

D-9680

C.

Bogotá D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil trece (2013)

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto



11:55 am

Referencia: Acción Pública de Constitucionalidad contra el párrafo transitorio, párrafo 1°, párrafo 2° y párrafo 3° del artículo 163 de la Ley 1607 del 2012, publicado en el Diario Oficial 48.655 de 26 de diciembre de 2012, por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

Nosotros, **DIEGO ENRIQUE GUARIN VEGA** y **FUAD GONZALO CHACON TAPIAS**, ciudadanos colombianos, mayores de edad, identificados con la cédula de ciudadanía N° 1.018.446.433 de Bogotá D.C., y 1.018.447.413 de Bogotá D.C., respectivamente, en ejercicio del derecho fundamental ciudadano consagrado en el artículo 40-6 y 95-7 de la Constitución Política, instauramos ante la Corte Constitucional acción pública de inconstitucionalidad contra el Artículo 163, en sus párrafo transitorio, párrafo 1°, párrafo 2° y párrafo 3° de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, en virtud de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, por cuanto el legislador vulneró los mandatos de la Constitución Política en sus artículos 13, 95 numeral 9, 136 numeral 1 y 363.

1. NORMA ACUSADA

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

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

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

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

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

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

2. NORMA CONSTITUCIONAL INFRINGIDA

ARTICULO 13. *Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

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

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

ARTICULO 136-1. *Se prohíbe al Congreso y a cada una de sus cámaras:*

1. Inmiscuirse, por medio de resoluciones o de leyes, en asuntos de competencia privativa de otras autoridades.

ARTICULO 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

3. FUNDAMENTOS

Nos encontramos, entonces, ante una omisión legislativa relativa por parte del Congreso, dado que “*el legislador ha expedido la ley y en ella solamente ha regulado algunas relaciones dejando por fuera otros supuestos análogos, con clara violación del principio de igualdad*”¹.

La razón por la cual se demanda la norma transcrita, es que a través de ésta el legislador configuró un saneamiento o amnistía tributaria, configurada jurisprudencialmente cuando “*condonan, en todo o en parte, las obligaciones a cargo de un contribuyente respecto del cual ya se ha*

¹ Sentencia C-543/96 MP. Carlos Gaviria Díaz

configurado la correspondiente obligación tributaria”², la cual a todas luces deviene en inconstitucional, pues la norma permite que el contribuyente que no ha pagado por todos sus bienes empiece a hacer visible la realidad de su patrimonio, es decir que el contribuyente que ha mantenido bienes sin declarar, dentro o fuera del país, al hacerlo ahora solo deberá pagar el impuesto de ganancia ocasional, por tanto es una medida que se aplicará a patrimonios o activos no declarados y pasivos inexistentes, como lo establece el párrafo transitorio de la norma aquí censurada. Es decir que los contribuyentes que han hecho invisibles sus patrimonios reales o han declarado pasivos no ciertos, con la finalidad de reducir el monto que les correspondía haber pagado por Rentas y en algunos casos por Patrimonio, se les va a premiar. Por la norma acusada no se generará renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable; no dando lugar a las sanciones fiscales, ni de carácter cambiario, ni por inexactitud en las declaraciones y por ende tampoco habrá lugar al cobro de los intereses de mora.

Bien lo dejó claro la Corte cuando en sentencia C-511/96³ sostuvo, al analizar una amnistía frente a los intereses de mora en un episodio bastante similar al caso que traemos ante ustedes, que:

“Si el término de comparación viene dado por la condición de moroso de un contribuyente, a todas luces resulta desproporcionado conceder al moroso el beneficio de pagar al fisco - para solucionar la obligación tributaria - sólo una fracción de lo que efectivamente pagó el contribuyente puntual que satisfizo integralmente su cuota de colaboración establecida por la ley.

“Aquí la norma pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron

² Sentencia C-910/04 MP. Rodrigo Escobar Gil

³ MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron”.

De la misma forma, encuentra la Corte, en la misma sentencia, que el conceder este tipo de beneficios al deudor del fisco basándose en su calidad de moroso resulta un agravio al principio de justicia, equidad, eficiencia y progresividad en el sistema tributario, pues:

*“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 sometiéndose a tarifas más altas”* (Negrilla fuera de texto).

La norma bajo análisis contempla el mismo supuesto de la norma acusada en el caso traído a colación, pues el parágrafo transitorio del artículo 163 de la ley 1607 de 2012 permite a los contribuyentes que en declaraciones anteriores omitieron activos o declararon pasivos inexistentes, puedan declararlos no como renta ni patrimonio sino como un ganancia ocasional. Conversión de la cual se desprende una injustificada disminución en relación con lo que debía pagar al momento oportuno en que estaba obligado a hacerlo. Como ejemplo, vemos que quienes para el período gravable 2007 declaraban renta con un impuesto del 35%, aplicando la norma censurada pagarían sólo el 10% por concepto de ganancia ocasional, adicionando el pago diferido en 4 cuotas a lo largo de igual número de años, como lo establece el parágrafo 1° del artículo 163.

Lo anterior conculca el derecho a la igualdad (Artículo 13 Constitución Política) y desconoce el principio de justicia y equidad el cual es base del sistema tributario colombiano (Artículos 95 numeral 9 y 363 de la

Constitución Política), por tanto el Artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 debe ser declarado inexecutable, pues de lo contrario se conllevaría a un *“efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. [...] Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”*⁴.

Bien lo conceptuó el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en la sentencia 910/04, pues frente a una disposición de características análogas a la cuestionada por nosotros, determinó que *“un grupo de contribuyentes que no puede ser premiado con la **exoneración del pago del impuesto que legalmente corresponde** a quien no justifica los incrementos de su patrimonio y con la disminución de sanciones por haber dejado de declarar **activos que estaban obligados a incluir** en la declaración tributaria atinente al año de su adquisición o por haber disminuido su patrimonio, base de renta presuntiva, con **pasivos inexistentes**”* (Negrilla fuera de texto).

Del efecto psicológico que se deriva de la estructura propia de la norma aquí demandada, también encontramos que se genera un efecto de carácter económico que desequilibra la balanza financiera entre el contribuyente puntual y el contribuyente renuente, que claramente redundará en una ventaja monetaria para aquel que omitió sus cargas tributarias. Dualidad oportunamente observada por la Corte Constitucional en sentencia C-1115/01⁵:

“Evidentemente, cuando el Estado decide exonerar del pago de intereses de mora a sus deudores incumplidos, acepta que es igual la situación de los deudores puntuales que la de los impuntuales, y que el retardo en el pago puede no acarrear consecuencias jurídicas. Esta actitud desconoce que el no pago en tiempo produce para el deudor incumplido un beneficio, que consiste en haber tenido dentro de su patrimonio, durante el tiempo de la mora, el

⁴ Idem.

⁵ MP. Marco Gerardo Monroy Cabra

dinero que ha debido destinar para el pago oportuno del tributo, beneficio que en cambio no puede obtener para sí el deudor puntual. O, desde otro punto de vista, el esfuerzo económico que implica el satisfacer puntualmente las obligaciones tributarias, es considerado como una situación igual a la de no haber hecho dicho esfuerzo”.

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

Por otro lado, se está vulnerando el artículo 136 numeral 1 de la Constitución Política, toda vez que la norma aquí censurada se va a prestar para el “blanqueamiento” de dineros que se encuentren en el exterior o que se hallen en el país y no hayan sido legalizados, esto se deduce del inciso segundo del párrafo transitorio del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 al establecer que *“En cualquier caso, los activos omitidos que se pretendan ingresar al país, deberán transferirse a través del sistema financiero, mediante una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario”*, máxime cuando en nuestro país aún hay grupos y personas que se enriquecen con actividades delictivas, como el narcotráfico, tráfico de armas, trata de personas, extorsión, entre otras. Esos dineros procedentes de ilícitos bajo el acogimiento del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 tendrán todas las oportunidades para ser legalizados sin dificultad alguna, pues la norma en ningún aparte exige que el contribuyente tenga que demostrar la procedencia de los dineros, lo cual da una carta blanca a quienes se enriquecen con actividades fuera de la ley.

Por otro lado, el artículo 363 inciso segundo de la Carta Política establece que las leyes tributarias deben ser irretroactivas, entendiendo que este principio “no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también ‘cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”^{6,7}.

Lo anterior se refuerza aún más dado que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) expidió el formulario 110 de “Declaración de Renta y Complementario o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad” para el periodo gravable 2012. Este formulario fue incorporado basándose en el párrafo transitorio del artículo 163 de la ley 1607, pues la norma prescribe que “Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el artículo 588 de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes (...)”.

Aspecto que va en contravía del ordenamiento constitucional, pues esta norma, por tratarse de un impuestos de declaraciones no revisables por la DIAN y más cuando la norma tiene efectos al año de ser promulgada, deberá ser aplicable sólo para el periodo gravable de 2013, el cual se declarará en el 2014, es decir que mal haría la norma en habilitar a la DIAN para recaudar valores correspondientes al período gravable de 2012, ya que la sola contemplación de un agravio como este nos encararía ante una flagrante retroactividad de la ley tributaria

⁶ José Luis Shaw, “La aplicación de la norma tributaria en el tiempo, la retroactividad y la ultraclividad. En: El Tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores). Madrid, Marcial Pons, 2008, p.883.

⁷ Sentencia C-635/11 MP. Jorge Iván Palacio Palacio

que se evidenciaría en la alícuota aplicable (Elemento esencial del tributo que como se definió anteriormente también configura un supuesto aplicación indebida de ley en el tiempo), la cual sería mucho menor acogiendo la ley 1607 de 2012 que la que debía imponerse al momento oportuno del pago de este tributo en ese año. No puede alegarse, pues, un salvavidas a los contribuyentes pasando por encima de la irretroactividad tributaria, menos cuando *“fue expresamente elevado a canon constitucional (art. 363 CP) y no puede ser desconocido so pretexto de ampliar el recaudo fiscal”*⁸.

4. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, de acuerdo con el artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4, en virtud del cual dicho tribunal decidirá *“sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicio de procedimiento en su formación”*.

*“Por su parte, la Corte Constitucional ha sido uniforme al admitir su competencia para conocer de las demandas de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, concretamente para proteger el derecho a la igualdad o el derecho de defensa. (Ver sentencias C-555/94, C-545/94, C-473/94, C-108/94, C-247/95, C-070/96, entre otras)”*⁹.

5. NOTIFICACIONES

Diego Enrique Guarín Vega, recibiré notificaciones en:

Carrera 6 N° 45 – 09, Edificio Portal de la Javeriana II, apartamento 1207 de Bogotá D.C.

Teléfono: 2883605.

Celular: 318 719 6092

⁸ Sentencia C-543/96 MP. Carlos Gaviria Díaz.

⁹ Idem.

Fuad Gonzalo Chacón Tapias, recibiré notificaciones en:

Carrera 6 N° 45 – 09, Edificio Portal de la Javeriana II, apartamento 802 de Bogotá D.C.

Celular: 315 415 6254.

Atentamente,



DIEGO ENRIQUE GUARÍN VEGA
C.C. 1'018.446.433 de Bogotá



FUAD GONZALO CHACÓN TAPIAS
C.C. 1'018.447.413 de Bogotá