

Amnistías inconstitucionales en la Reforma Tributaria

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

Unconstitutional Amnesties in the latest Tax Reform

Constitutional Analysis of the “Tax Normalization Duty”, Prescribed in Act 1739 of 2014, According to the Constitutional Court Jurisprudence about Amnesties and Tax Settlements.

JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ*

*Miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
Medellín – Colombia*

MARCELA AMARILES TAMAYO**

*Abogada de la firma Ignacio Sanín Bernal & Cia Abogados.
Medellín – Colombia*

Página inicial: 813

Página final: 822

1. Introducción

La última reforma tributaria (Ley 1739/2014) introdujo varias amnistías que probablemente no pasarán el “test” de constitucionalidad establecido por la misma Corte Constitucional. La más importante de ellas se denomina, paradójicamente, “impuesto a la normalización tributaria”. A través de este “impuesto”, que es complementario al impuesto a la riqueza y que se encuentra regulado bajo el título

* Socio de la firma Ignacio Sanín Bernal & Cia Abogados.

** Abogada de la firma Ignacio Sanín Bernal & Cia Abogados.

“mecanismos de lucha contra la evasión”, se grava el hecho de tener activos omitidos y pasivos inexistentes al primero de enero de 2015, 2016 y 2017.

Al estudiar los elementos del citado tributo, es fácil entrever que él constituye una medida cuyo efecto final es permitir a los contribuyentes que incumplieron sus obligaciones fiscales sustanciales, culminar cualquier obligación fiscal, sanción o infracción cambiaria que se generó por tal causa. Así, tratándose de una verdadera amnistía, y al amparo de las subreglas trazadas por los pronunciamientos de la Corte Constitucional al respecto, se analizará la constitucionalidad de dicha medida.

2. Breves antecedentes del impuesto complementario de normalización tributaria

La exposición de motivos del proyecto de ley de reforma tributaria presentada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público destacó, en relación con los mecanismos de lucha contra la evasión, que era necesario establecer nuevos instrumentos que impidieran la erosión de la base tributaria y la distribución artificial de ingresos. En dicha línea propuso crear un impuesto que cumpliera dos objetivos: (i) proteger e incrementar la base gravable de los principales impuestos nacionales y (ii) permitir la regularización de activos. En palabras del Ministro de la Cartera, se permite legalizar la situación en relación con los activos omitidos “... con el fin de que los contribuyentes del Impuesto Complementario de Normalización Tributaria puedan revelar correctamente sus activos omitidos, se les da la posibilidad de que lo hagan dentro de un espacio de tiempo comprendido entre los años 2015 y 2017”.

3. ¿Impuesto o amnistía tributaria?

El 23 de diciembre de 2014, luego de surtirse el trámite legislativo, el Congreso de la República expidió la Ley 1739 “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”. En los artículos 35 a 39 de la ley se dispuso la creación del “impuesto de normalización tributaria”, con una falaz denominación que procura disfrazar bajo el concepto de tributo, lo que bien podría denominarse amnistía tributaria o saneamiento fiscal. Cítese a modo ilustrativo los sujetos pasivos del tributo:

3 Mauricio Cárdenas Santamaría. *Exposición de motivos proyecto de ley reforma tributaria*. Documento de sitio web recuperado el 15 de enero de 2015, de <http://incp.org.co/Site/2014/info/archivos/proyecto-ley-reforma-tributaria-oct-2014.pdf>

“Artículo 35°. Impuesto complementario de normalización tributaria – Sujetos Pasivos. Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, **el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el artículo 298-7 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos.** Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del impuesto a la Riqueza. ...” Négrillas por fuera del texto.

La Corte Constitucional ha definido⁴ las amnistías tributarias y los saneamientos fiscales como aquellas medidas adoptadas por el legislador, cuyo resultado final es que el contribuyente obtenga la terminación por parte del Estado de sus obligaciones fiscales –incumplidas–, luego de someterse a unas condiciones económicas definidas por la Ley.

Los artículos 35 a 39 de la reciente reforma tributaria pretenden desdibujar, bajo la acepción de impuesto, la realidad de ser medidas extintivas de obligaciones fiscales, pues encajan con las características desarrolladas jurisprudencialmente en torno a las amnistías. Estas son:

“La primera; las personas y entidades a las que se aplican, son aquéllas que han incumplido las leyes tributarias que consagran deberes y obligaciones de diversa índole. La segunda; el estímulo que la ley ofrece a los sujetos anteriores con el objeto de que ajusten sus cuentas con el erario, consiste en eliminar cargos como la mora, la extemporaneidad, la actualización monetaria y, tratándose de las entidades públicas, la entera obligación. La tercera; el Estado, en consecuencia, renuncia parcial o totalmente, en favor de los deudores, a recibir el pago de los créditos que le son debidos y, por consiguiente, se abstiene de exigir su pago por la vía administrativa o judicial. La cuarta; las medidas de saneamiento son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y beneficiar indiscriminadamente a los deudores morosos.⁵”

En efecto, a través del llamado “impuesto de normalización tributaria” se grava el hecho de tener activos omitidos y pasivos inexistentes y su fecha de causación es el primero de enero de los años 2015, 2016 y 2017. Estos activos omitidos y pasivos inexistentes, según dispone el artículo 38 acusado, están gravados a la tarifa del 10%, 11,5% y 13%, dependiendo del año en que se declara

4 Corte Constitucional, Sentencia C-511/96. M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

5 *Ibid.*

ren. La base gravable para aplicar la tarifa la constituye el valor patrimonial de los mismos, y la inclusión de estos conceptos en la declaración de renta no implicará 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 declaran, ni respecto de los años anteriores. Aunado a ello, la norma le informa a los contribuyentes que por esos hechos no incurrirán en infracción cambiaria alguna.

El ámbito de aplicación de la norma irradia a las personas que han incumplido sus obligaciones tributarias, en tanto han omitido declarar activos y/o han incluido en su declaración de renta pasivos inexistentes para aminorar su carga fiscal. Esto constituye 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. El Estado asegura una renuncia total o parcial a obtener el pago de los créditos, y por esa vía se abstiene de iniciar un procedimiento de determinación del tributo a nivel administrativo o judicial.

Además de lo anterior, el impuesto creado 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.

Esta amnistía pretende subsanar los vicios que ha generado la declaratoria de inexecutable de prácticamente todas las amnistías tributarias creadas desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1991. Basta recordar que, mediante las sentencias C-511/1996, C-992/2001, C-1115/2001, C-1114/2003 y C-833/2013, la Corte Constitucional declaró la inexecutable 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 tributarias.

Muchísimos contribuyentes, actuando bajo el principio constitucional de buena fe y confianza legítima, procedieron –antes de la entrada en vigencia de esta 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 hicieron.

La línea jurisprudencial trazada por la Corte Constitucional (ver Sentencia C-910/2014), establece claramente que las medidas tendientes a facilitar la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes se considerarán ajustadas a la Constitución, siempre que “se sometan a un régimen más gravoso del que habría correspondido en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones”. Visto esto último, no hay duda respecto a que esta amnistía disfrazada de impuesto debe ser declarada inexecutable por parte de la Corte Constitucional.

4. Test estricto de constitucionalidad al impuesto de normalización tributaria

Explicado el tratamiento de que serán objeto los contribuyentes que faltaron a sus obligaciones frente a la Administración y procederán a declarar y pagar el impuesto complementario de normalización tributaria, y aquel al que fueron sometidos quienes se acogieron al canon 239-1 del Estatuto Tributario, se vislumbra el desconocimiento de los postulados constitucionales del derecho a la igualdad, del principio de buena fe y el principio de equidad que orienta el sistema tributario – Artículos 13, 95 numeral 9, 83 y 363 de la Constitución Política –.

Se les imparte un trato inequitativo a los contribuyentes que –en respeto de las disposiciones que regulan la materia –informaron a la Administración acerca de la totalidad de sus activos y no incluyeron en sus declaraciones pasivos que no existían. Estos contribuyentes vieron incrementada su carga fiscal al estar gravados con tarifas del impuesto sobre la renta del 25% o del 33%, según el caso. Por su parte, quienes incumplieron dichas obligaciones fiscales y defraudaron al Estado 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.

Puede afirmarse entonces, sin temor a equívocos, que los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014 establecieron una disparidad de trato que es claramente inconstitucional, por carecer de un asidero objetivo y razonable. Situaciones similares han sido objeto de estudio por parte de la Corte Constitucional que ha señalado, en jurisprudencia coherente y pacífica, que las amnistías o saneamientos fiscales son abiertamente desproporcionadas cuando el trato desigual está dado por la condición morosa del contribuyente:

“No obstante que las medidas mencionadas sean eficaces e icónicas en relación con la finalidad pretendida, son claramente desproporcio-

nadas. 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. 6”

Si lo expuesto no fuese suficiente, el impuesto creado desconoce también el principio de igualdad ante las cargas públicas, ya que es la calidad de contribuyente incumplido de sus obligaciones fiscales, el título de que se vale para reducirlas. La reciente reforma produce una inequitativa distribución del esfuerzo tributario, que conforme al sistema que lo contiene, ordena su distribución de forma igualitaria. El nuevo gravamen beneficia, inexplicablemente, a los contribuyentes que desconocieron obligaciones preestablecidas legalmente y acentúa la diferencia, respecto a quienes sí respetaron tales preceptos.

En palabras de la Corte Constitucional:

“No es posible, sin quebrantar el orden constitucional, consagrar una amnistía tributaria cuya única justificación consiste en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario. Esto es así, porque el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió haber declarado dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza “legalizar” estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometándose a tarifas más altas.”⁷

Por tal motivo los preceptos analizados no superan el test estricto de constitucionalidad, por cuanto: (i) los antecedentes de la ley no dan cuenta del fin imperioso que persigue la medida, (ii) el instrumento del impuesto de normalización tributaria no es necesario para alcanzar el objetivo, ya que la Administración cuenta con herramientas administrativas y judiciales para perseguir el cobro de sus acreencias. Finalmente, (iii) los beneficios de la medida no exceden ni mejoran el desconocimiento del principio de equidad tributaria y de buena fe, teniendo en cuenta que idénticos resultados pueden ser obtenidos a través de las entidades y normas vigentes.

6 Corte Constitucional, Sentencia C-511/96. M.P: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

7 Corte Constitucional, Sentencia C-992/01. M.P: Dr. Rodrigo Escobar Gil.

Para reforzar el anterior planteamiento, se trae a colación el pronunciamiento de la Corte Constitucional que revisa la exequibilidad de disposiciones que, en similar sentido al que ahora se analiza, contemplaban beneficios y amnistías dirigidas a contribuyentes que habían omitido activos o declarado pasivos inexistentes a la Administración. En dicha oportunidad sostuvo⁸:

“...La Corte encuentra que la norma acusada no satisface el requisito de necesidad, toda vez que en la actualidad existe un régimen general, previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que permite a los contribuyentes sanear la situación de los activos omitidos y pasivos inexistentes, correspondientes a períodos no revisables, incluyéndolos en sus declaraciones como renta líquida gravable. (...)

Así 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.

...

45. Además de innecesaria, la medida resulta desproporcionada. 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. La generalidad exige que los tributos se apliquen a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho”, mientras que la equidad horizontal reclama que las personas con capacidad económica igual contribuyan de igual manera. Tales preceptos se ven afectados con la medida enjuiciada, pues en virtud de ella dos personas con igual capacidad económica estarán sometidas a un tratamiento tributario distinto según: (i) hayan cumplido con el deber de declarar todos sus activos, sin incluir pasivos inexistentes, en el período fiscal correspondiente; (ii) hayan declarado los activos omitidos en períodos anteriores no revisables (o excluido sus pasivos inexistentes) acogiéndose al régimen general establecido en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, o bien (iii) hayan

8 Corte Constitucional, Sentencia C-833/13. M.P: Dra. María Victoria Calle Correa

persistido en la infracción al deber de suministrar información veraz sobre su situación patrimonial y, por tanto, aún tengan activos omitidos o pasivos inexistentes correspondientes a períodos no revisables. La norma acusada establece un tratamiento fiscal más favorable para quienes se encuentren en esta última situación, consistente en permitir que sean declarados como ganancia ocasional y, por tanto, tributen con una tarifa del 10%, inferior a la establecida para el impuesto sobre la renta (que oscila entre el 15% y el 33%, según el tipo de contribuyente). De este modo, se rompe el equilibrio en la distribución de las cargas públicas en detrimento de los contribuyentes situados en las dos primeras hipótesis.”

Resulta inquietante ver que el Legislador persiste en proferir leyes que revisten características de amnistías o saneamientos fiscales en desconocimiento de las reiteradas pautas, subreglas y líneas jurisprudenciales decantadas por la Corte Constitucional. Estas medidas, dada su permanencia transitoria en el ordenamiento jurídico, son ya una arraigada costumbre legislativa bajo la aquiescencia del Gobierno Nacional, que empañan la investidura de Estado Social y de Derecho y contrarían la máxima conforme a la cual se pregonaba que la Constitución es norma de normas –Artículo 4 de la Constitución Política–.

5. Conclusiones

- El mal denominado impuesto a la normalización tributaria es un título que pretende distraer al lector de sus nefastas consecuencias, al constituir una verdadera amnistía tributaria y brindar un trato desigual entre los contribuyentes. Tal impuesto es desproporcionado y carente de sustento razonable u objetivo que lo justifique.
- Los artículos 35 a 39 de la Ley 1730 de 2014 desconocen el postulado de la buena fe, en tanto constituyen la creación de un impuesto cuyos elementos y estructura contemplan como supuesto fáctico el incumplimiento de las normas tributarias. Ningún ciudadano podría esperar legítimamente que el Congreso de la República configurara como hecho generador de un impuesto, con tarifa más favorable a la del impuesto sobre la renta (con eliminación del riesgo de sanciones y eventuales liquidaciones oficiales a los denuncios privados); el hecho del incumplimiento de la norma, bajo conductas como lo son omitirle activos a la Administración o declararle pasivos inexistentes para aminorar las cargas fiscales.
- Fueron sorprendidos los contribuyentes respetuosos de sus deberes constitucionales y legales, quienes declararon sus activos y no incorpo-

raron a sus denuncias pasivos inexistentes, con la 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.

- El denominado impuesto de normalización tributaria, al otorgar un trato desigual a los contribuyentes, es objeto de un test estricto de constitucionalidad, conforme al cual debe demostrarse que el menoscabo del principio de igualdad es superado por los beneficios de la medida. Ello no sucede en el asunto planteado, porque dispone el Estado de otros instrumentos y herramientas administrativas y judiciales para lograr la satisfacción de sus créditos.

6. Bibliografía

Sentencias

Corte Constitucional, Sentencia C-511/96. M.P: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Constitucional, Sentencia C-992/01. M.P: Dr. Rodrigo Escobar Gil.

Corte Constitucional, Sentencia C-833/13. M.P: Dra. María Victoria Calle Correa

Documentos de sitio web

Congreso de la República. Presidencia de la República. Recuperado el 13 de enero de 2015, de <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/LEY%201789%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>. 23 de diciembre de 2014.

Felipe Gómez y Ricardo Cáceres ABC de la reforma tributaria. Sala de Prensa del Senado de la República. Recuperado el 15 de enero de 2015 de <http://www.senado.gov.co/sala-de-prensa/noticias/item/21382-especial/-abc-de-la-ponencia-de-la-reforma-tributaria#>. (2014).

Mauricio Cárdenas Santamaría. Exposición de motivos proyecto de ley reforma tributaria. Documento de sitio web recuperado el 15 de enero de 2015, de <http://incp.org.co/Site/2014/info/archivos/proyecto-ley-reforma-tributaria-oct-2014.pdf>. (2014)