

Bogotá, D.C.,

Señores

MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

E. S. D.

Ref.: Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014

Accionante: Dora Marcela Rodríguez García

Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo

Expediente No. D-10838

Concepto 5944

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 242, numeral 2°, y 278, numeral 5°, de la Constitución Política, rindo concepto en relación con la demanda que presentó la ciudadana Dora Marcela Rodríguez García contra el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, el cual se cita textualmente a continuación:

“LEY 1739 DE 2014

(diciembre 23)

Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%) debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.
2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%) debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

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

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

PARÁGRAFO 3o. [Inciso corregido por el artículo 4 del Decreto 1050 de 2015]. Este beneficio también es aplicable a los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 1o de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, quienes no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora. Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia, de haber lugar a ella.

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

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

PARÁGRAFO 5o. Lo dispuesto en el anterior párrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en

la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.

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

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

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

1. Planteamiento de la demanda

La accionante considera que el derecho otorgado a los sujetos pasivos de tributos que hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias y se encuentren en mora de cancelarlas, consistente en concederles condiciones especiales para que paguen los impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones que deben, vulnera el principio de igualdad por trato discriminatorio a favor de los contribuyentes incumplidos y en contra de quienes honran cumplidamente sus obligaciones contributivas. Lo anterior, en tanto advierte que con esta medida el legislador está otorgando una amnistía tributaria en materia de condonación de intereses moratorios a los deudores tributarios morosos. Así, accionante manifiesta lo siguiente:

“La denominada condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones tienen (sic.) varias características de la tradicionales amnistías tributarias, dado que los destinatarios de los beneficios que irrogan la medida son los deudores morosos, quienes han incumplido disposiciones que consagran deberes y obligaciones de índole tributario, porque como morosos han incumplido con la obligación de pagar ‘oportunamente’ las cargas impositivas y en consecuencia han faltado al deber constitucional de contribuir ‘oportunamente’ al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. A su vez, la condición especial para el pago ofrece a los deudores morosos eliminar cargos como la mora con el objeto de que se pongan al día con sus obligaciones con el tesoro público, constituyéndose así como medidas genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y beneficiar indiscriminadamente a los deudores morosos, sobreviniendo así renuncia parcial de la deuda tributaria en favor de los incumplidos”.

2. Problema jurídico

De acuerdo con lo planteado en la demanda arriba resumida, esta jefatura considera que en el actual proceso deberá establecerse si el otorgamiento de condiciones especiales a los sujetos pasivos tributarios morosos para que paguen los impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones que adeudan, viola el principio de igualdad y equidad tributarias, en tanto implicaría dar un trato discriminatorio a favor de los contribuyentes incumplidos y en contra de quienes, por el contrario, honran cumplidamente sus obligaciones contributivas.

3. Aclaración previa

El artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 establece una vigencia para la condición especial de pago de deudas tributarias que dicha norma pretende regular, la cual es de 10 meses contados a partir de la promulgación de dicha ley¹, los cuales se cumplen el 23 de octubre 2015, razón por la cual podría pensarse que al momento en que la Corte Constitucional decida acerca de la presente demanda debiera inhibirse por carencia actual de objeto. Sin embargo, esta jefatura que dicha inhibición no es procedente fundamentalmente por dos razones.

En primer lugar, porque la norma demandada sigue vigente para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa o judicial y para los que hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o de reestructuración de negocios². Y, en segundo lugar, por los efectos jurídicos que podría tener la norma demandada incluso con posterioridad a su vigencia general.

Por lo tanto, esta jefatura procederá a realizar el análisis constitucional correspondiente.

4. Análisis constitucional

Para resolver el problema planteado dentro del presente proceso, es decir, para determinar si hay una violación al principio de igualdad y equidad tributarias como consecuencia de un trato discriminatorio a favor de los contribuyentes incumplidos y en contra de quienes honran cumplidamente sus obligaciones contributivas, esta vista fiscal considera que se debe analizar el contenido de la condición especial de pago de deudas tributarias que regula la norma demandada para, así, establecer si el mismo constituye o no algún tipo de amnistía tributaria y, de ser así, verificar si existe alguna clase de justificación razonable y proporcional para ella.

En forma general el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 establece una serie de beneficios tributarios, a manera de derechos, de la siguiente forma:

¹ La Ley 1739 fue promulgada el 23 de diciembre de 2014.

² Ley 1739 de 2015, artículo 57 párrafos 5o y 8o.

(i) Estableciendo una condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros, sus intereses y sanciones por pago extemporáneo, para obligaciones causadas del período gravable 2012 hacia atrás, la cual consiste en el pago de la obligación principal sin indexación, con una reducción de la deuda por intereses y sanciones en un 80% o de un 60%, dependiendo de la fecha de pago, lo que incluye a quienes hayan omitido el deber de declarar;

(ii) Permitiendo la reducción de hasta un 50% del valor en el pago de sanciones tributarias (incluidas las impuestas por rechazo o disminución de pérdidas fiscales), aduaneras o cambiarias impuestas en los períodos aludidos, y señalando que para el caso de los responsables del IVA y de la retención en la fuente del impuesto de renta a quienes se les adelante acción penal ésta se les extingue por acogerse a esta modalidad tributaria especial de pago de deudas.

(iii) Autorizando hasta el 30 de octubre de 2015 que se pague la diferencia, sin ningún tipo de interés y sanción, en relación con declaraciones de retención en la fuente ineficaces por su no pago total para períodos anteriores al 1° de enero de 2015; y por último,

(iv) Extendiendo los beneficios aludidos a los deudores de tributos territoriales, para lo cual se faculta a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de dichas deudas.

En síntesis, se establecen allí una serie de beneficios tributarios otorgados a deudores morosos de los tributos nacionales y territoriales, a manera de derechos, que en la práctica esta vista fiscal considera que efectivamente se constituyen en verdaderas amnistías tributarias, en tanto que se conceden a los sujetos pasivos de obligaciones contributivas que, precisamente, se han incumplido.

De hecho, el caso más aberrante de esto se presenta con los retenedores en la fuente del impuesto de renta³, porque simplemente le devuelven al Estado lo que le pertenece a éste por recaudos hechos a otros contribuyentes y no por pago de obligaciones tributarias del agente retenedor (recolector de dinero pagado por otros al Estado) sin indexación alguna y sin pago de intereses ni sanciones, lo que significa que se han enriquecido no por haber dejado de pagar sus deudas tributarias sino con el dinero de todos los colombianos que ellos retuvieron y que ni siquiera lo devuelven indexado.

En estos casos, por lo tanto, se produce una vulneración a los principios de la igualdad y de equidad tributarios, que es contraria a la moral pública, debido a que se estimula la evasión a manera de premio discriminatorio frente al comportamiento de buena fe que han tenido los contribuyentes que han honrado en debida forma sus deudas con el fisco.

³ Estatuto tributario, artículos 365 y siguientes.

Es más, se advierte que la norma sub examine, además de conceder la amnistía advertida a manera de “derecho” y en forma contraria a los principios y derechos fundamentales de trato igualitario y equitativo en materia tributaria, fue aprobada a sabiendas de que se trataba de un privilegio contrario al orden superior, lo cual se percibe por la vigencia de diez (10) meses que se le dio a ese beneficio, con lo que precisamente se pretendió evadir el control de constitucionalidad teniendo en cuenta que la vigencia general de la norma demandada va únicamente hasta el 23 de octubre del presente año.

Ahora bien, desde el punto de vista de la situación de necesidad de recaudo tributario se observa que la norma demandada no tiene ninguna justificación ya que, muy por el contrario, el Estado colombiano en esa materia recientemente viene celebrando una serie de tratados internacionales para evitar la evasión tributaria⁴ y, de igual forma, ha implementado una serie de reformas jurídicas⁵ y técnicas⁶ que, precisamente, pretenden dificultar este comportamiento, el cual a todas luces es contrario a la eficiencia tributaria.

De hecho, esta jefatura encuentra que el argumento central para proponer, en primer debate, en las comisiones económicas conjuntas del Congreso de la República, dicha condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones, fue que se perseguía “*otorgar un alivio a los [sufridos y agobiados] contribuyentes [morosos] en el pago de las sanciones e intereses de las obligaciones tributarias*”⁷, lo que para esta vista fiscal no es más que un eufemismo que no se compadece con los principios de justicia y eficiencia tributarios en relación con los contribuyentes cumplidos y, por el contrario, refleja una negligencia estatal para darle cabal cumplimiento a su obligación de recaudar eficientemente los tributos⁸, además de una “magnificencia” injustificable de parte del legislador en lo que se refiere al manejo de los recursos públicos.

⁴ Cfr. Ley 1661 de 2013 (Convención antievasión Colombia-OCDE); Ley 1667 de 2013 (Tratado de prevención de la evasión fiscal firmado entre Colombia y Corea); Ley 1690 de 2013 (Tratado de prevención de la evasión fiscal entre Colombia y la República Checa); entre otros.

⁵ Estatuto Tributario, artículo 267-7; Decreto 2193 de 2013 (Determinación de paraísos fiscales).

⁶ Entre otras tal es el caso de la modernización de la DIAN y de la UIAF (Unidad de Información y Análisis Financiero).

⁷ Gaceta del Congreso 743 de 2014: “*En el capítulo de disposiciones varias se incluyen una serie de artículos relacionados con la administración de cartera de la DIAN, los cuales pretenden de una parte, otorgar un alivio a los contribuyentes en el pago de las sanciones e intereses de las obligaciones tributarias y por otro, brindarle herramientas a la Entidad para que tenga la posibilidad de sanear su cartera.*

Para los contribuyentes se proponen medidas como la conciliación contenciosa administrativa tributaria, la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios y la condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones. Así mismo, se da la posibilidad a las entidades territoriales para que puedan optar por estos mecanismos. El porcentaje del alivio dependerá de la instancia administrativa o judicial en la que se encuentren las discusiones, así como de la fecha en que se paguen los mismos, de tal manera que se incentive un pago rápido para tener un porcentaje de alivio más alto.”

⁸ Constitución Política, artículo 189 numeral 20: “*Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa [...] Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes”.*

Sin embargo, se tiene que con respecto a las amnistías tributarias la misma Corte Constitucional ya ha sintetizado sus elementos principales, así:

“[L]os 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 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 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). (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”⁹.

Incluso, también con relación a los beneficios tributarios contrarios a los principios de igualdad y de equidad tributarias sin justificación alguna desde el punto de vista de la eficiencia tributaria, esta jefatura ya tuvo ocasión de solicitar a la Corte Constitucional que declarara inexecutable (y con efectos retroactivos) el impuesto complementario de normalización tributaria fijado para los años 2015, 2016 y 2017 en la misma Ley 1739 de 2014¹⁰ de la que hace parte el artículo 57 ahora demandado, por cuanto lo consideró una amnistía tributaria sin justificación razonable o proporcionada alguna, desde el punto de vista constitucional, especialmente en lo que al principio de eficiencia tributaria se refiere.

En ese sentido, sea pertinente transcribir *in extenso* lo expresado en aquella ocasión (expedientes D-10621 y D-10627, acumulados, Concepto 5895 del 27 de marzo de 2015), en tanto ello también resulta completamente predicable de la norma *sub examine*:

“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.

⁹ Sentencia C-833 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

¹⁰ Artículos 35, 36, 37, 38 y 39.

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 sometiendo a tarifas más altas¹¹.

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 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

¹¹ Sentencia C-992 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

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 vigencia¹².

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 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 2014 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 diferente¹³; además, los contribuyentes que no cancelaran oportunamente dicho impuesto tenían que pagarlo con intereses moratorios¹⁴ y la correspondiente sanción por extemporaneidad era del 5% del total del impuesto a cargo por cada mes de retraso¹⁵, y del 10% por cada mes de retraso cuando el mismo se causaba a partir del

¹² Sentencia C-833 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa.

¹³ 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”.

¹⁴ *Ibidem*, artículo 634.

¹⁵ *Ibidem*, artículo 641.

emplazamiento para declarar¹⁶; 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 omitido¹⁷.

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 corregir¹⁸. Y la sanción más pertinente para el presente caso de amnistía era la 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 renta¹⁹.

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 transcurrido²⁰.

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 período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, circunstancia en la cual dicha diferencia se consideraba renta gravable²¹.

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 comprobada²².

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

¹⁶ *Ibídem*, artículo 642.

¹⁷ *Ibídem*, artículo 643.

¹⁸ *Ibídem*, artículo 644.

¹⁹ *Ibídem*, 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 él 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”.

²⁰ *Ibídem*, artículo 649.

²¹ *Ibídem*, artículo 236.

²² Decreto 1746 de 1991, artículo 3.

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 inexistentes²³.

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 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

²³ 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.

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 internacionales²⁴ 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 déficit 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 términos²⁵:

“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” (Negritillas 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

²⁴ 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.

²⁵ Cfr. Gaceta del Congreso 575 de 2014.

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 providencias²⁶, 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 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 constitucional²⁷ 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 Constitución²⁸.

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 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)²⁹.

²⁶ Corte Constitucional, sentencias C-511 de 1996. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; C-992 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

²⁷ Constitución Política de Colombia, artículo 363: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

²⁸ *Ibidem*, artículo 241.

Por lo tanto, reiterando lo allí dicho y de acuerdo con lo aquí analizado, esta jefatura considera contrario al orden superior el otorgamiento a los sujetos pasivos tributarios morosos de condiciones especiales para que paguen los impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones que adeudan, por cuanto ello supone una auténtica amnistía tributaria que no tiene ninguna justificación constitucional, especialmente en lo que a eficiencia tributaria se refiere, tanto así que incluso se deben retrotraer los efectos que ésta ya haya tenido, so pena de desconocer el principio de supremacía constitucional, permitir una burda evasión constitucional y dejar incólume una ostensible injusticia.

5. Petición final

De conformidad con lo anterior el jefe del ministerio público le solicita a la Corte Constitucional declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, con efecto retroactivos hasta el 23 de diciembre de 2014, fecha en que fue promulgada esta ley.

De los Señores Magistrados,

ALEJANDRO ORDÓÑEZ MALDONADO
Procurador General de la Nación

ABG/JDCB