



Bogotá, D.C., 27 MAR 2015

Señores

MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

E. S. D.

Ref.: Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 35, 36, 37, 38 y 39, todos de la Ley 1739 de 2014.

Actor: HÉCTOR ANDRÉS FALLA CUBILLOS y otro.

Magistrado Ponente: MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

Expediente No. D-10621 y D-10627, acumulados.

Concepto No. 100005895

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 242, numeral 2o., y 278, numeral 5o., de la Constitución Política, rindo concepto en relación con las demandas que presentaron los ciudadanos HÉCTOR ANDRÉS FALLA CUBILLOS, dentro del proceso D-10621, y JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ, dentro del proceso D-10627, contra los artículos 35, 36, 37, 38 Y 39 de la Ley 1739 de 2014, los cuales se citan a continuación:

"LEY 1739 DE 2014

(23 de diciembre de 2014)

Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014

"Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean organismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones".

[...]

ARTÍCULO 35. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA - SUJETOS PASIVOS. Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el artículo 298-7 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza.

PARÁGRAFO. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un periodo, no lo estarán en los periodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.

ARTÍCULO 36. HECHO GENERADOR. El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a lo de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.

PARÁGRAFO 1o. 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.

PARÁGRAFO 2o. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un período, no lo estarán en los períodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.

ARTÍCULO 37. BASE GRAVABLE. La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor patrimonial de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo que establezca el contribuyente, el cual deberá corresponder, como mínimo, al valor patrimonial de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

La base gravable de los bienes que son objetos (sic.) del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar su costo fiscal.

PARÁGRAFO. Para efectos de este artículo, los derechos en fundaciones de interés privado del exterior, trusts o cualquier otro negocio fiduciario del exterior se asimilan derechos fiduciarios poseídos en Colombia. En consecuencia, su valor patrimonial se determinará con base en el artículo 271-1 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 38. TARIFA. La tarifa del impuesto complementario de normalización tributaria será la siguiente:

Año	Tarifa
2015	10,0%
2016	11,5%
2017	13,0%

ARTÍCULO 39. NO HABRÁ LUGAR A LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL NI A RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR CONCEPTO DE DECLARACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS. Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación

de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los periodos gravables anteriores.

PARÁGRAFO 1o. *El registro extemporáneo ante el Banco de la República de las inversiones financieras y en activos en el exterior y sus movimientos de que trata el Régimen de Cambios Internacionales expedido por la Junta Directiva del Banco de la República en ejercicio de los literales h) e i) del artículo 16 de la Ley 31 de 1992 y de la inversión de capital colombiano en el exterior y sus movimientos, de que trata el régimen de inversiones internacionales expedido por el Gobierno nacional en ejercicio del artículo 15 de la Ley 9 de 1991, objeto del impuesto complementario de normalización tributaria, no generará infracción cambiaria <sic>. Para efectos de lo anterior, en la presentación de la solicitud de registro ante el Banco de la República de dichos activos se deberá indicar el número de radicación o de autoadhesivo de la declaración tributaria del impuesto a la riqueza en la que fueron incluidos.*

PARÁGRAFO 2o. *Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria integrarán la base gravable del impuesto a la riqueza del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello”.*

1. Planteamiento de la demanda

1.1. En la demanda D-10621 el accionante afirma que la creación del impuesto complementario de normalización tributaria para los años 2015, 2016 y 2017 vulnera los principios de igualdad de trato legal; el principio de buena fe; el deber de contribuir con las cargas públicas en debida forma; y los principios de justicia y equidad. Lo anterior debido a que el legislador otorga un tratamiento preferencial o benéfico a los contribuyentes incumplidos cobrándoles sus obligaciones tributarias a precios mucho más bajos que a quienes contribuyeron oportunamente o sanearon sus declaraciones en forma ordinaria pagando mayores impuestos y sus sanciones por corrección o extemporaneidad.

1.2. En la demanda D-10627, el actor afirma que la creación del impuesto complementario de normalización tributaria para los años 2015, 2016 y

2017 vulnera el derecho a la igualdad de trato legal; la igualdad ante las cargas públicas; la equidad tributaria; y el principio de la buena fe, debido a que brinda un trato inequitativo a favor de los contribuyentes incumplidos frente a quienes informaron oportunamente a la Administración la totalidad de sus activos y no incluyeron en sus declaraciones tributarias pasivos inexistentes.

Este desacuerdo con las normas demandadas se manifiesta en los siguientes términos:

“Lo anterior desconoce postulados constitucionales del derecho a la igualdad, pues brinda un trato inequitativo a los contribuyentes –que en respecto de las disposiciones que regulan la materia- informaron a la Administración de la totalidad de sus activos y no incluyeron en sus declaraciones pasivos que no existían. Estos contribuyentes vieron incrementada su carga fiscal al estar gravados con tarifas del impuesto sobre la renta del 25% o del 33%, según el caso. Por su parte, quienes incumplieron dichas obligaciones fiscales y defraudaron al Estado al evadir cargas fiscales, aprecian el llamado a sanear sus situaciones particulares para declarar los activos omitidos o eliminar pasivos inexistentes con tarifas que oscilan entre el 10% y el 13%, (dependiendo del año en que lo hagan) y haciéndose merecedores de beneficios tales como no incurrir en infracción cambiaria ni tener que liquidar la sanción por inexactitud. Situaciones que no obedecen a circunstancias excepcionales, sino al afán del Gobierno en la obtención de recursos.

[...]

Resulta diáfano que los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014 contemplan un trato discriminatorio entre contribuyentes, el cual no obedece a una situación excepcional que lo justifique. Por tal motivo los preceptos demandados no superan el test estricto de constitucionalidad, por cuanto: (i) los antecedentes de la ley no dan cuenta del fin imperioso que persigue la medida, (ii) el instrumento del impuesto de normalización tributaria no es necesario para alcanzar el objetivo, ya que la Administración cuenta con herramientas administrativas y judiciales para perseguir el cobro de sus acreencias. Finalmente, (iii) los beneficios de la medida no exceden ni mejoran el desconocimiento del principio de equidad tributaria y de buena fe, teniendo en cuenta que idénticos resultados pueden ser obtenidos a través de las entidades y normas vigentes”.

2. Problema jurídico

De acuerdo con la demanda resumida, esta jefatura considera que en el actual proceso corresponde determinar si la creación del impuesto

complementario de normalización tributaria para los años 2015, 2016 y 2017, viola (i) los principios de igualdad de trato legal; (ii) el principio de buena fe; (iii) el deber de contribuir con las cargas públicas en debida forma; y, (iv) los principios de justicia y equidad, por otorgar un tratamiento preferencial o benéfico a los contribuyentes incumplidos con el cobro de sus obligaciones tributarias a precios mucho más bajos que a quienes contribuyeron oportunamente o sanearon sus declaraciones en forma ordinaria pagando mayores impuestos y sus sanciones por corrección o extemporaneidad.

3. Análisis constitucional

Para resolver el problema jurídico propuesto se debe establecer si el Congreso de la República concedió o no una amnistía tributaria y, de haber sido así el beneficio tributario otorgado, determinar si dicha amnistía se justifica a partir de los principios constitucionales de buena fe y de justicia y equidad tributarias. Lo anterior, pues de lo contrario ese impuesto complementario de normalización tributaria resulta contrario al orden normativo fundamental de Colombia.

En materia tributaria, lo que normalmente se espera es que toda persona contribuya a los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, a partir de un trato igualitario que se morigera según la capacidad contributiva del obligado o por razones de estímulo o protección social o económica, situaciones de ponderación de la capacidad económica del contribuyente que se expresan a través del principio de equidad tributaria, donde la igualdad de trato se correlaciona con dicha capacidad de ingresos y pagos.

Así, cuando el legislador impone cargas o concede beneficios contributivos manifiestamente inequitativos que no tengan ninguna justificación desde el punto de vista de la ponderación de la distribución de las cargas

públicas entre los contribuyentes, se incurre en una manifiesta vulneración de los principios tributarios de justicia y equidad.

Dentro de este contexto, una de esas patologías tributarias son las llamadas “*amnistías*” tributarias porque el legislador viola los principios de igualdad, justicia y equidad tributarios —además del de buena fe en el comportamiento del contribuyente que se rige por las reglas normales tributarias—, al otorgar sin justificación constitucional alguna beneficios a los contribuyentes que han incurrido en conductas morosas, elusivas o evasivas de sus obligaciones para con el fisco o erario público, con el fin que las paguen en tiempos posteriores a los que correspondían y a unas tarifas mucho más bajas que las que ya cancelaron por esas mismas obligaciones los contribuyentes que cumplieron la ley en tiempo y de buena fe, o bajo las sanciones normales establecidas por incumplimientos tributarios.

Y esta jefatura califica como patología tributaria a esas “*amnistías*” porque se trata de un comportamiento reiterado del Gobierno Nacional y del Congreso de la República que la Corte Constitucional ha reprochado en múltiples ocasiones, por ejemplo, en los siguientes términos:

“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. Este tipo de medidas, que violan el principio de igualdad ante las cargas públicas y la equidad tributaria, han sido proscritas por esta Corte, respecto a lo cual, ha señalado:

‘Se pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. El criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron. La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en

las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria' [Sentencia C-511 de 1996]. No es posible, sin quebrantar el orden constitucional, consagrar una amnistía tributaria cuya única justificación consiste en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario. Esto es así, porque el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió haber declarado dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza "legalizar" estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometándose a tarifas más altas" ¹.

De hecho, esta misma posición la reiteró esa Corporación Judicial al declarar contraria al orden superior la última "amnistía" tributaria establecida en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, para lo cual expresó:

"Se sintetizan los elementos principales de la doctrina elaborada por esta Corporación sobre las condiciones de constitucionalidad de las amnistías tributarias: (i) 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 incumplimiento. Estas medidas 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. (ii) 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. (iii) Si bien en el corto plazo las amnistías permiten alcanzar valiosos objetivos de política fiscal, en tanto facilitan el recaudo y amplían la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalización y sanción, cuando se

¹ Corte Constitucional. Sentencia C-992 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

transforman en práctica constante pueden desestimular a los contribuyentes de cumplir a tiempo con sus obligaciones tributarias, ante la expectativa de aguardar hasta la próxima amnistía y así beneficiarse de un tratamiento fiscal más benigno del que se dispensa a quienes atendieron sus obligaciones puntualmente. La proliferación de este tipo de mecanismos puede conducir a que, en términos económicos, resulte irracional pagar a tiempo los impuestos. (iv) De ahí que resulten inadmisibles las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente. 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. Allí donde el legislador no aporte tal justificación, en todo caso corresponde a la Corte examinar la constitucionalidad de la medida, para lo cual ha empleado el test de razonabilidad o principio de proporcionalidad. (v) 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); 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). (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); 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); c. facilitan la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometidos 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). (vii) En los casos en que la Corte ha declarado la inconstitucionalidad de normas que establecen amnistías tributarias, los efectos de su decisión han sido a futuro, con el fin de no afectar los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas bajo su vigencia”².

Con fundamento en lo anterior a continuación se pasará a analizar la situación concreta demandada en el presente proceso para determinar, como ya se anunciaba, si el impuesto de normalización tributaria creado mediante los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2012 constituye una

² Corte Constitucional. Sentencia C-833 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa).

verdadera “*amnistía*” tributaria y, de ser así, verificar si existe una causa o razón que la justifique constitucionalmente.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 1739 de 2012 lo ordinario era que si el contribuyente declaraba el impuesto de renta debía pagar el 25% como tarifa de dicho impuesto, si era sociedad comercia o asimilada (incluidas las extranjeras con permanencia en Colombia) y hasta del 33% si se trataba de una persona diferente³; además, los contribuyentes que no cancelaran oportunamente dicho impuesto tenían que pagarlo con intereses moratorios⁴ y la correspondiente sanción por extemporaneidad era del 5% del total del impuesto a cargo por cada mes de retraso⁵, y del 10% por cada mes de retraso cuando el mismo se causaba a partir del emplazamiento para declarar⁶; y quien persistiera en no declarar el impuesto de renta, debía pagar como sanción el 20% del valor de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos del período omitido⁷.

De otra parte, si se corregía la declaración la sanción era del 10% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor entre la corrección y la declaración anterior objeto de corrección, y del 20% de tal diferencia si la corrección se hacía después del emplazamiento para corregir⁸. Y la sanción más pertinente para el presente caso de *amnistía* era la

³ Estatuto Tributario, artículo 240 en su forma modificada mediante el artículo 94 de la Ley 1607 de 2012: “*Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, la tarifa sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes que tengan la calidad de Nacionales, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza que obtengan sus rentas a través de sucursales o de establecimientos permanentes, es del veinticinco por ciento (25%). Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente de dichas sociedades o entidades extranjeras, estarán sometidas a la tarifa del treinta y tres (33%).*”

Parágrafo. Las referencias a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%) contenidas en este Estatuto para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y demás entes asimilados a unas y a otras, deben entenderse modificadas de acuerdo con la tarifa prevista en este artículo”.

⁴ *Ibidem*, artículo 634.

⁵ *Ibidem*, artículo 641.

⁶ *Ibidem*, artículo 642.

⁷ *Ibidem*, artículo 643.

⁸ *Ibidem*, artículo 644.

establecida por inexactitud generada por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, consistente en el 160% de la diferencia del saldo a pagar o saldo a favor entre lo declarado y lo que realmente debía declarar el contribuyente del impuesto de renta⁹.

Cuando el contribuyente demostraba haber omitido activos o declarado pasivos inexistentes en años no revisables por la DIAN, la sanción era del 3% del valor en que se hubiera disminuido fiscalmente el patrimonio por cada año transcurrido¹⁰.

En estas circunstancias, también cabía el impuesto de renta por comparación patrimonial en el evento que la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultara inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último periodo gravable y el patrimonio líquido del periodo inmediatamente anterior, circunstancia en la cual dicha diferencia se consideraba renta gravable¹¹.

De igual manera, se causaba infracción cambiaria por registro extemporáneo ante el Banco de la República de las inversiones financieras y en activos en el exterior y de los movimientos de los mismos, la cual podía ser de hasta del 200% del monto de la infracción cambiaria comprobada¹².

⁹ *Ibidem*, artículo 647: "**SANCIÓN POR INEXACTITUD.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente".

¹⁰ *Ibidem*, artículo 649.

¹¹ *Ibidem*, artículo 236.

¹² Decreto 1746 de 1991, artículo 3.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 39 de la Ley 1739 de 2014 se tiene que el contribuyente del impuesto complementario de normalización tributaria queda exonerado del régimen sancionatorio previo aplicable por evasión o elusión del impuesto de renta. Además, tampoco hay lugar a la determinación y al pago de renta gravable por comparación patrimonial ni a renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declare ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto de renta y complementarios y del impuesto de la renta para la equidad —CREE—, ni esto genera ninguna sanción en el impuesto sobre la renta y complementarios, o afecta la determinación del impuesto a la riqueza de períodos gravables anteriores.

De igual manera, dicho impuesto complementario tampoco genera infracción cambiaria por registro extemporáneo ante el Banco de la República de las inversiones financieras y en activos en el exterior y sus movimientos.

Por el contrario, lo único que tiene que pagar el sujeto pasivo del erróneamente llamado impuesto complementario de normalización tributaria es el 10% por concepto de tarifa del impuesto de normalización tributaria derivada de activos omitidos o declaración de pasivos inexistentes¹³.

Por lo tanto, es indubitable que el inapropiadamente llamado impuesto complementario de normalización tributaria constituye una verdadera “*amnistía*” tributaria respecto del impuesto de renta y el régimen de cambios, debido a la desproporción de los beneficios que otorga a quien lo declare frente a los demás contribuyentes que han honrado sus

¹³ Paga 10% si declara en el año 2015, 11.5% si lo hace en el 2016 y 13% si declara sus activos omitidos y pasivos inexistentes en el año 2017. Cfr. Ley 1739 de 2014, artículo 38.

obligaciones tributarias por las vías legales ordinarias y en el momento legalmente previsto.

De hecho, es tan desproporcionada esta figura de legalización de la evasión tributaria que mientras un contribuyente del impuesto de renta habría pagado durante los últimos cinco años más del 150% de tarifa de dicho impuesto, por virtud de las normas demandadas el contribuyente legalizador de sus conductas contrarias a la ley sólo paga el 10% de dicho impuesto. Lo anterior, sin contar que tampoco pagaría el CREE ni las obligaciones cambiarias, como en cambio sí lo habría venido haciendo el contribuyente cumplido.

Ahora bien, es evidente que no existe una razón constitucional extraordinaria que justifique tal “*amnistía*”. En este sentido, debe decirse que la desfinanciación presupuestal de 12.5 billones que se predica para el año 2015 no se cubre ni en una mínima parte con el impuesto complementario de normalización tributaria. Por el contrario, esa desfinanciación presupuestal se podría resolver con una verdadera reforma estructural integral tributaria que consulte realmente la capacidad de pago de todos los contribuyentes en el país, incluyendo lo referente al combate de los comportamientos elusivos y evasivos de los más ricos, que son, presuntamente, a quienes van dirigidas las “*amnistías*” tributarias.

Así, realmente no se justifica la “*amnistía*” aludida porque lo que hay es un ajuste económico mundial de precios del petróleo al cual deben responder las economías haciendo los correctivos estructurales apropiados, luego de un exceso de tales precios producto del control de la oferta del crudo y sus derivados, lo que requiere de ajustes en los presupuestos públicos por vías ordinarias y no mediante medidas suicidas o desbordadas extraordinarias como si se estuviera frente a una recesión incontrolable, una depresión económica o una guerra sorpresiva con otros países.

De hecho, para equilibrar coyunturalmente sus necesidades fiscales el Estado puede hacer uso prudente de una pequeña parte de sus reservas internacionales¹⁴ o jugar con el diferencial cambiario de las mismas; pero lo que si no puede hacer es acudir a las “*amnistías*” tributarias para terminar “donando” o perdiendo los tributos en contravía del orden constitucional y de la buena fe que le asiste a la mayoría de contribuyentes que actúan dentro del orden constitucional tributario, así como en contra del deber que tiene el mismo Estado de velar por su derecho de propiedad.

Por lo tanto, en el presente caso lo que hay es un aprovechamiento de la coyuntura económica presupuestal pública para justificar la “*amnistía*” analizada, mas no de una solución real al déficit presupuestal. De hecho, es una medida que causa mucha incertidumbre presupuestal debido a que ni siquiera hay claridad en que los evasores se vayan a acogerse a la misma al comparar la incapacidad o negligencia de la administración tributaria para perseguirlos frente a la posibilidad a futuro de pagar unos tributos muy altos para resolver problemas de deficit presupuestal. Por estas razones es que esa “*amnistía*” tributaria es inconstitucional.

De otra parte, debe señalarse que el Gobierno Nacional, al presentar el impuesto de normalización tributaria, arguyó unas razones que más parecen un sofisma de distracción para justificar lo injustificable —que dicho sea de paso no hace alusión al déficit presupuestal, lo cual corrobora lo injustificable de esa “*amnistía*”—, en los siguientes términos¹⁵:

¹⁴ Según las cifras de la balanza cambiaria del Banco de la República, a 31 de diciembre de 2014 las reservas internacionales de Colombia eran de 47.328,1 millones de dólares. Cfr. Portafolio. 13 de enero de 2015. Fuente: <http://www.portafolio.co/economia/reservas-internacionales-colombia-2014>, consultada el 25 de marzo de 2015.

¹⁵ Cfr. Gaceta del Congreso 575 de 2014.

“Dentro de estas nuevas medidas de lucha contra la evasión tributaria y el fraude fiscal, se propone el establecimiento de un nuevo impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual tiene como objetivo defender la base gravable del impuesto de renta y complementarios, y del mismo Impuesto a la Riqueza. Como se expone más adelante, este Impuesto Complementario de Normalización Tributaria cumple el doble objetivo de proteger e incrementar sustancialmente la base gravable de los principales impuestos a nivel nacional, y de permitir la regularización de activos, que por tratarse de bienes no declarados en su oportunidad, se ven sometidos a un nuevo tributo que no le es exigible a los contribuyentes cumplidos”
(Negrillas fuera de texto).

Así, según lo antes expuesto por el Gobierno Nacional, las normas demandadas contendrían una medida para redimir a los sufridos evasores o elusores en la medida que *“se ven sometidos a un nuevo tributo que no le es exigible a los contribuyentes cumplidos”*.

Sin embargo, no tiene ningún sentido que de manera simultánea a la gran cantidad de convenios de cooperación fiscal que está firmando Colombia, el Gobierno Nacional y el Congreso de la República estén presentando y aprobando estas medidas de legalización de los comportamientos contrarios a la igualdad, buena fe, justicia y equidad tributarios.

Además, debe decirse que le resulta mucho más rentable al Estado colombiano cumplir internacionalmente el principio de eficiencia tributaria recuperando más del 150% del impuesto de renta, lo correspondiente al CREE y los pagos cambiarios, además de los ingresos por sanciones tributarias y cambiarias, que perder todo esto por recibir un exiguo 10% a manera de renta disfrazada como impuesto complementario de normalización tributaria.

Ahora bien, como en el país ya se sabe que están prohibidas las *“amnistías”* tributarias sin justificación alguna desde el punto de vista de las normas fundantes, porque así lo ha reiterado la Corte Constitucional

en múltiples providencias¹⁶, indicando que *“(e)ste tipo de medidas, que violan el principio de igualdad ante las cargas públicas y la equidad tributaria, han sido proscritas por esta Corte...”*, se solicitará la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas aludidas desde el momento de su promulgación, sin que esta decisión vaya en contra del principio de la buena fe, dado que la mayoría de las personas objeto de este beneficio tributario han obrado previamente en forma contraria a dicho principio mediante comportamientos elusivos o evasores.

Se hace esta aclaración, pues de no ser así, las decisiones judiciales constitucionales terminarían cohonestando esas conductas evasoras y elusoras, en la medida en que una decisión judicial con efectos hacia futuro frente a esta patología de las *“amnistías”* tributarias termina no teniendo ningún sentido real frente al principio de eficiencia tributaria, el cual también debe hacer parte de las sentencias, por tratarse de un principio de orden constitucional¹⁷ que debe ser respetado y protegido en todas las instancias institucionales, incluidas las judiciales, especialmente para la Corte Constitucional por ser a quien se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución¹⁸.

En este sentido, se destaca que un régimen constitucional no puede ser supremo e íntegro cuando las autoridades legítimamente constituidas por él mismo lo violan a sabiendas de que lo hacen y calculando que esas violaciones no tienen ningún efecto jurídico, como sucede con las *“amnistías”* tributarias, en cuanto a que las mismas se presentan y aprueban por las autoridades pertinentes y son aplicadas por los sujetos pasivos evasores y elusores, siendo plenamente conscientes de que son

¹⁶ Corte Constitucional, sentencias C-511 de 1996. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz: C-992 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

¹⁷ Constitución Política de Colombia, artículo 363: *“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”*.

¹⁸ *Ibidem*, artículo 241.

contrarias al orden jurídico fundamental pero que luego serán declaradas inconstitucionales con efectos a futuro.

De hecho debe señalarse que el actual Gobierno Nacional es consciente de esta inconstitucionalidad en la medida que sancionó la Ley 1607 de 2012, cuyo artículo 163 contenía una amnistía tributaria que fue declarada contraria al orden superior por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-833 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa).

5. Petición final

De conformidad con lo anterior el jefe del ministerio público le solicita a la Corte Constitucional declarar **INEXEQUIBLES** los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1439 de 2014, con efecto retroactivo al 23 de diciembre de 2014, momento de la promulgación de esta ley.

De los señores Magistrados,



ALEJANDRO ORDÓÑEZ MALDONADO
Procurador General de la Nación

ABG/JD Contreras B.