

**Sentencia C-551/15**  
**(Bogotá D.C., 26 de agosto de 2015)**

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

**Referencia:** Expedientes D-10621 y D-10627 (Acumulados).

**Actores:** Héctor Andrés Falla Cubillos y Juan Esteban Sanín Gómez.

**Magistrado Ponente:** MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

## **I. ANTECEDENTES.**

### **1. Texto normativo demandado.**

El ciudadano Héctor Andrés Falla Cubillos (D-10621), en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40.6, 241 y 242 de la Constitución Política, demanda la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 35, 36, 37 (inciso segundo), 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014. El ciudadano Juan Esteban Sanín Gómez (D-10627), en ejercicio de la misma acción, demanda la inconstitucionalidad de los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014, cuyo texto es el siguiente:

### **LEY 1739 DE 2014**

(diciembre 23)

Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014

Por 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:

(...)

CAPÍTULO V.

MECANISMOS DE LUCHA CONTRA LA EVASIÓN.  
IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN  
TRIBUTARIA AL IMPUESTO A LA RIQUEZA.

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

**Parágrafo 2.** 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 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 1.** 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. 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 2.** 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.

## **2. Pretensión y cargos.**

**2.1. Pretensión.** En ambas demandas (D-10621 y D-10627)[1] se solicita a este tribunal que declare la inexecutable de los artículos transcritos, por considerarse que vulneran los artículos 13, 83, 95.9 y 363 de la Constitución.

**2.2. Cargos.** Enseguida se precisan los cargos planteados en cada una de las demandas acumuladas.

2.2.1. La demanda D-10621 presenta un cargo contra las normas demandadas, precedido de tres elementos de juicio, a partir de los cuales da contexto a su discurso. Dichos elementos son: (i) la Sentencia C-833 de 2013, que considera contiene un precedente vinculante para este caso, en la medida en que la regla de decisión de la misma fue la de que las amnistías tributarias, en tanto instrumentos de saneamiento fiscal, vulneran los principios de igualdad, equidad, justicia tributaria y buena fe, salvo que se esté ante una causa excepcional, valga decir, una situación de extrema gravedad que comprometa las finanzas del Estado; (ii) el análisis de los artículos demandados, que crean el impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, que a su juicio concede a los contribuyentes incumplidos una serie de incentivos y de oportunidades para normalizar o regularizar su situación tributaria; y (iii) el análisis de la exposición de motivos del correspondiente proyecto de ley, para concluir que la justificación o motivo de éste es recaudar más recursos para cubrir el aumento de los gastos del Estado, generado por los compromisos adquiridos por el Gobierno, sin que hubiere ocurrido una grave crisis económica o social.

En este contexto afirma que las normas demandadas dan un trato diferente a los contribuyentes cumplidos y a los contribuyentes incumplidos, lo cual ilustra a partir de dos escenarios hipotéticos. Cada escenario presenta, en sendos cuadros, a los dos grupos objeto de la comparación frente a cuatro variables: (i) cargas tributarias, (ii) condonación o beneficios fiscales o cambiarios, (iii) carga fiscal efectiva y (iv) beneficio económico adicional. A partir de esta comparación, afirma que:

Así las cosas, este nuevo tratamiento fiscal desmedido, irrazonable y desproporcionado provisto por la amnistía tributaria en comento compromete seriamente los principios constitucionales de la igualdad, buena fe, equidad y justicia tributaria.

Esto debido, como fue demostrado, la (sic.) carga tributaria y económica de los contribuyentes incumplidos, es, o sería mucho menor que la de (i) sus semejantes que “normalizaron” su situación fiscal bajo el régimen tributario preexistente (inciso 1 del artículo 239-1 del E.T.), y (ii) la de los contribuyentes cumplidos. Adicionalmente, la amnistía tributaria sólo

exime a los contribuyentes incumplidos de la imposición de sanciones por concepto del impuesto sobre la renta y por la comisión de infracciones cambiarias, cuando “regularicen” sus activos omitidos.

Luego de ilustrar la diferencia de trato, sostiene que ésta no está justificada, pues los motivos que se dieron en el proceso de formación de la ley: (i) aumentar el recaudo, para reducir el déficit fiscal, y (ii) disminuir el diferimiento de la causación y pago de impuestos en razón a la omisión de activos y a la inclusión de pasivos inexistentes –lo que hace parte de un plan acordado con la OCDE-, no se enmarcan dentro de lo que se conoce como una causa excepcional y, por lo tanto, corresponde aplicar la regla fijada en la Sentencia C-833 de 2013, de lo que se sigue la inconstitucionalidad de las normas demandadas.

2.2.2. La demanda D-10627 presenta dos cargos contra las normas demandadas, como pasa a verse.

2.2.2.1. En el primer cargo se afirma que las normas demandadas desconocen el derecho a la igualdad y los principios de justicia, eficiencia y equidad que orientan el sistema tributario. Esta afirmación se basa en considerar que dichas normas establecen una amnistía tributaria o saneamiento fiscal, en la medida en que se aplican a contribuyentes que han incumplido sus deberes, buscan estimular a estas personas a ajustar sus cuentas con el erario y eliminan algunas sanciones que les serían aplicables. En efecto, por medio del impuesto de normalización tributaria se grava los activos omitidos o los pasivos inexistentes, que se declaren a partir del año 2015, sin que de ello se puedan seguir consecuencias para años gravables anteriores o frente al régimen cambiario. Se agrega que esta medida no obedece a circunstancias excepcionales, “*sino al afán del Gobierno en la obtención de recursos*”.

2.2.2.2. En el segundo cargo se asevera que las referidas normas legales violan los principios de buena fe y de confianza legítima, los cuales se ilustran a partir de las Sentencias C-007 de 2002 y C-131 de 2004, pues

Era impensable para los contribuyentes respetuosos de sus deberes constitucionales y legales, quienes declararon sus activos y no incorporaron a sus denuncios pasivos inexistentes, entrever una

modificación de las obligaciones tributarias vigentes. Esto por medio de cambios que otorgaron una tarifa más benigna a quienes no obraron cumplidamente, sino que actuaron al margen de lo permitido.

### 3. Intervenciones.

**3.1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN: exequibilidad.** Parte de la base de que, en materia tributaria, el legislador tiene un amplio margen de configuración. Dentro del propósito de luchar contra la evasión tributaria<sup>[2]</sup>, es necesario obtener información completa sobre los activos no declarados de los residentes fiscales colombianos, para lo cual se crea el impuesto complementario de normalización tributaria, que sólo se aplica a los contribuyentes que no hayan incluido sus activos en declaraciones anteriores, a pesar de tener la obligación legal de hacerlo. En este contexto, a partir de las Sentencias C-260 de 1993, C-511 de 1996, C-922 y C-1115 de 2001, C-1114 de 2003, C-823 y C-910 de 2004 y C-833 de 2013, precisa que para considerar “*ajustadas a la Constitución*” las amnistías tributarias deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) No deben ser generalizadas y desprovistas de justificación.
- b) Que respondan a una coyuntura específica que justifiquen (sic.) la creación de estímulos tributarios.
- c) Aliviar la situación de los deudores morosos sin que ello implique un tratamiento fiscal más beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos.
- d) Facilitar 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.

Señala que al ser un nuevo gravamen y tener un régimen transitorio, la amnistía no es generalizada y, al generar estabilidad jurídica y balancear el presupuesto conforme a las exigencias de la regla fiscal, la amnistía está justificada. Advierte que esta iniciativa se inscribe en los compromisos con la OCDE, “*hace parte de un plan de trabajo más amplio que comprende la penalización de incumplimiento de las obligaciones tributarias*” y responde a una coyuntura específica: la desfinanciación presupuestal. Precisa que el nuevo tributo, al no

constituir una carga adicional para los contribuyentes cumplidos y no generarles la sanción por inexactitud, logra aliviar la situación de los deudores morosos sin darles un trato más beneficioso que el dado a los cumplidos. Por último, afirma que al brindar un instrumento para incluir los activos omitidos, sin permitirles aplicar costos y deducciones, ni la protección de la base gravable, al aplicarles la sanción por inexactitud del 200% del mayor valor del impuesto a cargo determinado, y al aumentar la base gravable de otros tributos, se facilita la inclusión de dichos activos sin renunciar a la aplicación de sanciones. A su juicio, la normalización tributaria es:

(...) un mecanismo para la consecución de 12.5 Billones necesarios para la ejecución del Presupuesto del año 2015, es también una herramienta que compensa la caída de la renta petrolera, la cual afecta de manera considerable el cumplimiento de proyectos esenciales en el Sector Social, es un mecanismo amistoso en donde el Estado Colombiano está conminando la normalización de activos mediante un régimen que no es menos gravoso al (sic.) vigente, pero si (sic.) mucho menor al que potencialmente se aplicará una vez fenezca el régimen de (sic.) aquí previsto, evento este en donde la Administración Tributaria detendrá en pleno de (sic.) todas las herramientas de Control previstas en los tratados aquí señalados, y en el cumulo de la información proveniente en la Declaración de Activos en el Exterior de que trata la Ley 1739 de 2014.

**3.2. Intervención de la Universidad Libre de Bogotá: exequibilidad.** Aclara que la demanda no profundiza en su estudio sobre la regla de proporcionalidad, pues si cumple algunos requisitos, la amnistía es viable en términos constitucionales. El primer requisito, que se califica como configuración legislativa, consiste en que la iniciativa, en materia de amnistía, corresponde al Congreso de la República[3]. El segundo, denominado carácter objetivo, implica que la amnistía corresponda a circunstancias objetivas, valga decir, que no dependa de quién sea el moroso[4]. El tercer requisito es el de que la amnistía no desconozca los principios de razonabilidad y de proporcionalidad, es decir, que existan circunstancias excepcionales que la justifiquen[5]. Al verificar estos requisitos, afirma (i) que la iniciativa en este caso fue del congreso; (ii) que si bien al contribuyente moroso no se le imponen las sanciones que corresponden a su conducta, no se le desliga de la obligación de declarar y pagar su tributo, lo que califica de equidad horizontal, y, además, se le cobra una tarifa

diferencial a su impuesto, conforme a su capacidad económica; y (iii) que en este caso existe una situación especial, como es la necesidad de incrementar el recaudo en razón del déficit fiscal, lo que se logra al no incurrir en el costo de imponer las sanciones y al estimular las declaraciones y correcciones voluntarias.

**3.3. Intervención de la ciudadana Gynna Vanessa Rodríguez Barbosa: exequibilidad.** Considera que, en este caso, se cumple con las condiciones previstas en la Sentencia C-833 de 2013, pues considera que el esfuerzo por probar que los contribuyentes omitieron cumplir con sus obligaciones, además de implicar un costo, no garantiza “*de manera alguna su eventual cumplimiento*”, mientras que el incentivar a los contribuyentes a rectificar su conducta, que no siempre obedece a la mala fe, trae mayores beneficios a la sociedad y al bien común.

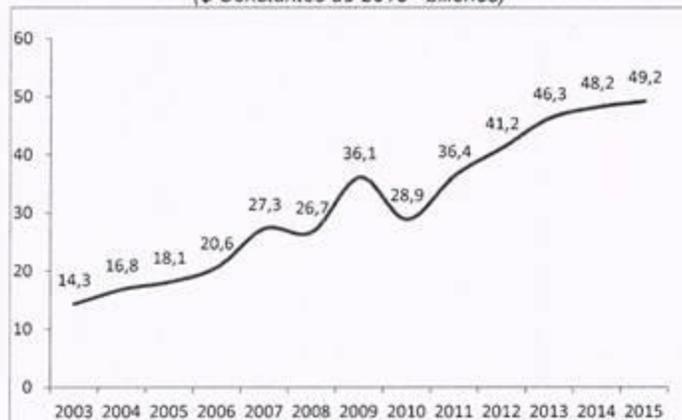
**3.4. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público: exequibilidad.** Señala que las normas demandadas son necesarias para cumplir con los objetivos del Estado Social de Derecho y dar prioridad al gasto público social, sin desconocer la regla fiscal, en una situación fiscal difícil dado el fin de la vigencia de algunos tributos, como el impuesto al patrimonio y el gravamen a los movimientos financieros, y la caída de las rentas petroleras. Este argumento se ilustra varias tablas que, por su pertinencia para comprender el contexto de este caso, se traen a cuento enseguida.

**Tabla 1**  
**Composición del Presupuesto de Gastos 2014 - 2015**  
(5 Corrientes - billones)

	Billones de pesos			% del PIB	
	2014	2015	Var. %	2014	2015
Funcionamiento	113,8	119,4	4,9	14,9	14,5
Deuda	42,5	47,5	12,0	5,6	5,8
Intereses	19,0	19,0	0,3	2,5	2,3
Amortizaciones	23,5	28,5	21,4	3,1	3,5
Inversión	46,8	49,2	5,0	6,1	6,0
<b>Total</b>	<b>203,1</b>	<b>216,2</b>	<b>6,4</b>	<b>26,6</b>	<b>26,2</b>

Fuente: Viceministerio Técnico, Ministerio de Hacienda y Crédito Público

**Gráfico 1**  
**Inversión Pública**  
(\$ Constantes de 2015 - billones)



Fuente: Dirección General de Presupuesto, Ministerio de Hacienda y Crédito Público

**Tabla 2**  
**Descomposición de los Ingresos Totales del PGN**  
(\$ Corrientes - billones)

CONCEPTO	2013	2014	2015
Patrimonio	4.275	4.266	-
G.M.F.	5.898	6.365	3.375
Ingresos Minero Petroleros	24.325	19.091	14.984
Renta Petroleo	9.066	4.132	3.628
CREE Petroleo	1.067	3.405	2.301
Dividendos ECOPETROL	13.193	10.770	8.400
Renta Minero	813	398	411
CREE Minero	186	387	245
Gestión Dian*	1.505	2.830	5.188
Resto**	83.742	97.421	105.774
<b>Total</b>	<b>119.744</b>	<b>129.973</b>	<b>129.322</b>
Requerido Regla Fiscal	119.744	129.973	141.822
Diferencia	-	-	12.500

\* 2013: reportado DIAN; 2014: consistente con la meta DIAN de Enero de 2014; 2015: toma como base 2014 y crece con PIB nominal 2015.

\*\* Incluye resto de tributarios, no tributarios, fondos especiales y recursos de capital diferentes a dividendos de Ecopetrol.

Fuente: Viceministerio Técnico, Ministerio de Hacienda y Crédito Público

**Tabla 4**  
**EFFECTO RECAUDATORIO DEL PROYECTO DE LEY**  
Cifras en billones de pesos de 2015

Propuesta	Recaudo Estimado			
	2015	2016	2017	2018
Impuesto a la riqueza personas jurídicas	6,0	6,0	6,0	6,0
Impuesto a la riqueza personas naturales	0,2	0,2	0,2	0,2
Sobretasa del CREE 3%	2,5	2,7	2,9	3,1
Eliminación devolución dos puntos de IVA	0,4	0,4	0,5	0,5
GMF al 4 por mil	3,4	3,6	3,9	4,2
<b>Total</b>	<b>12,5</b>	<b>13,0</b>	<b>13,5</b>	<b>14,1</b>
<b>Total como % del PIB</b>	<b>1,51%</b>	<b>1,46%</b>	<b>1,40%</b>	<b>1,35%</b>

Fuente: Cálculos DIAN, 2014, Supuestos Macroeconómicos MFMP2014<sup>4</sup>

Agrega que las normas demandadas, además de perseguir el antedicho propósito general, son un mecanismo de lucha contra la evasión tributaria, en tanto busca evitar “*la erosión de la base tributaria y la distribución artificial de ingresos y deducciones entre las estructuras corporativas internacionales, lo que permite la reducción o eliminación de las obligaciones tributarias de los grupos económicos a nivel mundial*”. En este contexto, las normas demandadas son útiles para obtener la información completa de los activos de los residentes fiscales colombianos, en especial la que corresponde a los activos no declarados en Colombia. Este instrumento se considera como una medida de transición, en una estrategia que prevé criminalizar la omisión de activos y, en todo caso, incluso si se equiparase a los contribuyentes cumplidos con los incumplidos, lo cual no considera viable, sus consecuencias son más gravosas para los segundos pues les corresponde declarar y pagar el impuesto a la riqueza y, además, declarar y pagar el impuesto complementario de normalización tributaria.

**3.5. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario: exequibilidad.** Precisa que las normas demandadas deben analizarse a partir del artículo 239.1 del Estatuto Tributario, que regula el régimen general para la inclusión de activos omitidos y la exclusión de pasivos inexistentes. En este contexto, por medio de dos ejemplos, ilustra que no siempre las consecuencias que se siguen para el contribuyente incumplido son mejores que para el cumplido, pues, en síntesis:

- (i) no se presenta condonación alguna de obligaciones tributarias, puesto que no existen créditos liquidados; (ii) no en todos los eventos la aplicación del régimen de normalización generaría mayores sumas a pagar; (iii) no se

está eximiendo en todos los casos de la obligación de liquidar sanciones toda vez que ello depende de la situación del contribuyente; (iv) el impuesto de normalización tiene una base y tarifas superiores a las del impuesto a la riqueza.

Este análisis permite sostener que *“las normas demandadas no consagran una amnistía propiamente dicha”*, sino que en realidad se trata de *“un incentivo tributario transicional, que encuentra plena justificación en las actuales circunstancias de las finanzas públicas colombianas, en el compromiso vigente de revisión integral del estatuto tributario y en la futura incorporación del país a la OCDE”*.

**3.6. Intervención de la Academia Colombiana de Jurisprudencia: exequibilidad.** Advierte que las normas demandadas hacen parte de una estrategia contra la evasión, que tiene otros elementos como la declaración anual de activos en el exterior y como la extensión del concepto de riqueza a instituciones como la fiducia y a otros bienes que antes no estaban comprendidos en él. Esta estrategia es la misma prevista en la *Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA)*, en vista de la notable movilidad que tienen hoy los capitales y en la circunstancia de que las personas suelen declarar sus bienes en los países en los que se encuentran y no en aquellos en los cuales son residentes fiscales.

Considera que en este caso no es aplicable el precedente contenido en la Sentencia C-833 de 2013, pues en este caso la norma se centra en los patrimonios y no en las rentas, de manera tal que en modo alguno se afecta el artículo 239.1 del Estatuto Tributario y, además, no se trata de una posibilidad sino de una obligación, lo cual impide asumir que se trata de una amnistía. Si bien existe un incentivo, que es impedir que se exijan sanciones, intereses y recargos por impuestos pasados,

No es que se condone una sanción automática (no hay sanciones automáticas en derecho tributario) o se “exonere” de un impuesto de renta y CREE, como se afirma en las demandas, ya que ocurre realmente otro fenómeno jurídico: la declaración patrimonial enerva la actuación administrativa de indagación y la posterior sanción si a ella hubiere lugar (cuando se hubieren demostrado los elementos constitutivos de la

infracción). Se trata de una medida de incentivo más que de un perdón y olvido de presuntas infracciones que no es necesario indagar ni cuantificar porque la sociedad, a través de sus representantes en el Congreso, se declara satisfecha con que se cumpla la nueva obligación de declarar e informar una base tributaria de corte patrimonial, pagar el 10% del valor de tales bienes y de allí en adelante tribute por estos bienes.

Si bien se acepta que podría haber una diferencia de trato entre los sujetos que no cumplieron sus deberes y los sujetos que sí lo hicieron, en todo caso esta diferencia obedece a dos fines legítimos: (i) obtener ingresos para equilibrar la crisis fiscal y atender de mejor manera el gasto y su componente social, y (ii) atraer a las personas que, sin ser delincuentes, ocultaron información sobre su patrimonio, sin que las autoridades hayan detectado esta irregularidad; para “*paliar el efecto nocivo en la cultura tributaria*” se toman cuatro importantes medidas: (i) exonerar del impuesto complementario a los cumplidos, (ii) sancionar el incumplimiento de los incumplidos, al obligarlos a declarar y pagar este impuesto complementario, (iii) hacer más severas las sanciones futuras para la conducta de ocultar bienes y (iv) restablecer la igualdad, al incorporar todos los bienes en la base gravable del impuesto a la riqueza.

**3.7. Intervención de los ciudadanos Juliana Salonia y Marcela Perna: inexequibilidad.** Coinciden con las dos demandas y reiteran los argumentos planteados en sus respectivos conceptos de la violación.

**3.8. Intervención de la Universidad Externado de Colombia: exequibilidad.** Afirma que la situación de los sujetos pasivos del impuesto complementario no es equiparable a la de quienes no lo son, pues el hecho generador del tributo es diferente. Sobre esta base considera que:

Las alusiones de los demandantes a que han debido contribuir con una tarifa que oscila entre el 0% y el 33% -según el caso- por concepto de impuesto sobre la renta, con una tarifa del 8% o 9% por concepto de CREE más la sobretasa creada por el artículo 22 de la Ley 1739 de 2014, no son correctas puesto que la omisión de activos o la declaración de pasivos inexistentes no es per se constitutivo de un hecho generador en el impuesto sobre la renta. Ahora bien, cuando se trata de la inclusión de activos o la

exclusión de pasivos inexistentes, opera de manera ordinaria y permanente lo reglado por el artículo 239-1, y la ley no está excluyendo o suspendiendo esta disposición.

Las normas demandadas no pueden cotejarse sólo con el principio de equidad tributaria, sino que también debe tenerse en cuenta el principio de eficiencia tributaria. Al hacer una ponderación entre estos principios, considera que:

(...) deben primar las consideraciones que justifican la norma aun cuando pudiese sacrificar tratamientos desiguales en casos específicos, su carácter temporal, y en concreto la idoneidad para lograr reducir la evasión de las personas que ocultan sus bienes y reducen su base patrimonial, pues en suma, la evasión constituye el mejor ejemplo de la inequidad, en cuanto se excluyen de tributación los bienes que con la norma se busca integrar a costa de la carga tributaria que corre por cuenta de los contribuyentes cumplidos.

#### **4. Concepto del Procurador General de la Nación: inexecutable con efecto retroactivo.**

4.1. El Ministerio Público, por medio del Concepto 5895, solicita a este tribunal que declare inexecutable los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014, *“con efecto retroactivo al 23 de diciembre de 2014, momento de la promulgación de esta ley”*.

4.2. Para fundar su solicitud, el concepto por establecer si en este caso se está o no ante una amnistía tributaria. Para este propósito se refiere *in extenso* al régimen tributario aplicable antes de que entrara en vigencia la Ley 1739 de 2012, para destacar las consecuencias que se seguían de que el contribuyente no cumpliera con sus obligaciones. En este contexto, precisa que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 1739 de 2014, al contribuyente incumplido no le sería aplicable el régimen sancionatorio por evasión o elusión del impuesto de renta, ni se generan consecuencias para la determinación del impuesto a la riqueza, ni se genera una infracción cambiaria, lo cual se reemplaza por el pago del impuesto de normalización tributaria. En vista de estas circunstancias, concluye que:

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.

4.3. Al estar frente a una amnistía tributaria, es necesario estudiar su posible justificación. Al hacerlo, encuentra que “*no existe una razón constitucional extraordinaria que justifique tal amnistía*”, pues (i) con las normas demandadas no se cubre ni en una mínima parte la desfinanciación presupuestal de 12.5 billones para el año 2015; (ii) las consecuencias de la reducción de ingresos provenientes del sector petrolero, “*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*”; (iii) el equilibrio coyuntural de las finanzas públicas puede lograrse con otros medios, menos gravosos que el de donar o perder tributos, como puede ser el caso del “*uso prudente de una pequeña parte de [las] reservas internacionales*” o con el manejo del “*diferencial cambiario de las mismas*”. Así, pues,

(...) 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 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*” es inconstitucional.

4.4. En cuanto a la falta de justificación de las normas demandadas, agrega que este tipo de medidas no tienen sentido cuando se viene aprobando y ratificando una serie de convenios de cooperación fiscal, que brindan herramientas útiles para verificar el incumplimiento de los contribuyentes que las normas demandadas buscan normalizar. Además, estas medidas no responden a la eficiencia tributaria, pues el sacrificio fiscal en materia de renta, CREE y pagos cambiarios, es más significativo que el exiguo beneficio del nuevo impuesto, cuyo suerte es incierta.

4.5. En vista de estas circunstancias, se solicita que se declare inexecutable las normas demandadas y que, además, esta declaración se haga con efectos retroactivos al momento de promulgación de la Ley 1739 de 2014. Esta solicitud adicional no desconoce el 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*” y

(...) de no ser así, las decisiones judiciales constitucionales terminarían cohonstando 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 constitucional que debe ser respetado y protegido en todas las instancias institucionales, incluidas las judiciales, especialmente por la Corte Constitucional por ser a quien se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución.

## II. FUNDAMENTOS.

### 1. Competencia.

Este tribunal es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014, conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política.

## 2. Problema jurídico.

Corresponde determinar si las normas demandadas, al crear el impuesto complementario de normalización tributaria, al fijar sus sujetos pasivos, su hecho generador, su base gravable, su tarifa y disponer que no habrá comparación patrimonial ni renta líquida gravable por la declaración de activos omitidos, ¿vulneran los principios de igualdad (art. 13 CP), buena fe (art. 83 CP), el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP) y los principios de equidad, eficiencia y progresividad, en los cuales se funda el sistema tributario (art. 363 CP)?

Dada la estrecha relación que existe, en el contexto de este caso, entre los aludidos parámetros de control, y en vista de que incluso los propios demandantes los plantean en un mismo cargo (D-10621)<sup>[6]</sup> o en dos cargos (D-10627)<sup>[7]</sup>, por razones metodológicas se procederá a su análisis conjunto.

**3. Cargo: vulneración de los principios de igualdad (art. 13 CP), buena fe (art. 83 CP), el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP) y los principios de equidad, eficiencia y progresividad, en los cuales se funda el sistema tributario (art. 363 CP).**

### 3.1. Alcance del cargo.

Las demandas *sub examine* plantean que el impuesto complementario de normalización tributaria, por sus sujetos pasivos, por su hecho generador, por su base gravable, por su tarifa y por las consecuencias que tiene respecto de la comparación patrimonial y de la renta líquida gravable, constituye una amnistía tributaria. Sobre esta base, argumentan que tal amnistía carece de justificación constitucional, pues no obedece a circunstancias excepcionales ni resulta razonable y proporcionada.

### 3.2. Las normas demandadas y su alcance.

3.2.1. Uno de los propósitos principales de la Ley 1739 de 2014 es el de crear mecanismos de lucha contra la evasión. Estos mecanismos están previstos en su Capítulo V, que comienza con el régimen del impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de cuyos elementos mínimos[8] se da noticia enseguida.

3.2.1.1. El impuesto complementario de normalización tributaria es un tributo transitorio, que se cobrará por los años 2015, 2016 y 2017, cuyos sujetos pasivos son (i) los contribuyentes del impuesto a la riqueza y (ii) los declarantes voluntarios de dicho impuesto, que tengan activos omitidos, conforme a lo previsto en el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014. Según se precisa en el párrafo de este artículo, los activos sometidos a este impuesto que hayan estado gravados en un período, no lo estarán en los períodos subsiguientes, de lo que se sigue que este tributo se paga por una sola vez, en cualquiera de los años indicados.

3.2.1.1.1. El artículo 292-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1 de la Ley 1739 de 2014, crea el impuesto a la riqueza por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, y señala sus sujetos pasivos. El artículo 293-2 del mismo estatuto, adicionado por el artículo 2 de la referida ley, determina las personas que no son sujetos pasivos de este tributo.

3.2.1.1.2. El artículo 298-7 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 8 de la Ley 1739 de 2014, prevé que las personas no obligadas a declarar el impuesto a la riqueza, podrán liquidarlo y pagarlo de manera libre y espontánea. Esta declaración producirá efectos legales y no estará sometida a la regla prevista en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, según la cual “*Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno*”.

3.2.1.2. El hecho generador del impuesto complementario de normalización tributaria es “*la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1 de enero de 2015, 2016 y 2017, respectivamente*”, según lo previsto en el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014. El párrafo 1 de este artículo precisa que los activos omitidos son “*aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo*” y que el pasivo inexistente es “*el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con*

*el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo de contribuyente*”. El parágrafo 2 reitera lo previsto en el parágrafo del artículo anterior, en el sentido de advertir que los activos gravados en un período, no lo estarán en los períodos subsiguientes<sup>[9]</sup>.

3.2.1.3. La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria es “*el valor patrimonial de los activos omitidos*” determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, que prevé lo concerniente al patrimonio bruto, a los bienes y a los derechos que lo integran, o el autoavalúo que establezca el contribuyente, que no puede ser inferior al antedicho, según lo prevé el inciso primero del artículo 37 de la Ley 1739 de 2014. En el inciso segundo de este artículo se precisa que esta base gravable se considera como el precio de adquisición de los bienes, para efecto de determinar su costo fiscal; y en el parágrafo se señala que los derechos en fundaciones de interés privado en el exterior, trusts o cualquier otro negocio fiduciario del exterior, se asimilan a derechos fiduciarios poseídos en Colombia, y su valor patrimonial se determinará conforme al artículo 271-1 del Estatuto Tributario.

3.2.1.4. La tarifa del impuesto complementario de normalización tributaria depende del año en el cual se declare y pague, de tal suerte que si se lo hace en el 2015 será del 10 %, en el 2016 será del 11.5% y en el 2017 será del 13%, según lo dispuesto por el artículo 38 de la Ley 1739 de 2014.

3.2.1.5. La forma de cobro y recaudo del impuesto complementario de normalización tributaria será la misma del impuesto a la riqueza, dado que el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014 prevé que su declaración, liquidación y pago se hará en la declaración del impuesto a la riqueza.

3.2.2. Además de los antedichos artículos, que prevén los elementos mínimos del impuesto complementario de normalización tributaria, las demandas se dirigen contra el artículo 39 de la Ley 1739 de 2014, conforme al cual los activos que sean objeto de este tributo se deben incluir, 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 el cual se declare aquel, y en los años siguientes si hubiere lugar a ello, y no podrán considerarse activos omitidos. Además de este deber, el artículo en

comento excluye expresamente las siguientes consecuencias: (i) frente al incremento patrimonial que pueda generarse, no habrá lugar a determinar la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni se generará renta líquida gravable, por los activos omitidos ni en el año en que se declaren ni en los años anteriores, respecto del impuesto de renta y complementarios y respecto del CREE; (ii) no se generará ninguna sanción en el impuesto de renta y complementarios; (iii) no se afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los períodos gravables anteriores; (iv) no se generará infracción cambiaría por el registro extemporáneo de las inversiones financieras y en activos en el exterior y sus movimientos; y (v) los activos objeto del impuesto complementario de normalización tributaria integrarán la base gravable del impuesto a la riqueza correspondiente del año en que el primero se declare y de los años siguientes si hay lugar a ello.

3.2.3. Dado su espectro temporal, que incluye lo acaecido antes del 1 de enero de 2015, de 2016 o de 2017<sup>[10]</sup>, para establecer el alcance del régimen especial transitorio del impuesto complementario de normalización tributaria, se lo debe comparar con el régimen general, también transitorio, de los impuestos al patrimonio y a la riqueza y, en razón de sus exclusiones<sup>[11]</sup> también debe compararse con el régimen general de los impuestos de renta y complementarios, CREE y el régimen cambiario.

3.2.3.1. El impuesto al patrimonio, que también había sido previsto como un tributo transitorio, y que antecedió al impuesto a la riqueza, fue regulado entre otras normas por las Leyes 863 de 2003, 1111 de 2006, 1370 de 2009, 1430 de 2010 y por el Decreto Legislativo 4825 de 2010, tuvo una serie diversa de tarifas: 0.3% (art. 17 de la Ley 863 de 2003), 1.2% (art. 29 de la Ley 1111 de 2006); 2.4% para patrimonios de entre tres mil y cinco mil millones de pesos y 4.8% para patrimonios de más de cinco mil millones de pesos (art. 5 de la Ley 1370 de 2009 y art. 10 de la Ley 1430 de 2010). En cuanto a su administración y control, regulada en el artículo 298-2 del Estatuto Tributario, la DIAN podía aplicar las sanciones previstas en este estatuto que sean compatibles con la naturaleza del impuesto, de tal suerte que los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección e inexactitud eran las establecidas en este estatuto para las declaraciones tributarias y, en caso de no presentarse la declaración, se procederá a emplazar al contribuyente, a quien si no presenta dicha declaración, se le practicará una liquidación de aforo, tomando como base

el valor del patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada y *“aplicando una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado”*, que se reducirá a la mitad si el contribuyente declara y paga la totalidad del impuesto y la sanción reducida dentro del término previsto para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo. El artículo 298-5 del Estatuto Tributario precisa que realizar ajustes que no corresponden a operaciones efectivas o reales y que impliquen la disminución del patrimonio líquido, *“a través de omisión o subestimación de activos, reducción de valorizaciones o de ajustes o de reajustes fiscales, la inclusión de pasivos inexistentes o de provisiones no autorizadas o sobreestimadas de los cuales se derive un menor impuesto a pagar”*, constituye inexactitud sancionable, *“sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar”*.

3.2.3.2. El impuesto a la riqueza, que reemplazó al impuesto al patrimonio, fue creado por el artículo 1 de la Ley 1739 de 2014, que adicionó el artículo 292-2 al Estatuto Tributario. Este impuesto está previsto como un tributo transitorio y extraordinario para los años 2015, 2016, 2017 y 2018. En este último año, el tributo desaparece para las personas jurídicas. En este mismo artículo se precisa quienes son sus sujetos pasivos y en el artículo siguiente se señala quienes no son contribuyentes del mismo. Su tarifa, prevista en el artículo 5 de la ley en comento, que adicionó el artículo 296-2 al Estatuto Tributario, prevé dos tipos: la de las personas jurídicas y la de las personas naturales. Para las primeras, la tarifa depende del año y de la base gravable. En el año 2015 las tarifas son de 0.20%, 0.35%, 0.75%, 1.15%, si la base gravable es de menos de dos mil millones de pesos, de menos de tres mil millones de pesos, de menos de cinco mil millones de pesos o de cinco mil o más millones de pesos, respectivamente. En el año 2016 a las mismas bases gravables corresponde una tarifa de 0.15%, 0.25%, 0.50% y 1.00%, respectivamente. En el año 2017 las tarifas para dichas bases gravables son 0.05%, 0.10%, 0.20% y 0.40%, respectivamente. Para las segundas, la tarifa sólo depende de la base gravable y es de 0.125%, 0.35%, 0.75%, 1.50%, si la base gravable es de menos de dos mil millones de pesos, de menos de tres mil millones de pesos, de menos de cinco mil millones de pesos o de cinco mil o más millones de pesos, respectivamente. En cuanto a su administración y control, el artículo 9 de la Ley 1739 de 2014, que adiciona el artículo 298-8 del Estatuto Tributario hace una remisión a los artículos 298, 298-1, 298-2 *ibídem* y a las demás normas concordantes, valga decir, en lo

relevante para este caso a las mismas reglas aplicables al impuesto al patrimonio.

3.2.3.3. El impuesto a la renta y complementarios y el impuesto CREE prevén, cuando se presenta un incremento patrimonial, la siguiente consecuencia: se procede a determinar la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, previsto en el artículo 236 y siguientes del Estatuto Tributario. Este sistema, en lo relativo a activos omitidos o pasivos inexistentes, según lo dispuesto en el artículo 239-1 ibídem, prevé que *“el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión”* y que *“El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud”*.

3.2.3.4. El Capítulo VI, Sección II, artículo 36 y 37 de la Resolución Externa 8 de 2000, por la cual se compendia el régimen de cambios internacionales, regulan lo relativo a las inversiones financieras y en activos en el exterior. El artículo 36 prevé que las personas residentes en Colombia deben canalizar a través del mercado cambiario una serie de operaciones[12] y el artículo 37 dispone que dichas operaciones *“deberán registrarse en el Banco de la República”*, cuando *“su monto acumulado sea igual o superior a quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$500.000) o su equivalente en otras monedas”*.

3.2.4. En anterior ejercicio descriptivo y comparativo, revela que el impuesto complementario de normalización tributaria es, en realidad, un verdadero tributo y, en tanto tal, reviste un carácter obligatorio para sus sujetos pasivos. Si bien este tributo puede tener como consecuencia la normalización tributaria del contribuyente que ha omitido activos o que ha declarado pasivos inexistentes, su declaración, liquidación y pago, no corresponden a su mera voluntad, sino que constituyen una verdadera obligación tributaria a su cargo, cuyo incumplimiento genera consecuencias[13].

### **3.3. Las amnistías y los saneamientos en materia tributaria. Reiteración de Jurisprudencia.**

3.3.1. A partir de la Sentencia C-511 de 1996, en la que se declaró la inexecutable, sin efectos retroactivos, de una serie de saneamientos,

previstos en los artículos 238, 239, 241, 242, 243, 244 y 245 de la Ley 223 de 1995, por considerar que si bien las medidas allí previstas son eficaces e idóneas para lograr la finalidad pretendida, se trata de medidas “*claramente desproporcionadas*”, este tribunal ha sido muy estricto cuando se trata de analizar la constitucionalidad de amnistías y de saneamientos en materia tributaria, porque con ellas:

(...) [se] 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 oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron.

Este especial rigor en el análisis, que exige demostrar que las medidas previstas en la ley sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad propuesta, en un test de proporcionalidad<sup>[14]</sup>, implica que:

Los problemas de eficiencia o eficacia del aparato estatal, no pueden resolverse a costa de la igualdad tributaria y de la abdicación del Estado de derecho. En materia tributaria, la eficacia puede, en ocasiones, desplazar la primacía que por regla general debe mantener la equidad. Sin embargo, no puede sostenerse que la solución de la ineficiencia del aparato estatal dedicado a cobrar los créditos fiscales pueda ser la de alterar retroactivamente la carga tributaria de los contribuyentes colocados en la misma situación, salvo en lo que tiene que ver con la mora en el pago de sus obligaciones. En estas condiciones asimismo se sacrifica el estado de derecho. Las autoridades que están instituidas para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2), se ven compelidas por la ley a resignar de esta función, no negociable, con el objeto de superar las falencias que exhiben en materia de recaudo, las que debían resolverse a través de otros medios distintos. La ley llega hasta el extremo de renunciar a practicar las liquidaciones de revisión respecto de los declarantes cumplidos, pero lo hace con el objetivo de darle un barniz de postiza generalidad y legitimidad a los beneficios que concede a los deudores morosos. El estado de derecho que se sustenta, no sólo en el

respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia, termina convertido en el artículo negociable y en el precio que se ha de pagar para colmar las aulagas y apremios del fisco, originados claramente en la ineficiencia de la administración.

La ley no puede restarle efectividad a los deberes de solidaridad y, en especial, al de tributación (C.P. art. 2 y 95-9). Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.

El cumplimiento de un deber constitucional, como el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, reposa en la confianza legítima de que todos los sujetos concernidos por la norma, lo observarán y que las autoridades, en caso contrario, coercitivamente lo harán exigible frente a los remisos. La ley que retroactivamente cambia las reglas de juego y favorece a los deudores morosos, viola flagrantemente el postulado de la buena fe de que subyace al estricto cumplimiento del deber de tributar (C.P. arts 83 y 95-9).

La regla de decisión del tribunal en esta sentencia, según la síntesis que en ella aparece, es la siguiente:

En suma, las amnistías o saneamientos como el que consagran las normas estudiadas, en principio son inconstitucionales. Sin embargo, lo anterior no es óbice para que en situaciones excepcionales, puedan adoptarse medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de una manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción. Naturalmente, por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde estricta congruencia

con la causa y la finalidad que las anime, la carga de la justificación de que el régimen excepcional que se adopta es razonable y proporcionado, y que se sustenta en hechos reales, corresponderá a los autores y defensores del mismo y, en consecuencia, se examinará por la Corte en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso.

3.3.2. La *ratio* de la sentencia anterior fue reiterada en la Sentencia C-992 de 2001, en la cual se declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 4 de la Ley 633 de 2000. En esta sentencia consideró que el “*beneficio especial de auditoría*” previsto en la ley, era una amnistía que favorecía a los contribuyentes 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*”, pues tales contribuyentes incurrieron en mora “*desde el momento en que debi[eron] declarar dichos activos y no lo hicieron*”.

3.3.3. En la Sentencia C-1115 de 2001 se declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 100 de la Ley 633 de 2000, al considerar que esta norma, relativa a la reducción periódica del porcentaje que servía de base para calcular los intereses moratorios de las obligaciones tributarias, establecía una amnistía, aunque no lo dijera expresamente, pero sí lo fuera por su contenido normativo, y el legislador no había satisfecho la especial carga de argumentación prevista en la Sentencia C-511 de 1996.

3.3.4. En la Sentencia C-823 de 2004 se declaró executable el artículo 32 de la Ley 863 de 2003, que preveía un beneficio temporal para los contribuyentes morosos relativo al orden de imputación de sus pagos para dar prelación a los anticipos, impuestos o retenciones sobre las sanciones y sobre los intereses, por considerar que “*las condiciones dentro de las cuales opera la norma acusada no comportan una ventaja para los deudores morosos frente a los cumplidos, porque la carga tributaria a cargo de aquéllos sigue siendo considerablemente más gravosa –sanciones, intereses, actualización por inflación cuando haya lugar a ello-, lo que evidencia que la alegada equiparación no se da bajo ninguna circunstancia*”.

3.3.5. En la Sentencia C-910 de 2004 se declaró exequible el artículo 6 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 239-1 y modificó el artículo 649 al Estatuto Tributario, por considerar (i) que lo adicionado, *“lejos de establecer una amnistía, dispone un régimen más gravoso para el tratamiento de los activos omitidos o los pasivos inexistentes, en la medida en que los considera, en todo caso, como renta líquida gravable y los grava como tales, sin perjuicio de la sanción por inexactitud, cuando corresponda”*; y (ii) que respecto de lo modificado, su análisis no puede hacerse al margen del precitado artículo 239-1, se tiene que *“Como quiera que la medida transitoria se aplica a activos omitidos o a pasivos que se habrían generado en periodos no revisables, y que en la misma se dispone el pago de la correspondiente sanción, no encuentra la Corte que ella constituya una especie de amnistía tributaria, y la norma habrá de declararse exequible”*.

3.3.6. A partir de los anteriores referentes, en la Sentencia C-833 de 2013 este tribunal sintetizó su doctrina sobre las condiciones de constitucionalidad de las amnistías tributarias, en los siguientes términos:

(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.<sup>[15]</sup> 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.<sup>[16]</sup>

(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.<sup>[17]</sup>

(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.<sup>[18]</sup>

(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.<sup>[19]</sup>

(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)[20]; 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).[21]

(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)[22]; 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)[23]; 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).[24]

(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.[25]

3.3.7. En la Sentencia C-833 de 2013, que contiene el precedente más próximo en esta materia, se declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, que adicionaba cuatro párrafos al artículo 239-1 del Estatuto Tributario, siendo el primero de ellos transitorio, para permitir a los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios

(...) 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 períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable, siempre y cuando no se hubiere notificado requerimiento especial a la fecha de entrada en vigencia de la

presente ley. Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

3.3.7.1. La regla de decisión que el tribunal aplicó a este caso fue la contenida en la Sentencia C-910 de 2004, según la cual *“se consideran compatibles con la Constitución aquellas medidas que incentiven a los contribuyentes para declarar activos omitidos o excluir pasivos inexistentes, siempre y cuando no establezcan, sin una justificación constitucional adecuada, un tratamiento más beneficioso del que habría correspondido al mismo contribuyente o a otro en idéntica situación en caso de haber declarado dichos activos de manera oportuna y/o no haber incurrido en pasivos inexistentes”*.

3.3.7.2. Para aplicar la antedicha regla, este tribunal comenzó por precisar el sentido y el alcance de la norma demandada; prosiguió por la comparación de este régimen especial transitorio con el régimen general permanente, previsto en el artículo 239-1, para establecer que *“pese a la similitud estructural entre ambos regímenes, la regla de decisión que fundamentó la declaratoria de exequibilidad del artículo 239-1 del Estatuto Tributario no podría trasladarse sin más al presente caso”*, pues en el caso anterior la norma se ajustaba a la Constitución, *“por cuanto el tratamiento otorgado a los contribuyentes que se acogieran a este régimen resultaba incluso más gravoso del que habrían tenido en caso de declarar de manera oportuna y veraz sus ingresos”*, lo que no ocurriría en este caso, al menos *prima facie*, el trato dado al contribuyente que se acoga a la medida sería más benigno que el otorgado al contribuyente que *“cumplió con la obligación de incluir todos sus bienes y no modificar su situación patrimonial con pasivos inexistentes”*. Así, pues,

Para llegar a esta conclusión se tiene en cuenta, en primer lugar, que la tarifa del impuesto a las ganancias ocasionales que le corresponde pagar a quien se acoge a este régimen transitorio es menor que la tarifa prevista para el impuesto de renta establecido en períodos anteriores. Y si bien es cierto que, como lo afirman algunos de los intervinientes, para el caso de los contribuyentes que declararon sus activos de manera oportuna, la base

gravable habría podido disminuir como consecuencia de la aplicación de deducciones y costos, no es posible afirmar que, en todo caso, tales deducciones compensaran el mayor valor de la tarifa aplicable al impuesto de renta e implicaran el pago de un impuesto menor al establecido en la norma acusada. En segundo lugar, la omisión de declarar activos o la inclusión de pasivos inexistentes tuvo como efecto disminuir el patrimonio en el correspondiente período gravable en el que se verificó la infracción tributaria, con la eventual consecuencia de sustraer al contribuyente, en éste y en los sucesivos períodos, del pago del impuesto al patrimonio al que se encuentran obligados quienes cumplan con las condiciones establecidas en los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario; o bien, en caso de no sustraerlo por completo, de reducir la base para su liquidación, en relación con un contribuyente que, en igual situación económica, haya cumplido con la obligación de declarar todos sus activos y no elevar injustificadamente sus pasivos.

No escapa a la Sala que, como lo sugieren algunos intervinientes, pueden existir situaciones puntuales en las cuales el régimen previsto en la norma acusada no resulte más beneficioso en relación con el tratamiento fiscal que habría recibido el contribuyente en caso de haber incluido todos sus activos de manera oportuna en la declaración de renta correspondiente al año gravable en el que estos se generaron y no hubiese declarado pasivos inexistentes. La conclusión a la que se llegue en cada caso depende de la situación específica de cada contribuyente, de las normas que le eran aplicables en el año gravable en el que debieron ser declarados dichos ingresos, y de contingencias de otro tipo que escapen al análisis que es posible hacer en sede de control abstracto de constitucionalidad.

3.3.7.3. A partir de las anteriores circunstancias, el tribunal procedió a determinar si se estaba ante una amnistía tributaria y, en caso de estarlo, a verificar si la misma tenía o no justificación.

3.3.7.3.1. En cuanto a lo primero, estableció (i) que la medida “*presupone el incumplimiento de una obligación tributaria, cual es la de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos*”; (ii) que con el régimen transitorio previsto en la norma demandada se estimula al contribuyente que faltó a su deber, al “*no aplicar las consecuencias gravosas*

a las que ordinariamente hay lugar frente a este tipo de infracciones” y, además, “ofrecer un tratamiento fiscal para los ingresos declarados más favorable del que habría correspondido: (i) en caso de que el contribuyente los hubiere incluido de manera oportuna en la declaración del período en el cual se generaron o (ii) hubiere regularizado su situación acogiéndose al régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario”<sup>[26]</sup>. Por lo tanto, concluye que se está frente a una amnistía tributaria.

3.3.7.3.2. En cuanto a lo segundo, para verificar la justificación de la medida, valga decir, para constatar si el legislador acreditó o no la existencia de una situación excepcional que justifique su adopción, el tribunal comenzó por determinar el tipo de test de proporcionalidad aplicable, en los siguientes términos:

41. Aun cuando la Corte Constitucional ha reconocido una amplia libertad de configuración al legislador en materia tributaria<sup>[27]</sup> y, por ende, ha establecido que, en principio, sus medidas deben ser sometidas a un test leve de proporcionalidad,<sup>[28]</sup> también ha sostenido que en determinados casos se justifica la aplicación de un test de mayor intensidad, como ocurre cuando existe un “*indicio de inequidad o arbitrariedad*” en las normas tributarias sometidas a control. Así, para el caso de las exenciones tributarias en las que se advierten indicios de inequidad, la Corte ha empleado un escrutinio intermedio,<sup>[29]</sup> mientras que en el caso de las amnistías tributarias, cuando se ha valido de esta herramienta, ha aplicado un test estricto de proporcionalidad.<sup>[30]</sup>

Al aplicar el test estricto, se debía verificar que el fin de la medida es legítimo, importante e imperioso; que el medio empleado es adecuado, efectivamente conducente y necesario; y que los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales.

3.3.7.3.2.1. La finalidad de la norma, que es “*contribuir a reducir los altos niveles de evasión y elusión fiscal*” se consideró legítima, importante (en tanto se orienta a aumentar la eficiencia del sistema tributario) e imperiosa (en tanto se requiere aumentar los recursos disponibles para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado).

3.3.7.3.2.2. El medio empleado se consideró idóneo (pues se trata de un incentivo importante para que los contribuyentes regularicen su situación fiscal), pero no necesario, pues *“existiendo un régimen general para la inclusión de activos omitidos y la exclusión de pasivos inexistentes, que permite lograr la finalidad prevista en la norma acusada sin romper el equilibrio en la distribución de las cargas públicas, la Sala no encuentra una razón que justifique la necesidad de introducir el régimen transitorio previsto en la norma acusada”*.

3.3.7.3.2.3. En estas condiciones, la medida resulta desproporcionada, ya que, *“En aras de lograr un propósito legítimo, como es el aumento de la base de recaudo tributario, se introduce un beneficio que, si bien puede estimular a algunos infractores a sanear su situación fiscal, lo hace al costo de sacrificar los mandatos de generalidad del tributo y equidad horizontal, que están en la base de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria”*.

3.4. La Sentencia C-833 de 2013, que es la más próxima en el tiempo de las sentencias relevantes para este caso, analiza y, a la postre, declara inexecutable, el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, que permitía a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables. Se trata, pues, de un instrumento que depende de la voluntad del contribuyente, ya que si éste no lo desea, no está obligado a incluir dichos activos y pasivos como ganancia ocasional. Las normas que ahora se revisan, al prever un impuesto, como ya se advirtió<sup>[31]</sup>, no dependen de la mera voluntad del contribuyente, ya que establecen una verdadera obligación tributaria. Además, su alcance es mucho más amplio que el de la norma anterior, pues no van dirigidas sólo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sino a todos los contribuyentes que posean activos omitidos y pasivos inexistentes, así no hayan declarado antes el impuesto sobre la renta y complementarios.

3.5. La circunstancia de que el impuesto de normalización tributaria sea, al igual que el impuesto a la riqueza, del cual es complementario, temporal, no menoscaba en modo alguno su condición de impuesto, ni lo convierte en un elemento potestativo del contribuyente.

### **3.4. El margen de configuración del legislador en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia.**

3.4.1. El margen de configuración del legislador en materia tributaria es muy amplio, conforme a lo previsto en los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución[32]. Dentro de este margen el legislador puede crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, y puede regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, sus sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo[33]. Además, puede prever exenciones a dichos tributos[34].

3.4.2. En virtud del principio democrático el legislador, dentro del marco de la Constitución, puede definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos fines[35]. En el contexto de una democracia pluralista, como es el de la República de Colombia, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un “orden económico y social justo”. Frente a las múltiples alternativas, el legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, puede elegir la que considere mejor o más adecuada[36], al punto de que este tribunal ha llegado a sostener que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva”[37].

3.4.3. Si bien se trata de un margen amplio, este tribunal ha precisado que tiene una serie de límites, que obedecen a dos fundamentos constitucionales[38]: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos (art. 95.9 C.P.) dentro de criterios de justicia y equidad; y (ii) el diseño de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (art. 363 C.P.). Además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que resulte imposible justificarlo conforme a la Constitución; ni ejercerse de forma contraria a los derechos fundamentales[39]; ni desconocer en su ejercicio que las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva[40].

3.4.4. Dentro de este margen de configuración, el legislador puede establecer exenciones a los tributos. Estas exenciones, que se identifican por su “*carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible*”<sup>[41]</sup>, corresponden a hechos que estarían gravados, de manera total o parcial, pero que por motivos de política económica, fiscal, social o ambiental, se sustraen total o parcialmente del pago. Para establecer exenciones el legislador debe respetar la iniciativa del Gobierno en la materia (art. 154 CP), la prohibición relativa a los tributos propios de las entidades territoriales (art. 294 CP)<sup>[42]</sup> y los límites que se siguen del principio de igualdad (art. 13 CP), del deber general de contribuir (art. 95.9 CP) y de los principios del sistema tributario (art. 363 CP)<sup>[43]</sup>.

3.4.5. El alcance del margen del amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, según lo sintetizó este tribunal en la Sentencia C-883 de 2011 y lo reiteró en la Sentencia C-615 de 2013, implica que:

(i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (v) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad<sup>[44]</sup>

## **3.5. La igualdad como valor, principio y derecho. Reiteración de jurisprudencia.**

3.5.1. La igualdad tiene un tripe rol en el ordenamiento constitucional: el de valor, el de principio y el de derecho<sup>[45]</sup>. En tanto valor, la igualdad es una norma que establece fines, dirigidos a todas las autoridades creadoras del

derecho y en especial al Legislador; en tanto principio, la igualdad es una norma que establece un deber ser específico y, por tanto, se trata de una norma de mayor eficacia que debe ser aplicada de manera directa e inmediata por el Legislador o por el juez[46]; en tanto derecho, la igualdad es un derecho subjetivo que *“se concreta en deberes de abstención como la prohibición de la discriminación y en obligaciones de acción como la consagración de tratos favorables para los grupos que se encuentran en debilidad manifiesta. La correcta aplicación del derecho a la igualdad no sólo supone la igualdad de trato respecto de los privilegios, oportunidades y cargas entre los iguales, sino también el tratamiento desigual entre supuestos disímiles”*[47].

3.5.2. La igualdad se reconoce y regula en varios textos constitucionales, como en el preámbulo, en los artículos 13, 42, 53, 70, 75 y 209. Esta múltiple presencia, como lo ha puesto de presente este tribunal[48], indica que la igualdad *“carece de un contenido material específico, es decir, a diferencia de otros principios constitucionales o derechos fundamentales, no protege ningún ámbito concreto de la esfera de la actividad humana sino que puede ser alegado ante cualquier trato diferenciado injustificado. De la ausencia de un contenido material específico se desprende la característica más importante de la igualdad: su carácter relacional”*.

3.5.3. Dado su carácter relacional, en el contexto de la acción pública de inconstitucionalidad la igualdad requiere de una comparación entre dos regímenes jurídicos. Esta comparación no se extiende a todo el contenido del régimen, sino que se centra en los aspectos que son relevantes para analizar el trato diferente y su finalidad. El análisis de la igualdad da lugar a un juicio tripartito, pues involucra el examen del precepto demandado, la revisión del precepto respecto del cual se alega el trato diferenciado injustificado y la consideración del propio principio de igualdad. La complejidad de este juicio no puede reducirse a revisar la mera adecuación de la norma demandada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que requiere incluir también al otro régimen jurídico que hace las veces de término de la comparación. Ante tal dificultad este tribunal suele emplear herramientas metodológicas como el test de igualdad[49].

3.5.4. En tanto principio, la igualdad es una norma que establece un deber ser específico, aunque su contenido puede aplicarse a múltiples ámbitos del

quehacer humano, y no sólo a uno o a algunos de ellos. Este deber ser específico, en su acepción de igualdad de trato, que es la relevante para el asunto *sub examine*, comporta dos mandatos: (i) el de dar un mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no haya razones suficientes para darles un trato diferente; y (ii) el de dar un trato desigual a supuestos de hecho diferentes.

3.5.5. A partir del grado de semejanza o de identidad, es posible precisar los dos mandatos antedichos en cuatro mandatos más específicos aún, a saber: (i) el de dar el mismo trato a situaciones de hecho idénticas; (ii) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que no tienen ningún elemento en común; (iii) el de dar un trato paritario o semejante a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las primeras sean más relevantes que las segundas; y (iv) el de dar un trato diferente a situaciones de hecho que presentes similitudes y diferencias, cuando las segundas más relevantes que las primeras.

### **3.6. El principio de buena fe en las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas. Reiteración de jurisprudencia.**

3.6.1. El artículo 83 de la Constitución prevé un deber a cargo de los particulares y de las autoridades públicas: ceñirse en sus actuaciones a los postulados de la buena fe, y una presunción: en las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades públicas se presume su buena fe. Este tribunal, al precisar el sentido de este principio<sup>[50]</sup>, ha puesto de presente su función integradora en el ordenamiento y su función reguladora de las relaciones entre los particulares y el Estado<sup>[51]</sup>. En este contexto, ha destacado que el principio de la buena fe “*exige a los particulares y a las autoridades públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una “persona correcta (vir bonus)”*”<sup>[52]</sup>, de tal suerte que se refiere a la “*confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada*”<sup>[53]</sup>. La presunción de buena fe es una presunción de hecho, no de derecho. Por lo tanto, admite prueba en contrario<sup>[54]</sup>.

3.6.2. Si bien la regla es la de que la buena fe se presume, en algunos casos excepcionales, este tribunal ha reconocido que la ley puede presumir la mala fe e incluso el dolo, que sería también una presunción de hecho, que admite prueba en contrario. Así ha ocurrido, por ejemplo, en las Sentencias C-544 de 1994, C-

540 de 1995 y C-512 de 2013. En la primera sentencia declaró exequible el inciso final del artículo 768 del Código Civil, conforme al cual el error en materia de derecho, constituye una presunción de mala fe, que no admite prueba en contrario. En la segunda sentencia declaró exequible el artículo 769 del Código Civil, según el cual la buena fe se presume, salvo en los casos en que la ley establece la presunción contraria. En la tercera sentencia declaró exequible el artículo 118 de la Ley 1474 de 2011, que prevé los supuestos en los cuales se presume el dolo y la culpa grave del gestor fiscal.

3.6.3. La presunción de buena fe en materia tributaria fue analizada por este tribunal en la Sentencia C-249 de 2013, al estudiar el reconocimiento parcial, para efectos tributarios, de los pagos en efectivo. En este análisis se destacó que un mayor control fiscal y, por ende, un mayor control sobre las actividades de los contribuyentes, no se puede considerar como una presunción de su mala fe, pues no se asume que el contribuyente evade impuestos o defrauda al fisco, pues en todo caso reconoce un efecto parcial a los pagos que haga en efectivo. El desestimular el uso del efectivo busca que las transacciones de los contribuyentes sean más transparentes, lo que redundará en la eficiencia del sistema tributario.

### **3.7. El deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Reiteración de jurisprudencia.**

El deber de contribuir a financiar los gastos y las inversiones del Estado, previsto en el artículo 95.9 de la Constitución, involucra tanto obligaciones sustanciales como obligaciones formales. Entre las primeras está la obligación de pagar los tributos. Entre las segundas está la de cumplir con *“aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración”*, como es, por ejemplo, la de *“suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto en el que cada contribuyente está obligado a tributar”*<sup>[55]</sup>. Por lo tanto, este deber constitucional se incumple cuando no se paga los tributos o cuando no se cumple con las antedichas cargas, como puede ocurrir, por ejemplo, cuando la información suministrada es incompleta o falsa, de tal suerte que la liquidación correspondiente puede ser por una suma inferior a aquella que en realidad el contribuyente tendría que pagar.

### **3.8. Los principios fundamentales del sistema tributario. Reiteración de jurisprudencia.**

3.8.1. El sistema tributario está sometido al principio de legalidad (numerales 10, 11 y 12 del artículo 150 y artículo 338 CP), de tal suerte que el órgano de representación popular que cree un tributo debe fijar con claridad y precisión sus elementos mínimos[56], entre los cuales se encuentran: los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo[57].

3.8.2. El artículo 363 de la Constitución, además de prohibir la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, prevé que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que son parámetros para determinar la “*legitimidad del sistema tributario*”[58]. Estos principios se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular, como se precisa en la Sentencia C-409 de 1996, al advertir:

Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible.

3.8.2.1. El principio de equidad tributaria es una manifestación específica del principio de igualdad, que se concreta en la proscripción de tratos legales tributarios diferentes injustificados, sea porque no hay razón para el trato desigual o sea porque se dé un mismo trato pese a existir razones para dar un

trato desigual[59]. El principio de equidad puede ser considerado en términos horizontales o verticales. La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe dar un mismo trato a las personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, de manera tal que mantengan su paridad luego de pagar sus tributos. La equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, implica que la carga tributaria se debe distribuir de tal manera que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una mayor cuota del impuesto[60].

3.8.2.2. El principio de progresividad tributaria es una manifestación del principio de equidad, que se concreta en el deber de gravar igual a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y de diferente manera a quienes tienen distinta capacidad de pago (equidad vertical)[61].

3.8.2.3. El principio de eficiencia tributaria se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos a considerar: el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal[62]. La ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes conduce a que los gastos e inversiones públicas se hagan a costa de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones[63].

## **3.9. Caso concreto.**

3.9.1. Conforme a la metodología seguida por este tribunal para juzgar las amnistías o los saneamientos en materia tributaria, corresponde determinar, en primer lugar, si se está o no frente a este fenómeno y, de estarlo, qué tipo de amnistía o de saneamiento es el previsto en los artículos demandados.

3.9.1.1. Es evidente que desde el punto de vista formal la respuesta es negativa, pues la norma *sub examine* crea un nuevo tributo, el impuesto complementario de normalización tributaria[64]. Como ya se puso de presente al analizar las normas demandadas y su alcance[65], y al distinguir este caso del juzgado en la Sentencia C-833 de 2013[66], en esta oportunidad la normalización no

depende de la voluntad del contribuyente, que puede acogerse o no a lo previsto en los artículos demandados, sino que se trata de una verdadera obligación tributaria, que debe cumplir así no tenga la disposición de hacerlo.

3.9.1.2. Como también se advirtió, este impuesto tiene un alcance mayor a la medida prevista en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, pues va dirigido a todas las personas que, siendo residentes fiscales en Colombia, tengan activos omitidos o pasivos inexistentes, pues la posesión de los mismos es el hecho generador del impuesto[67]. Se trata, pues, de bienes respecto de los cuales la administración no ha tenido y no tiene conocimiento y, por ende, acceso, respecto de los cuales no existe una obligación liquidada que condonar.

3.9.1.3. Existe, además, una importante circunstancia que incide de manera directa en este caso, pues marca una clara diferencia respecto de los referentes que existían al momento de juzgar casos anteriores. Esta circunstancia es la de la residencia fiscal, que es un elemento imprescindible para determinar los obligados en los tributos de renta, CREE, riqueza (antes patrimonio) y, por supuesto, en el impuesto complementario de normalización tributaria que ahora se examina.

3.9.1.3.1. Según lo que preveía el artículo 10 del Estatuto Tributario, la residencia fiscal se determinaba a partir (i) del hecho de permanecer, de manera continua o discontinua, por más de seis meses en el año o período gravable; o (ii) del hecho de que la persona natural conservase su familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aunque permaneciese en el exterior[68]. Este artículo fue modificado por el artículo 2 de la Ley 1607 de 2012, para agregar otros hechos, como (i) el de ser cónyuge o compañero permanente, o padre de hijos menores, que tengan residencia fiscal en el país; (ii) el de que el 50% o más de los ingresos sean de fuente nacional; (iii) el de que el 50% o más de los bienes sean administrados en el país; (iv) el de que 50% o más de los activos se entiendan poseídos en el país; (v) el de que ante un requerimiento de la administración, no se acredite la condición de residente en el exterior para efectos tributarios; y (vi) el de tener residencia fiscal en un lugar que el Gobierno Nacional califique como paraíso fiscal. Este artículo, a su vez, fue modificado también por el artículo 25 de la Ley 1739 de 2014, que le agregó un párrafo, para determinar que no serán residentes fiscales los nacionales cuando (i) el 50% o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la

jurisdicción de su domicilio; y (ii) el 50% o más de sus activos estén en la jurisdicción en la que tengan su domicilio.

3.9.1.3.2. Ante la entidad y la novedad de los cambios normativos que se introdujeron en los dos últimos años, muchas personas con doble nacionalidad y con intereses patrimoniales en diferentes países, los nacionales colombianos que residen en el exterior, las personas que residen en Colombia pero tienen bienes fuera del país, entre otras, pueden tener serias dudas sobre sus obligaciones tributarias, de tal suerte que, al menos en estos eventos, no es posible asumir *prima facie* que el incumplimiento de tales obligaciones obedezca a su mala fe.

3.9.1.3.3. La situación de las antedichas personas, en el proceso de formación de la ley, fue un elemento de juicio relevante, para el diseño legislativo de las normas *sub examine*. En efecto, en su intervención ante las comisiones terceras y cuartas conjuntas de ambas cámaras[69], en el debate del proyecto de ley, el Director de la DIAN, puso de presente que:

Las cifras de activos que tienen los colombianos en el exterior varían mucho; pueden variar de veinte (20) mil, treinta (30) mil millones de dólares ¿es muy difícil cuantificar esa cifra?. Lo que sí hemos calculado nosotros es lo siguiente: En el 2015 claramente es muy difícil que haya un impacto en el recaudo importante, bajo esa figura, ¿por qué? Porque razonablemente el contribuyente va a esperar a que la Corte Constitucional se pronuncie sobre este beneficio, o ese impuesto. En la normalización nadie va a querer declarar un activo, con el riesgo de que exista una declaratoria de inconstitucionalidad de la Corte; luego en 2015, no se van a ver beneficios de ingresos por esta figura. Lo que sí esperamos es que, en el 2016, se presenten alrededor de unos dos mil quinientos (2.500) millones de dólares, en activos omitidos, lo que representaría al final que son más o menos cinco (5) billones de pesos, es decir, unos quinientos (500) mil millones de pesos, en el recaudo del 2016.

Sobre este mismo asunto, en su intervención ante la sesión plenaria del Senado[70], en el debate del proyecto de ley, el Ministro de Hacienda y Crédito Público precisó que:

En la medida en que hoy tenemos acuerdos de intercambio de información con países donde hay activos de colombianos, 53 países acaban de firmar con Colombia un convenio de cooperación en materia de intercambio de información tributaria. Vamos a tener un radar con un mayor espectro en la DIAN, vamos a saber qué tienen los colombianos en el exterior, esas es nuestra lucha para tener intercambio de información con más países, eso es lo que nosotros queremos: información; en nuestras reglas de juego hoy no hay ningún problema que el colombiano tenga unos activos en el exterior, eso no tiene ningún problema, aquí no estamos hablando de repatriación, no, estamos hablando de que se declare, que esos activos que tienen los contribuyentes colombianos en el exterior se incluyan. Entonces, estas normas de la reforma lo que buscan es atraer al contribuyente a declarar esos activos, insisto activos que pueden estar en el exterior o en el país.

3.9.1.4. No obstante, pese a las anteriores circunstancias particulares del impuesto *sub examine*, que lo diferencian con claridad de la medida legislativa prevista en el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, los demandantes y algunos intervinientes, sostienen que en realidad el impuesto de normalización tributaria implica una amnistía, por lo que es menester examinar su contenido, para establecer si en realidad se trata o no de una amnistía tributaria.

3.9.1.4.1. Entre el hecho generador del impuesto complementario de normalización tributaria: poseer activos no declarados o pasivos inexistentes, y la obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, hay una relación, que puede llevar a considerar un posible incumplimiento: sea porque no se haya declarado (entre otras razones, por haber dudas en torno al fenómeno de la residencia fiscal<sup>[71]</sup>), o sea porque se haya declarado, pero sin incluir algunos activos o con la inclusión de pasivos inexistentes (entre otras razones porque sobre dichos activos ya se tributó en el lugar en el que se encuentran). No obstante lo incumplido no es, de manera necesaria, una obligación sustancial, pues incluso de conocerse dicha información, podría darse el caso que esto no afectase el pago del contribuyente, ya que, además de que en realidad no existe una obligación liquidada que condonar, podría darse el caso de que, en virtud de un convenio o acuerdo internacional sobre doble tributación, no haya lugar al pago de tributo en Colombia por dicho activo omitido.

3.9.1.4.2. El tratamiento fiscal ofrecido al sujeto pasivo del impuesto complementario de normalización tributaria, valga decir, al contribuyente que hubiere incumplido su obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, varía en buena medida conforme a sus circunstancias particulares, aunque puede ser, en términos generales, más favorable que el trato que le correspondió al contribuyente que sí suministro en su debida oportunidad dicha información o que, conforme a lo previsto en la ley, antes de la vigencia de las normas demandadas, regularizó su situación.

3.9.1.4.3. El sujeto pasivo del impuesto de normalización tributaria, al no haber incluido todos los bienes y haber declarado pasivos inexistentes: (i) no se puede someter al mecanismo general de normalización, previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario y, por tanto, puede incorporar el bien a su patrimonio sin haber tributado por la renta que lo origina (que pudo ser obtenida en el exterior y en su momento no estar gravada en Colombia), como si tuvieron que hacer en su momento el contribuyente que suministró de manera oportuna la información y el contribuyente que optó por emplear el mecanismo general de normalización; (ii) si, en virtud de esta conducta, su patrimonio líquido fue inferior al requerido para el impuesto al patrimonio, hoy a la riqueza, tampoco declaró y pagó en su oportunidad este tributo; (iii) si, a pesar de la omisión del bien o la declaración del pasivo inexistente, declaró y pagó el impuesto al patrimonio, hoy a la riqueza, no lo hizo respecto de todo su patrimonio líquido, sino sólo de una parte, e incluso pudo acabar pagando la tarifa más baja, cuando con dicha maniobra logró rebajar el monto de su patrimonio líquido a menos de cinco mil millones de pesos.

3.9.1.4.4. En vista de estas circunstancias, es posible sostener que lo que subyace en las normas demandadas es la posibilidad de incorporar un bien al patrimonio, o excluir un pasivo inexistente, valga decir, lograr una normalización tributaria, con un tratamiento fiscal que puede ser más favorable al previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, en este caso se podría estar ante una normalización tributaria específica y obligatoria para el contribuyente, que no es en rigor equiparable a la amnistía estudiada en la Sentencia C-833 de 2013, dado que las normas demandadas introducen medidas que pueden servir para inhibir o atenuar las consecuencias adversas

derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, lo que, en algunos eventos, podría afectar también el eventual incumplimiento de la obligación tributaria sustancial.

3.9.2. Dado que se podría estar ante un posible saneamiento tributario, al menos en cuanto atañe al incumplimiento de la obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, conforme a la metodología seguida por este tribunal para juzgar las amnistías o los saneamientos en materia tributaria, corresponde determinar, en segundo lugar, si este saneamiento tributario está o no justificado y, para ello, se debe aplicar un test estricto de proporcionalidad[72], para determinar si el fin perseguido es legítimo, constitucionalmente importante e imperioso; si el medio es adecuado, efectivamente conducente y necesario; y si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales[73].

3.9.2.1. Antes de aplicar el antedicho test, es necesario advertir que en torno de la situación fiscal de la República existen algunas novedades normativas y fácticas, que son necesarias para determinar si se está o no frente a una situación excepcional.

3.9.2.1.1. En lo normativo, se debe tener en cuenta la sostenibilidad fiscal, prevista en el artículo 334 de la Constitución, modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 3 de 2011, conforme a la cual, el Gobierno tiene un menor margen de acción para cubrir las necesidades presupuestales y, por tanto, realizar los objetivos del Estado Social y Democrático de Derecho y la prioridad del gasto público social. Respecto de la sostenibilidad fiscal, los tributos tienen un rol muy importante, pues son el principal soporte del presupuesto y, en este contexto, el disponer de información completa y real de los activos de los residentes fiscales en Colombia, es un asunto de la mayor importancia.

3.9.2.1.2. En lo fáctico, el evidente descenso del precio internacional del petróleo[74], del cual dependen varios ingresos y tributos de manera significativa[75], genera una compleja situación fiscal, pues éstos se reducirán de manera significativa, de tal suerte que la proyección hecha para el año 2015

por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público[76], parece ser muy optimista. Aún si se sigue esta proyección, se tendría que estos ingresos y tributos, entre el año 2013 y el año 2015, habrían sufrido un descenso de casi diez billones de pesos, es decir, de más del 40%. En una coyuntura económica así, existe un evidente riesgo de que los ingresos del Presupuesto General de la Nación no sean suficientes para cubrir los gastos y las inversiones, de tal suerte que la situación fiscal de la República no puede considerarse normal, ya que está de por medio una coyuntura grave y difícil, cuya suerte depende de factores externos, y que genera una situación económica excepcional, en la cual es necesario adoptar medidas presupuestales (como ajustes y reducciones en los gastos y en las inversiones) y tributarias (como la modificación de los impuestos existentes o la creación de nuevos impuestos transitorios, como el impuesto complementario de normalización tributaria).

3.9.2.2. En cuanto a los fines de la medida, el proyecto de ley 134/14 Cámara, 105/14 Senado, publicado en la Gaceta del Congreso 575 de 2014, que contiene las normas demandadas, advierte que estas medidas buscan luchar contra la evasión tributaria, esencialmente del impuesto a la renta, con el propósito de enfrentar *“el fenómeno que actualmente afecta más gravemente las finanzas públicas a nivel mundial, como es la erosión de la base tributaria y la distribución artificial de ingresos y deducciones entre las estructuras corporativas internacionales”*. Este fin, que queda explícito en el título del proyecto de ley, en cuanto atañe a los fenómenos de la evasión tributaria y al fraude fiscal, lleva a proponer *“el establecimiento de un nuevo impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza”*, con el doble objetivo de *“defender la base gravable del impuesto de renta y complementarios, y del mismo Impuesto a la Riqueza”* y *“de permitir la regularización de activos”*. Al referirse de manera específica al nuevo impuesto, se destaca, que este también tiene el fin de *“obtener información completa acerca de los activos que los residentes fiscales colombianos no han declarado en Colombia”*, y se reconoce explícitamente que:

En vista de que se está creando un nuevo impuesto por concepto de los activos omitidos, se propone que la inclusión de dichos activos en las declaraciones de impuestos no genere renta por comparación patrimonial, ni renta líquida gravable por omisión. Así las cosas, se busca que por los años 2015, 2016 y 2017, se reemplace el tratamiento previsto

en el inciso 1° del artículo 239-1 del Estatuto Tributario por un nuevo impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza.

La lucha contra la evasión tributaria y la defensa de la base gravable de los impuestos a la renta y complementarios (al CREE, para quienes están obligados a pagarlo) y a la riqueza, obtener información completa de los residentes fiscales en Colombia, para evitar la evasión y la elusión fiscal, y la regularización de activos, también se enmarcan en el fin de suministrar los recursos necesarios para que el Estado Social y Democrático de Derecho pueda cumplir con sus fines esenciales (art. 2 CP) sin desconocer el principio de sostenibilidad fiscal (art. 334 CP). Como ya lo reconoció este tribunal en la Sentencia C-833 de 2013[77], estos fines son legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, pues tienen que ver con hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP), con mejorar la eficiencia del sistema tributario (art. 363 CP) y con el cumplimiento de los fines esenciales del Estado de servir a la comunidad y de asegurar el cumplimiento de sus deberes sociales (art. 2 CP), dentro de un orden económico justo (preámbulo), como es propio de un Estado social y democrático de derecho (art. 1). Por ello, no es necesario ahondar en esta oportunidad en su análisis, ya que en materia de sus fines, las normas demandadas no sólo cumplen las exigencias de un test estricto de proporcionalidad.

3.9.2.3. El instrumento empleado para lograr los antedichos fines, valga decir, el de modificar de manera transitoria el régimen voluntario de normalización tributaria, previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, por medio de un impuesto transitorio y obligatorio de normalización tributaria, complementario al de riqueza, no está prohibido por la Constitución, es adecuado y efectivamente conducente para los fines perseguidos, como lo reconoció ya este tribunal en la Sentencia C-833 de 2013[78], al examinar una medida parecida, aunque no equiparable, y es necesario.

3.9.2.3.1. No está prohibido por la Constitución, en tanto, el legislador tiene un amplio margen de configuración para crear impuestos[79], como es el caso. Informar sobre los bienes poseídos por los residentes fiscales en Colombia, con independencia del lugar en el cual se encuentren, y depurar los pasivos inexistentes, sin perjuicio de lo que pudiere ocurrir en ámbitos diferentes al

tributario, que son las consecuencias del impuesto de normalización tributaria, unido al pago de un tributo que es, en promedio, del 11.5% de lo omitido o del pasivo inexistente, no es un propósito ilícito.

3.9.2.3.2. Es adecuado y efectivamente conducente para los fines perseguidos por la norma, pues no sólo propicia o facilita que el contribuyente normalice su situación tributaria, sino que lo obliga a hacerlo, ya que se trata de un verdadero impuesto, que se aplica incluso a los contribuyentes que hubieren actuado de buena fe<sup>[80]</sup>. En estas condiciones, la norma que obliga al contribuyente a normalizar su situación tributaria, tiene una clara efectividad y conducencia, pues elimina el riesgo de que el contribuyente decida no normalizarse o postergar esta posibilidad, ya que de no cumplirse la obligación tributaria que corresponde al nuevo tributo se siguen para el contribuyente las consecuencias de no haber declarado y pagado este impuesto, sin perjuicio de las otras consecuencias desfavorables. En estas condiciones al posible incumplimiento de la obligación formal de suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto que está obligado a tributar, hay que agregar el incumplimiento de una obligación sustancial, como es la que corresponde al pago del impuesto complementario de normalización tributaria.

3.9.2.3.3. Como lo advierte el Director de la DIAN<sup>[81]</sup>, mientras exista la posibilidad de que la norma sea declarada inexecutable, pues desde ese momento se preveía que sería, como lo fue, objeto de demanda, habrá cierta cautela de los contribuyentes. A partir de la proyección que se hace en la etapa de formación de la ley, de lograr normalizar activos por dos mil quinientos millones de dólares, que a la tasa de cambio de entonces representaban cinco billones de pesos, y que a la tasa de cambio de los últimos meses podría llegar a representar más de siete billones de pesos, durante la vigencia transitoria del impuesto, se aprecia que el medio *sub examine* puede ser efectivamente conducente, en lo cualitativo y en lo cuantitativo, para lograr los fines buscados por las normas demandadas. Y es que incorporar activos por dicha cuantía al sistema tributario y recibir un impuesto que sería en promedio del 11.5%, lo que daría un valor de doscientos ochenta y siete millones quinientos mil dólares, según la antedicha proyección, que puede incluso superarse en el resultado efectivo, puede llevar de manera efectiva, tangible y significativa a lograr los antedichos fines.

3.9.2.3.4. En la Sentencia C-833 de 2013 se consideró que la posibilidad de que el contribuyente declarase, si a bien lo tenía, como ganancia ocasional los activos omitidos o los pasivos inexistentes no era necesaria, pues había otro medio, el previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que cumplía con la misma finalidad que afectaba menos la distribución de las cargas públicas. En este caso, tal afirmación no es posible, pues entre el medio *sub examine* y el previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, no solo puede haber diferencias cuantitativas, sino que además hay una importante diferencia cualitativa.

3.9.2.3.4.1. En lo cuantitativo, el impuesto de normalización tributaria tiene unas tarifas que dependen del año en que se declare y pague, y que son del 10% para el 2015, del 11.5% para el 2016 y del 13% para el 2017, mientras que el valor a pagar conforme al mecanismo de normalización del artículo 239-1 del Estatuto Tributario depende, en general, de cuál haya sido la renta del contribuyente en el año gravable en que se aplica y en la tarifa que corresponda aplicar a esa renta, pues el activo omitido o el pasivo inexistente se tiene como renta líquida gravable.

3.9.2.3.4.2. En lo cualitativo el artículo 239-1 del Estatuto Tributario brinda al contribuyente la oportunidad de normalizar su situación tributaria, pero no lo obliga a ello, como si lo hace el impuesto complementario de normalización tributaria. En el primer caso la normalización obedece a un eventual incumplimiento de la obligación formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos. En el segundo se mantiene este presupuesto pero, además, crea una obligación tributaria sustancial: pagar el impuesto complementario de normalización tributaria, que de incumplirse genera consecuencias adicionales y, por ende, más gravosas, a las que se siguen del incumplimiento de la antedicha obligación formal.

3.9.2.3.5. En este contexto, además de ser evidente que el obligar al contribuyente puede ser más eficaz para lograr los fines perseguidos, que el prever la opción de normalizarse. A pesar de tener esta opción, subsiste el incumplimiento de la obligación formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, por parte de muchos contribuyentes, como lo revela el hecho de que el legislador insista en emplear otros medios

para lograr dichos fines que, en la situación actual, son impostergables. En razón de su diferencia cualitativa, el nuevo medio no se puede comparar al régimen general para inclusión de activos omitidos, ya que es mucho más gravoso para el contribuyente, al que obliga a normalizarse, por lo que, en rigor, no es posible afirmar que hay otro medio que afecte menos la distribución de las cargas públicas, ya que con el nuevo medio se obliga a cumplirlas, tanto en cuanto atañe a las obligaciones formales como a las obligaciones materiales, mientras que con el anterior, apenas se da la posibilidad de cumplirlas.

3.9.2.3.6. Para establecer si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales, es necesario considerar estos dos elementos, como se hace enseguida.

3.9.2.4.6.1. Entre los beneficios de depurar y actualizar la información de los residentes fiscales en Colombia, a los que se obliga a declarar y a pagar el impuesto complementario de normalización tributaria, como ya se vio, está la defensa de la base gravable de los tributos, la lucha contra la evasión tributaria. A partir de una información cierta, además de lograr realizar el principio de eficiencia del sistema tributario, es posible lograr también la equidad y la progresividad del mismo, pues el fisco conocerá en detalle y con precisión el patrimonio real de los contribuyentes y podrá determinar de manera objetiva su capacidad contributiva, al momento de fijar los elementos estructurales de los tributos.

3.9.2.4.6.2. La restricción impuesta al principio de equidad horizontal es transitoria y parcial. Es transitoria porque sólo puede ocurrir en los años 2015, 2016 y 2017, ya que después de esta fecha para efectos de la normalización la norma aplicable sería el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Es parcial porque, en todo caso, el contribuyente debe pagar, por medio del impuesto de complementario de normalización tributaria, en promedio, el 11.5% del valor patrimonial del bien omitido o del pasivo inexistente declarado, suma que es significativa y que no puede tenerse como simbólica o evidentemente desproporcionada. Y, además, debe declarar y pagar los otros impuestos que correspondan luego de la normalización tributaria.

3.9.2.4.6.3. Beneficios permanentes como los señalados, que además son indispensables para proteger y depurar la base gravable de los tributos y para determinar la real capacidad contributiva de los contribuyentes, generados por una nueva obligación tributaria, exceden claramente la restricción transitoria y parcial, que pueda llegar a sufrir en algunos casos la equidad horizontal tributaria. Además, dado que entre los sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización puede haber personas que, merced a los cambios recientes en la figura de la residencia fiscal, solo en fecha muy próxima (a partir del período gravable del año 2013, que tuvo que declararse y pagarse el año pasado), incumplieron una obligación que antes no tenían y cuyas reglas se volvieron a cambiar a finales del año 2014. En estas condiciones, al hacer la ponderación de los bienes constitucionales, se tiene que el perseguido es del más alto valor y de la mayor importancia, al punto de ser imperioso en términos constitucionales, mientras que el sacrificado, que también es de mucha importancia, solo se afecta de manera temporal y parcial, y en no pocos eventos, su afectación obedece a apenas un período gravable. Así, pues la medida adoptada no es evidentemente desproporcionada, ya que cumple con las exigencias del test estricto de proporcionalidad y el peso ponderado del bien perseguido es mayor al peso del bien sacrificado.

### III. CONCLUSIÓN.

**1. Las demandas.** Los ciudadanos Héctor Andrés Falla Cubillos y Juan Esteban Sanín Gómez, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40.6, 241 y 242 de la Constitución Política, demandan la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014, por vulnerar (i) el principio de igualdad (CP, 13), al establecer una diferencia de trato injustificada en beneficio de las contribuyentes morosos respecto de la normalización de su situación tributaria; (ii) el principio de buena fe (CP, 83), el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (CP, 95.9) y los principios fundamentales del sistema tributario (CP, 363), por otorgar una amnistía tributaria a los contribuyentes morosos, sin que haya un motivo excepcional que lo justifique.

**2. Problema jurídico-constitucional.** Corresponde determinar si las normas demandadas, al crear el impuesto complementario de normalización tributaria,

al fijar sus sujetos pasivos, su hecho generador, su base gravable, su tarifa y disponer que no habrá comparación patrimonial ni renta líquida gravable por la declaración de activos omitidos, ¿vulneran los principios de igualdad (art. 13 CP), buena fe (art. 83 CP), el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP) y los principios de equidad, eficiencia y progresividad, en los cuales se funda el sistema tributario (art. 363 CP)?

**3. Cargo: vulneración del principio de igualdad (art. 13 CP), del principio de buena fe (art. 83 CP), del deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado (art. 95.9 CP) y de los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 363 CP).** En el análisis de este cargo se analizaron las normas demandadas, para fijar el alcance y el sentido del régimen de un nuevo impuesto y para destacar las consecuencias que éste tiene respecto de otros tributos y de eventuales infracciones cambiarias. Se aludió a la jurisprudencia de este tribunal sobre amnistías y los saneamientos en materia tributaria, para precisar que deben obedecer a una situación excepcional y su justificación debe superar un test de proporcionalidad estricto. Se estudió el margen de configuración del legislador en materia tributaria, para destacar su amplitud en materia impositiva; la igualdad como valor, principio y derecho, el principio de buena fe, el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado y los principios fundamentales del sistema tributario, para dar cuenta del sentido y alcance de cada uno de ellos en cuanto atañe a la figura de la amnistía o el saneamiento en materia tributaria. A partir de estos parámetros, se avanzó al caso concreto (i) para establecer que, en términos formales, no se puede considerar que se esté ante una amnistía tributaria; (ii) que las normas demandadas obedecen a una situación específica, con circunstancias normativas y fácticas excepcionales; (iii) que el impuesto de normalización tributaria es obligatorio, mientras que el mecanismo de normalización tributaria del régimen general (art. 239-1 E.T.) es potestativo; (iv) que sobre los bienes que son objeto de este impuesto la administración no ha tenido y no tiene conocimiento y, por ende, acceso, respecto de los cuales no existe una obligación liquidada que condonar; (v) que podría haber en algunos eventos un trato diferente respecto del incumplimiento de la obligación formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos; (vi) que en estos eventos, que podrían considerarse como una medida de saneamiento, al aplicar un test estricto de proporcionalidad, se verifica que los

fines perseguidos por las normas demandadas son legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos; que el medio empleado para ello es adecuado, efectivamente conducente y necesario para lograrlos; y que los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales, dado que el peso ponderado del bien perseguido y su duración en el tiempo, es mayor al peso del bien transitoria y parcialmente sacrificado.

**4. Razón de decisión.** Dentro de su amplio margen de configuración en materia tributaria, el Legislador puede establecer impuestos que prevean condiciones transitorias y más favorables para los contribuyentes, sin que necesariamente se puedan considerar como una típica amnistía, en tanto no se incremente la tributación en otros sectores sociales, exista una situación fiscal excepcional y el medio sea adecuado, efectivamente conducente y necesario para lograr fines legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, de tal suerte que los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales.

#### **IV. DECISIÓN.**

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

#### **RESUELVE:**

Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

**MARIA VICTORIA CALLE CORREA**

Presidenta

*Con aclaración de voto*

MYRIAM ÁVILA ROLDÁN  
Magistrada (E)

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

LUIS GUILLERMO GUERRERO PEREZ  
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Magistrada

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General