833 de 2013 de la Corte Constitucional.

SENTENCIA DE NULIDAD DE AMNISTIA TRIBUTARIA - Sus efectos son iguales a los de las sentencias anulatorias de actos que imponen obligaciones tributarias / SENTENCIAS DE NULIDAD DE ACTOS DE CARACTER GENERAL - Aunque la jurisprudencia no es uniforme sobre sus efectos ex nunc o ex tunc, coincide en que afectan situaciones jurídicas no consolidadas

Respecto del efecto de esta sentencia que declara la nulidad de un acuerdo que reguló una amnistía tributaria a favor de los contribuyentes, se precisa que no es distinto al previsto para aquellos acuerdos que imponen obligaciones tributarias. Lo anterior por cuanto los actos jurídicos normativos o actos generales de tipo regla, al igual que la ley, una vez se publican y rigen causan un efecto: el efecto de estar ya en el ordenamiento jurídico. Es el efecto de formar parte del ordenamiento jurídico. Pero todavía por ese solo hecho no necesariamente causan un efecto particular y concreto. Dependerá de cada situación. Una vez se declara la inexecutable, la nulidad o la invalidez de un acto general, de un acto regla, de una ley, deja de producir el efecto esperado, esto es, deja de ser parte del ordenamiento jurídico. Esto quiere decir que la sentencia no afecta las situaciones jurídicas consolidadas, pero sí puede afectar aquellas que no lo están. Si bien la jurisprudencia de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado no ha sido uniforme en cuanto a los efectos de los fallos de nulidad de actos administrativos de carácter general; sea que se interprete que los fallos son ex nunc (hacia futuro) o ex tunc (hacia el pasado), en ambos eventos la doctrina judicial ha coincidido en que los fallos, eventualmente, pueden afectar las situaciones jurídicas no consolidadas.

NOTA DE RELATORIA: Sobre los efectos ex nunc (hacia el futuro) de las sentencias anulatorias de actos de carácter general se citan las siguientes providencias del Consejo de Estado: Sentencia de la Sección Cuarta de 17 de octubre de 1969, Actor: CADENALCO, M.P. Hernando Gómez Mejía; sentencia de la Sección Primera de 26 de abril de 1973; auto de la Sección Primera de 18 de noviembre de 1988, M.P. Simón Rodríguez, sentencia de la Sección Primera de 9 de marzo de 1989, M.P. Luis Antonio Alvarado; Concepto de 21 de noviembre de 1989, M.P. Humberto Mora Osejo; Sentencia de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo de 28 de noviembre de 1989; M.P. Simón Rodríguez; sentencia de la Sección Cuarta de 12 de octubre de 1990, M.P. Consuelo Sarria Olcos; sentencia de la Sección Cuarta de 6 de diciembre de 1996; Radicación 7945, M.P. Germán Ayala Mantilla.

NOTA DE RELATORIA: Sobre los efectos ex tunc (hacia el pasado) de las sentencias anulatorias de actos de carácter general se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Tercera, de 10 de marzo de 2005, Radicación 11001-03-26-000-1992-07961-01(7961), M.P. María Elena Giraldo Gómez y de la Sección Cuarta de 23 de marzo de 2001, Radicación 76001-23-24-000-1997-4782-01(11598), M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 16 de junio de 2005, Radicación 25000-23-27-000-2001-00938-01(14311); M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 9 de

marzo de 2006, Radicación 25000-23-25-000-2005-01458-01(AC), M.P. Ligia López Díaz; 25 de septiembre de 2006, Radicación 08001-23-31-000-2002-00737-01(15304), M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 7 de febrero de 2008, Radicación 25000-23-27-000-2002-00616-01(15443), M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., diez (10) de julio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 73001-23-31-000-2010-00530-01(18865)

Actor: JOSE HELI TORRES VARON

Demandado: MUNICIPIO DE IBAGUE

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Ibagué contra la sentencia del 13 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que decidió:

***ES NULO** el Acuerdo No. 013 del 30 de julio de 2010, expedido por el Concejo Municipal de Ibagué, "Por el cual se otorga un beneficio tributario para la recuperación de cartera morosa por concepto de impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones (sic) multas y sanciones de carácter municipal.*

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad, el ciudadano José Heli Torres Varón formuló las siguientes pretensiones:

- 1. Que se declare la NULIDAD del Acuerdo 013 de 2010.*
- 2. Que se oficie a la Alcaldía municipal de Ibagué sobre la decisión tomada por el Tribunal.*

1.1.1. Norma demandada

El Acuerdo demandado es del siguiente tenor¹:

**ACUERDO NUMERO (sic) 013 DE DE 2010
(30 JULIO**

**)
"POR EL CUAL SE OTORGA UN BENEFICIO TRIBUTARIO PARA LA RECUPERACION
(sic) DE CARTERA MOROSA POR CONCEPTO DE IMPUESTOS, TASAS,
SOBRETASAS, CONTRIBUCIONES, MULTAS Y SANCIONES DE CARÁCTER
MUNICIPAL"**

EL CONCEJO MUNICIPAL DE IBAGUÉ,

En uso de sus facultades constitucionales y legales, especialmente las consagradas en el artículo 313 de la Constitución Política, Ley 55 de 1985, Ley 75 de 1986, Ley 44 de 1990 y la Ley 136 de 1994, Y

CONSIDERANDO

Que de acuerdo a lo previsto en el artículo 287 de la Constitución Política de 1991 "Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos (...) 3º. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones".

*Que la mora en materia de obligaciones tributarias de las entidades territoriales está regulada legalmente en el artículo 88 de la Ley 14 de 1983, el artículo 260 del Decreto 1333 de 1986 y el artículo 3º de la Ley 1066 de 2006, que en relación con el cobro de los intereses de mora expresa "Intereses moratorios sobre obligaciones. A partir de la vigencia de la presente ley, los contribuyentes o responsables de las tasas, contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales **que no las cancelen oportunamente deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario**".*

Que el Concejo Municipal de Ibagué conforme a las facultades, ha otorgado beneficios tributarios, para incentivar el pronto pago de las obligaciones a cargo de sus asociados, con el fin de incentivar su pago oportuno y obtener ingresos de manera expedita (sic).

*Que de la misma manera en atención a lo dispuesto en la Ley 819 de 2003 en su artículo 7º "En todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o **acuerdo**, que ordene gasto o que **otorgue beneficios tributarios**, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo"*

El Municipio de Ibagué cuenta con un índice de desempleo según el DANE 15.9%, situación que afecta de manera directa la capacidad de pago de los contribuyentes de los impuestos municipales.

Con ocasión de la poca capacidad de pago de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, actualmente cursan en jurisdicción coactiva un gran número de procesos contra los contribuyentes morosos.

Las medidas adoptadas por el Gobierno Municipal con el fin de llevar adelante el plan de desarrollo municipal el cual implica la generación de empleo, requiere de la misma manera y con el fin de mejorar la calidad de vida de los ciudadanos y los ingresos fiscales, propiciar espacios que permitan el recaudo de los impuestos y obligaciones fiscales adeudadas por los contribuyentes morosos.

La ejecución del plan de desarrollo municipal requiere la inmediata inyección de ingresos que actualmente se encuentran represados por la difícil capacidad de pago de los contribuyentes morosos, lo que implica la adopción de medidas que permitan el recaudo de la cartera y de esta manera mejorar el escenario fiscal municipal.

Que adicionalmente, en consideración a la coyuntura de actualización catastral de los inmuebles urbanos, que se reflejó en un incremento del valor a pagar a título de impuesto, se considera necesario, con el objeto de alivianar la carga tributaria, otorgar beneficios

¹ Texto tomado de la copia aportada por los demandantes. Folio 19 al 21 del C.P.

tributarios tendientes a propiciar condiciones que permitan al contribuyente moroso, pagar la totalidad del impuesto debido; circunstancia que en gracia del principio de igualdad debe extenderse a los demás tributos, tasas, contribuciones de orden municipal .

Que conforme a la metodología legal prevista para el cálculo del interés moratorio aplicable a las obligaciones tributarias, los contribuyentes se ven en dificultades para proceder a realizar el pago de las obligaciones insolutas, como quiera que la liquidación del monto de los intereses por mora, resulta equivalente y en algunos eventos superior a la obligación tributaria neta, por lo tanto resulta conveniente, que la administración municipal en aras de lograr agilizar y garantizar la recuperación de la cartera proveniente de los tributos, impuestos, tasas y contribuciones de carácter municipal, implemente un mecanismo transitorio, equivalente a una facilidad, para normalizar los pagos de quienes se encuentran en situación de mora.

Que las facilidades para lograr la normalización en los pagos de obligaciones morosas, se conceden con el fin de motivar a los contribuyentes al pago de la totalidad de la deuda u obligaciones en una fecha determinada, le corresponden al Concejo Municipal adoptarlas y regularlas, teniendo en cuenta, que por mandato previsto en el artículo 294 de nuestra Carta Política "La Ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales" por lo cual, esta Corporación tiene plena competencia para otorgar beneficios tributarios a favor de los contribuyentes de los impuestos, tasas y/o contribuciones de carácter municipal.

Que por lo enunciado, se hace necesario otorgar una facilidad de pago a los deudores morosos del municipio, que se encuentren en esta situación por obligaciones causadas al 31 de diciembre del año 2009, no obstante hacer claridad, que de encontrarse incursos en un proceso administrativo coactivo adelantado en su contra, deberán cancelar la totalidad de los gastos, costas y honorarios de auxiliares (peritos, secuestres, etc) que deben liquidársele, para que pagados, pueda proceder la administración a dar por terminado dicho proceso.

Que como consecuencia de lo enunciado,

ACUERDA:

ARTÍCULO PRIMERO. Los contribuyentes, que se encuentren en mora con obligaciones causadas al 31 de diciembre de 2009 para con el Municipio de Ibagué, por concepto de Impuestos, Tasas, Sobretasas, Contribuciones, Multas y Sanciones, que cancelen en un plazo máximo de tiempo fijado en el 20 de diciembre de 2010, la totalidad de la obligación principal más los intereses y las sanciones, por cada concepto y período gravable según sea el caso; tendrán una reducción del 90% del valor de los intereses de mora, causados hasta la fecha del correspondiente pago.

PARÁGRAFO 1º: La reducción en los intereses de mora, aplica en los mismos términos para los contribuyentes morosos que tengan acuerdo de pago vigente y que cancelen, dentro del mismo plazo la totalidad del saldo de la obligación principal más los intereses y/o las sanciones liquidadas hasta la fecha del pago.

ARTICULO SEGUNDO: Para que con ocasión del pago de la obligación morosa, el contribuyente pueda acceder a la terminación formal del proceso Administrativo Coactivo adelantado en su contra, y/o el levantamiento de las medidas preventivas decretadas como garantía del pago de la obligación, tendrá que haber cancelado previamente, tanto la obligación principal e intereses materia de este beneficio tributario, como los valores que se hubieren causado en su contra en desarrollo del proceso, con ocasión de honorarios de peritos, secuestres y/o costas procesales dentro del trámite mencionado.

ARTICULO TERCERO: Lo establecido en el presente Acuerdo no se aplicará a la sobretasa ambiental, multas y sanciones de la Secretaría de Tránsito.

ARTÍCULO CUARTO. El presente Acuerdo rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las disposiciones que le sean contraria (sic); tendrá efectos protempore hasta el día veinte (20) de diciembre de 2010.

1.1.2. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 13 y 294.
- Ley 819 de 2003: artículo 7.

1.1.3. Concepto de la violación

a) Violación del artículo 294 de la Carta Política.

El demandante alegó que el municipio de Ibagué violó el artículo 294 de la Carta Política porque interpretó que esta norma no faculta a los municipios a conceder tratamientos preferenciales en relación con los tributos de las entidades territoriales.

Violación de las normas en que debía fundarse el Acuerdo 013 de 2010.

Violación del principio de igualdad. Falsa motivación. El demandante alegó que el Acuerdo no se fundamentó en el artículo 13 de la Carta Política, ni en la sentencia C 511 de 1996. Que, en consecuencia, violó el principio de igualdad e incurrió en falsa motivación.

Dijo que la Corte Constitucional, en la sentencia C-511 de 1996, precisó que otorgar beneficios tributarios a los contribuyentes que se encuentren en mora es inequitativo y, en consecuencia, violatorio del principio de igualdad.

Que, sin embargo, la misma Corte Constitucional ha admitido que se pueden tomar medidas exonerativas ante situaciones excepcionales de orden económico y social que así lo ameriten.

Que, las medidas exceptivas adoptadas deben guardar estricta congruencia con las causas y finalidades que las motivaron y contar con la debida justificación que demuestre la necesidad, la razonabilidad y la proporcionalidad, puesto que en condiciones ordinarias no son constitucionales las amnistías, las condonaciones y las rebajas de intereses.

Explicó que el alcalde del Municipio de Ibagué presentó el proyecto de Acuerdo No. 031 de 2010, que luego sería aprobado como el Acuerdo 013 de 2010, mediante el que propuso conceder un descuento de los intereses de mora

generados por el incumplimiento en el pago de impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones, multas y sanciones.

Que en la exposición de motivos del proyecto de acuerdo se señalaron como justificación de la rebaja de los intereses de mora los siguientes: *i)* mitigar el efecto de la actualización catastral que dio lugar a un aumento en el impuesto predial; *ii)* terminar el elevado número de procesos de cobro coactivo de obligaciones tributarias; *iii)* bajar la tasa de desempleo en el municipio y la informalidad del mercado laboral y *iv)* generar empleo y motivar la inversión social como políticas previstas en el plan de desarrollo.

Sostuvo que las anteriores justificaciones no podían ser consideradas como motivos excepcionales para que fuera viable la amnistía de los intereses de mora, en los términos señalados por la Corte Constitucional.

Dijo que las normas que deciden exonerar del pago de intereses de mora a los deudores incumplidos confieren un beneficio a los morosos que no le es reconocido a los contribuyentes cumplidos y que este hecho atenta contra el principio de igualdad.

Que, en consecuencia, el Acuerdo 013 de 2010 era nulo en la medida en que estableció un tratamiento inequitativo al beneficiar a los contribuyentes morosos sin que existiera la debida justificación.

Sostuvo también que las justificaciones previstas en las consideraciones del acuerdo demandado eran contrarias a la naturaleza excepcional que, según la Corte Constitucional, deben sustentar una rebaja de intereses.

Que así, la existencia de un alto número de procesos de cobro coactivo demostraba la ineficiencia de la administración en la gestión de sus ingresos. Que, de igual modo, no estaba acreditado en qué medida una rebaja en los intereses de mora incidía en la generación de empleo y mejorara la calidad de vida de los ciudadanos.

Agregó que no era admisible que a pretexto de la actualización catastral que llevó a cabo el municipio y que dio lugar al incremento del impuesto predial se concediera un alivio a los morosos de todo tipo de impuestos territoriales.

b) Violación por expedición irregular del Acuerdo 013 de 2010. Violación del artículo 7 de la Ley 819 de 2003. Falta de motivación

El demandante alegó que el Acuerdo 013 fue expedido de manera irregular puesto que no cumplió lo previsto en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003.

Explicó que el artículo 7 de la Ley 819 de 2003 establece que cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios debe ser explícito y debe ser compatible con el marco fiscal a mediano plazo.

Que para estos propósitos, en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas deben incluirse los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingresos adicionales creada para el financiamiento de los gastos.

Sostuvo que en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite del Proyecto de Acuerdo 031 de 2010 no se incluyeron los costos fiscales de la iniciativa ni la fuente de ingreso adicional para el financiamiento del gasto.

1.2. SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El Tribunal Administrativo del Tolima, mediante auto del 24 de septiembre de 2010², negó la suspensión provisional del Acuerdo 013 de 2010 solicitada por el demandante.

1.3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Ibagué se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses y, de manera particular, según lo previsto en el numeral 3 del artículo 287 de la Constitución Política, para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Que conforme con estas facultades, el Concejo Municipal de Ibagué podía otorgar descuentos para incentivar el pronto pago de las obligaciones tributarias y, de esa forma, obtener ingresos.

En relación con la falsa motivación alegada por el demandante, señaló que las razones invocadas para adoptar la decisión de reducir en un 90 % el valor de los intereses de mora generados en obligaciones tributarias fueron expuestas en las consideraciones del acuerdo demandado.

Advirtió que los intereses de mora causados por el incumplimiento en el pago de las obligaciones tributarias no son recurrentes y, por tanto no se tienen en cuenta para determinar el marco fiscal a mediano plazo.

Agregó que la medida adoptada estimulaba la recuperación de cartera y así se evitaba el deterioro de la estructura financiera y presupuestal del municipio en la medida en que permitía que, en adelante, los contribuyentes dieran cumplimiento oportuno a sus obligaciones tributarias.

Que las altas tasas de desempleo y la informalidad en el mercado laboral afectaban de manera directa la capacidad de pago de los contribuyentes y que este hecho daba lugar al elevado índice de morosidad.

Señaló que el plan de desarrollo del municipio establece como objetivos la generación de empleo y efectuar inversiones sociales que requieren recursos que se encuentran represados por la falta de beneficios tributarios que permitan la captación de las obligaciones fiscales vencidas.

Por último propuso una excepción a la que denominó «*falta de vicio en el acto administrativo*» y, además, solicitó que se reconociera de oficio cualquier excepción.

1.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima accedió a las pretensiones de la demanda.

Dijo que según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, las amnistías y saneamientos en materia tributaria son inconstitucionales. Que, sin embargo, en situaciones excepcionales pueden adoptarse medidas exonerativas de orden

² Folios 38 al 49 del C.P.

económico o fiscal que, en todo caso, deben estar justificadas de tal manera que contrarresten los efectos negativos que puedan ocasionar al fisco.

Señaló que aunque el acuerdo demandado propende por el mejoramiento del recaudo tributario en aras de incrementar la generación de empleo, no se justificó el beneficio concedido a los deudores morosos.

De otra parte, sostuvo que si bien en el acuerdo demandado se advierte que el plan de desarrollo del municipio propende por la generación de empleo, se desconocía el contenido de dicho documento.

Que, además, el descuento de los intereses de mora se justificó sobre la base de que el desempleo afectaba de manera directa la capacidad de pago de los contribuyentes y que ese hecho era la causa del gran número de procesos de cobro coactivo que cursaban en contra de los morosos, pero que no existían elementos de juicio para determinar la causa real del no pago de los tributos.

Sostuvo que al acuerdo omitió señalar el impacto fiscal que pueda generar el otorgamiento del beneficio tributario para los deudores morosos, que según lo establecido en la Ley 819 de 2003, además de ser explícito, debe ser compatible con el marco fiscal a mediano plazo.

Explicó que la Ley 819 de 2003 exige que en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite del proyecto de acuerdo se incluyan de manera expresa los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional para el financiamiento de ese costo.

Que la exposición de motivos del Proyecto de Acuerdo 031 de 2010 se limita a señalar el valor de la cartera, sin dar cuenta de los correspondientes estudios de orden fiscal, presupuestal y financiero y se privilegió el saneamiento de la cartera a recuperar.

Concluyó que no estaba acreditado que el Concejo Municipal de Ibagué hubiera adoptado el marco fiscal a mediano plazo de la entidad y que, en esas condiciones, no era posible conocer el costo fiscal del beneficio tributario concedido a los deudores morosos.

1.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

El Municipio de Ibagué apeló la sentencia del Tribunal.

Dijo que el Tribunal decidió anular el Acuerdo 013 de 2010 al encontrar que se configuraron las siguientes causales de nulidad: *i)* falsa motivación, *ii)* expedición irregular y *iii)* la infracción al principio de igualdad.

En relación con la falsa motivación, sostuvo que, según los antecedentes jurisprudenciales del Consejo de Estado, cuando se alega la falsa motivación como causal de nulidad de un acto administrativo, al demandante le corresponde demostrar la falsedad de los motivos del acto acusado, en aras de desvirtuar su presunción de legalidad.

Señaló que en el presente caso, el demandante se limitó a afirmar que el Acuerdo 013 de 2010 fue falsamente motivado pero sin acreditar, mediante el sustento probatorio correspondiente, estas aseveraciones. Que, pese a lo anterior, el Tribunal le dio pleno crédito a esas afirmaciones.

Respecto a la expedición irregular del acuerdo, sostuvo que no era cierto que la Ley 819 de 2003 exigiera la inclusión de un estudio de orden fiscal, presupuestal y financiero en el texto del acuerdo o en la exposición de motivos del proyecto.

Que, en todo caso, revisado el trámite del proyecto de acuerdo se advertía que tanto en la exposición de motivos como en los debates se hizo explícito el costo fiscal de la propuesta, su impacto en el marco fiscal de mediano plazo y las demás exigencias previstas en la Ley 819 de 2003.

Agregó que en la exposición de motivos se señalan de manera expresa los recursos que fueron objeto de la medida, su impacto neutro en el marco fiscal de mediano plazo, el monto de los recursos que se aspiraba recaudar y, en especial, la circunstancia de no ser necesaria una fuente sustitutiva de ingreso por cuanto los intereses de mora no son objeto de una presupuestación anual, ni de la de mediano plazo.

Advirtió que el acuerdo demandado era coherente con el marco fiscal a mediano plazo por cuanto en éste no se incluyen los ingresos que constituyen recursos no recurrentes.

Por último, en relación con la violación al principio de igualdad, dijo que el Tribunal desestimó las razones señaladas en el acuerdo demandado como justificación del beneficio adoptado por el concejo municipal y que, además, transgredió las reglas de la carga de la prueba que le exigían al demandante demostrar que las razones invocadas por el municipio no eran excepcionales.

1.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró que los motivos que justificaron la rebaja de intereses de mora, adoptada en el acuerdo demandado, no fueron excepcionales, tal y como lo ha precisado la Corte Constitucional.

El municipio demandado no presentó alegatos de conclusión.

1.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que si bien, por lo menos formalmente, tanto en la exposición de motivos del proyecto de acuerdo como en el acuerdo demandado, se incluyeron razones para su expedición, no se justificó en debida forma la rebaja de los intereses de mora.

Sostuvo que no se presentaron los costos fiscales de la iniciativa ni la fuente de ingreso adicional para el financiamiento de dicho costo y no se justificó la compatibilidad de la medida con el marco fiscal de mediano plazo, como lo exige la Ley 819 de 2003.

Que, además, las razones expuestas no justificaban la implementación del beneficio, ni cómo la disminución de intereses redundaba en beneficios para el municipio, habida cuenta de que no estaba demostrado que la rebaja de aquellos generara pagos de manera automática.

También apoyó la sentencia del a quo porque, a su juicio, la medida adoptada era desproporcionada, dado que la disminución de las obligaciones o sacrificio fiscal era mayor que el beneficio que se esperaba recibir.

Por último, dijo que la concesión de beneficios tributarios va en detrimento del principio de igualdad que debe regir la normativa tributaria, motivo que hace exigible el estricto cumplimiento de todos los parámetros que señalan requisitos formales, así como de la jurisprudencia que ha precisado el alcance de la legislación sobre el particular.

Que una reducción del 90 % de los intereses de mora respecto de las obligaciones tributarias, tal y como se determinó en el acuerdo demandado, es irracional y desproporcionada, dado que no considera las disparidades existentes frente a los contribuyentes cumplidos, y es contraria a los principios de igualdad y justicia tributaria.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Ibagué, la Sala decide si es nulo el Acuerdo No. 013 de 2010, expedido por el Concejo Municipal de Ibagué, «*POR EL CUAL SE OTORGA UN BENEFICIO TRIBUTARIO PARA LA RECUPERACION (sic) DE CARTERA MOROSA POR CONCEPTO DE IMPUESTOS, TASAS, SOBRETASAS, CONTRIBUCIONES, MULTAS Y SANCIONES DE CARÁCTER MUNICIPAL*».

Para el efecto, le correspondería a la Sala analizar si el Acuerdo demandado es nulo por violación de los artículos: (i) 294 de la Constitución Política por falta de competencia del municipio de Ibagué para otorgar rebaja de intereses moratorios para estimular el pago de impuestos debidos, (ii) 13 de la Constitución Política por violación del principio de igualdad y por falsa motivación y (iii) 7 de la Ley 819 de 2003, por expedición irregular, concretamente, por falta de motivación.

Sin embargo, la Sala concretará el análisis a la violación del artículo 294 de la Carta Política puesto que anticipa que confirmará lo decidido por el a quo en cuanto anuló el acuerdo demandado, pero por falta de competencia del municipio para regular amnistías tributarias.

En efecto, pese a que la mayoría de argumentos que expuso la parte actora están referidos a la violación del principio de igualdad y del artículo 7 de la Ley 819 de 2003, lo primero que corresponde analizar es si el acuerdo demandando reguló una amnistía tributaria o un beneficio tributario, pues, en virtud del artículo 294 de la Carta Política, es indudable que las entidades territoriales pueden establecer beneficios tributarios respecto de impuestos territoriales, pero no pueden, con fundamento en esa norma, establecer amnistías tributarias cuya regulación está vedada, incluso, al mismo Congreso de la República si no se cumplen ciertas condiciones mínimas.

De manera que, lo primero que conviene precisar es la diferencia entre amnistía tributaria y beneficio tributario.

Sobre el particular, la Corte Constitucional, en la sentencia C-823 de 2004³ precisó que las amnistías tributarias 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. (Subraya fuera de texto)”

De su parte, en la sentencia C-540/05, la Corte Constitucional reiteró lo que ya había dicho sobre el concepto de los beneficios tributarios y la distinción con las minoraciones tributarias, en el siguiente sentido:

“

[C]alificación genérica [se refiere a los beneficios tributarios] que según la doctrina especializada, ha servido para comprender una multiplicidad de figuras heterogéneas, de diverso contenido y alcance, como son la exenciones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos. Pero debe considerarse, que no todo aquello que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los mas elementales principios de tributación, y que sin ellas, el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser

³ En el mismo sentido, en la sentencia C- 315 de 2008

calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos; es decir, se trata de una forma de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia.

No obstante, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden *no perjudicar* o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. En consecuencia, a juicio de la Corte Constitucional *“para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales.*

Acogió, entonces, este Tribunal la distinción establecida por la doctrina fiscal entre beneficios tributarios y las así denominadas genéricamente *minoraciones estructurales*, según la cual estas últimas si bien reducen la carga impositiva o excluyen o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos. En otras palabras, aquellas previsiones legales que solamente pretenden reconocer y hacer efectivos los más elementales principios de la tributación no constituyen verdaderos incentivos, sino simplemente maneras o formas de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia.

Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos público.

Resulta entonces clara sus diferencias con los beneficios tributarios, los cuales, como bien ha señalado esta Corporación, tienen la *“función de incentivar a fin de pretender influenciar el comportamiento de determinados sujetos y dirigirlos hacia ciertos objetivos deseados por el legislador.”*

La doctrina nacional también se refiere a los beneficios tributarios en términos de tratamientos tributarios diferenciados, *«de los cuales participan los institutos jurídicos aditivos o sustractivos de cualquiera de los elementos de la obligación tributaria»*⁴.

Por tanto, 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

⁴ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. *TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS DIFERENCIADOS: UNA ARDUA CUESTIÓN TEÓRICA*. En MEMORIAS XXVII JORNADAS COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. TOMO I. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. 2003. Pg. 472.

tanto que la amnistía supone la existencia de una obligación exigible que por disposición del legislativo no se cobra.

El Acuerdo 013 de 2010, norma demandada, reguló una amnistía tributaria, am no un beneficio tributario.

En efecto, el artículo 1º del Acuerdo 013 de 2010 reguló una amnistía porque dispuso la condonación o remisión del 90% de los intereses de mora causados por el incumplimiento de obligaciones tributarias causadas y debidas al 31 de diciembre de 2009.

Para el efecto, previó como condición que los contribuyentes pagaran hasta el 20 de diciembre de 2010, la totalidad de la obligación principal más los intereses y las sanciones, por cada concepto y período gravable, según fuera el caso.

El párrafo del artículo 1º , además, hizo extensiva la amnistía a los contribuyentes morosos que tuvieran acuerdo de pago vigente y que pagaran, dentro del mismo plazo previsto anteriormente, esto es, hasta el 20 de diciembre de 2010, la totalidad del saldo de la obligación principal más los intereses y/o las sanciones liquidadas hasta la fecha del pago.

El artículo 2º, de su parte, reguló la posibilidad de terminar el proceso administrativo de cobro coactivo, siempre que el contribuyente acreditara el pago de la obligación principal y los intereses causados respecto de esa obligación, así como los valores que se hubieren causado en contra del contribuyente en desarrollo del proceso, tales como pagos de honorarios de peritos, secuestres y demás costas procesales causadas en esa actuación administrativa.

Si bien el acuerdo aludió a que está creando un beneficio tributario, es evidente que no se trata de tal, sino de una verdadera amnistía tributaria.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-833 de 2013 aludió a la jurisprudencia más representativa de esa corporación sobre la improcedencia de regular amnistías tributarias. Dijo en esa sentencia que *“Con independencia de la denominación que en cada caso adopten, se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el **incumplimiento de obligaciones tributarias**, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o*

atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento⁵.

Por tanto, las denominadas “reducciones” de los intereses de mora que adoptó el Concejo Municipal de Ibagué, en la medida en que buscan mitigar uno de los efectos que acarrea el incumplimiento de obligaciones tributarias, constituyen una amnistía.

En la sentencia que se trae a colación, además, la Corte Constitucional advierte que:

Estas medidas - se refiere a las amnistías tributarias - buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad. Es por ello que, aunque en la mayoría de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones “amnistía” y “saneamiento” han sido entendidas como sinónimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistías tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma⁶. La Corte ha diferenciado las amnistías, que presuponen la infracción previa de una obligación tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas últimas como instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación⁷.

La Corte Constitucional también precisó que “Las amnistías tributarias comprometen, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones⁸”

Es por esta razón que la jurisprudencia constitucional es clara en advertir que son inadmisibles “las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente”.

⁵Corte Constitucional. Sentencia C-833 de 2013. M.P.: María Victoria Calle Correa.

⁶ Tal es el caso de la sentencia C-260 de 1993 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa).

⁷ En la sentencia C-511 de 1996 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), se establece la diferencia entre exenciones y saneamientos (equiparados en esta providencia a amnistías tributarias) en los siguientes términos: “La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria - definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación.

La diferencia de la exención con el saneamiento o amnistía, de acuerdo con lo expuesto, puede ilustrarse de múltiples maneras. Mientras que el contribuyente, beneficiario de una exención, por ejemplo, resta su monto del valor de la renta gravable, a la cual luego se aplica la tarifa impositiva correspondiente, la persona amnistiada cancela la suma adeudada por concepto de un tributo, pero deja de pagar otras sumas que en estricto rigor debía pagar por verificarse y concretarse en su caso la obligación tributaria. En suma, la exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales ex ante no se ha dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento”.

⁸ Op. cit. sentencia C-813 de 2013.

Que, por lo tanto, le “Corresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria”.

En síntesis, la Corte Constitucional describe la evolución de la jurisprudencia que ha abordado el análisis de constitucionalidad de normas mediante las que se adoptan amnistías tributarias, en los siguientes términos:

En aplicación de estos criterios, 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), a través de un tratamiento más benigno del que se dispensa a los contribuyentes cumplidos (sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001 y C-1114 de 2003)⁹; b. establecen un tratamiento más favorable para los deudores morosos que no han hecho ningún esfuerzo por ponerse al día, respecto del que se otorga a aquellos que han manifestado su voluntad de cumplir suscribiendo acuerdos de pago o cancelando sus obligaciones vencidas (C-1115 de 2001)¹⁰.

(vi) Por el contrario, ha encontrado ajustadas a la Constitución aquellas medidas que: a. responden a una coyuntura específica a través de estímulos tributarios para quienes se dedican a una actividad económica en situación de crisis (C-260 de 1993)¹¹; b. alivian la situación de los deudores morosos sin que ello implique un tratamiento fiscal más beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos (C-823 de 2004)¹²; c. facilitan la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometiéndolos a un régimen más gravoso del que habría correspondido en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones (C-910 de 2004)¹³.

En el caso concreto, la parte actora puso de presente que en la exposición de motivos del proyecto de Acuerdo se señalaron como justificación de la rebaja de los intereses de mora los siguientes: i) mitigar el efecto de la actualización catastral que dio lugar a un aumento en el impuesto predial; ii) terminar el elevado número de procesos de cobro coactivo de obligaciones tributarias; iii) bajar la tasa de desempleo en el municipio y la informalidad del mercado laboral y iv) generar empleo y motivar la inversión social como políticas previstas en el plan de desarrollo.

La parte actora sostuvo que las anteriores justificaciones no podían ser consideradas como motivos excepcionales para que fuera viable la amnistía de los intereses de mora, en los términos señalados por la Corte Constitucional.

⁹ Para una síntesis de estos casos, ver los numerales 20, 21 y 23 de la parte motiva de esta providencia.

¹⁰ Ver numeral 22 de la parte motiva de esta providencia.

¹¹ Para una síntesis de este caso ver el numeral 19 de la parte motiva de esta providencia.

¹² Ver numeral 24 de la parte motiva de esta providencia.

¹³ Ver numeral 25 de la parte motiva de esta providencia.

La Sala considera que le asiste razón a la parte actora, puesto si bien es cierto que las entidades territoriales son competentes para establecer medidas que permitan el saneamiento de las finanzas públicas y crear estímulos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tales medidas deben ser proporcionales y razonables y acordes con los principios de igualdad y equidad tributaria.

La Corte Constitucional, además, ha sido enfática en precisar que *“No es posible, sin quebrantar el orden constitucional, consagrar una amnistía tributaria cuya única justificación consiste en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario”*¹⁴.

Esto es lo que persigue el acuerdo cuando uno de los objetivos que busca es el de terminar los procesos administrativos de cobro coactivo.

Respecto de los otros motivos, la Sala considera que, en realidad, el Acuerdo adoptó la amnistía fundado en situaciones que son genéricas, no son excepcionales, y, por el contrario, *benefician indiscriminadamente a quienes han faltado a sus obligaciones tributarias a través de un tratamiento más benigno del que se dispensa a los contribuyentes cumplidos.*

La Sala no aprecia en qué sentido condonar los intereses de mora a los contribuyentes incumplidos logra incentivar el empleo o la inversión o mitigar el impacto que causó la actualización catastral.

Además, esos propósitos nada tienen que ver con el saneamiento de las finanzas municipales ni con medidas que estimulen el pago de los impuestos.

En las condiciones anotadas, la Sala considera que es pertinente confirmar la sentencia apelada en cuanto anuló el Acuerdo 013 de 2010.

Respecto del efecto de esta sentencia que declara la nulidad de un acuerdo que reguló una amnistía tributaria a favor de los contribuyentes, se precisa que no es distinto al previsto para aquellos acuerdos que imponen obligaciones tributarias.

Lo anterior por cuanto los actos jurídicos normativos o actos generales de tipo regla, al igual que la ley, una vez se publican y rigen causan un efecto: el efecto de

¹⁴ C-1114 de 2003

estar ya en el ordenamiento jurídico. Es el efecto de formar parte del ordenamiento jurídico. Pero todavía por ese solo hecho no necesariamente causan un efecto particular y concreto. Dependerá de cada situación. Una vez se declara la inexecutable, la nulidad o la invalidez de un acto general, de un acto regla, de una ley, deja de producir el efecto esperado, esto es, deja de ser parte del ordenamiento jurídico.

Esto quiere decir que la sentencia no afecta las situaciones jurídicas consolidadas, pero sí puede afectar aquellas que no lo están.

Si bien la jurisprudencia de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado no ha sido uniforme en cuanto a los efectos de los fallos de nulidad de actos administrativos de carácter general; sea que se interprete que los fallos son ex nunc (hacia futuro) o ex tunc (hacia el pasado), en ambos eventos la doctrina judicial ha coincidido en que los fallos, eventualmente, pueden afectar las situaciones jurídicas no consolidadas.¹⁵

¹⁵ Providencias sobre los efectos ex nunc, puede consultarse:

CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: Hernando Gómez Mejía. Sentencia del diecisiete (17) de octubre de mil novecientos sesenta y nueve (1969). Actor: CADENALCO.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Sentencia del 26 de abril de 1973. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Consejero ponente: Simón Rodríguez. Auto del 18 de noviembre de 1988.

CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Consejero Ponente: Luis Antonio Alvarado.

Sentencia del 9 de marzo de 1989. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL.CONCEPTO DEL 21 DE NOVIEMBRE DE 1989. C.P. HUMBERTO MORA OSEJO.

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero Ponente: Simón Rodríguez. Sentencia del 28 de noviembre de 1989.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: Consuelo Sarria Olcos. Sentencia del 12 de octubre de 1990.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: GERMÁN AYALA MANTILLA. Santafé de Bogotá, D.C., seis (6) de diciembre de mil novecientos noventa y seis (1996). Radicación número: 7945. Actor: PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. PROTABACO S.A..Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Sentencias sobre los efectos ex tunc se pueden consultar los siguientes:

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil seis (2006). Radicación número: 08001-23-31-000-2002-00737-01(15304). Actor: SOCIEDAD HIJOS DE A. PARDO. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ. Bogotá, D. C., nueve (9) de marzo de dos mil seis (2006). Radicación numero: 25000-23-25-000-2005-01458-01(AC). Actor: FELISA ROMERO ROMERO. Demandado: DEPARTAMENTO Y LA BENEFICIENCIA DE CUNDINAMARCA Y EL MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D. C., junio dieciséis (16) de dos mil cinco (2005). Radicación: 25000-23-27-000-2001-00938-01(14311). Actor: GRANDES SUPERFICIES DE COLOMBIA S.A. (CARREFOUR). Demandado: CAMARA DE COMERCIO DE BOGOTA Y SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE. Bogotá D.C., siete (7) de febrero de dos mil ocho (2008). Radicación número: 25000-

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

RAMÍREZ

Presidente

Ausente con permiso

HUGO FERNANDO BASTIDAS

BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE

VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE

RODRÍGUEZ

23-27-000-2002-00616-01(15443). Actor: CONCENTRADOS CRESTA ROJA S.A. .Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejera ponente: MARIA ELENA GIRALDO GOMEZ. Bogotá D. C., diez (10) de marzo de dos mil cinco (2005). Radicación número: 11001-03-26-000-1992-07961-01(7961). Actor: GERMAN CAVELIER GAVIRIA. Demandado: NACION - MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE. Bogotá, D.C., marzo veintitrés (23) de dos mil uno (2001). Radicación número: 76001-23-24-000-1997-4782-01(11598). Actor: BRAKO LTDA.