

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

**VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN
TRIBUTARIA INCLUIDO EN LA LEY 1739 DE 2014**

Presentado a la
**MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN Y POLITICA FISCAL
UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN**

CARLOS ANDRÉS BOTERO MONTES
Abogado, Especialista en Derecho Administrativo
Investigador

**MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN Y POLITICA FISCAL
UNIVERSIDAD DE MEDELLIN
DICIEMBRE DE 2014.**

“PROYECTO DE INVESTIGACIÓN”

1. TÍTULO DEL PROYECTO

VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA INCLUIDO EN LA LEY 1739 DE 2014

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El proyecto de investigación se enfoca en el análisis en un tema de gran relevancia para el derecho tributario en la época actual, toda vez que el gobierno logró sacar avante una reforma tributaria con la que pretende ajustar huecos fiscales, y en la cual plantea una serie de medidas de impacto sobre toda la sociedad, entre las que se encuentra la creación de un nuevo impuesto, denominado de normalización tributaria, incorporado en el capítulo V, que trata los mecanismos de lucha contra la evasión fiscal.

Desde la presentación del proyecto de reforma tributaria presentado en el año 2014 por el gobierno nacional, empezaron a realizarse múltiples críticas al proyecto, por cuanto no ofrecía medidas de fondo para solucionar el déficit fiscal, y por incluir artículos que podían contrariar la constitución política colombiana, como es el caso del impuesto de normalización tributaria y es en este último punto es donde se centra el presente proyecto.

En una etapa inicial, interesa la identificación de la estructuración del nuevo impuesto y su ubicación dentro del sistema tributario colombiano, a efectos de identificar los fines perseguidos con su incorporación.

Posteriormente conviene realizar una confrontación del nuevo tributo a la luz de los mandatos constitucionales existentes, y los principios aplicables a la tributación en Colombia, para lo cual convendrá analizar los pronunciamientos de la Corte Constitucional al respecto, por ser éste el órgano supremo de interpretación de la carta magna.

El problema se sintetiza en la formulación de la siguiente pregunta: ¿Existen vicios de inconstitucional en el impuesto de normalización tributaria contemplado en la ley 1739 de 2014?

2.1. Antecedentes

El gobierno nacional el día 3 de octubre del año 2014 radicó bajo el numero 134 un proyecto de reforma tributaria, que con un con mayorías en el congreso, prontamente se convirtió en ley de la republica; ésta puede ser criticado desde la generalidad, por demostrar la improvisación por parte del gobierno a la hora de planear el ingreso del país en los años futuros, lo que le lleva con cierta regularidad a presentar proyectos de ley que cubran el déficit fiscal de corto plazo, incumpliendo promesas de campaña de no crear o aumentar la carga impositiva de los ciudadanos y empresas, lo cual sin duda representa una situación de índole político; Pero también representa un interesante punto de análisis para los estudiosos del derecho tributario, pues involucra medidas, tales como la creación

de un nuevo tributo, que según algunas voces puede vulnerar normas constitucionales (La republica, 2014).

En efecto, el artículo 35 de la ley 1739 de 2014 contempló el impuesto de normalización tributaria bajo los siguientes términos: *“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.”*

Lo anterior se consolida como una propuesta interesante por los siguientes aspectos: primero se crea un nuevo impuesto, no es una modificación a ningún artículo existente en el Estatuto Tributario y no lo incorpora a dicho estatuto; segundo se convierte en una opción para las personas que han omitido activos y que puede ser puesto en conocimiento de la administración tributaria bajo los postulados de la nueva norma, con un beneficio grande para el contribuyente, y expresamente contemplado en el artículo 39 de la reforma en los siguientes términos: *“Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de*

comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE. Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los períodos gravables anteriores.”

Lo anterior desvela lo que será objeto de estudio de la presente investigación, toda vez que impone la necesidad de preguntarnos ante posibles condonaciones en materia tributaria, que conlleva el acogerse al impuesto creado, lo cual podría significar vulneración a los principios de principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues el nuevo impuesto permite al contribuyentes ponerse al día en sus obligaciones con la administración tributaria pero desequilibrando el reparto equitativo de la carga impositiva, en desmedro de quienes han satisfecho de manera oportuna sus obligaciones ante el fisco, poniendo de conocimiento en sus declaraciones de renta todos sus activos y pasivos omitidos y pagando las tarifas establecidas en la ley, las cuales son menores a las preestablecidas en el Estatuto Tributario.

Es aquí donde se centra el presente proyecto de investigación, que busca indagar sobre los fundamentos legales y constitucionales del impuesto de normalización tributaria y su finalidad, la cual puede desvelar una inconstitucionalidad del mismo, a la luz de los principios contemplados en la carta magna y los pronunciamientos de la Corte Constitucional.

2.2 Justificación

La presente investigación se justifica desde la necesidad que se tiene de un estudio detallado de la incidencia del impuesto de normalización tributaria creado en la ley 1739 de 2014, dentro del sistema tributario colombiano, a la luz de la doctrina y jurisprudencia vigente con respecto a normas que buscan mecanismos de lucha contra la evasión fiscal y que conllevan beneficios tales como condonaciones de las consecuencias por la omisión de activos existentes o inclusión de falsos pasivos.

La constitución política, en su artículo primero ha establecido el modelo político en el cual se enmarca el Estado Colombiano, precepto que por su prevalencia normativa, se convierte en fundamento de todo actuar y que se expresa así:

Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

Lo anterior denota muchos aspectos de la organización jurídico política del estado colombiano, del cual vale destacar, primero que al ser de derecho, todo el actuar del estado se debe enmarcar en un sistema normativo organizado y jerárquico, en donde la constitución es norma de normas e irradia todas las demás y segundo que se fundamenta en la prevalencia del interés general, como objetivo por el que se debe guiar toda la actuación del Estado.

En este orden de ideas, las reformas tributarias deben respetar los mandatos constitucionales y deben perseguir los fines del estado, sin embargo toda reforma tributaria causa controversia en cuanto sus postulados por incidir directamente en los ingresos y/o patrimonio de los ciudadanos, ante lo cual se suscitan discusiones sobre el respeto de dichas reformas a los mandatos constitucionales.

Lo anterior conlleva constantes demandas de inconstitucionalidad, las cuales deben fundamentarse en análisis detallados de la norma a la luz de los preceptos de la constitucionales; En razón de lo anterior se justifica la presente investigación, que abordara el nuevo impuesto creado, bajo los principios constitucionales aplicables a la materia, teniendo como soporte los aportes doctrinarios y jurisprudenciales que tengan relación con el objeto de estudio.

2.3 Pregunta

Conforme todo lo anteriormente expuesto, el presente proyecto de investigación buscara dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Existe vicios de inconstitucionalidad en el impuesto de normalización tributaria contemplado en la ley 1739 de 2014?

3. MARCOS

3.1 Marco conceptual

La constitución Colombiana de 1991 planteo profundas reformas a la organización jurídico política del Estado, abandonando la mera cláusula liberal de Estado de Derecho, que daba como lastre un respeto irrestricto a la norma escrita con

preponderancia del poder absolutista del estado, que implica una larga historia de transformaciones en el derecho constitucional de muchas otras naciones de occidente, de donde la Asamblea constituyente se nutrió para la emanación de la carta magna.

Lo anterior implica nuevos postulados como la definición de unos caracteres esenciales en los cuales el estado tiene su naturaleza, dichos caracteres tiene que ver con la organización de poderes, la producción y aplicación del derecho y el compromiso por la defensa de contenidos jurídicos materiales, la constitución esta concebida de tal forma que su parte orgánica adquiere sentido en la aplicación de principios y derechos inscritos en la parte dogmática de la misma, no siendo posible interpretar una institución o un procedimiento previsto por la constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios y derechos fundamentales. Bajo el nuevo modelo se contempla dentro del texto los valores y principios, entendiendo por valores, las normas que establecen fines dirigidos en general a las autoridades creadoras del derecho y en especial al legislador; y los principios como normas que establecen un deber ser específico del cual se deriva un espacio de discrecionalidad legal y judicial. (M.P BARON, 1992)

En materia tributaria el artículo 363 de la constitución política estableció los principios en que se debía basar el sistema: equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad de la norma. Por su parte el principio de igualdad, se encuentra contemplado en el artículo 13 de la Constitución, de manera general y que involucra por ende, al derecho tributario y fiscal.

Es necesario esbozar que algunos autores, han tratado el tema de la equidad e igualdad, que puede resultar sinónimos, sin embargo se ha afirmado que la

equidad esta referido a cuestiones de orden tributario, mientras la igualdad es un principio más referida a las personas en cuanto a su protección y trato por parte de las autoridades respecto de sus derecho, libertades y oportunidades. (Lewin Figueroa, 2002).

Sin embargo, el tema ha sido abordado en múltiples sentencias de la Corte Constitucional, consagrando la existencia de una igualdad tributaria bajo la denominación de equidad, ligando ésta a la capacidad económica del sujeto pasivo, es así como aparecen conceptos como, *equidad horizontal* que prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación similar, contribuyen de igual manera con el estado; contrario a la *equidad vertical* que demanda que las personas con más capacidad económica deberán contribuir en mayor proporción. (M.P Calle Correa, 2014)

Dado lo anterior, es menestar concluir la imperiosa necesidad, en desarrollo de los principios de igualdad y equidad en materia tributaria, de dar un trato igual a todos los contribuyentes, salvo excepciones dadas por condiciones, como por ejemplo, menor capacidad económica, que pueden dar lastre a un trato desigual, en aras de que contribuyan en una menor proporción con los gastos del Estado, situación que debe ser respetada por toda norma que en materia tributaria se expida.

Sin embargo el gobierno nacional, constantemente ha introducido en las reformas tributarias, mecanismo en lucha contra la evasión tributaria, y que implica que ante la ineficiencia del Estado en el control de las declaraciones de los contribuyentes, se deban introducir medidas que buscan la regularización de los activos de los sujetos pasivos que no han sido incluidos, otorgando beneficios tributarios, que

pueden ir desmedro de los contribuyentes que sí se han acogido a los postulados establecidos en el Estatuo Tributario.

Lo anterior conlleva consecuencias sobre el recaudo de los tributos, en las cuales vale desctar, el incentivos que conlleva a los contribuyentes a regularizar su situación bajo el pago de tarifas menores y como consecuencia el aumento del recuado sin mayores esfuerzon por parte del Estado, los cual se interpreta como una mayor eficiencia, pero que en el fondo pueden desvelar posibles condonaciones a las deudas de los contribuyentes con el Estado.

De acuerdo con la definición del diccionario de la Real Academina Española, condonar es *perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda*. (Real Academia Española, 2015). Esta figura juridica esta desarrollada en en código civil como un modo de extición de las obligaciones.

La condonación en materia tributaria ha sido definida como *“la extinción sin cumplimiento de la totalidad o parte de la deuda tributaria... realizada por la ley directa, o indirectamente, atribuyendo competencias para su realización.”* (Piza Rodriguez, 2013)

Estas condonaciones, pueden tomar diferentes figuras dentro del ordenamiento juridico como la amnistia y exenciones, las cuales han sido definidas así por la Corte Constitucional: *La Corte ha diferenciado las amnistías, que presuponen la infracción previa de una obligación tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas últimas como instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con*

determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación. (M.P Calle Correa, Sentencia de constitucionalidad, 2013).

Al respecto, la misma Corte ha declarado que no es necesario la inclusión taxativa del termino amnistia, toda vez que *“Con independencia de la denominación que en cada caso adopten, se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento.”* (M.P Calle Correa, Sentencia de constitucionalidad, 2013).

En el pasado las normas que incluyen algún tipo de condonaciones han sido objeto de análisis de constitucionalidad por parte del órgano supremo de interpretación, decretando la inconstitucionalidad que implica la salida de la norma del ordenamiento jurídico por vulnerar postulados de la carta magna como la igualdad, equidad y justicia, sin fundamento alguno.

En el anterior contexto procede el análisis del impuesto de normalización tributaria contemplado en la ley 1739 de 2014, toda vez que incluye unos beneficios expresados en el artículo 39 así: *... Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los períodos gravables anteriores.”*

Es así, como el hecho de que la declaración y pago del impuesto de normalización tributaria, permite incluir en la declaración del impuesto sobre la renta los activos omitidos, constituyéndose en una medida para atenuar las consecuencias adversas que conllevaría el procedimiento previamente establecido en el artículo

293-1 del ET, por cuantos dichos activos, no darán lugar a la comparación patrimonial ni a la renta líquida gravable por concepto de declaración de activos omitidos, que puede implicar una tarifa de hasta el 33%.

Lo anterior podría denotar vicios de inconstitucionalidad, que podrían ser demandados ante la Corte Constitucional a efectos de que esta mediante el análisis de la norma a la luz de los principios esbozados pueda *...sacarla del ordenamiento jurídico, de tal modo que no siga surtiendo efectos hacia futuro.* (M.P ESCOBAR Gil, 2001).

3.2 Marco Legal y Jurisprudencial

El problema objeto del presente estudio, requiere un análisis legal, doctrinario y jurisprudencial acerca de la materia, El Estado Colombiano esta fundado en derecho y en tal sentido, todo estudio serio que se haga sobre un asunto debe consultar la regulación específica del tema.

Dado el carácter de la investigación, que pretende desvelar posibles vicios de inconstitucionalidad de una norma, sera necesario comenzar a abarcar el tema desde los postulados consagrados en la Constitución Política Colombiana de 1991.

Sera necesario el analisis de la ley 1739 de 2014, la cual debe ser debe consultada e integrada a la exposición de motivos de la norma que fue aprobada por el gobierno.

Adicionalmente sera necesario estudiar el concepto de condonación establecido en el código civil colombiano, como forma de extinción de las obligaciones.

Finalmente por ser un asunto ampliamente analizado por la Corte Constitucional, sera necesario el analisis de la linea jurisprudencial al respecto, de las cuales se destacan las sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001, C-1115 de 2001, C-260 de 1993, C-823 de 2004, C-910 de 2004 y C-833 de 2014, las cuales han tratado el problema de las condonaciones tributarias, identificando el test de razonabilidad de la norma objeto de estudio y decretando la constitucionalidad o inconstitucionalidad para cada caso concreto. Lo anterior permitira inferir el criterio que ha manejado dicho organo en problemas similares.

4. OBJETIVOS

4.1. Objetivo General

Identificar los posibles vicios de inconstitucionalidad en el impuesto de normalización tributaria contemplado en la ley 1739 de 2014.

4.2. Objetivos Específicos

- Describir el desarrollo legal y jurisprudencial de las condonaciones en materia tributaria.
- Analizar la estructuración del impuesto de normalización tributaria contemplado en la ley 1739 de 2014.

- Comparar el beneficio del impuesto de normalización tributaria contemplado en la ley 1739 de 2014 versus el trámite contemplado en el Estatuto Tributario para las personas que no lo apliquen.

5. METODOLOGIA

La investigación que se emprende debe desarrollarse mediante un proceso cuidadoso y sistemático en el que se busca resolver el problema mediante el cumplimiento de los objetivos planteados y verificación de la hipótesis.

La metodología a utilizar será la científica aplicada entendida como el proceso metódico y sistemático dirigida a encontrar soluciones a un problema o pregunta científica sobre el hecho que se presenta.

Dado el problema planteado, se considera apropiado una investigación cualitativa que permita conocer una perspectiva holística de las figuras de condonación de obligaciones tributarias, a la luz de los postulados doctrinarios y jurisprudenciales del tema, que permitan llegar a un análisis en particular del contenido a la luz de los principios constitucionales, del impuesto de normalización tributaria.

6. HIPOTESIS

La investigación se guiará bajo los siguientes supuestos básicos:

La Constitución Política, es norma de normas y en tal sentido toda disposición que en materia tributaria se expida, debe guardar respeto con los postulados

Presentación Proyecto de Investigación	■																		
Revisión Bibliográfica de conceptos	■	■	■	■	■	■	■	■	■										
Revisión Jurisprudencia del tema	■	■	■	■	■	■	■	■	■										
Revisión normativa problema de investigación	■	■	■	■	■	■	■	■	■										
Elaboración de proyecto de artículo	■	■																	
Correcciones al proyecto de artículo			■	■															
Presentación artículo sobre tema investigación					■														
Preparación exposiciones sobre tema de investigación					■	■													
Preparación Informe Final sobre resultado investigación												■	■						
Presentación Informe de investigación																	■	■	

8. BIBLIOGRAFIA

- La republica. (20 de octubre de 2014). <http://www.larepublica.co/>. Recuperado el 2015 de enero de 2015, de La Republica: http://www.larepublica.co/anticipan-múltiples-demandas-en-el-congreso-contrala-nueva-tributaria_181951
- Lewin Figueroa, A. (2002). *Principios constitucionales de derecho tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*. Bogota: Universidad de los Andes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Sentencia Constitucionalidad, C-100 de 2014 (Corte Constitucional 26 de febrero de 2014).
- Sentencia de constitucionalidad, C-833 de 2013 (Corte Constitucional 20 de noviembre de 2013).

- Real Academia Española. (28 de enero de 2015). <http://www.rae.es>. Obtenido de <http://lema.rae.es/drae/?val=condonar>
- Piza Rodriguez, J. R. (2013). *Derecho tributario, procedimiento y régimen sancionario*. Bogota: Universidad Externado de Colombia.
- Sentencia de tutela, T-406 de 1992 (Corte Constitucional 5 de junio de 1992).
- Sentencia de constitucionalidad, C-329 de 2001 (Corte Constitucional 28 de marzo de 2001).
- CARDENAS Santamaria, M. (octubre de 2014). Exposición de Motivos Proyecto de ley de Reforma Tributaria. Bogota: Ministerio de Hacienda.