

**LA COLUSIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD
TRIBUTARIA Y EFICIENCIA TRIBUTARIA: EL CASO DE LAS
AMNISTÍAS TRIBUTARIAS**

**LUBER ORTÍZ GUARNIZO
EDISON ALBERTO BARÓN GONZÁLEZ**

**INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA COLEGIOS DE COLOMBIA
UNICOC
COLEGIO JURÍDICO Y DE CIENCIAS SOCIALES
CHÍA, CUNDINAMARCA
2016**

**LA COLUSIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD
TRIBUTARIA Y EFICIENCIA TRIBUTARIA: EL CASO DE LAS
AMNISTÍAS TRIBUTARIAS**

**LUBER ORTÍZ GUARNIZO
EDISON ALBERTO BARÓN GONZÁLEZ**

Monografía como requisito de grado para optar al título de ABOGADO

Asesor Temático
Dr. Andrés Felipe Trujillo Galvis

**INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA COLEGIOS DE COLOMBIA -
UNICOC
COLEGIO JURÍDICO Y DE CIENCIAS SOCIALES
CHÍA, CUNDINAMARCA
2016**

Nota de Aceptación

Firma del jurado

Firma del jurado

Bogotá D.C. 19 de diciembre de 2016

DEDICATORIA

Inicialmente, a Dios por ser siempre ese sentimiento de alegría, tranquilidad y serenidad en cada momento de esta etapa de nuestra vida que esta próxima a culminar esperamos ser dignos por tan valioso esfuerzo.

A nuestros familiares, no hay un día en el que no le agradezca a dios el habernos colocado entre ustedes, la fortuna más grande es tenerlos conmigo y el tesoro más valioso son todos y cada uno de los valores que nos inculcaron.

Al Doctor Andres Trujillo, quien gracias por su dedicación y esfuerzo, supo cómo guiarnos en tan arduo trabajo.

Finalmente, Si algo nos enseñó esta carrera es que valió la pena luchar juntos por una meta, si bien a de terminar esta etapa nos queda la satisfacción de haber compartido.

“...se requiere de muchos estudios para ser profesional, pero se requiere de toda una vida para aprender a ser persona”

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
JUSTIFICACIÓN	10
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	12
OBJETIVOS	17
Objetivo General	17
Objetivos Específicos.....	17
MARCOS REFERENCIALES.....	18
Estado del arte y marco conceptual.....	18
Marco Legal y Jurisprudencial	19
METODOLOGÍA.....	22
CAPÍTULO I	23
APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE AMNISTÍAS TRIBUTARIAS.....	23
1.1. Referentes doctrinarios.....	24
1.2. Referentes jurisprudenciales.....	26
1.3. Elementos esenciales de las amnistías tributarias y diferencia con otras figuras jurídicas de la órbita jurídico – tributaria	27
CAPÍTULO II	31
EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD DE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS: LA COLUSIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE EQUIDAD Y EFICIENCIA	31
2.1. El principio de Equidad Tributaria y su conexidad con el Principio de Progresividad Tributaria	31
2.2. El principio de Eficiencia Tributaria.....	35
2.3. Las tensiones constitucionales por la consagración legal de amnistías tributarias.....	37
CAPÍTULO III	44
EL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA Y LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA	44
3.1. Elementos esenciales de Normalización Tributaria	44
3.2. Conexidad entre el Impuesto de Normalización Tributaria y las amnistías tributarias	48
3.3. Análisis de constitucionalidad del Impuesto de Normalización Tributaria.....	51
CONCLUSIONES	62
BIBLIOGRAFÍA.....	65

INTRODUCCIÓN

Los tributos constituyen una de las fuentes más importantes de recursos públicos y el mecanismo de redistribución de la riqueza, por excelencia. El Sistema Tributario es una pieza fundamental en las finanzas públicas y privadas pues, de una parte, los recursos que origina representan un importante porcentaje de los ingresos del presupuesto nacional y, de otra, afectan la percepción efectiva de ingreso, la capacidad de consumo y el nivel de rentabilidad de las operaciones de los particulares.

En la medida en que los tributos representan cargas dinerarias que tienen impacto genérico sobre los recursos de los particulares y, particularmente, sobre la actividad productiva del sector privado, su imposición se debe ajustar a los lineamientos y límites que orientan el Sistema Tributario, hacia los preceptos que erigen un Estado Social de Derecho.

Según la Constitución Política, todos ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Artículo 95, numeral 9) y es facultad privativa de éste imponer los tributos¹. El ejercicio de tales disposiciones, encuentra un límite de estirpe constitucional en los principios del Sistema Tributario: Principio de Legalidad consagrado en el artículo 338 del Constitucional Política y los principios de Equidad, Progresividad, Eficiencia y No Retroactividad, señalados en el artículo 363, ídem. Por ello, se espera que el cuerpo normativo del Sistema Tributario colombiano, que incluye el derecho sustancial, procedimental y sancionatorio, refleje, cumpla y armonice los principios constitucionales antes mencionados.

No obstante lo anterior, la regulación tributaria pareciera cuestionar la efectividad del cumplimiento de los principios constitucionales. Veamos:

En primer lugar, por la alta frecuencia con la que se modifican las normas tributarias. En efecto, llama la atención que continuamente los gobiernos adelanten reformas tributarias, que no han logrado una solución de fondo a los problemas que exigirían tales modificaciones y, por ello, se haga un cambio

¹ La facultad privativa del Estado para imponer tributos, ha sido definida por la doctrina tributaria como PODER TRIBUTARIO. Según ISIGNARES GÓMEZ, el PODER TRIBUTARIO hace parte del denominado PODER FISCAL que define como “*El conjunto de facultades normativas, de gestión y de disposición de recursos, que hacen posible la ordenación de un sistema de ingresos y de gastos que permita la atención de los fines cuyo cumplimiento se ha asignado al Estado*”. El Poder Tributario: Organización y estructura en el Estado Colombiano, En: Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 67.

reiterado en la normatividad tributaria. Así, la normatividad que regula el Sistema Tributario colombiano ha sido modificada, desde la expedición de la Constitución Política, aproximadamente con 17 reformas².

La continua modificación de la normatividad tributaria crea incertidumbre para los diferentes sectores económicos, toda vez que tales cambios tienen efecto sobre la actividad productiva de las empresas al afectar la estructura financiera y rentabilidad de los distintos proyectos. Dicha incertidumbre, ha desencadenado una sensación de inseguridad jurídica para el sector privado, que le exige ajustar sus políticas, procedimientos y estrategias a las cambiantes condiciones fiscales, para alcanzar los objetivos empresariales, pues los distintos gravámenes afectan directamente el precio de venta de bienes y servicios y con ello uno de los factores de competencia en los mercados.

Tal circunstancia pone en entredicho el cumplimiento efectivo del principio de confianza legítima³. Así mismo, la reglamentación expedida con ocasión de las reformas tributarias, ha evidenciado en reiteradas oportunidades violación al Principio de Legalidad, toda vez que los Decretos Reglamentarios exceden o contradicen los presupuestos fijados por el instrumento regulatorio.

Mención aparte, merecen las múltiples controversias suscitadas por la actividad legislativa que en materia tributaria, han producido los concejos municipales / distritales y Asambleas departamentales, bajo las cuales, de forma reiterada, se ha puesto bajo examen el cumplimiento efectivo del Principio de Legalidad, pues el marco legal no ha determinado con precisión el alcance de las potestades tributarias asignadas a los Entes Subnacionales, siendo determinadas, de forma disconforme, por la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

² Dentro de las modificaciones al espectro de regulación tributaria, en el trayecto de la investigación, se encontraron las siguientes: Ley 6 de 1992, Ley 100 1993 (aumento de impuestos de nómina), Ley 174 de 1994, Ley 223 de 1995, Ley 383 de 1997, Decretos Legislativos 2330 y 2332 de 1998 (Estado de Emergencia Económica), Ley 448 de 1998, Ley 633 de 2000, Decreto Legislativo 1838 de 2002 (Estado de Conmoción Interior), Ley 788 de 2002, Ley 863 de 2003, Ley 1111 de 2006, Ley 1429 de 2010, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014. También debe tenerse presente el proyecto de reforma tributaria “integral”, radicado el pasado 19 de octubre de 2016 y que hace su tránsito legislativo en la actualidad en el Congreso de la República.

³ Según la Corte Constitucional, en sentencia C – 785 de 2012 (M.P. Dr. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO), “Este principio atado al de buena fe, trae consigo que el Estado no pueda de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones. Sin embargo, este principio no puede entenderse de manera absoluta sino que debe verse de manera ponderada con otros principios constitucionales como el democrático y el interés general”.

En segundo lugar, al analizar el Principio de Eficiencia del Sistema Tributario, se aprecian las siguientes situaciones: La inclusión de herramientas tecnológicas en la administración tributaria, lo cual, ha aumentado de manera significativa la eficiencia en el proceso de fiscalización y consecuentemente mejorado los niveles de recaudo fiscal. El impacto de las herramientas tecnológicas en la eficiencia del Sistema Tributario, tiene su factor más importante en el cumplimiento del deber de información tributaria periódica, que actualmente se sintetiza en el envío de información exógena, el cual posibilita a la administración tributaria cruzar información con la finalidad de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

No obstante lo anterior, la eficiencia anotada se ve menguada por factores operativos y normativos que dificultan el cumplimiento del deber de información. Respecto de los primeros, se tienen las contingencias tecnológicas que imposibilitan el acceso al portal web de la administración o dificultan la firma digital de las declaraciones. Respecto de los segundos, se hace referencia a la inoportuna, extensa y cambiante reglamentación tributaria, como la existente para la Ley 1607 de 2012, con más de 55 instrumentos reglamentarios (Decretos y Resoluciones) que terminan por crear confusión y ambigüedad para el contribuyente. Ejemplo de lo anterior, fue la modificación a la reglamentación de la información con relevancia tributaria, que se presentó con la Resolución DIAN 087 del en marzo 26 de 2014, cuando los vencimientos para su envío iniciaban el 8 de abril del mismo año.

En tercer lugar, porque no ha resultado clara la aplicación de los principios de Equidad y Progresividad del Sistema Tributario, pues las reformas tributarias se han establecido con la finalidad preponderante de incrementar el recaudo fiscal, dejando de lado asuntos de altísima importancia como la reducción efectiva de la desigualdad e inequidad social.

Lo indicado en precedencia, se aprecia en las reformas tributarias que han contemplado tributos o modificaciones a los existentes que desconocen los preceptos constitucionales de Equidad y Progresividad. Por ejemplo, la imposición de la contribución parafiscal del arancel judicial incluida en la Ley 1653 de 2013, declarada inexecutable por la Corte Constitucional, por vulnerar los principios de Equidad, Progresividad y Justicia⁴, así como la inclusión, vía

⁴ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 169 de 2014, Magistrada Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

jurisprudencia, por interpretación la Corte Constitucional⁵, de la renta de trabajo para los sistemas de determinación IMAN e IMAS.

Así mismo, resultan relevantes en los que las reformas tributarias contemplan beneficios, exenciones y amnistías, que desconocen los preceptos constitucionales de Equidad e igualdad, como por ejemplo, los casos de la concesión para la inclusión de activos omitidos y exclusión de pasivos inexistentes que podían ser declarados como ganancia ocasional, incluida en la Ley 1607 de 2012 (Artículo 163), declarada inexecutable por la Corte Constitucional por violar el Principio de Equidad⁶.

Bajo este escenario, resulta evidente la dificultad que han tenido los instrumentos normativos que constituyen la regulación y reglamentación tributaria, para adecuarse a los preceptos que materializan los principios constitucionales del Sistema Tributario. De hecho, con mayor rigurosidad, se deben analizar los fenómenos en los cuales entran en colisión dos principios con rango constitucional y que, dada la complejidad del caso, la jurisprudencia, principalmente la emanada de la Corte Constitucional, debe hacer profundos análisis con la finalidad de ponderar aquel que resulte más idóneo, benéfico y relevante, aplicado a cada caso en concreto.

Tal es el caso del fenómeno de las amnistías tributarias, pues su acostumbrada inclusión en las reformas tributarias ha desencadenado varias demandas que las señalan de ir en contravía de los principios constitucionales de igualdad y equidad, no obstante que su ejercicio ha resultado determinante para el incremento de recaudo fiscal, exaltando los postulados que materializan el principio de eficiencia tributaria.

Tal es el marco del análisis que se detallará en el presente trabajo, bajo el cual se detallará, bajo el estudio de fuentes legales, doctrinarias y principalmente jurisprudenciales, la forma como el Sistema Tributario debe conciliar la aplicación de los principios constitucionales de igualdad /equidad y eficiencia, ante la inclusión de medidas que tienen por objeto la condonación parcial de deudas tributarias exigibles, en pro del incremento efectivo del recaudo fiscal.

⁵ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 492 de 2015, Magistrada Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

⁶ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 492 de 2015, Magistrada Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

JUSTIFICACIÓN

Bajo las consideraciones expuestas en el anterior acápite, se estima que la consagración de amnistías tributarias en el ordenamiento jurídico colombiano, conlleva tensiones entre los principios constitucionales de Equidad y Eficiencia Tributaria, por cuanto:

- (i) Las amnistías tributarias tienen por efecto la extinción de obligaciones tributarias exigibles y pre existentes a su consagración.
- (ii) Los sujetos beneficiarios de la amnistía tributaria, no son exonerados del pago del tributo de forma anticipada, sino que dicha exoneración opera cuando la obligación tributaria está vigente (pendiente de pago).
- (iii) Las amnistías tributarias llevan implícita una serie de requisitos, bajo los cuales se ampara el contribuyente para obtener su beneficio.
- (iv) Las amnistías tributarias solo aplican para un grupo específico de personas (quienes se encuentran amparados bajo los supuestos fácticos que consagra la norma).
- (v) La consagración de amnistías tributarias crea, directa y abiertamente, tratos diferenciación entre quienes han honrado sus obligaciones tributarias antes de su consagración.
- (vi) Es difícilmente justificable, desde el punto de vista jurídico, la condonación de la deuda tributaria a los contribuyentes amparados por la amnistía tributaria y la aplicación del pago integral a otros contribuyentes.
- (vii) Las amnistías tributarias regularizan situaciones que se enmarcan en el fenómeno de evasión fiscal, creando a futuro, obligatoriedad de revelación completa y fiable de la información tributariamente relevante para el contribuyente. Tal es el caso de aquellas que tienen por objeto la inclusión de activos omitidos o la exclusión de pasivos inexistentes.
- (viii) Las amnistías tributarias incrementan de forma ostensible el recaudo tributario, de manera voluntaria por parte de los contribuyentes, evitando el uso del cobro administrativo o, incluso, el uso de la jurisdicción.
- (ix) Las amnistías tributarias estimulan el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.
- (x) Las amnistías tributarias incentivan al particular moroso en la cancelación de sus obligaciones tributarias, disminuyendo la cartera morosa causada en una fecha

determinada, que corre el riesgo de declararse prescrita y que, además, erosiona altamente los ingresos del erario público.

Así las cosas, la investigación adelantada en la presente monografía jurídica, encuentra su justificación bajo los siguientes criterios, que dan cuenta de los motivos que evidencian la relevancia jurídica – académica de absolver la pregunta de investigación propuesta:

- (i) Las amnistías tributarias se han consagrado de forma reiterada durante las reformas tributarias.
- (ii) Las amnistías tributarias crean un ambiente propicio para fortalecer la cultura del no pago oportuno de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
- (iii) La consagración de las amnistías tributarias, evidencia la presunta vulneración del principio de Equidad Tributaria, por lo cual, se ha hecho necesario su estudio de constitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional.
- (iv) La consagración de las amnistías tributarias, pone de presente uno de los máximos postulados del principio constitucional de Eficiencia Tributaria, cual es, el incremento ostensible del recaudo tributario, destinando para ello pocos recursos por parte de la Administración Tributaria.
- (v) Las decisiones judiciales que han estudiado y decidido sobre la constitucionalidad de las amnistías tributarias, presentan posiciones contradictorias y controversiales, por cuanto en las sentencias se vislumbran tanto salvamentos de votos, como cambios en la línea jurisprudencial. Lo anterior, amerita una reflexión jurídica - académica, respecto de los argumentos utilizados para sustentar las decisiones que afectan la sinergia del Sistema Tributario.
- (vi) La inclusión de controversiales figuras, como el impuesto de Normalización Tributaria, incorporado al ordenamiento jurídico tributario a través de la Ley 1739 de 2014, hace necesario un análisis conceptual, habida cuenta que sus efectos pueden ser tenidos como una amnistía tributaria.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Descripción del problema

A voces del artículo 95 de la Constitución Política, son deberes de la persona y el ciudadano⁷ contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. La forma de cumplir este precepto, conocido en la doctrina como el *Deber de Contribuir*⁸, es en esencia el pago de tributos, manifestados en cualquiera de sus categorías: impuestos, tasas o contribuciones. El cumplimiento efectivo del Deber de Contribuir es piedra angular para que el Estado lleve a buen término sus fines esenciales.

Paralelamente al Deber de Contribuir, el artículo 338 de la Constitución Política, integrado al artículo 150 (numeral 12), artículo 330 (numeral 4) y artículo 313 (numeral 4), conforman el amparo constitucional del *Poder Tributario*⁹, entendido como la facultad privativa que tiene el Estado (representado por los órganos con funciones legislativas: Congreso de la República, concejos municipales / distritales y asambleas departamentales), para establecer modificar o suprimir tributos.

El ejercicio Poder Tributario y consecuentemente el cumplimiento del Deber de Contribuir se traducen en la obligación tributaria, la cual se ha definido por la doctrina¹⁰ como un vínculo jurídico en virtud de la Ley y entre dos sujetos, el Estado y el contribuyente, que tienen prestaciones mutuas de dar, hacer y no hacer. Por el lado del Estado, éste debe cumplir con las finalidades públicas (dar), recaudar los tributos (hacer) y no transgredir las normas y principios constitucionales del Sistema Tributario (no

⁷ Debe entenderse que el Deber de Contribuir debe ser acatado también por las personas no residentes en Colombia, en los casos en que la Ley tributaria así lo disponga, por ejemplo, cuando las mismas realizan ingresos de fuente nacional, de conformidad con lo establecido en los artículos 9 y 24 del Estatuto Tributario.

⁸ La doctrina ha establecido que el Poder Tributario forma parte del denominado Poder Fiscal, entendido como el conjunto de facultades normativas, de gestión y disposición de recursos, que hacen posible la ordenación de un sistema de ingresos y gastos que permita la atención de los fines cuyo cumplimiento se le ha asignado al Estado en la Constitución Política. El Poder Tributario: Organización y estructura en el Estado Colombiano. En: Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 67.

⁹ BRAVO GONZÁLEZ, JUAN DE DIOS. Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia, En: Fundamentos de la Tributación, Bogotá, D.C., Universidad de Los Andes, 2008, p. 154.

¹⁰ BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL. La Relación Jurídico Tributaria. En: Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Bogotá, D.C., Legis Editores, 2000, Capítulo IV.

hacer). Por el otro lado, del contribuyente tiene la obligación de pagar el tributo (dar), realizar las declaraciones tributarias (hacer) y no evadir ni eludir sus deberes tributarios (no hacer).

Ahora bien, muchas de las reformas al espectro de regulación tributaria, tienen por efecto la extinción de la obligación tributaria para cierto grupo de personas, fenómeno bajo el cual se han comprendido las *amnistías tributarias*. Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹¹, la amnistía tributaria es:

(...) evento extintivo de la obligación, en el cual opera una condonación o remisión de una obligación tributaria preexistente, es decir, que el conjunto de sujetos beneficiarios de la amnistía no son exonerados anticipadamente del pago del tributo, sino que posteriormente al acaecimiento de la obligación y encontrándose pendiente el cumplimiento de la misma, se les condona el pago de sumas que debían cancelar por concepto de sanciones, intereses etc. Dicha remisión supone el cumplimiento de ciertos requisitos por parte del sujeto pasivo de la obligación, es decir, para ser sujeto de los beneficios debe encontrarse dentro de los supuestos de hecho consagrados en la norma

El fenómeno de las amnistías tributarias, ha puesto de presente tensiones entre dos principios, de rango constitucional¹², que rigen el Sistema Tributario: De un lado el principio de Equidad Tributaria y de otro el principio de Eficiencia Tributaria. Dicha tensión ha sido analizada y resuelta por los pronunciamientos de la Corte Constitucional, bajo un riguroso ejercicio de ponderación.

En términos generales, el principio de equidad tributaria, se ha entendido como un desarrollo particular del principio de constitucional a la Igualdad. Bajo el principio de Igualdad, la Ley debe prodigar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, en relación con su protección y trato por parte de las autoridades, respecto de sus derechos, libertades y oportunidades. De esta manera, se logra de forma efectiva un trato igual a los iguales (equidad horizontal) y, en el mismo sentido, bajo el principio universal de justicia, un trato desigual a los desiguales (equidad vertical),

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia C- 804 de 2001. M.P. DR. RODRIGO ESCOBAR GIL.

¹² Los principios tributarios de Equidad y Eficiencia han sido consagrados de forma expresa en el texto constitucional, en el artículo 363 de la Carta Política.

con el propósito de evitar discriminaciones por razones de condición social, sexo, raza, lengua, religión u otras¹³.

Al respecto, ha indicado la Corte Constitucional¹⁴:

El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscrib[e] formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.

Respecto del alcance del principio de Equidad (Igualdad en materia tributaria), ha estimado la Corte Constitucional¹⁵:

(...) el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad.

¹³ ISIGNARES GÓMEZ, ROBERTO. Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario. En: Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 136.

¹⁴ Corte Constitucional, Sentencia C- 643 de 2002. M.P. DR. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.

¹⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998 M.P. Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

Por su parte, respecto del principio de Eficiencia tributaria, la doctrina ha considerado que se debe proyectar en una doble perspectiva. De un lado, desde la óptima de la Administración Tributaria, la cual debe propender por el mayor recaudo posible, con el menor desgaste en su gestión. De otro lado, desde la óptica del contribuyente, quien está llamado a cumplir con la obligación y los deberes tributarios, de una forma simple y sin dificultades¹⁶.

Desde un punto de vista más amplio, como el que ofrece la Hacienda Pública, el principio de eficiencia abarca no solo el recaudo como facto de evaluación, pues también incluye otros propósitos del Sistema Tributario como lo son la redistribución de la riqueza y la estabilización económica¹⁷.

En este orden de ideas, se estima el principio de Eficiencia Tributaria como el parámetro bajo el cual, el Sistema Tributario debe alcanzar los objetivos propuestos, con la menor destinación de recursos (económicos, humanos y jurídicos) posible. Así, ha estimado la Corte Constitucional¹⁸:

Un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes. La Corte ha interpretado, por otra parte, que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también “se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta las circunstancias fiscales del país en los últimos 25 años, pareciera que la eficiencia tributaria, tuviera como espectro único de aplicación el recaudo tributario.

¹⁶ Opt. Cit. ISIGNARES GÓMEZ, ROBERTO. Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario., p. 144.

¹⁷ Restrepo, Juan Camilo. Hacienda Pública, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2016.

¹⁸ Corte Constitucional, Sentencia C- 76 de 2003. M.P. DR. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

Bajo las anteriores consideraciones, se estima que la consagración de amnistías tributarias en el ordenamiento jurídico colombiano conlleva tensiones entre los principios constitucionales de Equidad y Eficiencia Tributaria, por cuanto, de un lado, crean efectos diferenciales en el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial (pago), entre contribuyentes de iguales condiciones económicas, pero, de otro, resultan ser un instrumento de gran ayuda para el recaudo tributario, en el cual se destina el mínimo de recursos por parte de la Administración Tributaria.

En este orden de ideas, la presente monografía jurídica, delimitará el objeto material de estudio, al análisis conceptual y crítico el fenómeno de las amnistías tributarias en el ordenamiento jurídico colombiano, a la luz de las principales fuentes del Derecho: La Ley, la doctrina y la jurisprudencia. Esta monografía jurídica, detallará la manera como la jurisprudencia más relevante, emanada de la Corte Constitucional ha ponderado los principios de Equidad y Eficiencia del Sistema Tributario, los cuales entran en colusión y tensión ante la consagración de amnistías tributarias.

Formulación de la pregunta de investigación

La presente monografía jurídica, tendrá como eje de desarrollo responder el siguiente interrogante:

¿Cómo se han conciliado las tensiones jurídicas que surgen con ocasión de la consagración legal de amnistías tributarias y qué respuestas han dado las fuentes del derecho para su análisis y solución?

OBJETIVOS

Objetivo General

Realizar un análisis conceptual y crítico de las amnistías tributarias, puntualizando en las tensiones jurídicas motivadas por la inclusión legal de tales figuras, a la luz de la conciliación / ponderación entre los principios de Equidad Tributaria y Eficiencia Tributaria.

Objetivos Específicos

- (i) Describir los preceptos que desarrollan los principios constitucionales de Equidad Tributaria y Eficiencia Tributaria, así como el alcance que la jurisprudencia le ha dado a los mismos.
- (ii) Analizar, el marco conceptual de las amnistías tributarias, consultando tanto los pronunciamientos jurisprudenciales, como la doctrina relevante sobre dicha temática.
- (iii) Identificar las similitudes y principales diferencias que presentan las amnistías tributarias respecto de otras figuras conexas, tales como las exenciones tributarias, las no sujeciones y los saneamientos tributarios.
- (iv) Evidenciar la forma como la jurisprudencia ha evaluado la constitucionalidad de las amnistías tributarias, detallando los argumentos bajo los cuales se concilia / pondera los principios constitucionales de Equidad Tributaria y Eficiencia Tributaria.
- (v) Presentar un análisis conceptual del impuesto de Normalización Tributaria, en el que se detalle su similitud y conexidad con las amnistías tributarias.

MARCOS REFERENCIALES

Estado del arte y marco conceptual

El estado del arte del tema a desarrollar en la presente monografía, se sintetiza, principalmente, en el recuento jurisprudencial emanado de la Corte Constitucional, en el que se evalúa la constitucionalidad de las normas que han consagrado amnistías tributarias, pues es precisamente una temática que ha tenido su desarrollo principal a través de decisiones judiciales. Las sentencias que sintetizan el factor principal de estado del arte de la presente monografía, se detallarán en el acápite “Marco legal y jurisprudencial”.

No obstante, resulta pertinente incluir dentro del estado del arte de la presente monografía, la producción académica que se ha encargado de analizar las amnistías tributarias y los temas conexos. De esta manera, se encuentran dentro del estado del arte de la presente monografía jurídica, las siguientes producciones académicas:

La obra *“Principios constitucionales del Derecho Tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992 – 2001”*, del doctrinante en tributación Dr. Alfredo Lewin Figueroa, editado por la Universidad de Los Andes y el ICDT en el año 2002. En esta obra, el autor realiza un profundo análisis de los principios constitucionales del Derecho Tributario desde la interpretación jurisprudencial, retomando los fallos más relevantes de la Corte Constitucional en dicha materia.

Bajo la óptica del autor, la Corte argumenta que el legislador puede favorecer un principio tributario, así esto implique que se afecte o vulnere otro. En el caso de ponderar el principio de Eficiencia Tributaria al de Equidad Tributaria, existe una gran controversia jurídica habida cuenta de la conexidad de este último con el derecho fundamental a la Igualdad, sin que ello suponga, en muchos casos, inconstitucionalidad.

El artículo titulado *“Análisis de la constitucionalidad del “impuesto de normalización tributaria” consagrado en la Ley 1739 de 2014, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional acerca de amnistías y saneamientos fiscales”*, elaborado por Juan Esteban Sanín Gómez y Marcela Amariles Tamayo, en el marco de las trigésimo novenas jornadas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y

Comercio Exterior en febrero de 2015, publicado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT.

Según los autores, en los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014, bajo los cuales se dispuso la creación del Impuesto de Normalización Tributaria, el legislador de manera falaz procuró disfrazar bajo el concepto de impuesto, lo que en realidad es amnistía tributaria o saneamiento fiscal. Así, los autores concluyen que el Impuesto de Normalización Tributaria manifiesta una disparidad de trato que es claramente inconstitucional, por carecer de un asidero objetivo y razonable. Así mismo los autores ponen de presente que situaciones similares han sido objeto de estudio de constitucionalidad, en jurisprudencia coherente, se ha determinado que las amnistías o saneamientos fiscales son abiertamente desproporcionadas cuando el trato desigual está dado por la condición morosa del contribuyente.

Finalmente, se cita dentro del estado del arte, como una referencia de derecho comparado (España), el libro *“Prevención del fraude fiscal y la amnistía tributaria”*, escrito por Jesús Badás Cerezo y José Antonio Marco Sanjuán en el 2012.

Los autores, evidencian que las problemáticas jurídicas originadas en torno a la consagración de amnistías tributarias son de alcance mundial. Para el caso español, la obra realiza un profundo análisis de la llamada Declaración Tributaria Especial, aprobada mediante el Real Decreto-ley 12/2012, con el objetivo final de captar ingresos fiscales y con la intención de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes incumplidos. A voces de los autores, esta figura jurídica, que guarda semejanza con el Impuesto de Normalización Tributaria colombiano, presenta incoherencia manifiesta frente a la mayoría de derechos esenciales que debe respetar el ordenamiento jurídico tributario.

Marco Legal y Jurisprudencial

El marco legal de la presente monografía, gira en torno a la consagración constitucional de los principios del Sistema Tributario, particularmente los principios de Equidad Tributaria y Eficiencia Tributaria, consagrados en el artículo 363 de la Carta Política.

Desde luego, los preceptos constitucionales se deben analizar bajo la óptica de las consagraciones legales que incluyen amnistías tributarias. Particularmente se analizarán:

- Artículo 66 de la Ley 49 de 1990, que estableció el Saneamiento del impuesto del Fondo de Fomento Cinematográfico.
- Proyecto de Ley N° 39/99 Cámara y 204/99 Senado “*Por medio de la cual se expiden normas para facilitar la definición de la situación militar*”.
- El artículo 6° de la Ley 863 de 2003, que agregó el artículo 649 (transitorio) del Estatuto Tributario, el cual consagró una sanción alternativa para los contribuyentes que hubieren omitido activos o declarado pasivos inexistentes.
- El artículo 6° de la Ley 863 de 2003, que adicionó el párrafo transitorio al artículo 804 del Estatuto Tributario, bajo el cual se dio una regulación especial para la prelación en la imputación del pago de deudas fiscales.
- Los artículos 4, 27 - párrafo transitorio; 101 y 102 de la Ley 633 de 2000, que regularon el beneficio especial de auditoría, la transacción para los responsables del IVA por el servicio de restaurante y, la conciliación contenciosa administrativa tributaria.
- El proyecto de Ley número 18/06 Senado - 207/07 Cámara, “*por la cual se establecen rebajas en las sanciones para los remisos del servicio militar obligatorio*”.
- El artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó al artículo 239-1 del Estatuto Tributario el párrafo transitorio, que reguló la ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes.
- Los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014, bajo los cuales se dispuso la creación del Impuesto de Normalización Tributaria.
- El artículo 47 de la Ley 1739 de 2014, que reguló la condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones.

En relación con el marco jurisprudencial de la presente monografía, se han seleccionado las siguientes sentencias, por constituir precedentes de alta relevancia en la temática de las amnistías tributarias y, además, contener gran riqueza conceptual e interpretativa en la órbita jurídico tributaria - constitucional.

- Corte Constitucional, sentencia C – 094 de 1993, Magistrado Ponente: Dr. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO.
- Corte Constitucional, sentencia C – 260 de 1993, Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA.
- Corte Constitucional, sentencia C – 349 de 1995, Magistrado Ponente: Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

- Corte Constitucional, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.
- Corte Constitucional, sentencia C – 183 de 1998, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.
- Corte Constitucional, sentencia C – 1115 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.
- Corte Constitucional, sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.
- Corte Constitucional, sentencia C – 643 de 2002, Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.
- Corte Constitucional, sentencia C – 823 de 2004, Magistrado Ponente: Dr. ÁLVARO TAFUR GALVIS.
- Corte Constitucional, sentencia C – 315 de 2008, Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.
- Corte Constitucional, sentencia C - 833 de 2013, Magistrada Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.
- Corte Constitucional, sentencia C - 743 de 2015, Magistrada Ponente: Dra. MYRIAM ÁVILA ROLDÁN.
- Corte Constitucional, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

METODOLOGÍA

El desarrollo de la presente monografía jurídica se enmarcará principalmente bajo una metodología descriptiva, la cual tendrá como finalidad la caracterización precisa del fenómeno de las amnistías tributarias en el ordenamiento jurídico colombiano. En desarrollo de lo anterior, se acudirá a un análisis jurisprudencial, como principal fuente académica de relevancia jurídica para el objeto de análisis de la presente monografía. De igual forma, la descripción incluirá las apreciaciones relevantes de la doctrina que ha estudiado las amnistías.

De forma secundaria, el desarrollo de la presente monografía jurídica incorporará una metodología explicativa, en la cual se mostrará el impacto de las amnistías tributarias en los principios constitucionales del Sistema Tributario.

CAPÍTULO I

APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE AMNISTÍAS TRIBUTARIAS

Sea lo primero analizar el significado genérico del vocablo amnistía. Según la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, se entiende por amnistía: “*Perdón de cierto tipo de delitos, que extingue la responsabilidad de sus autores*”¹⁹.

Si bien es cierto que la anterior definición enmarca el concepto de las amnistías en el ámbito de la responsabilidad penal (delitos), vale la pena exaltar el sustantivo que le da el espíritu a su definición, esto es, su significado como “perdón”. Por ello, es usual que se asocien las amnistías con vocablos como indulto, absolución, remisión o conmutación, y que su aplicación se extienda a otros campos diferentes al Derecho Penal, como lo es el Derecho Tributario. En este sentido, ha indicado la Corte Constitucional²⁰:

Por la amnistía el Estado renuncia circunstancialmente a su potestad punitiva, en virtud de requerimientos de interés público, conformándose como una figura de contenido político, como respuesta global a las necesidades del hombre del momento. Hoy la amnistía ha excedido el campo del derecho penal y se ha hecho extensiva a otros campos del derecho público, como es el caso del tributario, para exonerar de la obligación a los contribuyentes, cuando las circunstancias que recaen sobre la realidad económica así lo aconsejen. Es un olvido que tiene su razón de ser en la conveniencia socio-económica, tanto del Estado como de la sociedad civil, como partes de un mismo proceso económico y jurídico.

Desde luego, en el ámbito tributario el perdón se aplica a la cuantía de dinero que materializa el tributo, en la cual se incluyen eventuales sanciones e intereses.

Toda vez que el ordenamiento jurídico colombiano no contiene una definición legal para las amnistías tributarias, es necesario y pertinente acudir a la doctrina y a la jurisprudencia para sintetizar los aspectos esenciales de esta figura jurídica.

¹⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario.

²⁰ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 260 de 1993, Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA.

1.1. Referentes doctrinarios

La mayoría doctrina tributaria, ha analizado el fenómeno de las amnistías tributarias desde una óptica casuística, pues gran parte de los estudios han surgido como una manifestación a las críticas que suscita la consagración de estas figuras jurídicas en diversas reformas tributarias.

Se citan los siguientes estudios doctrinarios para esbozar las características propias de las amnistías tributarias:

En primer lugar, RESTREPO SALAZAR afirma²¹:

En esencia, la filosofía de las amnistías consiste en permitir que durante un año determinado -aquel para al cual rige la amnistía- se incorporen a la declaración de renta del contribuyente activos o rentas que habían estado ocultos tributariamente hasta entonces, y como estímulo se ofrece que por ese año, o por un período de tiempo mayor, esos bienes o rentas que se declaren no serán gravados o lo serán a una tarifa inferior.

Por su parte BRICEÑO DE VALENCIA y VERGARA LACOMBE, exponen²²:

El objeto de la obligación tributaria o crédito fiscal, en todo o en parte puede extinguirse condonación o amnistía. La amnistía fiscal se caracteriza por el hecho de que siempre se trata de permitir al contribuyente que revele durante determinado período fiscal, su auténtica capacidad contributiva ocultada o alterada con anterioridad sin que ello origine mayores impuestos o sanciones.

Es una forma de condonación por cuanto se dona en realidad la parte del gravamen que se causaría jurídicamente (formalmente) durante los períodos evadidos y la cuantía de las sanciones que deberán aplicarse de no existir la amnistía, al revelarse la materia imponible ocultada o alterada en tales períodos fiscales.

²¹ RESTREPO, JUAN CAMILO. Hacienda Pública, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D.C., 2016.

²² BRICEÑO DE VALENCIA, MARTHA TERESA. Diccionario Técnico Tributario, Centro Interamericano Jurídico – Financiero, Bogotá, D.C. 1997.

A su turno, MALHERBE indica²³:

Una amnistía fiscal puede definirse como la posibilidad de pagar impuestos a cambio del perdón del monto de la deuda tributaria (incluyendo intereses y penalidades), la renuncia a la fiscalización penal y/o limitaciones para auditar las determinaciones fiscales por un período de tiempo. Una amnistía fiscal también puede contener la posibilidad de reportar activos no declarados (dinero en efectivo, depósitos de dinero en las cuentas bancarias, etc.), sin referencias específicas a los impuestos que no se hubieren pagado en el pasado.

La doctrina española manifiesta²⁴:

Las amnistías comprenden un programa o paquete de medidas tributarias que podrían bien calificarse dentro del concepto de beneficio tributario. Estas conllevan una condonación total o parcial de componentes de ciertas deudas tributarias (por ejemplo, tributo, multa, intereses moratorios compensatorios...), su fraccionamiento o su aplazamiento, o ambos, y rebajas en los factores de actualización de la deuda.

Respecto de las amnistías tributarias, la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS NACIONALES (Hoy DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN) indicó²⁵:

La esencia de la amnistía radica en la autorización que la administración tributaria concede al contribuyente para que ajuste su situación fiscal a la realidad, sin que este comportamiento le acarree consecuencias de investigación, liquidaciones o sanciones.

El perdón y olvido en que radica la amnistía debe recaer sobre una situación fiscal comprobable y anterior.

Finalmente, expone la PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN²⁶:

²³ Malherbe, Jacques. 2011. Tax amnesties. n.p.: Alphen aan den Rijn, [Holanda]: Kluwer Law International, 2011.

²⁴ HERNÁNDEZ CARACENA, MANUEL. Fraude Fiscal y Amnistía Tributaria. Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Orihuela. Universidad Miguel Hernández, Universitat, Elche, 2015, p. 59.

²⁵ DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS NACIONALES - DIN. Concepto número 012832 de junio 9 de 1989.

²⁶ PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Concepto número 5612, Bogotá, D.C., 31 de julio de 2013.

(...) las “amnistías” tributarias hacen alusión a beneficios que otorga el legislador a los contribuyentes que han incurrido en conductas morosas, elusivas o evasivas de sus obligaciones para con el fisco o erario público, con el fin que las paguen en tiempos posteriores a los que correspondían y unas tarifas más (...).

1.2. Referentes jurisprudenciales

Habida cuenta de las múltiples controversias que han generado la consagración de las amnistías tributarias, la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional ha tenido un desarrollo notorio en relación con la conceptualización y caracterización de esta figura jurídica, como se evidencia a continuación.

En primer lugar, mediante la sentencia C – 260 de 1993, el Tribunal Constitucional preceptuó:

Por la amnistía el Estado renuncia circunstancialmente a su potestad punitiva, en virtud de requerimientos de interés público, conformándose como una figura de contenido político, como respuesta global a las necesidades del hombre del momento. Es importante advertir que la amnistía no se hace en consideración a la persona, sino que se tiene en cuenta la infracción misma. Procede este vocablo de uno griego de significado parecido: Amnesia (pérdida de memoria, olvido), para dar a entender que el Estado ha borrado tal conducta y, por ende, tal pena. Es el olvido jurídico. En un principio su aplicación se refería a la suspensión de las penas imponibles a ciertos delitos, especialmente a aquellos cometidos contra el Estado, esto es, a los denominados propiamente "políticos". La razón de ser de ello es que las conductas que atentan contra el Estado en sentido político se calificaban como circunstanciadas y no producto de la maldad humana.

(...) La amnistía es una "autorización que se da a una persona natural o jurídica para que ajuste su situación fiscal a la realidad”.

Por su parte, mediante la sentencia C – 804 de 2001, indicó la Corte²⁷:

²⁷ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

(..) las llamadas amnistías tributarias, evento extintivo de la obligación, en el cual opera una condonación o remisión de una obligación tributaria preexistente, es decir, que el conjunto de sujetos beneficiarios de la amnistía no son exonerados anticipadamente del pago del tributo, sino que posteriormente al acaecimiento de la obligación y encontrándose pendiente el cumplimiento de la misma, se les condona el pago de sumas que debían cancelar por concepto de sanciones, intereses etc. Dicha remisión supone el cumplimiento de ciertos requisitos por parte del sujeto pasivo de la obligación, es decir, para ser sujeto de los beneficios debe encontrarse dentro de los supuestos de hecho consagrados en la norma.

Finalmente, mediante la sentencia C – 833 de 2013, el juez constitucional determinó:

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.

1.3. Elementos esenciales de las amnistías tributarias y diferencia con otras figuras jurídicas de la órbita jurídico – tributaria

De conformidad con los referentes doctrinarios y jurisprudenciales citados en precedencia, las amnistías tributarias, se caracterizan en los siguientes factores:

- A. Implican la condonación de un componente pecuniario tributario, bien sea parte de la obligación tributaria sustancial, sanciones o intereses.
- B. La obligación tributaria objeto de la condonación debe estar incumplida total o parcialmente.
- C. La obligación tributaria objeto de la condonación debe ser exigible, esto es, no debe haber prescrito.
- D. La condonación implícita en la amnistía tributaria, inhibe o atenúa las consecuencias adversas para el contribuyente por su incumplimiento (investigaciones, sanciones).

- E. La consagración de la amnistía tributaria hace que el Estado renuncie circunstancialmente a su potestad punitiva, en virtud de requerimientos de interés público, denotando la amnistía como una figura de contenido político.
- F. La amnistía radica permite que el contribuyente ajuste su situación fiscal a la realidad, mediante la revelación de su auténtica capacidad contributiva, que ha sido ocultada o alterada con anterioridad.
- G. Los contribuyentes beneficiarios de la amnistía tributaria, pueden ser determinados o indeterminados, según lo disponga el instrumento normativo que la consagre.
- H. Los contribuyentes que se acojan a la amnistía tributaria, adquieren el beneficio en un momento posterior al surgimiento de la obligación tributaria.
- I. Las amnistías tributarias son de carácter temporal.
- J. Las amnistías tributarias pueden cobijar cualquier tipo de tributo, independientemente de su categoría (impuesto, tasa o contribución) o de su nivel territorial (nacional o subnacional).
- K. Las amnistías tributarias deben estar consagradas a través de un instrumento normativo, casi siempre una Ley.

En la medida en que las amnistías tributarias comprenden medidas que eventualmente pudieran calificarse dentro de los denominados “beneficios tributarios”, se realizan las siguientes precisiones para diferenciar algunos conceptos conexos pero jurídicamente diferentes.

- (i) Mediante la sentencia C-540 de 2005²⁸, la Corte Constitucional aclaró que no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios, pues no todas las disposiciones tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades. En ese sentido, algunas disposiciones simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad.
- (ii) Bajo esta concepción, para que una disposición se pueda considerar como un “beneficio tributario”, debe tener esencialmente el propósito de poner al sujeto o actividad destinataria,

²⁸ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 540 de 2005, Magistrado Ponente: DR. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO.

en una situación de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales, como puede ser su estímulo económico.

- (i) Como lo ha expresado el Consejo de Estado²⁹, la principal característica de los beneficios tributarios es que inciden en la determinación de la obligación tributaria antes de que esta se configure, condicionados bajo propósitos extrafiscales determinados por el Legislador, de suerte tal que una amnistía no puede ser considerada como un beneficio tributario, toda vez la amnistía supone la existencia de una obligación exigible que por disposición del legislativo no se cobra.
- (ii) Por su parte, las minoraciones estructurales, tienen como objetivo reducir la carga impositiva o excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, en desarrollo de los principios de tributación, particularmente el de progresividad. Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de contribuyentes, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias, sino realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. De esta manera, una amnistía no puede ser considerada como una minoración tributaria, pues su consagración no obedece al desarrollo de los principios de justicia, equidad, progresividad, sino que tienen una esencia eminentemente recaudatoria (Principio de eficiencia tributaria).
- (iii) De otra parte, por *exención tributaria* ha definido la Corte Constitucional³⁰: “*ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria*”. Así las cosas, a través de las exenciones y bajo criterios de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria de determinados sujetos.
- (iv) En este orden de ideas, la diferencia de la exención con la amnistía, se evidencia en varios sentidos. Mientras que el contribuyente, beneficiario de una exención, resta su monto de la base gravable, a la cual aplicará la tarifa correspondiente; el beneficiario de la amnistía,

²⁹ CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA, Radicación número: 73001-23-31-000-2010-00530-01(18865), Bogotá D.C., 10 de julio de 2014, Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

³⁰ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 511 de 1996, Magistrado Ponente: DR. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

cancela determinada suma por concepto de un tributo que adeuda (está en mora), pero deja de pagar otras sumas que en estricto rigor debía pagar, como es el caso de sanciones o intereses.

Se concluye, entonces, que la exención impide el aumento de la carga tributaria, mediante una disposición legal que disminuye la base gravable; mientras que la amnistía, se predica de obligaciones tributarias ya cuantificadas, perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales la ley que la consagra, permite su extinción bajo condiciones menos gravosas de las ya determinadas.

CAPÍTULO II

EXAMEN DE CONSTITUCIONALIDAD DE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS: LA COLUSIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE EQUIDAD Y EFICIENCIA

Como precisó en el acápite anterior, las amnistías tributarias implican tratamientos diferenciales y preferenciales que la Ley ha determinado respecto de determinados sujetos que se acogen a sus beneficios, sin que su naturaleza pueda tipificarse como *beneficio tributario*, *minoración tributaria* o *exención tributaria*. Lo anterior, justifica que los tratamientos diferenciales / preferenciales inherentes a las amnistías tributarias, sean evaluados bajo la óptica de los principios constitucionales del Sistema Tributario, particularmente desde los preceptos que dan vida al Principio de Equidad Tributaria.

Así mismo, habida cuenta que los tratamientos diferenciales / preferenciales inherentes a las amnistías tributarias se consagran con fines de recaudo, deben ser evaluados los preceptos que dan desarrollo al Principio de Eficiencia Tributaria.

En este orden de ideas, se procede, en primer lugar, a analizar de forma genérica los principios los principios constitucionales del Sistema Tributario ya citados, para en un segundo lugar, determinar su cumplimiento en la esfera de las amnistías tributarias.

2.1. El principio de Equidad Tributaria y su conexidad con el Principio de Progresividad Tributaria

El principio de Equidad Tributaria surge como una expresión particular (en el ámbito fiscal) del derecho constitucional fundamental a la igualdad. Bajo el principio de Igualdad, la Ley y las autoridades estatales deben prodigar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias.

En materia tributaria, la igualdad (equidad tributaria) es una manifestación de la justicia, que busca dar a los contribuyentes un trato que corresponda a sus condiciones de capacidad económica. En ese sentido, la doctrina y la jurisprudencia analizan la equidad tributaria desde dos vías: De un lado la *Equidad Horizontal* y de otro la *Equidad Vertical*. Sobre el asunto, dispuso la Corte Constitucional³¹:

³¹ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 748 de 2009, Conjuez Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

Esta Corporación ha reconocido la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, la que implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica, criterios que resultan relevantes para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos.

En efecto, la *Equidad Horizontal* enuncia que las personas que se encuentren en iguales condiciones de capacidad económica, deben asumir cargas tributarias iguales. Lo anterior implica que la Ley tributaria no puede imponer, ni cargas ni tratamientos diferenciales, a personas que se encuentran bajo un mismo índice de capacidad económica.

Al respecto, ha indicado la Corte Constitucional:

El tributo deber ser aplicado **a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas**. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)³². (Negrillas y subraya fuera de texto)

La equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art. 95-9)³³. (Negrillas y subraya fuera de texto)

Por su parte, La *Equidad Vertical* enuncia que las personas que se encuentren en desigualdad de condiciones económicas, deben asumir cargas tributarias desiguales, correspondientes con sus capacidades contributivas. Lo anterior implica que la Ley tributaria debe observar los factores de riqueza

³² CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 913 de 2011, Magistrado Ponente: Dr. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO.

³³ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 100 de 2014, Magistrado Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

de los contribuyentes, de forma tal que, los que tengan mayor capacidad económica contribuyan más a las cargas del Estado.

Al respecto, ha señalado la Corte Constitucional:

La equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, **sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica**³⁴. (Negrillas y subraya fuera de texto)

La equidad vertical demanda en cambio que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales. Por lo mismo, la Corte ha señalado que **la Constitución exige gravar “en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva -equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”**³⁵. (Negrillas y subraya fuera de texto)

La Equidad Vertical se encuentra profundamente vinculada con el Principio de Progresividad, el cual establece que la carga tributaria de los contribuyentes se debe establecer según su capacidad contributiva, de forma tal que mediante la Ley tributaria se otorgue un tratamiento diferencial, estableciendo una mayor carga impositiva a los contribuyentes de mayor capacidad económica y así, progresivamente aporten más ingresos al Estado.

Sobre el Principio de Progresividad y su conexidad con el Principio de Equidad, ha establecido la Corte Constitucional:

La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. **La progresividad busca igualar la**

³⁴ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C - 1003 de 2004, Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO. En el mismo sentido, ver las sentencias C-419 de 1995, C-804 de 2001, C-1003 de 2004, C-664 de 2009 y C-368 de 2011.

³⁵ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C - 748 de 2009, Magistrado Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias³⁶. (Negrillas y subraya fuera de texto)

Frente al principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”³⁷. (Negrillas y subraya fuera de texto)

En conclusión, los principios de Equidad y Progresividad, buscan que el Sistema Tributario sea justo y por ello el deber constitucional en cabeza de las personas y los ciudadanos, referido a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado³⁸, limita su alcance a la capacidad económica de los contribuyentes.

Es de anotar que la equidad y la progresividad del Sistema Tributario se refieren al establecimiento de la carga tributaria en sentido genérico, de forma tal que su alcance abarca tanto la inclusión de elementos que incrementen el tributo, como la incorporación de aquellos que los disminuyan. Por lo anterior, el sentido unívoco de la jurisprudencia apunta a que los tratamientos tributarios diferenciales sean tachados de inconstitucionales, a menos que se establezca justificación que guarde relación con la Equidad

³⁶ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 1060A de 2001, Conjuez Ponente: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES.

³⁷ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C - 198 de 2012, Magistrado Ponente: Dr. NILSON PINILLA PINILLA.

³⁸ Constitución Política, artículo 95, numeral 9°

Vertical o el Principio de Progresividad Tributaria, tema que se tratará con detalle cuando se aborde el estudio de la constitucionalidad de las amnistías tributarias. En este sentido, ha expresado la Corte Constitucional³⁹:

El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. (Negrillas y subraya fuera de texto)

2.2. El principio de Eficiencia Tributaria

Sea lo primero analizar el significado del vocablo eficiencia. Según la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, se entiende por eficiencia: “*Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado.*”⁴⁰. No obstante, dicha definición podría confundirse con la que se tiene de eficacia, pues la misma fuente entiende este concepto como la “*Capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera*”⁴¹.

En el ámbito de las ciencias económicas, resulta clara la diferencia entre eficacia y eficiencia, pues se entiende por la primera como “*el grado en que se alcanzan los objetivos propuestos*”, mientras que la segunda se define como “*el grado en que se cumplen los objetivos de una iniciativa al menor costo posible*”⁴². Así, resulta determinante para la eficiencia un uso óptimo de los recursos para conseguir el objetivo que se propone, de forma tal que, ante un menor desgaste o el sacrificio de recursos, se será más eficiente.

Por ello, el Principio de Eficiencia Tributaria establece que el del Sistema Tributario debe alcanzar los fines propuestos con el menor uso de recursos. Como se indicó en precedencia, el Principio de

³⁹ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 643 de 2002. M.P. DR. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.

⁴⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario.

⁴¹ *Ibíd.*

⁴² MOKATE, KAREN. Eficacia, Eficiencia, Equidad y Sostenibilidad: ¿Qué Queremos Decir?, En: "Diseño y gerencia de políticas y programas sociales". Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto Interamericano para el Desarrollo Social (INDES), junio 2000.

Eficiencia Tributaria puede analizarse, bien desde el dado del Estado, el cual debe propender por el cumplimiento de sus fines tributarios, principalmente el recaudo, con el menor desgaste en su gestión; o bien desde el punto de vista del contribuyente, quien en virtud de la eficiencia tributaria debe cumplir con sus obligaciones y deberes, de una forma simple y sin dificultades.

La doctrina⁴³ estimó tres formas en las que se manifiesta el Principio de Eficiencia Tributaria, a saber:

- (i) El resultado de contrastar el beneficio y el costo en que incurrió el Estado al implementar el tributo, evidenciando la racionalidad de la hacienda pública en la consecución de recursos para la realización de fines que le son propios, cercana a la efectividad del recaudo.
- (ii) Desde el lado del contribuyente, pues debe existir moderación sobre los gastos que se le imponen a este para cumplir con la obligación tributaria.
- (iii) Se entiende el Principio de Eficiencia Tributaria no como una referencia a *“el manejo y administración misma de los tributos por parte de las autoridades hacendísticas, sino a sus efectos en la economía en general”*⁴⁴.

Respecto del Principio de Eficiencia Tributaria, la Corte Constitucional ha considerado:

Respecto al principio de eficiencia, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”⁴⁵

En este mismo sentido, el Tribunal Constitucional agregó:

Un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor

⁴³ URIBE, LINA MARÍA. Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: Incidencias teóricas y prácticas desde el IVA, En: Revista de Derecho Público Número 30, Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, junio de 2013.

⁴⁴ PLAZAS VEGA, MAURICIO. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Vol. II. Bogotá, Temis, 2006.

⁴⁵ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 913 de 2011, Conjuez Ponente: Dr. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO.

cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. **En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes.** La Corte ha interpretado, por otra parte, que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también “se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo). (Negrillas y subraya fuera de texto)

2.3. Las tensiones constitucionales por la consagración legal de amnistías tributarias

En términos generales, la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional ha considerado que las amnistías tributarias y cualquier otro tipo de trato beneficioso al contribuyente son inconstitucionales, por vulnerar los principios tributarios de Equidad y Justicia, en la medida en que la consagración legal de las amnistías promueve actos discriminatorios.

Sin embargo, existen una serie de fallos jurisprudenciales que justifican la constitucionalidad de algunas amnistías tributarias.

En primer lugar, al analizar las motivaciones que han determinado la inconstitucionalidad de las amnistías tributarias, se resaltan los siguientes argumentos realizadas por la Corte Constitucional:

- (i) Las amnistías tributarias erosionan los principios de Justicia y Equidad Tributaria.
- (ii) Las amnistías tributarias tienen como consecuencia en el largo plazo un efecto desalentador en el contribuyente que cumple cabalmente con sus obligaciones tributarias.⁴⁶
- (iii) La ley no puede ser herramienta para el desprestigio y el incumplimiento de la normatividad, pues resulta incoherente que la ley sea la misma causa por la cual se pueda considerar que en términos económicos es irracional pagar los impuestos.

⁴⁶ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

- (iv) El fundamento constitucional de obligación tributaria (Deber de Contribuir – Constitución Política artículo 95 numeral 9º) se erige sobre el presupuesto fundamental de Equidad Tributaria (Constitución Política artículo 363), el cual se encuentra directamente relacionado con el Derecho a la Igualdad consagrado en el artículo 13 superior. En ese sentido el Poder Tributario del Estado (Constitución Política artículos 150 numeral 12, 338, 300 numeral 4º y 313 numeral 4º) encuentra su fundamento en la justicia y la equidad.
- (v) El Deber de Contribuir a las cargas públicas se basa en la garantía de que todos los ciudadanos que se hallen bajo un mismo supuesto de hecho, serán tratados igual.⁴⁷
- (vi) La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad.⁴⁸
- (vii) El tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas’. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, ‘cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo).⁴⁹
- (viii) El principio “no hay tributo sin representación” implica garantizar a todos los asociados que serán tratados de manera equitativa, como consecuencia queda proscrito cualquier trato diferencial que pretenda efectuarse.⁵⁰

⁴⁷ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

⁴⁸ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 183 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

⁴⁹ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 198 de 2012, Magistrado Ponente: Dr. NILSON PINILLA PINILLA.

⁵⁰ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

- (ix) Si bien es cierto que las amnistías tributarias pueden ser eficaces e idóneas para lograr la finalidad pretendida (recuado), se trata de medidas “claramente desproporcionadas”, pues violentan principios constitucionales fundamentales⁵¹. El régimen que ordena la ley a la vista de una diferenciación o distinción que efectúa, debe guardar una razonable proporción con la disparidad de las situaciones que le sirven de premisa. Si el término de comparación viene dado por la condición de moroso de un contribuyente, a todas luces resulta desproporcionado conceder al moroso el beneficio de pagar al fisco - para solucionar la obligación tributaria - sólo una fracción de lo que efectivamente pagó el contribuyente puntual que satisfizo integralmente su cuota de colaboración establecida por la ley.⁵²
- (x) Las amnistías pervierten 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.⁵³
- (xi) El principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: “de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”.⁵⁴
- (xii) La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las circunstancias concretas que los afectan, ya por las condiciones en medio de las cuales actúan, pues unas y otras hacen imperativo que el Estado procure el equilibrio, que en derecho no es cosa distinta que la justicia concreta. El principio de igualdad material se proyecta

⁵¹ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

⁵² CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

⁵³ *Ibíd.*

⁵⁴ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 776 de 2003, Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

en el artículo 229 de la Constitución, que dice que "se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia".⁵⁵

- (xiii) La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.⁵⁶
- (xiv) 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).⁵⁷
- (xv) La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil.⁵⁸

No obstante los contundentes argumentos esbozados en los numerosos fallos jurisprudenciales citados en precedencia, se reitera que los argumentos de la Corte Constitucional no han absolutos, por cuanto

⁵⁵ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 345 de 1995, Magistrado Ponente: Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

⁵⁶ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 1115 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.

⁵⁷ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

⁵⁸ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 183 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

existen motivos que determinan la viabilidad constitucional de las amnistías tributarias. En efecto, en situaciones excepcionales “*medidas exonerativas de orden económico o fiscal debidamente justificadas que contrarresten los efectos negativos que puedan gravar de manera crítica al fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción*”.⁵⁹

En este sentido, la Corte Constitucional ha precisado que es deber de los autores y defensores de la norma que contiene la amnistía tributaria justificar su razonabilidad y proporcionalidad, así como su sustento en hechos reales, 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 motiva.⁶⁰ En consecuencia, la Corte Constitucional debe examinar en cada oportunidad la viabilidad de la amnistía, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso.

Se resaltan las siguientes motivaciones realizadas por la Corte Constitucional para justificar la constitucionalidad de algunas amnistías tributarias:

- (i) No viola en ningún sentido la Constitución, que una ley pretenda conceder a los contribuyentes morosos una oportunidad para resolver su situación fiscal. Tampoco quebranta la Carta que el Estado haga uso de ciertos instrumentos de recaudo, con el objeto de recuperar, así sea parcialmente, sus créditos, máxime si de lo anterior se sigue el aumento de personas que ingresan a la base de contribuyentes. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficiencia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas.⁶¹
- (ii) Para que una amnistía se ajuste a los principios tributarios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, dicha medida debe adoptarse teniendo en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los presupuestos y fines que motivan la decisión. Las razones que el legislador adopte para conceder este tipo de beneficio, deben corresponder a circunstancias excepcionales de orden social o económico que afecten severamente a la

⁵⁹ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 1115 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.

⁶⁰ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

⁶¹ *Ibíd.*

población. Sólo la amnistía que de manera estricta se adopte bajo éstos criterios está al amparo de reproches de inconstitucionalidad.⁶²

- (iii) La amnistía como tal es una figura jurídica que ha evolucionado a partir del concepto de la suprema potestad de perdonar que tiene la autoridad política de un pueblo. Por la amnistía el Estado renuncia circunstancialmente a su potestad punitiva, en virtud de requerimientos de interés público, conformándose como una figura de contenido político, como respuesta global a las necesidades del hombre del momento. Es importante advertir que la amnistía no se hace en consideración a la persona, sino que se tiene en cuenta la infracción misma.⁶³
- (iv) En consideración a especiales circunstancias de orden fiscal o extrafiscal, el legislador establezca algunos beneficios con el objeto de fomentar ciertos sectores de la economía, o de equilibrar las cargas tributarias, entre otros. El poder tributario comprende no solamente, la facultad de establecer tributos (artículo 338 de la Constitución Política), sino que abarca también la potestad de modificarlos y determinar, cierto tipo de beneficios siempre y cuando dicha medida se encuentre debidamente justificada.
- (v) En relación con los tributos nacionales establecidos, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno. A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención.⁶⁴
- (vi) El legislador, *a posteriori*, después de establecida la contribución con carácter general, hace una valoración desde la perspectiva del criterio subjetivo que hace parte del principio de generalidad de los tributos, para concluir que ciertos destinatarios de la norma no están en capacidad económica de hacer la contribución, y que el ordenamiento vigente les impone, por consiguiente, un gravamen desproporcionado, no solo en razón de la cuantía del mismo, sino también por las

⁶² CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

⁶³ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 260 de 1993, Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA.

⁶⁴ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 183 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

consecuencias que se derivan del no pago, y decide, en consecuencia y en armonía con la equidad tributaria, exonerarlos total o parcialmente de tal pago.⁶⁵

- (vii) Al aplicar el test estricto, se debe 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. 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).

⁶⁵ CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA Y LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

La reforma tributaria incorporada en la Ley 1739 de 2014, creó impuesto complementario de Normalización Tributaria, como uno de los mecanismos de lucha contra la evasión fiscal. En efecto, en la exposición de motivos del proyecto que dio origen a la Ley 1739 de 2014, se destacó la importancia de fortalecer los mecanismos de lucha contra la evasión, así como la necesidad de establecer nuevos instrumentos que impidieran la erosión de la base tributaria y la distribución artificial de ingresos.

Bajo estas motivaciones, el Gobierno propuso crear un impuesto que cumpliera dos objetivos: De un lado, proteger e incrementar la base gravable de los principales impuestos nacionales y, de otro, permitir la regularización de la situación fiscal a través de la legalización de activos omitidos⁶⁶.

No obstante la denominación legal de impuesto, la configuración adoptada para la normalización tributaria, en la práctica, pareciera una amnistía tributaria., razón por la cual es menester analizar en detalle sus elementos.

3.1. Elementos esenciales de Normalización Tributaria

A. SUJETOS

Por tratarse de impuesto del orden nacional complementario del Impuesto a la Riqueza, el Impuesto de Normalización Tributaria tiene como sujeto activo a la Nación.

En relación con los sujetos pasivos, determinó el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014:

Sujetos Pasivos. (...) 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. (...)

⁶⁶ MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Proyecto de Ley número _____, “por medio de la cual se modifica el estatuto tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones”

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.

Según la norma citada, son sujetos pasivos del Impuesto de Normalización Tributaria los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza, es decir, aquellos contribuyentes que deban declarar y pagar el impuesto a la riqueza en cada uno de los años dispuestos por la Ley, por tener un patrimonio a enero 10 de 2015 superior o igual a \$1.000 millones, así como los no obligados a declarar Impuesto a la Riqueza, que decidan voluntariamente presentar dicha declaración, como es el caso de los expresamente señalados en la Ley como no contribuyentes del impuesto a la riqueza, como es el caso de las sociedades en liquidación y los contribuyentes que posean a enero 10 de 2015 un patrimonio declarado inferior a \$1.000 millones.

Así mismo, para calificar como contribuyente del Impuesto de Normalización Tributaria es necesario que el sujeto decida voluntariamente incluir los activos omitidos en declaraciones de años anteriores. Si bien es cierto que el artículo 35 de la Ley 1739 no indica de forma expresa dentro del alcance de los sujetos pasivos aquellos contribuyentes que hubiesen declarado pasivos inexistentes, la doctrina ha estimado que la intención clara del legislador fue permitir la normalización tanto de activos como de pasivos; por ello, son sujetos pasivos no solo quienes hayan omitido activos sino, también, quienes hayan declarado pasivos inexistentes⁶⁷.

El universo de los sujetos pasivos del impuesto cobija a personas naturales residentes y no residentes, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas nacionales y del exterior, así como cualquier otra entidad con o sin fines de lucro.

Finalmente se resalta que según lo indica el parágrafo 5 del artículo 4 de la Ley 1739, los bienes objeto de impuesto complementario de normalización tributaria que sean declarados en los periodos

⁶⁷ CORREDOR ALEJO, JESÚS ORLANDO. Temas Fundamentales de la Reforma Tributaria Ley 1739 de 2014, Bogotá, D.C., Editores Hache, 2015.

2015, 2016 Y 2017, según el caso, integrarán la base gravable del impuesto a la riqueza en el año en que se declare.

B. HECHO GENERADOR

En relación con el hecho generador del Impuesto Complementario de Normalización Tributaria, determinó el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014:

El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1° de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.

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

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

En efecto, los sujetos pasivos referidos anteriormente, que hayan omitido activos o incluido pasivos inexistentes en su declaración de renta y/o de CREE de cualquier año o periodo gravable, podrán incluir los activos omitidos y/o retirar los pasivos inexistentes, liquidando y pagando el Impuesto de Normalización Tributaria

Los activos omitidos a normalizar son todos aquellos que existiendo el deber legal de declararlos, el contribuyente no los ha revelado dentro de su declaración de renta o de CREE. Por tanto, la normalización aplicará sobre activos localizados en Colombia o en el exterior.

Los pasivos inexistentes a normalizar son los importes declarados como deudas por el contribuyente, que no corresponden a obligaciones reales y que fueron incluidos en la declaración de Renta o CREE con la única finalidad de reducir su carga tributaria.

Es de resaltar que la normalización recae sobre activos omitidos o pasivos inexistentes, sin consideración al año al que pertenezcan, lo cual abre el espectro a activos o pasivos que correspondan a declaraciones no revisables. En consecuencia, la ley ha abierto el espacio para normalizar activos y pasivos inclusive del año más reciente a su expedición (2014).

C. BASE GRAVABLE

En relación con la base gravable del Impuesto Complementario de Normalización Tributaria, determinó el artículo 37 de la Ley 1739 de 2014:

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 auto avalúo 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.

En ese sentido, el valor por el cual se deben declarar los activos omitidos corresponde a su valor patrimonial de acuerdo con las reglas fijadas en el estatuto Tributario. En términos generales, se debe aplicar el artículo 267 ídem, que indica como valor a declarar el costo de adquisición. Sin embargo, dependiendo del tipo de bien a normalizar, el valor patrimonial puede ser distinto, como es el caso de los bienes inmuebles para los no obligados a llevar contabilidad, cuyo valor patrimonial es el mayor entre el costo de adquisición y el avalúo catastral o auto avalúo, tal como lo establece el artículo 272 del Estatuto Tributario.

De igual forma la Ley brinda la posibilidad al contribuyente de auto avaluar el bien por el valor que desee, respetando, la base mínima. Además, señala que el auto avalúo así fijado será considerado como precio de adquisición para efectos de determinar su costo fiscal.

Llama la atención que el artículo 37 de la Ley 1739 no indicó nada respecto de la base gravable para los pasivos los pasivos inexistentes, pero de una interpretación sistemática de la norma, resulta claro que en tal caso la base gravable es el valor del pasivo inexistente.

D. TARIFA

En relación con la tarifa del Impuesto Complementario de Normalización Tributaria, determinó el artículo 38 de la Ley 1739 de 2014:

La tarifa del impuesto complementario de normalización tributaria será la siguiente:

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

3.2. Conexidad entre el Impuesto de Normalización Tributaria y las amnistías tributarias

De conformidad con la estructura legal del Impuesto de Normalización Tributaria, resulta evidente la conexidad que existe con las amnistías tributarias, en la medida en que el hecho generador refiere al incumplimiento de obligaciones tributarias preexistentes, bien sea en la modalidad de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. Aunado a lo anterior, resulta determinante que se hubiese establecido una tarifa muy inferior a la que normalmente se aplica en estos casos como se explica a continuación.

Pues bien, en la medida en que un contribuyente omita en su declaración activos o incluya en la misma pasivos inexistentes, se debe aplicar la renta líquida gravable, tal como lo establece el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

De esta manera, el contribuyente infractor se hace merecedor al pago del impuesto de renta derivada de la renta líquida gravable especial y, además a la sanción de inexactitud del 160%. A partir de 2018, esta sanción se establece en el 200%.

Sin embargo, conforme al artículo 39 de la Ley 1739 de 2014, los activos y pasivos 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 .

En consecuencia, el aumento patrimonial que se derive de la normalización 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 complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad.

Desde luego, esta inclusión no generará sanción alguna en el Impuesto sobre la Renta y complementarios y tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los periodos gravables anteriores.

En otras palabras, la Ley permite que los contribuyentes incumplidos normalicen sus activos omitidos y sus pasivos inexistentes sobre una base de adquisición o auto avalúo, a una tarifa del 10%, en cambio de asumir el impuesto derivado de la inclusión de una renta gravable especial a una tarifa plena (25% para el caso de los obligados a llevar contabilidad) y, además, una sanción del 160% de la vulneración que constituye la inexactitud.

Así las cosas, con la consagración de la Normalización Tributaria, el legislador pretendió darle apariencia de tributo bajo la denominación de impuesto, a una figura que por las características y efectos legales, se enmarca dentro de la categoría de amnistía tributaria. En efecto, al comprar los marcos jurisprudenciales citados en precedencia con la configuración legal del Impuesto de Normalización Tributaria se evidencia:

- (i) Que las personas y entidades calificadas como sujetos pasivos del impuesto, han incumplido las leyes tributarias al omitir activos o incluir pasivos inexistentes con el objeto de disminuir de forma ilegítima la carga tributaria asignada por ley.
- (ii) El estímulo que ofrece el impuesto a los sujetos pasivos, con el objeto de que regularicen sus cuentas tributarias, consiste en eliminar la carga tributaria dispuesta para la situación descrita en el hecho generador, cual es la de renta líquida gravable, además de las sanciones por inexactitud.
- (iii) El Estado, renuncia totalmente, en favor de los deudores, a recibir el pago de los créditos que legítimamente le pertenecían y, por consiguiente, se abstiene de exigir su pago por la vía administrativa o judicial.
- (iv) La norma indica de forma expresa que los hechos que constituyen el hecho generador del impuesto, no generan infracción cambiaria alguna.
- (v) El impuesto ambienta un estímulo de carácter legal que permite a los contribuyentes ajustar sus cuentas con la Administración, eliminando así las sanciones e intereses y una eventual revisión de la declaración del impuesto sobre la renta.
- (vi) El impuesto no encuentra sus cimientos en ninguna contingencia o situación excepcional y dirige sus beneficios a todos los contribuyentes, mientras hayan omitido activos o declarado pasivos que no existiesen.

En adición a lo anterior, se debe resaltar que bajo la categorización de impuesto, la normalización tributaria, pretende desconocer los precedentes jurisprudenciales que han determinado la declaratoria de inexequibilidad de prácticamente todas las amnistías tributarias creadas desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1991. Así, mediante las sentencias C-511/1996, C-992/2001, C-1115/2001, C-1114/2003 y C-833/2013, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de ciertas disposiciones contenidas en las leyes 223/1995, 633/2000, 788/2002 y 1607/2012 al no estar fundamentadas en situaciones excepcionales específicas (tales como las que responden a una coyuntura específica a través de estímulos tributarios para quienes se dedican a una actividad económica en situación de crisis) y al beneficiar indiscriminadamente a quienes han faltado a sus obligaciones tributarias⁶⁸.

⁶⁸ SANÍN GÓMEZ, JUAN ESTEBAN. Análisis de la constitucionalidad del “impuesto de normalización tributaria” consagrado en la Ley 1739 de 2014, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional acerca de amnistías y saneamientos fiscales,

En ese mismo sentido, se cuestiona la protección al principio de Equidad, pues la normalización tributaria resultaría violatoria para los contribuyentes que actuando bajo el principio de buena fe, procedieron, antes de la entrada en vigencia de la norma, a legalizar su situación patrimonial, incluyendo sus activos omitidos y pasivos inexistentes dentro de su declaración de renta. Para ello, procedieron a liquidar la sanción establecida en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario declarándolos como renta líquida gravable a la tarifa aplicable y liquidando sobre la misma la sanción por inexactitud. Estos contribuyentes se encuentran hoy en una situación de clara desventaja frente a los demás, pues el nuevo “impuesto” premia, con un trato más benigno, a quienes no cumplieron sus obligaciones, sobre aquellos que sí lo hicieron⁶⁹. Estos contribuyentes vieron incrementada su carga fiscal al estar gravados con tarifas del impuesto sobre la renta del 25% o del 33%, según el caso. Por su parte, quienes incumplieron dichas obligaciones fiscales y defraudaron al Estado aprecian el llamado a sanear sus situaciones particulares para declarar los activos omitidos o eliminar pasivos inexistentes, con tarifas que oscilan entre el 10% y el 13%, (dependiendo del año en que lo hagan) y haciéndose merecedores de beneficios, tales como no incurrir en infracciones cambiarias ni tener que liquidar la sanción por inexactitud. Estas situaciones no obedecen a circunstancias excepcionales, sino al afán del Gobierno en la obtención de recursos.

3.3. Análisis de constitucionalidad del Impuesto de Normalización Tributaria

Mediante la sentencia C - 551 de 2015, la Corte Constitucional decidió sobre la constitucionalidad Impuesto Complementario de Normalización Tributaria que fue demandado por los ciudadanos Héctor Andrés Falla Cubillos y Juan Esteban Sanín Gómez, al considerar que los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014 vulneran los artículos 13, 83, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

Los demandantes afirmaron, en primer lugar, que las normas demandadas desconocen el derecho a la igualdad y los principios de justicia, eficiencia y equidad que orientan el sistema tributario. Al respecto sostuvieron⁷⁰:

Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, trigésimo novenas jornadas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, Cartagena de Indias, febrero de 2015

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

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”.

De igual forma, argumentaron, en segundo lugar 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 denuncias 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”*⁷¹.

La Corte Constitucional estableció como problema jurídico si la creación del 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)?

La Corte Constitucional destacó que el precedente jurisprudencial más próximo en materia de normalización de activos, contenido en la sentencia C-833 de 2013, bajo la cual se declaró inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, que permitía 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 el valor de los activos omitidos y los pasivos

⁷¹ Ibid.

inexistentes originados en períodos no revisables, sin que se generara renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable. Al respecto, la Corte indicó:⁷²

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”.

En dicha oportunidad, el Tribunal Constitucional 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. En cuanto a lo primero, estableció⁷³:

- (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”. Por lo tanto, concluye que se está frente a una amnistía tributaria.

Para verificar la justificación de la medida, para constatar si el legislador acreditó o no la existencia de una situación excepcional que justifique su adopción, el tribunal determinó que el tipo de test de proporcionalidad aplicable era el test estricto, lo que implica verificar que el fin de la medida es

⁷² CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 833 de 2013, Magistrado Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

⁷³ *Ibíd.*

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. Sobre el caso de estudio indicó⁷⁴:

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).

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”.

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”.

Para examinar el caso concreto del Impuesto de Normalización Tributaria, en primer lugar se determinó, si se está o no frente a una amnistía y, de estarlo, qué tipo de amnistía o de saneamiento es el previsto en los artículos demandados.

Para efectos de estimar la verdadera naturaleza jurídica de la normalización Tributaria, indicó la Corte Constitucional-⁷⁵:

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. Como ya se puso de presente al analizar las normas demandadas y su alcance, y al distinguir

⁷⁴ *Ibíd.*

⁷⁵ CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

este caso del juzgado en la Sentencia C-833 de 2013, 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.

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. 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.

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.

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.

Así mismo la Corte refirió que 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 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), 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).

Sin embargo, la Corte advierte que 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. Al respecto sostuvo⁷⁶:

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.

En este contexto, la Corte concluye que 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, con un tratamiento fiscal que puede ser más favorable al previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario. De esta manera: **“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**

⁷⁶ Ibíd.

de impuestos, lo que, en algunos eventos, podría afectar también el eventual incumplimiento de la obligación tributaria sustancial⁷⁷ (Negrillas y subraya fuera de texto).

Como resulta indiscutible que se podría estar ante un posible saneamiento tributario, al menos en relación al incumplimiento de la obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, para la Corte Constitucional también resulta necesario determinar, si esta medida está o no justificada y, para ello, se debe aplicar un test estricto de proporcionalidad.

Para contextualizar el test de proporcionalidad, la Corte en primer lugar advierte algunas circunstancias de la actualidad nacional que resultan relevantes, a saber:

- (i) 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.
- (ii) El evidente descenso del precio internacional del petróleo, del cual dependen varios ingresos y tributos de manera significativa, genera una compleja situación fiscal, pues éstos se reducirán de manera significativa. 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.
- (iii) Las medidas demandadas 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”.

⁷⁷ Ibid.

- (iv) La lucha contra la evasión tributaria y la defensa de la base gravable de los impuestos a la renta y complementarios, 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 sin desconocer el principio de sostenibilidad fiscal (art. 334 CP).
- (v) Así mismo se citan los argumentos de la Sentencia C-833 de 2013, para indicar que 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).

Bajo este contexto la Corte Constitucional determinó:

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, al examinar una medida parecida, aunque no equiparable, y es necesario.

No está prohibido por la Constitución, en tanto, el legislador tiene un amplio margen de configuración para crear impuestos, 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.

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. 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.

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.

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.**

Para establecer si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales, la Corte Consideró:

- (i) 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, 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.
- (ii) 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, 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.
- (iii) Beneficios permanentes como los señalados, que además son indispensables 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.
- (iv) Dentro de los sujetos pasivos existen personas que, merced a los cambios recientes en la figura de la residencia fiscal, 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, la Corte Constitucional concluyó 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.

De esta manera, la medida adoptada no se considera desproporcionada por la Corte Constitucional, 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, resolviendo declarar exequibles los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 1739 de 2014.

CONCLUSIONES

El Estado colombiano cuenta con amplias facultades en el campo de las finanzas públicas para el cumplimiento cabal de los objetivos propios de un Estado Social de Derecho., dentro de las que se destaca, por su significativa importancia el Sistema Tributario.

El ejercicio del Poder Tributario encuentra su referente legal en el Deber de Contribuir, cuya naturaleza es de estirpe constitucional. La misma carta Política determina que la capacidad de los órganos legislativos para imponer tributos, encuentra su directriz y límite la constituyen los principios constitucionales del Sistema Tributario: Principio de Legalidad, Equidad, Progresividad, Eficiencia y No Retroactividad.

No obstante que todos los principios ostentan rango constitucional, existen eventos en que éstos entran en colusión. Tal es el caso de las denominadas amnistías tributarias, las cuales han sido examinadas en múltiples oportunidades por la Corte Constitucional a fin de establecer su exequibilidad.

Las amnistías tributarias hacen alusión a beneficios que otorga el legislador a los contribuyentes que han incurrido en conductas morosas, elusivas o evasivas de sus obligaciones para con el fisco o erario público, con el fin que las paguen en tiempos posteriores a los que correspondían y bajo unas tarifas diferenciales. Dado que el efecto directo de las amnistías tributarias, es la condonación parcial o total de una obligación tributaria vigente y exigible, surgen problemáticas para ajustar su marco legal al cumplimiento del principio constitucional de Equidad Tributaria.

No obstante, no se puede desconocer que las prerrogativas contenidas en las disposiciones que implementan las amnistías tributarias, conllevan a un significativo aumento en el recaudo tributario, razón por la cual su consagración bien puede obedecer al ejercicio del principio de Eficiencia Tributaria.

En el anterior contexto, se hace necesario que el tribunal constitucional, evalúe a través de una ponderación de principios, que ejerce bajo un test de razonabilidad, los efectos de la amnistía tributaria y proceda a resolver su apego a la norma de normas.

En términos generales, la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional ha considerado que las amnistías tributarias y cualquier otro tipo de trato beneficioso al contribuyente son inconstitucionales, por vulnerar los principios tributarios de Equidad y Justicia, en la medida en que la consagración legal de las amnistías promueve actos discriminatorios.

Lo anterior, en la medida en que las amnistías tributarias erosionan los principios de Justicia y Equidad Tributaria y tienen como consecuencia en el largo plazo un efecto desalentador en el contribuyente que cumple cabalmente con sus obligaciones tributarias

De forma reiterada la Corte Constitucional ha establecido que la ley no puede ser herramienta para el desprestigio y el incumplimiento de la normatividad, pues resulta incoherente que la ley sea la misma causa por la cual se pueda considerar que en términos económicos es irracional pagar los impuestos. Además se ha resaltado que el Deber de Contribuir a las cargas públicas se basa en la garantía de que todos los ciudadanos que se hallen bajo un mismo supuesto de hecho, serán tratados igual. En ese sentido, la igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Así, el tributo debe ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas.

Así mismo, la Corte Constitucional ha manifestado reiteradamente que las amnistías tributarias pervierten 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.⁷⁸

Así, la equidad tributaria se desconoce cuándo se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria.

Sin embargo, en situaciones excepcionales las amnistías tributarias son procedentes, bajo el cumplimiento de una serie de factores que determinan casos excepcionales, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional riguroso. Así, para que una amnistía se ajuste a los principios tributarios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, dicha medida debe adoptarse teniendo en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los presupuestos y fines que motivan la decisión. Las razones que el legislador adopte para conceder este tipo de beneficio, deben corresponder a circunstancias excepcionales de orden social o económico que afecten severamente a la

⁷⁸ Ibid.

población. Sólo la amnistía que de manera estricta se adopte bajo éstos criterios está al amparo de reproches de inconstitucionalidad.

Al examinar el caso puntual de la normalización tributaria, que tiene como objeto que los contribuyentes declaren activos omitidos o excluyan pasivos inexistentes declarados, bajo una serie de beneficios tributarios, determinados en una tarifa diferencia, así como en la exoneración de las sanciones tributarias y cambiarias la Corte Constitucional verificó su naturaleza legal como impuesto, diferenciándolo de la amnistía tributaria, en la medida en que argumento de forma controversial que se trataba de una medida obligatoriedad y no opcional para los sujetos pasivos del impuesto.

Dicho razonamiento, se aparta de forma abrupta de los precedentes fijados durante los últimos 15 años, en la medida en que idénticas manifestaciones legales, fueron tachadas como amnistías.

No obstante lo anterior, se considera apropiado la forma como se ejerció el test de razonabilidad a la hora de evaluar la constitucionalidad del impuesto de normalización tributaria, pues la decisión evidenció el difícil contexto económico que afronta la nación, como consecuencia de la caída del precio del petróleo, así como la necesidad de priorizar los efectos de la Regla Fiscal, como una medida de salvaguarda para garantizar el cumplimiento de los fines del Estado Social de Derecho.

En adición, resulta técnico el raciocinio efectuado por la Corte Constitucional, bajo el cual argumentó los efectos que tuvieron los cambios normativos de la categorización de la residencia de los contribuyentes, pues resultó ser un lineamiento ambiguo a la hora del cumplimiento de las obligaciones formales.

El desarrollo de la investigación evidencia que la colusión entre los principios de Equidad y Eficiencia Tributaria con ocasión de las amnistías tributarias, presenta lineamientos claros para su solución por parte de la Corte Constitucional, en la medida en que la jurisprudencia ha ponderado la equidad sobre la eficiencia, habida cuenta que únicamente bajo circunstancias excepcionales es posible permitir tratos diferenciales entre los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Organización y estructura en el Estado Colombiano, En: Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 67.

Ley 6 de 1992, Ley 100 1993 (aumento de impuestos de nómina), Ley 174 de 1994, Ley 223 de 1995, Ley 383 de 1997, Decretos Legislativos 2330 y 2332 de 1998 (Estado de Emergencia Económica), Ley 448 de 1998, Ley 633 de 2000, Decreto Legislativo 1838 de 2002 (Estado de Comoción Interior), Ley 788 de 2002, Ley 863 de 2003, Ley 1111 de 2006, Ley 1429 de 2010, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014. También debe tenerse presente el proyecto de reforma tributaria “integral”, radicado el pasado 19 de octubre de 2016 y que hace su tránsito legislativo en la actualidad en el Congreso de la República.

BRAVO GONZÁLEZ, JUAN DE DIOS. Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia, En: Fundamentos de la Tributación, Bogotá, D.C., Universidad de Los Andes, 2008, p. 154.

BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL. La Relación Jurídico Tributaria. En: Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Bogotá, D.C., Legis Editores, 2000, Capítulo IV.

Los principios tributarios de Equidad y Eficiencia han sido consagrados de forma expresa en el texto constitucional, en el artículo 363 de la Carta Política.

ISIGNARES GÓMEZ, ROBERTO. Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario. En: Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2010, p. 136.

Corte Constitucional, Sentencia C- 643 de 2002. M.P. DR. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.

Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998 M.P. Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

Opt. Cit. ISIGNARES GÓMEZ, ROBERTO. Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario., p. 144.

Restrepo, Juan Camilo. Hacienda Pública, Bogotá, D.C., Universidad Externado de Colombia, 2016.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario.

RESTREPO, JUAN CAMILO. Hacienda Pública, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D.C., 2016.

BRICEÑO DE VALENCIA, MARTHA TERESA. Diccionario Técnico Tributario, Centro Interamericano Jurídico – Financiero, Bogotá, D.C. 1997

Malherbe, Jacques. 2011. Tax amnesties. n.p.: Alphen aan den Rijn, [Holanda]: Kluwer Law International, 2011.

HERNÁNDEZ CARACENA, MANUEL. Fraude Fiscal y Amnistía Tributaria. Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Orihuela. Universidad Miguel Hernández, Universitat, Elche, 2015, p. 59.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS NACIONALES - DIN. Concepto número 012832 de junio 9 de 1989.

PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Concepto número 5612, Bogotá, D.C., 31 de julio de 2013.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 540 de 2005, Magistrado Ponente: DR. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO.

CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA, Radicación número: 73001-23-31-000-2010-00530-01(18865), Bogotá D.C., 10 de julio de 2014, Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 748 de 2009, Conjuez Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 913 de 2011, Magistrado Ponente: Dr. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 100 de 2014, Magistrado Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C - 748 de 2009, Magistrado Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 1060A de 2001, Conjuez Ponente: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C - 198 de 2012, Magistrado Ponente: Dr. NILSON PINILLA PINILLA.

Constitución Política, artículo 95, numeral 9º

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C- 643 de 2002. M.P. DR. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario.

MOKATE, KAREN. Eficacia, Eficiencia, Equidad y Sostenibilidad: ¿Qué Queremos Decir?, En: "Diseño y gerencia de políticas y programas sociales". Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto Interamericano para el Desarrollo Social (INDES), junio 2000.

URIBE, LINA MARÍA. Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: Incidencias teóricas y prácticas desde el IVA, En: Revista de Derecho Público Número 30, Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, junio de 2013.

PLAZAS VEGA, MAURICIO. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Vol. II. Bogotá, Temis, 2006.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 913 de 2011, Conjuez Ponente: Dr. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 183 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 198 de 2012, Magistrado Ponente: Dr. NILSON PINILLA PINILLA.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 776 de 2003, Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 345 de 1995, Magistrado Ponente: Dr. CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 1115 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 183 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 1115 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 511 de 1996, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C – 260 de 1993, Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 183 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C – 804 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

CORREDOR ALEJO, JESÚS ORLANDO. Temas Fundamentales de la Reforma Tributaria Ley 1739 de 2014, Bogotá, D.C., Editores Hache, 2015.

SANÍN GÓMEZ, JUAN ESTEBAN. Análisis de la constitucionalidad del “impuesto de normalización tributaria” consagrado en la Ley 1739 de 2014, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional acerca de amnistías y saneamientos fiscales, SANÍN GÓMEZ,

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 833 de 2013, Magistrado Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA.

CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C - 551 de 2015, Magistrado Ponente: Dr. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.