

Universidad
Externado
de Colombia

130
Años

POR: SERGIO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ

**ANÁLISIS CRÍTICO AL “IMPUESTO” DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA Y
SUS POSIBLES ABUSOS. VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO A CAMBIO DE
EFICIENCIA EN EL RECAUDO.**

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO
BOGOTÁ - COLOMBIA**

2021

Universidad
Externado
de Colombia

130
Años

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO**

RECTOR:

Dr. JUAN CARLOS HENAO

SECRETARIA GENERAL:

Dra. MARTHA HINESTROZA

DIR. DPTO DE DERECHO FISCAL:

Dra. OLGA LUCÍA GONZÁLEZ P

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. JULIO ROBERTO PIZA

PRESIDENTE DE TESIS:

Dr. ROBERTO INSIGNARES

JURADOS DE TESIS:

Dr. JHON BUSTOS

Dr. CAMILO PERDOMO

AGRADECIMIENTO

A mi familia y especialmente a mi hija, quienes son mi mayor motivación para levantarme todos los días con la energía y actitud de que se pueden cosechar triunfos cada vez más grandes.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO 1	10
ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	10
I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	10
A. PRINCIPIO DE EQUIDAD	10
B. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA	12
C. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	14
D. PRINCIPIO DE EFICIENCIA	15
II. PRINCIPIO DE EFICIENCIA VS EQUIDAD, JUSTICIA TRIBUTARIA Y PROGRESIVIDAD	17
III. SANEAMIENTOS FISCALES	21
A. CONDONACIONES.....	23
1. Amnistías	24
a. Normalización Tributaria.....	27
b. Conciliación Contenciosa Administrativa.....	29
c. Terminación por mutuo acuerdo	31
d. Principio de favorabilidad en etapa de cobro y/o pago voluntario	32
e. Errores u omisiones de aspectos formales	33
IV. OTRAS FORMAS ESPECIALES DE PAGO QUE NO SON SANEAMIENTOS FISCALES	35
CAPITULO II	36
EL ACOSTUMBRADO IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SUS POSIBLES ABUSOS	36
I. EL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	36
A. HISTORIA DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	36
B. ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY 2010 DE 2019	40
1. Hecho Generador	41
2. Base Gravable.....	41
3. Sujeto pasivo	42
4. Tarifa	42
5. Otros aspectos	43

II. ¿ES REALMENTE UN “IMPUESTO” LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA?.....	44
III. LA IMPORTANCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN EL PROBLEMA	47
A. FALLOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN LAS ÚLTIMAS 5 REFORMAS TRIBUTARIAS.....	54
IV. LA RENTABILIDAD DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	60
A. PROVEEDORES FICTICIOS	62
1. Retenciones inexistentes	64
2. Depreciación de activos.....	65
3. No facturación o sub facturación.....	66
V. NORMALIZACIÓN DE ACCIONES DE UNA SOCIEDAD EN EL EXTERIOR - ECE... 68	
VI. ASPECTOS PENALES DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	69
CONCLUSIONES.....	83
BIBLIOGRAFÍA.....	93

INTRODUCCIÓN

Colombia es un país donde la media de evasión en impuestos en los últimos 16 años ha sido del 40,1%, esto debido a su complejidad como poca estabilidad que presenta su sistema tributario. Muestra de ello son las más de 18 reformas tributarias que ha habido en los últimos 28 años, más de 933 artículos que componen actualmente el estatuto tributario colombiano y más de 1433 artículos que componen el Decreto Único Reglamentario en Materia tributaria (1625 de 2016). Esto, sin contar el sin número de conceptos que a diario emite la administración nacional de impuestos, así como las distintas sentencias del consejo de estado sección cuarta o la misma corte constitucional. (Confecámaras, 2020)

Sin duda alguna estamos en uno de los países con mayor normatividad en el ámbito tributario a nivel mundial, donde en muchas ocasiones ni la misma DIAN logra mantenerse a la vanguardia de tanto cambio normativo y su correcta aplicación, lo cual hace que se genere no solo una incertidumbre por parte de los contribuyentes, sino a su vez ante tanta ambigüedad, un índice de evasión y elusión a límites preocupantes, debido principalmente –bajo concepto propio- a la falta de modernización de nuestra administración de impuestos como la carencia de personal, no solo en número de personas, sino en personal capacitado que pueda responder a las exigencias actuales del mercado. Basta con mencionar que a 31 de diciembre de 2018 en Colombia existían más de 460.000 empresas (Confecámaras, 2020) y 3 millones de personas naturales declarantes (Caracol, 2019) frente a aproximadamente 8.000 funcionarios de la DIAN para fiscalizar esta gran masa de contribuyentes, algo que prácticamente resulta 100% imposible.

Este escaso control y mano dura por parte del gobierno, ha llevado a que junto con los altos índices de corrupción que afronta el país, las personas naturales como jurídicas, se rehúsen a revelar su situación financiera real y cancelar los impuestos que por ley están obligados, utilizando un sin número de “marañas” renombradas como planeación tributaria o elusión tributaria, y en el peor de los

casos, evasión directa a las administraciones de impuestos tanto nacionales como de orden departamental/municipal.

Ante la idiosincrasia que caracteriza nuestro país, y el reconocimiento por el propio gobierno de su ineptitud y paquidérmico sistema de fiscalización, no se ha encontrado otra manera de lograr que el omiso/corrupto/evasor y/o cualquier otro nombre que se le quiera dar, cancele los impuestos que por ley le corresponde, permitiéndole entonces, a través de una confesión, es decir, una autorrevelación de su situación fiscal, premiarlo con los llamados “saneamientos fiscales”, que permiten al tercero interesado el poder cancelar un impuesto, sanciones e intereses de mora a una tarifa preferencial, muy inferior a la que realmente debería cancelar si no existiera dicho beneficio tributario y decidiera normalizar su situación ante el fisco, o peor aún, si es la misma DIAN quien lo descubre.

Y es que en este punto resulta muy importante señalar que en muchos casos efectivamente se le permite cancelar al evasor un impuesto inferior comparado con la persona que si cancelo sus obligaciones en su debido momento y conforme a la ley -tal como se mostrará a lo largo del presente documento-, pues el beneficio no radica exclusivamente en condonación de sanciones e intereses, ya que las tarifas que han traído las distintas reformas tributarias para el saneamiento fiscal de los activos omitidos o pasivos inexistentes, entre otros, terminan haciendo que se cancelen impuestos muy inferiores a los que se debieron pagar inicialmente, y peor aún, disminuyendo las sanciones e intereses a valores mínimos, o no cobrándolos en muchos casos.

Este tipo de beneficios sin duda alguna violan directamente los principios constitucionales del derecho tributario de equidad, progresividad y justicia tributaria, frente a un estado que se resguarda en un principio de eficiencia con el fin de obtener recursos a todo costo, sin importar el daño que a futuro le está ocasionando al país, un país como el nuestro que claramente no tiene una cultura tributaria de contribución y transparencia, lo que afecta aún más esta condición.

Para comenzar a abordar esta investigación, resulta vital entonces comprender en primera instancia lo que se debe entender por principios constitucionales del derecho tributario, para lo cual (Piza, 2015, págs. 121 - 125) los define como:

- Límites y derroteros al ejercicio del poder tributario

- Límites al poder del legislador, que ha de inspirarse en ellos en su tarea de creación normativa y después, como cánones de interpretación de las normas en ellos inspiradas, y en su caso, para la integración de eventuales lagunas normativas. (P.122)

- Normas jurídicas constitucionales, toda disposición del ordenamiento debe ser conforme a los principios, y en consecuencia, una disposición que este en contradicción con alguno, será inconstitucional y debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

Es decir, los principios constitucionales del derecho tributario son los lineamientos que obligatoriamente ha de tener en cuenta el legislador a la hora de crear los tributos, modificarlos, condonarlos, y en general, de interpretar la normatividad fiscal y dar seguridad jurídica bajo cualquier circunstancia, toda vez que constituyen las garantías mínimas, los derechos y obligaciones esenciales que regirá el marco normativo tributario de un país, tanto para el administrado como para el administrador.

Ahora, dentro de dichos principios constitucionales se encuentran varios de gran importancia, pero para el caso que atañe a este trabajo, resulta fundamental

comprender claramente 4 principios del derecho tributario a saber, principio de equidad, justicia tributaria, progresividad y eficiencia.

Es de mencionar que dichos principios se encuentran contenidos tácitamente en la Constitución Política de Colombia, específicamente en sus artículos 363 donde se establece que *“el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”* y el artículo 95 numeral 9 donde se establece como obligación de todo ciudadano el *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”* (Constitución, 1991, art 363)

Ahora, se explicará de una manera más detallada, clara y concisa, cada uno de estos principios constitucionales que son de vital importancia para la comprensión del problema a tratar en la presente monografía.

CAPÍTULO 1

ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Ya habiendo definido de manera muy general que son los principios constitucionales del derecho tributario, nos centraremos en analizar 4 principios fundamentales que permitirán comprender los efectos del impuesto de normalización tributaria en la economía nacional como en la cultura tributaria.

A. PRINCIPIO DE EQUIDAD

En primera instancia entendemos la palabra equidad en su sentido meramente natural como una “*disposición de ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece*” (RAE, 2019).

Quiere decir ello, que el sistema tributario debe ser general, y como en el argot popular se establece, dar un trato igual a los iguales (equidad horizontal) y un trato desigual a los desiguales (equidad horizontal). Ello no significa que todos debamos ser tratados de la misma manera o medidos bajo el mismo rasero en temas fiscales, sino que, sin importar raza, sexo, religión o demás aspectos, todos debemos contribuir en primera instancia con los gastos e inversiones que requiere un estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, conforme lo establece el artículo 95 numeral 9 de la constitución política.

Para ello es importante tener claridad que, si bien todos debemos contribuir con las cargas del estado, no todos lo pueden hacer en la misma magnitud. Es allí donde si bien debe haber una equidad horizontal (todos somos sujetos a contribuir), debe prevalecer la equidad vertical (quienes más tengan, más deben contribuir), tal

como lo refleja por ejemplo el impuesto sobre la renta o el impuesto al patrimonio, los cuales terminan gravando en mayor porcentaje las personas con mayores recursos, resultando apenas lógico puesto que el fin esencial de los impuestos es redistribuir la riqueza entre los menos favorecidos. Esta diferencia es legalmente permitida dado que únicamente por medio de ella es que se logra una igualdad material objetiva.

Para ello, (Rodríguez, 1976) define esta desigualdad necesaria para poder ser equitativos como *“un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real.”*

Esta última equidad vertical va muy ligada con el principio de progresividad, el cual explicaremos más adelante.

La corte constitucional en múltiples sentencias ha definido lo que se entiende como principio de equidad. Algunas de las más relevantes son las sentencias T734/02, C833/13 y la C600/15 que lo definieron así:

T 734:2002: ...un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

C 600/15:La equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto

C 833/13: ...la equidad horizontal reclama que las personas con capacidad económica igual contribuyan de igual manera

De igual manera sobre el principio tributario de equidad, conceptúa (Piza, 2015)

..... De esta forma, para la corte constitucional la igualdad tributaria está íntimamente ligada a los conceptos de capacidad económica y progresividad. En cuanto al primero, porque el principio de capacidad económica aparece en esta perspectiva señalando que frente a dos situaciones idénticas es menester otorgar el mismo tratamiento tributario. Sin embargo, en aras de lograr una igualdad real y efectiva, el sistema tributario está en la posibilidad de tratar de manera desigual situaciones que aparentemente merecerían el mismo tratamiento, exigencia que se concreta en el principio de progresividad. (P.148).

Queda claro entonces que el sistema tributario no debe regirse bajo un principio de igualdad, sino de equidad, dos conceptos similares, pero totalmente distintos.

B. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

El principio de justicia tributaria se podría resumir básicamente en que los impuestos deben ser acordes con la capacidad económica del contribuyente, es decir, no puede pretender un estado por medio de sus impuestos llevar a la quiebra a sus administrados, o en el peor de los casos, la misma expropiación de su patrimonio dado que la carga fiscal resulta insostenible.

Esto juega un papel fundamental en nuestro país, donde es conocido por la mayoría de personas que la cantidad de personas jurídicas como naturales que contribuyen con impuestos al funcionamiento del estado, es mínima respecto de la masa de negocios y personas que operan económicamente en el país. Ello hace que en algunas ocasiones la distribución del gasto público no sea uniforme o

equitativo, lo cual genera inconformismo e injusticia por parte de las personas que si pagan sus impuestos de manera correcta y oportuna.

Al respecto la corte constitucional mediante sentencia C 505 de 1999 estableció sobre el principio de justicia tributaria:

C 505/99: Además, los principios de justicia y equidad tributarios también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es "un presupuesto o premisa inicial de la tributación". Por consiguiente, la justa distribución de las cargas públicas es un asunto de interés colectivo que exige, tanto a los particulares como a las autoridades, el deber de colaborar con el control de la recaudación de los dineros públicos. De lo contrario, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, por cuanto si quienes tienen que pagar, no lo hacen, en la práctica, imponen una carga adicional e inequitativa a quienes cumplen con sus obligaciones constitucionales.

El anterior subrayado es fuera de texto, pero jugara un papel determinante a lo largo del presente documento, toda vez que la no tributación por parte de unas personas y su legalización a costos mínimos en periodos posteriores después de haber cometido la infracción, termina siendo un costo tributario muy significativo para los contribuyentes honestos y transparentes con su situación fiscal, pero más aún, para el mismo país.

A su vez, contempla (Piza, 2015)

El principio de justicia tributaria consiste, según la corte constitucional, en que la carga tributaria debe consultar la capacidad económica de los sujetos gravados, de manera que si aquella la excede, esto es, si supera de manera manifiesta sus recursos actuales o potenciales con cargo a los cuales pueda efectivamente contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la norma tributaria estaría consolidando un sistema tributario injusto (P.141)

Resulta interesante ver si existe la justicia tributaria en un país donde es claro que hay sectores económicos que mueven grandes sumas de dinero (plazas de mercado principales, sector transporte público, actividades agropecuarias, restaurantes, parqueaderos, san andresitos y comercio informal en general, entre otros), pero el gobierno no ha sido capaz de legalizar ni ha querido fiscalizar con rigor varios de ellos, dejando cifras alarmantes sin tributar el valor que realmente les corresponde, y termina encontrando como única salida asfixiar aún más los pocos contribuyentes que deciden legalizar y formalizar su actividad económica (sancionando injustamente en el peor de los casos o proponiendo mayores tributos a los que ya vienen pagando), que son correctos con su situación económica, y que ya están contribuyendo al país, rompiendo no solo con el principio de justicia tributaria sino con el de generalidad, entendiendo este último como la obligación que tienen todas las personas que tengan capacidad contributiva de aportar a los gastos de funcionamiento del país. Una ardua tarea deberá emprender el gobierno, pero es un tema que no nos atañe en el presente documento.

C. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Como se indicó anteriormente, el principio de progresividad va íntimamente ligado con el principio de equidad vertical, tal como lo estableció la corte constitucional en sentencia C-419 de 1995:

“...el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél “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. Constituye, así, una manifestación particular del citado principio de equidad, cuyos alcances fueron delimitados en la sentencia C-643 de 2002: “el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su

cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.”

En términos generales, la progresividad hace alusión a que las personas naturales como jurídicas, tengan que soportar una carga tributaria superior en cuanto mayores sean sus ingresos o su patrimonio, lo cual resulta lógico, toda vez que la función esencial de los impuestos es la redistribución de la riqueza por medio de las contribuciones a los gastos del estado. Por ende quienes más ganan o más tienen, deberán aportar un mayor porcentaje impositivo.

En este punto es importante tener en cuenta que el principio de progresividad si bien está ligado al principio de equidad vertical, no puede ser ajeno tampoco al principio de equidad horizontal, pues tal como afirma (Piza, 2015) *“capacidades económicas cuantitativamente iguales, pero cualitativamente diferentes, deberán ser sometidas a diversa tributación.” (P.153)*. Esta aclaración es muy importante puesto que a manera de ejemplo no es lo mismo gravar con la misma tarifa a dos personas que, aunque tengan los mismos ingresos, pueden tener situaciones económicas distintas, como por ejemplo el ser una persona soltera y otra persona casada y con hijos, pues la capacidad contributiva será totalmente distinta entre estos dos sujetos que aparentemente tendrían que tributar la misma suma al tener ingresos similares.

D. PRINCIPIO DE EFICIENCIA

Conforme el título de la presente investigación, entenderíamos en primera instancia que el principio de eficiencia va en contravía de los principios de equidad, justicia tributaria y progresividad, pero ello no es del todo cierto, ya que resulta

innegable la importancia de este principio para lograr los objetivos fijados por un gobierno y la labor que ha de desarrollar el legislador.

El principio de eficiencia hace alusión a su nombre, pues es la capacidad que ha de tener un tributo al momento de su creación, su cobro, recaudo, así como su fiscalización, que se pueda cumplir de la manera más sencilla y al menor costo posible. Lo anterior en ambos sentidos, es decir, tanto por el administrado como por el administrador. En palabras de (Piza, 2015):

...Debe entenderse la adopción de dicho principio desde una doble perspectiva: en primer lugar, desde el punto de vista de la administración, la cual debe propender por el mejor recaudo posible con el menor desgaste administrativo en su gestión, y en segundo término, desde la perspectiva del contribuyente, el cual debe ejecutar su obligación tributaria con las menores trabas y dificultades. (P.155)

De igual manera la corte constitucional mediante sentencia C-1107 de 2001 estableció que la administración debe ocuparse primeramente de:

... Crear tributos de fácil recaudación, pues no se justifica que el costo de administrar el tributo sea superior al ingreso obtenido, además, una excesiva complejidad administrativa implica el deterioro de la estructura tributaria y el incumplimiento de los objetivos propuestos por las autoridades económicas.

Conforme se ha explicado, la eficiencia se debe observar desde varias perspectivas, pues el legislador debe plasmar de la manera más sencilla los elementos esenciales del impuesto que permitan un importante recaudo con el menor desgaste posible, como a su vez el gobierno deberá ser eficiente con el cobro y fiscalización de este evitando su elusión y fiscalización, haciendo de análoga manera que el contribuyente pueda cumplir de la manera más fácil la obligación legal que le ha sido asignada.

II. PRINCIPIO DE EFICIENCIA VS EQUIDAD, JUSTICIA TRIBUTARIA Y PROGRESIVIDAD

Todos estos principios del derecho tributario son de vital importancia dentro de la labor que tiene un gobierno de ejercer su poder tributario. Tanto es así que emanan de nuestra constitución política que es norma de normas, la ley suprema que rige nuestro ordenamiento jurídico en términos generales.

Y quizás dicho principio de eficiencia en primera instancia no genere problema alguno, dado que en esencia su creación se da con fines de solicitar al órgano legislador y al ejecutivo actuar precisamente de la manera más eficiente posible, que no dificulte la creación, administración y control de los tributos, con el fin de que logre obtener el mejor recaudo posible facilitándole al contribuyente el cumplimiento de su obligación, tal como lo establece (Retrepo, 2009): *han señalado que para lograr la eficiencia deben existir controles más efectivos para impedir el fraude y optimizar el recaudo, dotando a la administración de instrumentos que permitan mayor agilidad en los tramites y hagan más eficaz el sistema tributario.*

Pero es allí donde se genera el problema y un choque de trenes entre estos principios, dado que bajo la premisa de la urgencia y necesidad de obtener recursos por parte del gobierno para cumplir con sus proyectos, se comienzan a establecer figuras jurídico-tributarias que permiten normalizar la situación fiscal de un tercero que ha sido omiso o inexacto con el cálculo de sus impuestos, quien por medio de distintas figuras legales o no, ha buscado eludir o en el peor de los casos evadir su obligación tributaria, es decir, no realizar el pago de los impuestos que por ley le corresponden.

El problema real resulta entonces que para el legislador se ha vuelto costumbre, el hecho de estar sacando periódicamente este tipo de saneamientos tributarios con el fin de obtener recursos, olvidando el costo implícito que tiene obtener los mismos si se observa desde el panorama de lo que dejó y pudo recaudar

en su momento, sobre lo cual tenía derecho. Resulta peor aún si se mira lo que sacrifica por el otro lado, vulnerando los principios de equidad, justicia tributaria y progresividad.

Teniendo claro la esencia de cada uno de estos pilares del derecho tributario, precisamente no resulta justo, ni equitativo, ni progresivo, permitir que grandes patrimonios ocultos y que no han tributado lo correspondiente, sean legalizados a tarifas muchas veces irrisorias, en comparación con aquellos contribuyentes que periódicamente han liquidado correctamente su situación fiscal y han cancelado lo pertinente. Ello termina generando un sin sabor a injusticia, y es que en nuestro país el ser evasor o no pagar sus impuestos a tiempo, ¡si vale la pena!, pues tarde que temprano con una reforma tributaria se normaliza la situación y se queda en iguales condiciones con la gente que si le cumple honestamente al país.

Para comprender esto, se hace imprescindible tener claro que se entiende por saneamientos fiscales y los distintos tipos de beneficios tributarios que han traído las reformas tributarias, que finalmente se le dé el nombre que se le quiera dar, y por más que la corte constitucional quiera en ocasiones hacer ver otro panorama, no son más que beneficios tributarios para aquellos contribuyentes omisos o inexactos; y esto no es problema como se explicará cuando se trata de algunos errores formales o que sea excepcional, pero ya no lo es cuando se habla de errores sustanciales y con conocimiento, es decir, con toda la voluntad y a sabiendas de lo estipulado por la ley, se afecta el valor a pagar colocándose en una posición tributaria más favorable que si cumpliera con la normatividad que le ha sido estipulada, a sabiendas de que muy seguramente se tendrá una amnistía a futuro.

Y aquí es importante reconocer que a donde se pretende llegar no es a que una reforma tributaria no pueda traer beneficios tributarios, amnistías o condonaciones, pues esto es sano dentro de un país con tanta complejidad tributaria como Colombia, donde muchas veces las sanciones u omisiones se cometen por desconocimiento de la norma o por su complejidad de cumplimiento o

entendimiento, pero lo que no se puede permitir es que una persona que no ha sido transparente con su situación fiscal con el único fin de ocultar su patrimonio real (pues en últimas eso es lo que se consigue omitiendo activos o inventando pasivos, que es igual a inventar costos-gastos u omitir ingresos), pueda regularizar su situación a un costo similar o inferior al que ha cancelado otra persona que si ha declarado toda su situación tributaria de la manera en que lo establece la ley.

No se observa problema alguno en que reformas tributarias traigan artículos como lo es poder arreglar periodicidades de impuestos que se declararon erróneamente, o que se exima de sanciones e intereses de mora contribuyentes que pagaron sus retenciones en la fuente pero quedaron ineficaces por presentar y pagar en días distintos, pues en esencia lo que se discute no es el valor del tributo, sino un error meramente formal que tiene actualmente al contribuyente en una posición sancionable, cuando el aspecto sustancial que era el pagar el impuesto se cumplió, y se cumplió de manera oportuna y correcta.

De igual manera sucede con una condonación, pues ningún tercero está blindado para no verse sujeto a una sanción e intereses, pero en este caso lo que se exime de pagar en parte es la sanción e intereses, teniendo que cancelar el impuesto total, tal como lo hubiese cancelado cualquier otro contribuyente en condiciones normales. Tal es el caso de las terminaciones por mutuo acuerdo en sede administrativa como en sede contencioso administrativa que trajo la ley 1943 de 2018 y fue repetida por la ley 2010 de 2019, donde lo que se negocia no es el impuesto, sino la sanción e intereses, diferencia fundamental y que no encontramos motivo alguno por el cual no se le permita a un contribuyente que se encuentra inmerso en un problema tributario el que pueda solucionar este a un menor costo, pero se repite, teniendo que cancelar la totalidad de su impuesto, tal como lo hubiese cancelado si se hubiera actuado conforme a la ley en el momento oportuno.

No se comparte la misma posición frente a una amnistía como es el caso de la normalización de activos y pasivos inexistentes -así lo niegue el legislador o la

corte constitucional- en esencia si se está disminuyendo el impuesto como tal que se hubiese pagado inicialmente, y peor aún, condonándole 100% las sanciones e intereses, colocándolo en una situación más favorable que aquel contribuyente que cumplió de manera correcta con su deber tributario como ciudadano.

Triste es ver actualmente a nuestra administración de impuestos nacionales, realizar unas verdaderas “cacerías tributarias” frente a retenciones en la fuente ineficaces por mil pesos (asumiendo como si nunca se le hubiese presentado nada), declaraciones de IVA presentadas bimestralmente cuando correspondía cuatrimestral (le adelantaron antes la presentación y pago del impuesto), o correcciones de exógena al día siguiente del vencimiento. Estos aspectos actualmente son motivo para que la administración considere que se le ha generado un daño “enorme”, y son motivos de sanciones muy fuertes, muchas veces de cientos de millones de pesos por un error tan mínimo como estos.

Quizás esta misma persecución tributaria la debería realizar la DIAN con los grandes patrimonios que especialmente se encuentran en el exterior, y que no tributan en Colombia como debería corresponder.

La normalización tributaria es un problema que se volvió periódico para nuestro país, pues en varias ocasiones cuando se demandan estos artículos, la corte constitucional como salida a las demandas de inconstitucionalidad, ha establecido que el cumplimiento de los principios constitucionales del derecho tributario se debe predicar en su conjunto, y no de un impuesto en específico. Tal es el caso de la sentencia C-409 de 1996 que estableció:

... Así, ha dicho al respecto la Corte que "la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla", por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional "hasta el punto en que,

atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad"

Continua más adelante:

... Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible". Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

Ahora, solo resta comprender con claridad que se entiende por condonaciones, exenciones, amnistías, entre otros beneficios tributarios que las distintas reformas tributarias han llamado de varias maneras, pero que, de acuerdo con la línea jurisprudencial de la corte constitucional, podríamos denominar en su conjunto como saneamientos fiscales.

III. SANEAMIENTOS FISCALES

Al hablar de saneamientos fiscales se puede decir que se está en frente de un concepto general, es decir, que caracteriza a todo un conjunto de beneficios tributarios que guardan relación entre sí.

Y es que en ello se resumen todos estos beneficios que traen las distintas reformas tributarias, llámense terminaciones, conciliaciones, amnistías, normalización tributaria etc., los cuales son una serie de medidas que implementa un gobierno con el fin de lograr normalizar la situación tributaria de los contribuyentes.

Otro aspecto fundamental que caracteriza un saneamiento fiscal es que son beneficios temporales, es decir, no pueden quedar inmersos en nuestra normatividad tributaria a perpetuidad, ya que precisamente son normas con carácter perentorio con el fin de que los omisos/inexactos puedan acceder a una serie de reducciones monetarias en aras de normalizar su situación tributaria ante el fisco nacional en el menor tiempo posible.

La corte constitucional en algunas de sus sentencias ha definido lo que se entiende como un saneamiento, como por ejemplo las sentencias C511/96, C833/13 y C060/18:

C511/96: *...La expresión “saneamiento” alude a un resultado final que se predica del contribuyente que obtiene del Estado el finiquito de sus obligaciones fiscales, hasta la fecha incumplidas, luego de allanarse a las condiciones pecuniarias y de otro orden que para el efecto establece la ley.*

C 833/13: *... medidas que buscan regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma.*

Sentencia C060/2018: *disposición de recursos públicos a favor de un número reducido de obligados*

Interesante resulta la sentencia C060 de 2018, pues es claro que no solo constituye una disposición de recursos públicos el gastar dinero, sino también dejar de recibir ingresos, pues en esencia generan el mismo impacto y es una disminución del patrimonio de la nación.

Teniendo en cuenta lo anterior, es claro que el termino de saneamientos fiscales es un concepto macro, general, que enmarca todos los demás nombres y significados que el legislador quiera darle a estos beneficios fiscales para unos pocos, tal como lo estableció la corte constitucional en sentencia C833/13 al decir:

..... Es por ello que, aunque en la mayoría de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones “amnistía” y “saneamiento” han sido entendidas como sinónimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistías tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma.

Al final de cuentas, lo que busca un saneamiento fiscal es normalizar una situación tributaria de un tercero que no se encuentra cumpliendo a cabalidad la ley, allanándose en la forma y los requisitos que para tal efecto ha establecido otra ley, distinta y posterior, a aquella en la cual se habían fijado los aspectos formales como sustanciales de la obligación tributaria que debía ser cumplida, pero no lo fue.

Aquí es importante dejar claro que todo saneamiento fiscal tiene como inicio un incumplimiento de la norma fijada con anterioridad, pues de lo contrario no existiría hecho sancionable alguno, toda vez que conforme al adagio popular “*Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe*”. Cuando no hay incumplimiento previo de la obligación tributaria con una acción que de manera general estaría gravada, estamos frente a una exención, que, si bien genera un beneficio tributario, no permite configurar la obligación tributaria. Para que exista un saneamiento fiscal, debe existir un hecho sancionable.

A. CONDONACIONES

La condonación es por excelencia el tipo de saneamiento fiscal, por medio de la cual se busca perdonar la totalidad o parte de la obligación tributaria que le corresponde por ley y que le es plenamente exigible a un contribuyente.

De acuerdo con la RAE la condonación puede entenderse como “*perdonar una deuda*”, y entendiendo que tributariamente una deuda no es simplemente el impuesto a cargo, sino también las sanciones e intereses, nos encontramos frente a una condonación cuando se le perdona total o parcialmente cualquier tipo de obligación tributaria a un contribuyente que se encuentra obligado a cancelarla.

Tal como afirma (Piza, 2015) “*la condonación es un modo de extinción de las obligaciones reconocido como tal por varios apartes del código civil*”. Al igual que un saneamiento fiscal, una condonación solamente es procedente si se establece por ley y de manera temporal, puesto que de implantarse sin un plazo máximo de acogimiento perdería todo sentido el compilado tributario de cualquier país, toda vez que carecería de razón cumplir con la obligación tributaria oportunamente y conforme a la norma si existe una condonación que brinda un trato más favorable a futuro para el inexacto/omiso (aspecto que no ha entendido nuestro legislador).

En resumen, condonar es perdonar, por lo cual procederemos a analizar qué tipos de condonaciones existen o han existido en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

1. Amnistías

Las amnistías tributarias serán el eje central de la investigación, toda vez que es el tipo de saneamiento fiscal que en ciertos casos viola de manera directa los principios de equidad, justicia y progresividad de nuestro ordenamiento tributario, ya que corresponde a un beneficio que se genera con posterioridad a que se configure el hecho generador sancionable por parte del contribuyente, quien se ha convertido desde ese momento en un tercero inexacto u omiso, al encontrarse ya inmerso en una situación que le resulta merecedora de una sanción.

Así lo han contemplado las distintas sentencias de la corte constitucional, que si bien son innumerables las que han tocado este tema, algunas de las más importantes han definido las amnistías así:

C 833/2013 ... (i) Con independencia de la denominación que en cada caso adopten, se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento. Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad.

C 060/2018: ... En ese sentido, se predica una amnistía tributaria cuando el beneficio opera con posterioridad a la exigibilidad de la obligación fiscal.

Es claro entonces que lo que caracteriza una amnistía es que se brinde un beneficio al contribuyente que se encuentra inmerso en un hecho sancionable, por medio de una ley que le permite normalizar su situación fiscal ante la administración de impuestos.

Por último y no menos importante, nuevamente se recalca que una exención no configura en ningún momento un tipo de saneamiento fiscal ni mucho menos una amnistía, toda vez que la exención no es más que un beneficio tributario que se genera ex ante, por lo cual quien realiza el hecho generador se encuentra en una ventaja fiscal pero plenamente legal, sin que deba entonces ocultar aspecto económico alguno, dado que le es indiferente quitar el velo de la forma en que ha logrado obtener su crecimiento patrimonial, toda vez que se encuentra soportado en un beneficio legal establecido por el legislador con anterioridad para que no se configure entonces el hecho generador o tenga un tratamiento preferencial.

En distintas sentencias la corte constitucional ha definido las exenciones de varias maneras, pero consideramos que las más relevantes se encuentran en la sentencia C 511 de 1996 y la C833/13 que establecieron:

C-511 de 1996: ...La exención se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria - definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica -, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. Se concluye que la exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación.

C 833/13: ...las exenciones tributarias: 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.

Con todo lo anterior, queda claro entonces que la diferencia entre un saneamiento fiscal (llámese amnistía, normalización, condonación, terminación, conciliación) frente a una exención, se da en el tiempo en que se configura la obligación tributaria, pues en una exención jamás nace la obligación tributaria, mientras que un saneamiento fiscal lo que se busca es condonar total o parcialmente una obligación tributaria que ya nació por haberse configurado el hecho generador, pero que no se pagó o no se cumplió conforme a la ley.

Algunas de las sentencias de la corte constitucional más importantes que han diferenciado estos dos conceptos son la C804/01 y la C511/96 que establecieron:

C-511 de 1996: ...En suma, la exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto; el saneamiento o amnistía, por su parte, se predica de obligaciones tributarias perfeccionadas y plenamente exigibles, respecto de las cuales ex ante no se ha

dispuesto por la ley ninguna circunstancia objetiva o subjetiva capaz de reprimir su nacimiento”.

C 804/2001: ...amnistías tributarias como modalidades extintivas del deber fiscal, en la cual opera una condición o remisión de una obligación tributaria preexistente. En ese sentido, se diferencian de las exenciones en que se aplican cuando luego de haberse configurado la obligación del sujeto pasivo y encontrándose pendiente del cumplimiento de la misma, se les condona el pago de sumas que debía asumir por concepto de la obligación, o de sus sanciones, intereses, etc.

.....mientras las exenciones operan de manera anticipada, evitando que se genere el gravamen, en el caso de la amnistía se está condonando una obligación tributaria que ya se ha causado.

Continuaremos explicando algunos tipos de amnistías de nuestro ordenamiento jurídico.

a. Normalización Tributaria

La normalización tributaria es un tipo de amnistía, pues es claro que el beneficio tributario *“opera con posterioridad a la exigibilidad de la obligación fiscal”*, así como *“condona una obligación tributaria que ya se ha causado”*, tal como se explicó anteriormente.

La normalización tributaria para el legislador y para la corte constitucional actualmente es un “impuesto”. Impuesto entre comillas porque fue la única salida que ha encontrado el legislador para que la corte constitucional no declare inexecutable el permitir que algunos contribuyentes legalicen su situación tributaria a un bajo costo. Esto lo trataremos más adelante y con mayor detenimiento.

Esto teniendo en cuenta que, a lo largo de las últimas reformas tributarias, la corte constitucional en su mayoría de sentencias había declarado inexecutable este

tipo de amnistías, dado que generaban una violación a los principios constitucionales del derecho tributario ya mencionados en el numeral 2 de la presente monografía.

Ante los ya conocidos fallos reiterativos por parte de la corte constitucional, el legislador estableció por primera vez "un nuevo impuesto", el cual tiene como sujeto pasivo -por primera vez- según el artículo 35 de la ley 1739 de 2014 " *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*", encontrando de esta manera la salida a la inconstitucionalidad de dichas normas toda vez que según la corte constitucional en sentencia C 551/15:

....."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.

..."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"

Entiende entonces la corte constitucional que hay diferencia entre una amnistía y un impuesto de normalización, toda vez que en el impuesto no existe una obligación liquidada que condonar, y nos resulta la duda entonces ¿Acaso en las amnistías anteriores por activos omitidos o pasivos inexistentes si había impuesto liquidado que condonar?, y la respuesta claramente es que no, pues en ambos casos nos encontramos frente a la misma situación, y es una persona que tiene activos omitidos o pasivos inexistentes, que si bien ahora son declarados por medio de un nuevo impuesto y en otro formato distinto (Formato 445) al de la renta (Formato 110), su efecto es el mismo, y es revelar su situación patrimonial real.

¿Será que en ambos casos no hay una verdadera obligación tributaria? O ¿será de pronto que en los demás casos no había una obligación legal de cumplir así no te tuviera la disposición de hacerlo? Bajo concepto propio, consideramos que la razón de ser de estas normas es una sola, y se denomine como un impuesto nuevo o un complementario, el fin perseguido es el mismo. Yerra la corte constitucional en este aspecto, en aras claramente de perseguir el principio de eficiencia que lleva a un estado a conseguir recursos a como dé lugar y a todo costo.

Más adelante nos centraremos específicamente en este “impuesto” de normalización tributaria, el cual consideramos es el tipo de amnistía más cancerígeno que pueden traer periódicamente las leyes tributarias, puesto que en la mayoría de los casos se permite no solo la condonación total de las sanciones e intereses que hay lugar, sino peor aún, gran parte del impuesto que debía pagar un contribuyente, quien termina negociando sus cargas fiscales a tarifas inferiores a las que tributaron otras personas por las mismas rentas o activos.

Teniendo en cuenta lo anterior y la importancia de tener un significado claro de este término, nos limitaremos a definir la normalización de activos conforme al artículo 53 de la ley 2010 de 2019, es decir *“como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio”*, que tendrá como hecho generador según el artículo 54 ibídem *“la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1 de enero del año 2020”*.

b. Conciliación Contenciosa Administrativa

La conciliación hace referencia a procesos contenciosos administrativos, es decir que ya se encuentran en etapa de demanda, sea ante un juez, tribunal o el mismo consejo de estado. Y es que la conciliación requiere precisamente de la existencia de un acto administrativo definitivo por parte de la administración de impuestos, es decir sobre el cual ya no procede recurso alguno ante la entidad.

Esta figura fue nuevamente introducida por medio de la ley 2010 de 2019, en la cual se estableció en su artículo 118:

ARTÍCULO 118. CONCILIACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA. *Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:*

Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, podrán conciliar el valor de las sanciones e intereses según el caso, discutidos contra liquidaciones oficiales, mediante solicitud presentada ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Resulta muy importante hacer algunas aclaraciones fundamentales sobre la figura de conciliación contenciosa administrativa. Estas son:

- Lo que se concilia son las sanciones e intereses, jamás el impuesto.
- Busca brindar al inexacto una posibilidad de conciliar su situación tributaria fallada inicialmente en su contra.
- No se coloca en una mejor posición al inexacto frente a quien ha revelado correctamente su situación tributaria.
- No existe una tarifa especial para liquidar un impuesto a cargo. El impuesto se calcula, se liquida y se paga conforme lo hubiese hecho cualquier otro contribuyente en una situación normal, y lo que se entra a negociar es sanciones e intereses.

- No es un impuesto, es simplemente una conciliación de un proceso tributario, aduanero o cambiario que se encuentre en esta etapa de discusión.

Encontramos entonces que en cualquier caso siempre saldrá más costoso para el inexacto que para los demás terceros el poder realizar la conciliación contenciosa administrativa, hecho plausible para efectos del cumplimiento de los principios constitucionales del derecho tributario, pues brinda eficiencia para el estado al hacer que la administración de impuestos no deba desgastarse ni incurrir en costos de personal para poder atender el sin número de demandas que enfrentan, y generando así un recaudo muy significativo (principio de eficiencia), sin tener que pasar por alto los demás principios de equidad, progresividad y justicia tributaria.

c. Terminación por mutuo acuerdo

Frente a la terminación por mutuo acuerdo encontramos un aspecto muy similar a las conciliaciones contenciosas administrativas, pero en este caso la diferencia radica en que las partes no han recurrido a la demanda, es decir, prácticamente el proceso se encuentra aún en etapa administrativa (anteriormente gubernativa) o de discusión y pruebas con la administración tributaria.

En primera instancia podríamos decir que aún no hay un acto definitivo (excepto por las resoluciones que resuelven recursos de reconsideración), por lo cual sin duda alguna es un mecanismo muy eficiente para para la administración el brindarle un salvavidas a los contribuyentes que se encuentran en estos procesos con el fin de que no generen desgaste alguno discutiendo la determinación de una obligación tributaria cuando es de su conocimiento que se ha cometido un error, sea con o sin intención.

La última norma que ha contemplado dicho beneficio fue el artículo 119 de la ley 2010 de 2019 que estableció:

ARTÍCULO 119. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS. Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones

...”podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), hasta el 30 de junio de 2020, quien tendrá hasta el 17 de diciembre de 2020 para resolver dicha solicitud”

Lo que se permite transar en la terminación por mutuo acuerdo son las sanciones e intereses, pero no el impuesto determinado. Esto conlleva a las mismas aclaraciones fundamentales ya explicadas en el literal anterior, además de generar eficiencia sin sacrificar equidad, justicia ni progresividad.

Importante entonces resaltar que la conciliación opera sobre un acto administrativo definitivo y que fue demandado, y la terminación es sobre un acto administrativo en discusión o definitivo pero que aún no ha sido demandado. Lo que diferencia al uno del otro simplemente es la demanda, pues en ambos casos estamos frente a una posibilidad de sanear un problema tributario disminuyendo las sanciones e intereses y cancelando la totalidad del impuesto en discusión.

d. Principio de favorabilidad en etapa de cobro y/o pago voluntario

El principio de favorabilidad se encuentra contemplado en el artículo 640 del estatuto tributario como *“Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.”* donde se establece ***“El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”***

Básicamente contempla que el contribuyente que ha sido sancionado con base en una norma anterior y no ha pagado la misma, y que al día de hoy ya existe

otra norma que modificó esta misma sanción y la hizo más favorable para el sancionado, podrá pedir esta última para que le sea aplicada en la actualidad en aras de que su situación presente le resulte más favorable a aquella que le había sido impuesta.

Lo importante en este caso, es nuevamente diferenciar que el principio de favorabilidad permite negociar o disminuir las sanciones, pero no el impuesto ni los intereses.

Nótese entonces la diferencia entre las amnistías como por ejemplo la normalización tributaria (que definitivamente si se negocia impuesto sin intereses ni sanciones), una terminación o una conciliación (se negocia solo intereses y sanciones), a un principio de favorabilidad (se negocia solo sanciones).

Este beneficio tributario que trajo la ley 2010 de 2019 radica en que podrá aplicarse principio de favorabilidad en la etapa de cobro, es decir, sobre actos administrativos ya en firme y que prestan merito ejecutivo, toda vez que el simple artículo 640 lo que permite es disminuir gradualmente el monto de las sanciones pero solamente en etapas de la determinación correcta del impuesto, sea voluntariamente o provocada, pero no lo permite sobre tributos ya liquidados en instancia definitiva y que ya están en etapa de cobro.

Ello conlleva nuevamente a que la administración logre eficiencia, pues recauda el impuesto como sus intereses, pero condona parte de la sanción que ya había sido impuesta. Nuevamente estamos frente a un beneficio tributario que logra eficiencia sin sacrificar justicia, equidad ni progresividad, al no colocar en una mejor situación al omiso/inexacto.

e. Errores u omisiones de aspectos formales

Dentro de los saneamientos fiscales encontramos otro tipo de condonaciones que traen las reformas tributarias, que principalmente no se derivan en la discusión del aspecto sustancial de la obligación tributaria, sino meramente de aspectos formales o errores mínimos pero que puede acarrear serias sanciones a los contribuyentes que sin actuar de mala fe, se encuentran en una situación sancionable y normalmente muy onerosa.

Estos aspectos formales si bien no son fundamentales para establecer la cuantía de la obligación tributaria, si son sujetos a sanciones por parte de la administración de impuestos, razón por la cual el legislador se ha visto en la obligación de establecer condonaciones que permitan a los contribuyentes arreglar aspectos formales de sus declaraciones tributarias y reportes en aras de evitar problemas de ineficacias, correcciones, así como fiscalizaciones, que pueden terminar generando sanciones muy costosas y de cierta manera injustas, pues el fin de un tributo es conseguir recaudo, y mal haría el fisco nacional multar un tercero cuando cumplió con el aspecto sustancial de la obligación que es el liquidar correctamente el impuesto y pagar el mismo.

Algunos ejemplos de estas condonaciones son por ejemplo el artículo 272 de la ley 1819 de 2016 que permitió a los contribuyentes volver a presentar sus declaraciones de retención en la fuente que estuvieran como ineficaces (por no presentarse con pago total en su momento), o el artículo 273 de la misma ley que permitió corregir las declaraciones de IVA que se hubiesen presentado con una periodicidad equivocada, ambas sin que se generara sanción ni intereses de mora alguno.

Como se observa, no se discute el valor de la obligación tributaria, sino un aspecto meramente formal que tiene inmerso al contribuyente en una ineficacia en la presentación de sus declaraciones.

IV. OTRAS FORMAS ESPECIALES DE PAGO QUE NO SON SANEAMIENTOS FISCALES

Si bien existen otras formas de extinguir la obligación tributaria, tales como el simple pago, la compensación, remisión, prescripción, dación en pago y la misma caducidad de la competencia para el cobro por parte de la administración, no abordaremos a fondo en estos temas dado que el eje central del trabajo de investigación es determinar si los saneamientos fiscales violan o no los principios constitucionales del derecho tributario de igualdad, equidad y progresividad.

Adicional a ello, estas otras formas especiales de pago no configuran un saneamiento fiscal, pues no tienen un carácter temporal, por el contrario, se encuentran establecidas en nuestro cuerpo normativo tributario de manera permanente.

Por lo anterior, no resulta necesario ni pertinente entrar a definir otras modalidades extintivas de la obligación tributaria, pues no son amnistías ya que siempre se encontrarán establecidas en el marco tributario, pero si se mencionan las principales para que no se llegue a la confusión que pueden existir otras formas de pago no reconocidas. Reiteramos, lo que nos compete es estipular los tipos de saneamientos fiscales que se han generado en nuestra normatividad lograr así identificar cuáles de estos violan los principios constitucionales del derecho tributario de equidad, justicia y progresividad.

CAPITULO II

EL ACOSTUMBRADO IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SUS POSIBLES ABUSOS

I. EL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

A. HISTORIA DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

El impuesto de normalización tributaria surge como tal con la ley 1739 de 2014, donde por primera vez el legislador le dio la calidad de “un nuevo impuesto” y no simplemente como un complementario al impuesto sobre la renta; esto teniendo en cuenta los fallos anteriores que existían por parte de la corte constitucional donde declaraba inexecutable dicho beneficio al considerar que iba en contravía de los principios constitucionales del derecho tributario, tales como la equidad, progresividad, justicia tributaria, entre otros.

Anterior a dicho “nuevo impuesto”, se le establecieron nombres distintos tales como “*Ganancia Ocasional por activos omitidos o pasivos inexistentes – Ley 1607 de 2012*”, sin embargo, solo a partir de la reforma tributaria del año 2014 se convirtió en un nuevo impuesto, que al parecer va a quedarse en nuestro ordenamiento tributario tal como sucedió con el GMF, pues ya llevamos 8 años con el mismo impuesto que se supone era transitorio y excepcional.

Recordando la ley 1607 de 2012, en su artículo 163 estableció que por los años gravables 2012 y 2013 los contribuyentes podían incluir como ganancia ocasional los activos omitidos o pasivos inexistentes pagando una tarifa del 10%, y lo mejor de todo, logrando diferir el pago del impuesto generado en 4 cuotas anuales. Sin duda alguna la norma más atractiva que ha existido para normalizar estos patrimonios ocultos, porque insistimos, inventar un pasivo o no reportar los activos, no es nada distinto a ocultar el patrimonio líquido real del contribuyente.

Seguido de este, y teniendo en cuenta la inexecutable declarada por la corte constitucional de dicha ganancia ocasional por desconocer los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, el gobierno nacional impulsa nuevamente la reforma tributaria ley 1739 de 2014, donde establece como un “mecanismo de lucha contra la evasión” un nuevo impuesto denominado “Impuesto complementario de normalización tributaria”, con el fin de pretender demostrar que este impuesto no es solo un anexo al impuesto sobre la renta, y que por ende no coloca en una situación más ventajosa al cumplido con el omiso/inexacto, pues si bien ambos contribuyentes deberán cumplir con su deber legal de presentar su declaración de renta, solo el omiso/inexacto tendrá la obligación de presentar el impuesto de normalización tributaria, colocándolo de esta manera en una situación menos ventajosa.

A manera personal, una conclusión bastante absurda e ilógica por parte de la corte constitucional, tal como lo fue en su momento el legislador querer hacer ver que el impuesto CREE era distinto al impuesto sobre la renta, o que el impuesto al patrimonio era distinto al impuesto a la riqueza. En este caso estamos claramente frente a uno de los elementos de la obligación tributaria del impuesto sobre la renta, tal como lo es determinar de manera adecuada el patrimonio bruto del contribuyente al igual que sus pasivos, los cuales están íntimamente ligados a sus ingresos, costos y gastos, quienes conforman la renta líquida del contribuyente que finalmente deben ser acordes con los crecimientos patrimoniales. El hecho que se liquide en un formulario distinto no le quita en ningún momento la esencia del impuesto, que es subsanar una omisión/infracción en el impuesto sobre la renta. Este impuesto aplico por los años 2015 a la tarifa del 10%, 2016 al 11.5% y 2017 al 13%.

Teniendo en cuenta lo anterior, no resultaba necesario que la ley 1819 de 2016 trajera nuevamente este beneficio, pues el mismo ya aplicaba hasta el año 2017 gracias a la ley 1739 de 2014.

Al acabarse los 3 años de beneficio, llega la ley de financiamiento, ley 1943 de 2018, la cual introduce nuevamente este impuesto de normalización tributaria en su artículo 42, aplicable para aquellos contribuyentes que posean activos omitidos o pasivos inexistentes y fueron incluidos o no en sus declaraciones tributarias con el único fin de aminorar la carga tributaria. En esta ocasión la tarifa es del 13%, y si el activo está ubicado en el exterior y lo repatria con vocación de permanencia, la base gravable se podrá reducir en un 50%.

Dicha ley fue declarada inexecutable en su totalidad por medio de la sentencia C-481 de 2019 del 16 de octubre de 2019, pero teniendo en cuenta que la fecha de la presentación de la declaración de normalización era el 25 de septiembre de 2019, dichos contribuyentes ya tenían un derecho adquirido por lo cual opero el efecto ex nunc, y se les debía respetar su situación jurídica consolidada.

Aun a pesar de esto, y a sabiendas que los contribuyentes omisos/inexactos lograron normalizar sus activos omitidos o pasivos inexistentes sin importar la declaratoria de inexecutable de la ley 1943 de 2018, el legislador promulga nuevamente en su reforma tributaria, ley 2010 de 2019, otra vez el impuesto de normalización tributaria, estableciendo prácticamente los mismos elementos de la obligación tributaria, solo que incrementando su tarifa del 13% al 15%.

Aquí resulta muy interesante analizar que por primera vez en este impuesto de normalización tributaria, con las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, y en aras de atraer mayor número de personas a normalizar su situación dado el temor que existía de que si bien se normalizaban aspectos relacionados con el impuesto sobre la renta, podían ser sancionados con otros impuestos u obligaciones, la norma fue tan amplia que permite al contribuyente además de sanear su situación patrimonial, arreglar todos los demás impuestos u obligaciones anexas que se vieron alteradas con esta infracción. Al respecto contemplo el artículo 57 de la ley 2010 de 2019:

Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios, regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta, ni en el impuesto sobre las ventas -IVA, ni en materia del régimen de precios de transferencia ni en materia de información exógena, ni en materia de declaración anual de activos en el exterior.

Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria.

.... no generará infracción cambiaria. Para efectos de lo anterior, en la presentación de la solicitud de registro ante el Banco de la República de dichos activos se deberá indicar el número de radicación o de autoadhesivo de la declaración tributaria del impuesto de normalización tributaria en la que fueron incluidos.

En resumen, ahora si se termina de completar perfectamente la norma para que los omisos/inexactos sin temor alguno puedan revelar sus patrimonios ocultos pagando una tarifa irrisoria frente al impuesto que realmente deberían haber cancelado en su momento, comparado frente a aquella persona que ha sido transparente con su situación fiscal. El legislador cada vez perfecciona más esta norma que ya resulta tan habitual en las reformas tributarias.

Prácticamente si su infracción genero evasión/elusión se perdona no solo en renta, sino en IVA, exógena, precios de transferencia, cambiario, y además ¡No se preocupe que lo penal también se le perdona!, eso sí, siempre y cuando no provengan de actividades delictivas, lavado de activos o financiación del terrorismo.

Es así como encontramos la norma actual que regula el impuesto de normalización tributaria, impuesto que conforme la ley ha de ser presentado “en una declaración independiente”, y se liquidará y pagará nuevamente el 25 de septiembre de 2020.

En resumen, tenemos actualmente una norma que beneficia a los grandes patrimonios ocultos, que por muchos años no han tributado lo que les corresponde en el país. Una norma que sin duda alguna es para gente con patrimonios importantes, pues difícilmente una persona de escasos recursos, o estrato medio-bajo, va a estar ocultando activos o inventándose pasivos, cuando siquiera estará obligado a declarar renta.

Esta es una norma para la clase alta de la sociedad, pero peor aún, y lo que se ha venido recalando a lo largo de la monografía, es una norma que motiva aún más a no cumplir con la normatividad tributaria, porque el legislador ha demostrado en los últimos 8 años que resulta mucho más rentable esperar la ya tan acostumbrada normalización, que pagar sus impuestos a tiempo o de manera correcta.

En un país como Colombia donde la educación y el compromiso de contribución es tan bajo, esto motiva aún más a seguir evadiendo/eludiendo, a la espera de una oportunidad que 100% seguro va a llegar en una próxima reforma tributaria, donde se podrá colocar al día a un costo mucho más bajo, sin sanciones ni intereses, y lastimosamente, ya se puede llegar a convertir a tal punto de que los contribuyentes realicen planeaciones tributarias con las futuras “normalizaciones”, tal como veremos más adelante con el abuso tributario que se puede manejar fácilmente normalizando estas operaciones.

B. ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY 2010 DE 2019

Antes de mencionar los elementos esenciales del impuesto de normalización tributaria, sea lo primero confirmar que el mismo consiste en la posibilidad que tienen contribuyentes que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes, de arreglar su situación tributaria por medio de un impuesto complementario al

impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio, el cual le permitirá colocarse al día con la administración tributaria nacional y precisamente, “normalizar” su situación fiscal.

De manera muy breve, los elementos del impuesto de normalización tributaria conforme a la ley 2010 de 2019 en sus artículos 53 al 60 se describen a continuación:

1. Hecho Generador

Poseer activos omitidos o pasivos inexistentes al 1 de enero del año 2020.

De igual manera, contempla lo que se debe entender por activo omitido y por pasivo inexistente:

- **Activo Omitido:** Aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Quien tiene la obligación legal de normalizarlos, es aquel que tiene el aprovechamiento económico, potencial o real de dichos activos.
- **Pasivo Inexistente:** Aquellos reportados en las declaraciones de impuestos nacionales sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.

Teniendo en cuenta lo anterior, y la ecuación contable que: (Activo = Pasivo + Patrimonio), básicamente estamos ante una normalización de patrimonio oculto.

2. Base Gravable

Para los activos omitidos, podrá ser el autoavalúo comercial que se establezca con soporte técnico, sin que pueda ser este inferior al costo fiscal

histórico determinado conforme a las reglas del título II del libro I del estatuto tributario. Su costo fiscal se podrá determinar por el precio de adquisición de los activos, y las estructuras tributarias creadas con el fin de transferir activos omitidos a costos sustancialmente inferiores, deberán normalizarse al costo fiscal de los activos subyacentes.

Cualquier negocio fiduciario del exterior (trust, fondo de inversión, fundación de interés privado), se asimilará a derechos fiduciarios poseídos en Colombia, y será su fundador el obligado a normalizar los mismos en caso tal de que los beneficiarios estén condicionados o no tengan control/disposición de los mismos. Si en este tipo de figuras del exterior, se repatrian efectivamente dichos activos a Colombia antes del 31 de diciembre de 2020 y permanecen efectivamente mínimo dos años en el país, la base gravable del impuesto se podrá reducir en un 50%.

Para los pasivos inexistentes, será el valor de los mismos según lo dispuesto en las normas del título I del libro I del estatuto tributario o el valor reportado en la última declaración de renta.

3. Sujeto pasivo

Contribuyentes del impuesto sobre la renta o de regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta, que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes.

En esta ocasión la ley 2010 de 2019 incluye los demás regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta teniendo en cuenta que por la creación del régimen SIMPLE con la misma ley 1943 de 2018, quienes se pasaran a este régimen legalmente no habían quedado sujetos al impuesto al patrimonio y no podía suceder nuevamente lo mismo con el impuesto de normalización tributaria.

4. Tarifa

La tarifa será del 15% del valor del activo omitido o del pasivo inexistente.

5. Otros aspectos

Quienes normalicen activos omitidos o pasivos inexistentes, conforme a lo establecido por la ley 2010 de 2019, también tendrán los siguientes beneficios:

- ✓ No le aplicara renta gravable por comparación patrimonial.
- ✓ No le aplicara renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.
- ✓ No generara sanción en el impuesto sobre la renta y complementarios y regímenes sustitutivos.
- ✓ No generara sanción en IVA.
- ✓ No generara sanción en precios de transferencia.
- ✓ No generara sanción en información exógena
- ✓ No generara sanción en declaración de activos en el exterior
- ✓ No generara acción penal los activos omitidos o pasivos inexistentes que hayan sido normalizados
- ✓ No generara infracción cambiaria

Por último, aclara que la normalización de activos no dará lugar en ningún caso a la persecución fiscal o penal, a menos que se logre acreditar el origen ilícito de los recursos, en cuyo caso no procede la legalización respecto del tema penal, pero si la normalización en el tema tributario.

Su presentación será el 25 de septiembre de 2020 y la DIAN podrá desconocer todo tipo de operaciones que tengan como fin eludir el pago del presente impuesto de normalización tributaria.

Importante resultará tener en cuenta en el presente documento que conforme a lo explicado anteriormente, la DIAN podrá desconocer las operaciones que tengan

como fin eludir el pago del impuesto, más no las acciones que tienen como fin hacer que precisamente se genere el impuesto y cancelarlo conforme a la ley.

Este mismo beneficio aplica para quienes si bien no tienen el activo omitido, lo normalizaron en las reformas tributarias del 2014 y 2018 a un valor inferior del costo fiscal, quienes podrán actualizar su valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización tributaria. En este caso se denominará saneamiento de activos.

II. ¿ES REALMENTE UN “IMPUESTO” LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA?

Una de las primeras preguntas que se debe realizar al momento de analizar el impuesto de normalización tributaria, es si realmente estamos frente a un “impuesto” o una simple amnistía tributaria como lo hemos venido reiterando.

Para ello, nos centraremos simplemente en analizar lo que caracteriza un impuesto, que en palabras de (Piza, 2015) sería lo siguiente:

“En conclusión, podemos afirmar que las principales características de los impuestos son: su carácter obligatorio al realizarse el hecho generador establecido en la ley; la unilateralidad, al ser establecido por el estado, sin que exista una contrapartida directa por parte del mismo, y su fundamento en el principio de capacidad contributiva, en desarrollo del principio de justicia tributaria.”

A su vez, y para realizar un solo análisis general (para llegar a la misma conclusión), la corte constitucional mediante sentencia C-040 de 1993 estableció:

De otro lado, será un "impuesto", siempre que cumpla con las siguientes condiciones básicas:

- Se cobran indiscriminadamente a todo

ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.

- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.

- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.

- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.

- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.

- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.

En este punto se estima que no es necesario entrar a definir lo que es una tasa o una contribución, pues de igual manera llegaríamos al mismo resultado y es que no cumpliría tampoco con las características de estos otros dos tributos.

El “impuesto” de normalización tributaria si bien puede cumplir con algunas características de lo que es un impuesto, tales como ser establecida por el estado, ser de carácter obligatorio, no recibir contraprestación directa alguna ni tener destinación específica, no cumple con 2 características fundamentales y que desde un punto de vista personal, priman para poder señalar esta obligación como un verdadero impuesto.

La primera es la universalidad, pues tal como lo menciona la corte constitucional se debe cobrar a cualquier ciudadano, y no a un grupo social, profesional o económico determinado.

El “impuesto” de normalización tributaria no es universal, porque termina siendo dirigido a un grupo poblacional específico, y es para aquellas personas que tienen activos omitidos o pasivos inexistentes. Ese impuesto solo se dirige hacia ellos, pues a manera de ejemplo, dos personas que se pueden encontrar exactamente en las mismas condiciones patrimoniales, económicas, financieras, físicas, sociales, y todas las demás que se quieran nombrar, es decir, 100% en condiciones iguales, solo quedará sujeto aquel que haya sido tramposo, aquel que haya faltado a la verdad en sus denuncios rentísticos.

La segunda, es la necesidad que tiene un impuesto de revisar la capacidad contributiva, y este impuesto claramente no lo respeta. Se ha venido insistiendo que este es un impuesto para los ricos, para las personas que tienen patrimonios significativos, para las personas que no pagan sus impuestos conforme a su realidad económica.

El simple hecho de que un contribuyente honesto y correcto, por ejemplo una persona jurídica que ha pagado su tributación al 33% o 32% conforme a la ley, o una persona natural que ha pagado por medio de una tarifa progresiva (llegando hasta un 49% de tributación), termine tributando mucho más a lo que tributo un patrimonio oculto (10%, 11.5%, 13% o 15%), es totalmente contradictorio al principio de justicia tributaria que va ligado a la capacidad contributiva. Resulta peor aún, cuando en muchas ocasiones a parte de evadir/eludir el pago del impuesto sobre la renta, se pasaron también por alto otros impuestos anexos que se pudiesen haber generado en determinado momento (IVA, ICA, PATRIMONIO), y que de igual manera si tuvo que pagar la otra parte. Esto amplía más la brecha contributiva y agrava la situación.

Este “impuesto” no revisa la capacidad contributiva, porque a pesar de que dos personas tengan patrimonios totalmente iguales, para lograr consolidar el mismo, ha terminado pagando mucho menos en impuestos aquel que ha violado de

manera directa la ley frente a aquel que ha pagado sus obligaciones de manera transparente y legal.

En conclusión, resulta pues lo más antitécnico y reprehensible, que el hecho generador de un impuesto sea el haber cometido una infracción tributaria, el haber ocultado su patrimonio, dejando de pagar los impuestos que por ley han sido establecidos. Es totalmente reprochable, que en términos tributarios, al bandido tributario se le dé un mejor trato que al ciudadano honesto, insistiendo claro está, que si la medida fuese excepcional, podría pasar un test de proporcionalidad y necesidad, pero el problema en nuestro país es que se volvió costumbre en todas las reformas tributarias premiar este tipo de personas, premiar la evasión y la elusión, volviéndolo prácticamente un mecanismo de “diferimiento del impuesto”, o porque no, una planeación tributaria.

Satíricamente proponemos entonces al congreso de la republica que lo instale en el cuerpo normativo de nuestro estatuto tributario ya que tanto lo promulga y lo necesita el estado para la consecución de sus fines. De igual manera para la corte constitucional, quien estipula que estamos frente a un verdadero impuesto, una verdadera obligación (como lo demostraremos más adelante), dando entonces a entender como si cuando se preparará la declaración de renta fuera “jugando”.

III. LA IMPORTANCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN EL PROBLEMA

En este punto se pretende mostrar que la corte constitucional quien es el órgano encargado de velar por el cumplimiento de la carta magna de nuestro país, sin duda alguna tiene muy claros los principios constitucionales que han de regir el derecho tributario, así como los tipos de amnistías tributarias, exenciones, entre otros, pero lastimosamente -bajo concepto propio-, en este aspecto no ha generado un fallo con profundidad, que aclare de una vez por todas si es procedente o no estos saneamientos repetitivos, pues en algunas sentencias declara su

inexequibilidad (por ejemplo la sentencia C 833 de 2013 con el artículo 163 de la ley 1607 de 2012) como en otras su exequibilidad (por ejemplo la sentencia C-551 de 2015 con los artículos 35 a 39 de la ley 1739 de 2014).

La corte constitucional en sus distintas sentencias, hace alusión a un “test estricto de proporcionalidad” con el fin de establecer si es exequible o no una norma con este tipo de beneficios, dado que va inversamente proporcional al cumplimiento de los principios constitucionales del derecho tributario como lo es la equidad, justicia tributaria y progresividad.

Ese test de proporcionalidad exige tener en cuenta dos aspectos:

- (i) la medida legislativa es imprescindible para cumplir con fines constitucionales imperiosos;
- (ii) los efectos de la amnistía tributaria resulten neutros en relación con el tratamiento fiscal que reciben los contribuyentes cumplidos.

El primer aspecto termina siendo sustentado por parte del gobierno en su necesidad de obtener recursos con el fin de poder cumplir con sus obligaciones que le han sido encargadas constitucionalmente, aludiendo que resulta más costoso una fiscalización a todos estos contribuyentes omisos/inexactos que permitirles normalizar su situación tributaria. Lo que no siempre se logra es demostrar que dicha amnistía resulte neutra en relación con el tratamiento fiscal que reciben los contribuyentes cumplidos, tal como sucedió con la sentencia C 060 de 2018 donde se demostró que se generaba un beneficio excesivo para los omisos/inexactos que fueran a normalizar sus activos o pasivos inexistentes liquidándolos a un 10% como ganancia ocasional, frente a los terceros que si declararon en su momento sus obligaciones tributarias al margen de la ley y tributando a tarifas superiores al 30%.

Consideramos que actualmente no hay un fallo serio y profundo por parte de la corte constitucional, que sienta unas bases contundentes para el legislador,

prohibiendo o regulando de manera cierta y transparente este aspecto, ya que lastimosamente con cada reforma tributaria el honorable congreso de la republica emite leyes que contienen estos saneamientos fiscales que a sabiendas que no pasara el famoso “test de proporcionalidad” les termina siendo indiferente, pues al momento en que sale el fallo de la corte constitucional, lo normal es que esta sea una “inexequibilidad con efectos futuros” y posterior a la fecha en que se podía hacer dicha normalización; o que sea simplemente inexecutable pero cuando ya el plazo para acceder al beneficio ha pasado y se encuentran unos derechos adquiridos los cuales no pueden ser vulnerados, es decir, normalizaron sus activos o pasivos inexistentes ¡y nada que hacer!. Se repite la misma historia cada dos años con las reformas tributarias, en pocas palabras, los fallos de la corte constitucional siempre son tardes y realmente ya no tienen importancia.

La misma corte constitucional hace más de 18 años lo sabe y lo reconoce, pero tampoco ha regulado esta situación de una vez por todas, es así como en la sentencia C992 de 2001 estableció el demandante:

... Queremos someter a consideración de la Corte nuestra preocupación sobre esta circunstancia. Nos tememos que los efectos a futuro de sus providencias han podido generar hasta ahora un incentivo perverso para la creación de amnistías tributarias limitadas temporalmente que surtan el mayor efecto posible antes del control de constitucionalidad

Continúa:

“Este tipo de medidas, que han sido recurrentes en nuestro medio, por su carácter transitorio, escaparían al control de constitucionalidad, razón por la cual, para garantizar la efectividad del derecho de acceso a la justicia constitucional y, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 243 de la Carta, evitar que, en el futuro, y con el mismo carácter transitorio, se reproduzca el contenido material de las disposiciones que se declaren

inconstitucionales, es necesario entrar al examen de fondo de la disposición que consagra el citado beneficio”.

Sin embargo, se recalca han pasado 18 años de esta sentencia y sigue sucediendo la misma situación, se declara inexecutable, pero respetando los derechos adquiridos, que en términos prácticos cuando ya venció el plazo para los saneamientos fiscales que contenía la ley, no tiene efecto o utilidad alguna ya un fallo de estos. Los inexactos o evasores, han normalizado su situación tributaria.

Esto se ha convertido literalmente en un juego desde hace varios años, donde los saneamientos fiscales se han vuelto costumbre del legislador y la corte constitucional posteriormente declara la exequibilidad o no, que al final de cuentas termina siendo indiferente lo que resuelva, pues siempre es de manera tardía.

Resulta interesante observar el fallo establecido en la sentencia C 551 de 2015 donde bajo concepto propio la corte yerra al declarar exequibles los artículos 35 a 39 de la ley 1739 de 2014, bajo el entendido que no se encuentra frente a un saneamiento fiscal, sino frente a un nuevo tributo que solo pagaran los que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes. En dicha sentencia estableció la corte constitucional:

“Con tal objeto, el legislador creó un nuevo tributo, el impuesto complementario de normalización tributaria, normalización que no depende de la voluntad del contribuyente, en cuanto pueda 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. Este impuesto 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. Su objeto es el de obtener información completa acerca de los activos que los residentes fiscales colombianos no han declarado en Colombia. Se trata de bienes respecto de los cuales la administración no ha tenido conocimiento y

respecto de los cuales, por ende, no existe una obligación liquidada que condonar. Por ello, la Corte encuentra que esta medida tributaria se distingue de la prevista en el artículo 163 de la Ley 1607 del 2012, declarado inexecutable en Sentencia C-833/13, que permitía la inclusión como ganancia ocasional, de activos omitidos y pasivos inexistentes en declaraciones de renta”.

¿Acaso es distinto liquidar un activo omitido o un pasivo inexistente en una declaración de renta a liquidarlo en un formulario distinto? ¿Eso le da una connotación distinta al hecho generador? ¡Claro que no!, la esencia es la misma. Finalmente hay un hecho sancionable que se pretende normalizar a una tarifa específica, pero que se liquide en un formulario “X” o en un formulario “Y”, la razón de ser de la norma es la misma, y es que omisos o inexactos puedan legalizar su situación ante el fisco nacional por no declarar fielmente su situación patrimonial.

Si bien todos estos saneamientos fiscales y las decisiones de la corte constitucional tienen detrás un efecto económico y de recaudo muy fuerte, y ante todo necesario para el país, pues con estas estrategias han conseguido obtener recursos para que el estado pueda cumplir con sus compromisos y obligaciones constitucionales, también lo ha dicho la corte constitucional en reiteradas ocasiones que volver normal y periódico este tipo de beneficios es peligroso para un país, tal como se ha manifestado en diversas sentencias como la C 511 de 1996 y la sentencia C 833 de 2013 al establecer:

C511/96:...Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos.

Continua después

..... pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. En efecto, el criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron.

C 833/13:... Pero además de ello, en el mediano y largo plazo medidas como estas socavan la propia finalidad que con ellas se persigue, en tanto desestimulan el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias. El frecuente recurso a este tipo de herramientas de política fiscal, estimula a los contribuyentes a faltar a la verdad en sus declaraciones, aun a riesgo de ser descubiertos, para al cabo de unos años sanear su situación y recibir un tratamiento tributario más beneficioso.

Tampoco ofrece dudas la idoneidad del medio, pues el establecimiento de un tratamiento tributario más favorable constituye un incentivo importante para que los contribuyentes que, por diversas razones, han omitido declarar algunos activos o han incluido pasivos inexistentes, se decidan a regularizar su situación fiscal. No obstante, la Corte advierte que la idoneidad de este tipo de medidas comienza a erosionarse cuando el legislador las convierte en práctica constante, pues de este modo se genera la expectativa de que en el futuro vendrán otras medidas aún más beneficiosas, lo que se constituye en un estímulo para que los contribuyentes adopten comportamientos estratégicos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Como haremos hincapié a lo largo del presente documento, no solo el legislador sino el estado en general se equivoca al pensar que los recursos que obtiene permitiendo estos saneamientos son beneficiosos para el país, pues resultan ser simplemente paños de agua tibia para su déficit presupuestal, y a largo plazo lo que terminan haciendo es que el contribuyente deje de cumplir con sus obligaciones fiscales a sabiendas que en una próxima reforma tributaria podrá normalizar su situación quedando en una situación como si nada hubiese pasado.

En la última sentencia de la corte constitucional respecto de la constitucionalidad o no de este tipo de normas de saneamientos tributarios (a diciembre 2018), se estableció un parámetro al legislador para que deje de basarse en que este tipo de normas surgen de la necesidad de mayores ingresos fiscales para el estado poder cumplir con sus obligaciones, fundamento que siempre se ha utilizado como eje central de este tipo de artículos. En la sentencia C060 de 2018 se estableció:

20.4. La validez constitucional de la amnistía, en ese orden de ideas, no puede estar fundamentada en el logro de mayores ingresos fiscales o en el aumento de la eficiencia y eficacia del recaudo, sino en una justificación que supere las condiciones de un juicio estricto de proporcionalidad. Por lo tanto, “corresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria. Allí donde el legislador no aporte tal justificación, en todo caso corresponde a la Corte examinar la constitucionalidad de la medida, para lo cual ha empleado el test de razonabilidad o principio de proporcionalidad.

Esperamos que la posición de la corte constitucional en las próximas sentencias sea contundente y brinde un panorama claro sobre estos saneamientos, pues nuevamente la ley 2010 de 2019 lo trajo al igual que lo hizo la ley 1943 de 2018 (que si bien fue declarada inexecutable volvemos a lo mismo, es con efectos a futuro y ya hay unos derechos adquiridos, lo mismo que decir que no tiene sentido ya el fallo pues todos alcanzaron a normalizar), trajo un impuesto de normalización de activos omitidos y pasivos inexistentes, es decir, completamos más de 18 reformas tributarias desde que se promulgo nuestra constitución política actual del año 1991, y en su mayoría todas han traído este artículo ya conocido para nuestro país como se mostrara más adelante, que sin duda alguna resulta ser una norma que beneficia

a los estratos más altos de la sociedad, pues no imaginamos una persona de estrato medio-bajo normalizando sus activos omitidos o que tenía en el exterior.

A. FALLOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN LAS ÚLTIMAS 5 REFORMAS TRIBUTARIAS

Desde el año 2012 al año 2020 han existido 5 reformas tributarias, de las cuales solo una de ellas no trajo la posibilidad de normalizar la situación tributaria de aquellas personas que tuvieran activos omitidos o pasivos inexistentes. Esta fue la ley 1819 de 2016, pero no precisamente porque fue la intención del legislador dejarlo por fuera, sino porque que simplemente con la ley 1739 de 2014 ya se cubrían los años 2015, 2016 y 2017 con la posibilidad de normalizar estos patrimonios, ante lo cual se hacía innecesario incluirla en la reforma tributaria del año 2016.

Teniendo en cuenta lo anterior, analizaremos de manera breve los fallos que produjo la corte constitucional sobre esta posibilidad que han traído las distintas reformas tributarias desde el año 2012.

Antes de entrar en materia, es muy relevante tener presente que, conforme a la ley estatutaria de la administración de justicia, Ley 270 de 1996, se dispone en su artículo 45:

ARTÍCULO 45. REGLAS SOBRE LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS PROFERIDAS EN DESARROLLO DEL CONTROL JUDICIAL DE CONSTITUCIONALIDAD. Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.

Esto es lo que se conoce como una sentencia con efectos “ex nunc”, es decir que solo tiene efectos hacia futuro a menos que la corte diga lo contrario en su sentencia. Al no tener efectos retroactivos, se deben respetar los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas, toda vez que la actuación del administrado se produjo en un momento donde la norma era totalmente valida dentro del ordenamiento jurídico.

Insistimos, solo si la corte así lo estipula, la sentencia proferida puede tener efectos retroactivos, pero hasta el día de hoy y respecto de la posibilidad de normalizar activos omitidos o pasivos inexistentes, nunca lo ha hecho, y obviamente sus fallos “casualmente” siempre suelen salir con efectos “ex nunc” después de vencido el plazo para haber presentado la correspondiente declaración, es decir, respetándole los derechos ya adquiridos a los omisos/inexactos que aprovecharon la norma para ajustar su situación patrimonial ante el fisco y generar una situación jurídica consolidada.

Ya entrando en materia y respecto de la ley 1607 de 2012, que permitió incluir como ganancia ocasional los activos omitidos o pasivos inexistentes, contemplo la corte constitucional en la sentencia C 833 de 2013:

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.

Pero además de ello, en el mediano y largo plazo medidas como estas socavan la propia finalidad que con ellas se persigue, en tanto desestimulan el cumplimiento oportuno de las obligaciones

tributarias. El frecuente recurso a este tipo de herramientas de política fiscal, estimula a los contribuyentes a faltar a la verdad en sus declaraciones, aun a riesgo de ser descubiertos, para al cabo de unos años sanear su situación y recibir un tratamiento tributario más beneficioso. En esta ocasión, cobra vigencia el llamado de atención que efectuara en la sentencia C-511 de 1996, al señalar que:

Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”

Teniendo en cuenta lo anterior, declara inexecutable este artículo de la ley 1607 de 2012 el 20 de noviembre de 2013, con efectos hacia el futuro.

El legislador, al ver que dicha sentencia se centró en establecer que no es justo que un contribuyente a pesar de haber distorsionado su situación patrimonial de manera dolosa, termine pagando un impuesto de renta y complementarios inferior al que pago aquel contribuyente transparente con su situación fiscal, procede entonces a separarlo del impuesto sobre la renta y liquidarlo en un formulario diferente, pero prácticamente con los mismos elementos de la obligación tributaria, solo que ahora se liquida precisamente en un “formulario aparte, formulario número 445” y es una obligación distinta al impuesto sobre la renta, no opcional para el inexacto/moroso, y que lo coloca en una posición “menos ventajosa” que aquel contribuyente que si cumple con sus obligaciones oportunamente y conforme a la ley. En esta ocasión mediante sentencia C 551 de 2015 contemplo la alta corte:

3.9.1.1. Es evidente que desde el punto de vista formal la respuesta es negativa, pues la norma sub examine crea un nuevo tributo, el impuesto complementario de normalización tributaria[64]. Como ya se puso de presente al analizar las normas demandadas y su alcance[65], y al distinguir este caso del juzgado en la Sentencia C-833 de 2013[66], en esta oportunidad la normalización no depende de la voluntad del contribuyente, que puede acogerse o no a lo previsto en los artículos demandados, sino que se trata de una verdadera obligación tributaria, que debe cumplir así no tenga la disposición de hacerlo.

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

Curioso análisis, como si acaso no fuera una “verdadera obligación tributaria” el tener que declarar impuesto sobre la renta y complementarios conforme a la normatividad legal vigente y sin faltar a la verdad, o que quizás el impuesto sobre la renta no se deba cumplir “así no tenga la disposición de hacerlo”.

No cabe duda que estamos frente a una amnistía que permite normalizar omisiones e infracciones en el impuesto sobre la renta, solo que por medio de un formulario distinto y creado como un impuesto complementario, pero el fin es el mismo. Tan es así que dichos activos omitidos o pasivos inexistentes deben ser incluidos o retirados en la declaración de renta después de haber sido normalizados.

Posterior a ello, llega nuevamente la ley 1943 de 2018 donde el legislador ha pulido de cierta manera un poco más esta norma, estableciendo nuevamente el impuesto de normalización tributaria, brindando muchos más beneficios pues aclara

totalmente el tema penal, y las sanciones a aplicar en las infracciones anexas que se puedan generar producto de la normalización. Al respecto, contemplo mediante la sentencia C 520 de 2019:

Para establecer si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales, es necesario considerar, que la recolección de información cierta sobre los bienes y pasivos, incide en el logro del principio de eficiencia del sistema tributario y, en consecuencia, repercute en 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”.

En la sentencia C-551 de 2015 esta Corte concluyó, como resultado de la ponderación de los bienes constitucionales en el análisis del impuesto de normalización tributaria creado por la Ley 1739 de 2014, que el fin perseguido era del más alto valor y de la mayor importancia, al punto que resultaba imperioso en términos constitucionales, mientras que el fin sacrificado, que también era de mucha importancia, solo se afectaba de manera temporal y parcial, y en no pocos eventos, su afectación obedecía apenas un período gravable. Luego del análisis de proporcionalidad de la medida, esta Corte concluyó que la misma no resultaba desproporcionada, puesto que cumplía con las exigencias del test estricto de proporcionalidad y el peso ponderado del bien perseguido era mayor al peso del bien sacrificado.

En consecuencia encuentra necesario, tal como lo advirtió el Ministerio Público y la mayor parte de los intervinientes, estarse a lo resuelto en la Sentencia C-551 de 2015 y, en consecuencia, declarar la exequibilidad de los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018.

En esta sentencia, deja ver prácticamente que solo se afectaba “un periodo gravable”, y que el estado requiere con urgencia recaudo tributario e información cierta sobre bienes y pasivos, logrando así determinar con precisión la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Para la corte, no resulta desproporcionada esta medida, y si bien acepta que se altera el principio de equidad, no se altera “en mucho”, porque solo es un periodo gravable, olvidando algo tan básico y es que basta una sola declaración de este tipo para normalizar la cantidad de años anteriores que se deseen. El afán de recursos para el estado y su principio de eficiencia, por encima de cualquier otro principio.

Por último, y teniendo en cuenta que la ley 1943 de 2018 fue declarada finalmente inexecutable en su totalidad por medio de la sentencia C-481 de 2019 por vicios de procedimiento (no se le dio el correspondiente debate), como raro posterior a la fecha de presentación de la declaración de normalización, nuevamente dichos omisos/inexactos lograron arreglar su situación tributaria a un costo del 13%, cuando un contribuyente correcto con el fisco, podría haber pagado sumas hasta de un 33%.

Para terminar, y no bastando ya que hacía poco menos de 3 meses habían podido normalizar su patrimonio miles de contribuyentes, el legislador vuelve a sacar otra posibilidad de normalizar activos omitidos o pasivos inexistentes, pero eso sí, subiendo su tarifa al 15%, porque no puede ser menos gravosa la situación que los que normalizaron con la ley anterior, pues sería premiar al que no presento su “nueva declaración” a tiempo.

¿Será este impuesto de normalización un nuevo GMF? Llevamos 8 años seguidos con esta posibilidad en nuestro ordenamiento tributario, ante lo cual ya resulta imperioso incluirlo en nuestros calendarios tributarios y como figuras de planeación tributaria agresiva, diferimiento del impuesto, o porque no, evasión directa, pues finalmente siempre resultara menos oneroso tributar a la tarifa de

normalización que a las tarifas ordinarias del impuesto sobre la renta y complementarios.

IV. LA RENTABILIDAD DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

Antes de entrar en materia respecto del abuso en materia tributaria que se puede dar con la aplicación de este impuesto de normalización, es importante aclarar dos aspectos:

- a) La normalización de activos opera sobre cualquier activo omitido o pasivo inexistente, excepto por que dichos activos omitidos provengan de actividades cuyo origen fuere ilícito, o estuvieren relacionados, directa o indirectamente, con el lavado de activos o financiación del terrorismo. Así lo contempla el artículo 58 de la ley 2010 de 2019:

ARTÍCULO 58. NO LEGALIZACIÓN. La normalización tributaria de los activos a la que se refiere la presente ley no implica la legalización de los activos cuyo origen fuere ilícito o estuvieren relacionados, directa o indirectamente, con el lavado de activos o la financiación del terrorismo.

La normalización de activos realizada en cualquier tiempo no dará lugar, en ningún caso, a la persecución fiscal o penal, a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.

- b) El abuso en materia tributaria para efectos de normalización de activos omitidos o pasivos inexistentes, opera exclusivamente respecto de las operaciones cuyo propósito sea eludir este mismo impuesto, es decir, no pagar de conformidad con lo establecido por la norma este impuesto de

normalización tributaria. Esto conforme al párrafo 1 del artículo 60 de la ley 2010 de 2019 que estableció:

PARÁGRAFO 1o. Sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o serie de operaciones cuyo propósito sea eludir la aplicación de las disposiciones de que trata este capítulo de la presente ley, de conformidad con el artículo [869](#) y siguientes del Estatuto Tributario.

El capítulo al que se refiere el anterior párrafo, hace referencia al capítulo III, que específicamente habla sobre el impuesto de normalización tributaria complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto de patrimonio.

Dicho párrafo establece “*cuyo propósito sea eludir la aplicación de las disposiciones de que trata este capítulo de la presente ley*”, es decir, hace mención exclusiva a que la DIAN queda plenamente facultada para desconocer las operaciones que tenían únicamente como fin eludir la aplicación del impuesto de normalización tributaria (pues esa es la disposición que trata ese capítulo), y en los casos que van a ser presentados, se podrán dar cuenta que precisamente lo que menos se quiere es eludir el impuesto de normalización tributaria, sino por el contrario, cumplir, presentar y pagar el mismo conforme a la ley.

Teniendo ya claro estos aspectos contemplados en la norma, analizaremos algunos ejemplos en los cuales se puede presentar abuso en materia tributaria aplicando este impuesto de normalización, pero que lastimosamente hace que la DIAN quede atada a la norma y pierda toda facultad de fiscalización, tanto tributaria como penal.

De igual manera en cada ejercicio es interesante analizar la posición y situación de un contribuyente que si bien realizo las mismas operaciones, si fue transparente y legal con sus obligaciones tributarias, frente a otro contribuyente que realizo el

mismo hecho económico pero evadiendo/eludiendo la ley, colocándose finalmente en una posición tributaria más ventajosa al lograr normalizar su situación a un costo inferior que si lo hubiese hecho de manera correcta y oportuna, tiempo después donde el dinero ha sufrido una inflación, y lo mejor de todo, sin intereses de mora ni sanciones.

A. PROVEEDORES FICTICIOS

Supóngase el caso de un contribuyente que ha venido incluyendo en su contabilidad facturas adquiridas a un proveedor ficticio, solo con el fin de disminuir su carga tributaria tanto en IVA como en renta. Dichas facturas han generado un endeudamiento por parte de la organización, y a 31 de diciembre de 2019 aún las mantiene en su contabilidad como un pasivo. Sin duda alguna si la operación no es real, el pasivo jamás podría serlo tampoco, por lo cual estamos frente a un pasivo realmente inexistente, frente a una operación simulada.

Colocando una cifra de un cliente que compro facturas por valor de mil millones de pesos, tendríamos el siguiente panorama normalizando a 18 de junio de 2020 para efectos del cálculo de los intereses moratorios:

VALOR DE FACTURAS CON PROVEEDORES FICTICIOS			\$	1,000,000,000
CONCEPTO	SI LA DIAN LO DESCUBRE	SI VOLUNTARIAMENTE NORMALIZA	AHORRO GENERADO	
IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN	\$ -	\$ 150,000,000	-\$	150,000,000
IMPUESTO EN RENTA	\$ 330,000,000	\$ -	\$	330,000,000
IVA DESCONTABLE (19%)	\$ 190,000,000	\$ -	\$	190,000,000
SANCIÓN POR PASIVO INEXISTENTE (239-1 ET, 200% INEXACTITUD)	\$ 660,000,000	\$ -	\$	660,000,000
SANCIÓN PROVEEDOR FICTICIO RENTA (671 ET, 160% INEXACTITUD)	\$ 528,000,000	\$ -	\$	528,000,000
SANCIÓN PROVEEDOR FICTICIO IVA (671 ET, 160% INEXACTITUD)	\$ 304,000,000	\$ -	\$	304,000,000
INTERESES DE MORA RENTA (VENCIMIENTO ABRIL 25/2019)	\$ 68,618,400	\$ -	\$	68,618,400
INTERESES DE MORA IVA (VENCIMIENTO ENERO 25/2019)	\$ 39,507,500	\$ -	\$	39,507,500
SANCIÓN EXÓGENA (3% POR EXTEMPORANEIDAD, PASIVO, INGRESO, IVA)	\$ 71,400,000	\$ -	\$	71,400,000
TOTALES	\$ 2,191,525,900	\$ 150,000,000	\$	2,041,525,900

Nótese entonces que la DIAN podría recaudar si detecta esta situación, un total de \$2.191 millones de pesos, mientras que, si el contribuyente normaliza sus facturas con proveedores ficticios, únicamente pagaría \$150 millones de pesos.

Adicional a lo anterior, en el momento en que normalice ese pasivo de los proveedores ficticios, automáticamente queda en firme sus declaraciones de IVA y RENTA donde se incluyeron las facturas ficticias, es decir, se vuelven inmodificables y la DIAN pierde toda facultad de poder discutir sobre las mismas. Queda la administración de impuestos tan amarrada, que ni con el tema penal puede dar continuidad al proceso, mucho menos por información exógena.

En conclusión, un contribuyente paga \$150 millones de pesos, y a cambio disminuye su impuesto de renta en \$330 millones, su IVA en \$190 millones de pesos, no reporta en exógena para no levantar sospechas, y deja en firme todas sus declaraciones, y lo mejor de todo ¡Libre de acción penal!

Importante aquí aclarar que incluir facturas con proveedores ficticios no configura legalizar activos de origen ilícito, lavado de activos o financiación del terrorismo.

Con el ejemplo anterior, y sin tener que entrar en mayores detalles, solo llevar un 19% de IVA descontable frente a un 15% de normalización para sanear dicha declaración de IVA, resulta muy rentable. Si hacemos el cálculo con el 33% de renta, mucho más rentable aún, y si sumamos ambos beneficios, se puede convertir en un negocio atractivo para muchos contribuyentes.

Este ejemplo aplicaría de igual manera no solo para un contribuyente que incluya proveedores ficticios, sino que simplemente cargue a su contabilidad costos y gastos sin soporte, que le afecten de igual manera el IVA y la declaración de renta al inventarse un pasivo sin siquiera tener un tercero identificado, pues el requisito principal es que “exista un pasivo inexistente en la declaración de renta”.

El mismo ejemplo serviría para contribuyentes que ingresen en su contabilidad cualquier tipo de recibo que no guarde relación de causalidad, necesidad o proporcionalidad en la organización, que sean de otros terceros personas naturales, pero que finalmente termine normalizando esos pasivos.

1. Retenciones inexistentes

Supóngase el caso de un contribuyente que su impuesto de renta le está dando un valor muy considerable, y casi no tiene retenciones en la fuente a su favor para disminuir el saldo final a pagar.

En este caso, el contribuyente puede optar por incluir en su contabilidad unas retenciones en la fuente inexistentes, y para quienes somos contadores claramente su contrapartida podría resultar un pasivo por pagar inexistente (activo por retenciones a favor vs pasivo).

Dichas retenciones disminuyen directamente el impuesto, es decir, su beneficio es del 100% sobre el valor a cargo. Colocando un ejemplo de retenciones en la fuente inexistentes por valor de \$1.000 millones de pesos y normalizando con fecha 18 de junio de 2020 encontraríamos lo siguiente:

VALOR DE RETENCIONES EN LA FUENTE A FAVOR INEXISTENTES			\$ 1,000,000,000
CONCEPTO	SI LA DIAN LO DESCUBRE	SI VOLUNTARIAMENTE NORMALIZA	AHORRO GENERADO
IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN	\$ -	\$ 150,000,000	-\$ 150,000,000
IMPUESTO EN RENTA	\$ 1,000,000,000	\$ -	\$ 1,000,000,000
SANCIÓN POR PASIVO INEXISTENTE (239-1 ET, 200% INEXACTITUD)	\$ 2,000,000,000	\$ -	\$ 2,000,000,000
SANCIÓN RETENCIONES INEXISTENTES (671 ET, 100% INEXACTITUD)	\$ 1,000,000,000	\$ -	\$ 1,000,000,000
INTERESES DE MORA RENTA (VENCIMIENTO ABRIL 25/2019)	\$ 68,618,400	\$ -	\$ 68,618,400
SANCIÓN EXÓGENA (3% POR EXTEMPORANEIDAD, PASIVO, INGRESO, IVA)	\$ 30,000,000	\$ -	\$ 30,000,000
TOTALES	\$ 4,098,618,400	\$ 150,000,000	\$ 3,948,618,400

Queda comprobado entonces que llevar retenciones en la fuente inexistentes para posteriormente normalizar esos pasivos, genera un beneficio directo del 85% sobre el valor llevado en la declaración de renta.

De igual manera, queda en firme la renta de ese año gravable, no hay sanción por exógena, no hay intereses de mora, no ha sanción por inexactitud, y lo mejor de todo, no hay lugar a acción penal tal como se informó en el ejemplo anterior.

Nuevamente se recalca que inventarse retenciones en la fuente a su favor en la declaración de renta, no configura legalizar activos de origen ilícito, lavado de activos o financiación del terrorismo.

Dicha figura podría aplicar de manera similar si se procede a inventar retenciones en la fuente inexistentes a título de IVA, pues finalmente lo necesario es que se configure un pasivo inexistente en la declaración de renta del contribuyente, sin importar si el periodo es o no aún revisable por parte de la DIAN.

2. Depreciación de activos

Supóngase el caso de un contribuyente persona natural que normalizó un inmueble que se encontraba como activo omitido y tiene pensado utilizar el mismo como bodega de su planta de producción.

En este caso, el contribuyente puede realizar el saneamiento del bien inmueble, pagando el 15% del mayor valor que desee subir el mismo, y con esto genera una nueva base gravable de depreciación (gasto deducible al 33%).

CONCEPTO	VALORES
COSTO FISCAL DEL ACTIVO	\$ 500,000,000
COSTO FISCAL REAL A NORMALIZAR	\$ 5,000,000,000
VALOR A SANEAMIENTO FISCAL	\$ 4,500,000,000
IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN 15%	\$ 675,000,000

En el siguiente cuadro podemos observar con más detalle la situación tributaria transcurridos 10 años de haber normalizado el inmueble, teniendo en cuenta el límite de depreciación de 45 años para construcciones y edificaciones conforme el artículo 137 del E.T:

CONCEPTO	VALOR INICIAL	VALOR NORMALIZADO	DIFERENCIA
VALOR DEL ACTIVO FISCALMENTE	\$ 500,000,000	\$ 5,000,000,000	\$ 4,500,000,000
MÁXIMO GASTO DEPRECIACIÓN ANUAL	\$ 11,111,111	\$ 111,111,111	\$ 100,000,000
GASTO DEPRECIACIÓN EN 10 AÑOS	\$ 111,111,111	\$ 1,111,111,111	\$ 1,000,000,000

Si bien es un beneficio tributario a largo plazo, podemos así calcular que prácticamente pasados 6 años y 1 mes, el contribuyente iguala su gasto de depreciación frente al impuesto de normalización (\$675 millones), y pasados 18 años el contribuyente va igualar su impuesto de normalización frente al valor de los impuestos ahorrados por depreciación de ese mismo activo normalizado, quedándole así 27 años más de depreciación fiscal con todo el derecho de ser solicitada en su declaración de renta gracias a la normalización realizada.

Este mismo beneficio aplicaría no solo para saneamiento de activos, sino para un mismo activo normalizado, y que, si el mismo es repatriado con vocación de permanencia, el beneficio aun es más grande pues la base gravable para aplicar la tarifa del 15% se disminuye en un 50% conforme el parágrafo 2 del artículo 55 de la ley 2010 de 2019. En este caso estaríamos que en 3 años se igualaría el gasto de depreciación al valor del impuesto cancelado, y en 6 años ya se tendría recuperado el total del impuesto, quedando así 39 años para llevar gasto por depreciación fiscal.

3. No facturación o sub facturación

En este ejemplo nos encontramos frente a un contribuyente que no es transparente con su facturación. Por ejemplo, que simplemente no factura, o que rehace parte de su facturación por valores inferiores, específicamente las ventas

realizadas en efectivo al por menor y sistema POS (comercio al por menor en general).

En este caso, lo que termina sucediendo en las contabilidades de estos contribuyentes es que aparecen excesos de efectivo que no pueden ser ingresados a la contabilidad, es decir un activo omitido, o que si son ingresados, terminan convirtiéndose en pasivos inexistentes o capitalizaciones.

Suponiendo el caso de que simplemente se tiene el efectivo sin declarar, pues las facturas realizadas son anuladas o modificadas por un menor valor, y por ende el pago total de la misma se hace por un valor inferior al efectivo realmente recibido, no solo se genera un ahorro en renta e ICA (menor ingreso), sino que de igual manera se está quedando con parte del IVA que pago el consumidor final.

Supóngase de un contribuyente que sus ventas en efectivo las re-factura al 70% de la venta real, caso en el cual tendríamos lo siguiente:

CONCEPTO	REAL	RE FACTURADO	AHORRO
INGRESO EN EFECTIVO	\$ 1,000,000,000	\$ 700,000,000	\$ 300,000,000
IVA 19%	\$ 190,000,000	\$ 133,000,000	\$ 57,000,000
TOTAL RECIBIDO	\$ 1,190,000,000	\$ 833,000,000	\$ 357,000,000
AHORRO EN RENTA	\$ 330,000,000	\$ 231,000,000	\$ 99,000,000

Como se observa, este contribuyente puede normalizar dicho efectivo no declarado producto de su evasión en facturación, a una tarifa del 15%, en cuyo caso tendría la siguiente situación:

CONCEPTO	VALORES
EFECTIVO NO FACTURADO	\$ 357,000,000
IMPUESTO NORMALIZACIÓN 15%	\$ 53,550,000
IMPUESTOS EVADIDOS (RENTA+IVA)	\$ 156,000,000
AHORRO	\$ 102,450,000

En este caso, el contribuyente se quedó con el IVA del 19% por valor de \$57 millones, no pago impuesto sobre la renta por \$99 millones de pesos, es decir evadió pago de impuestos por \$156 millones de pesos. Finalmente normaliza su activo omitido por valor de \$357 millones de pesos, paga solo \$53 millones de pesos y “blanquea” nuevamente la suma de \$303 millones de pesos que podrá ingresar a su contabilidad sin ningún problema como capital de trabajo.

De igual manera en este caso lo que más le interesa al contribuyente es el pago el impuesto de normalización tributaria, pues así extingue todo riesgo tributario y penal al no haber activos de origen ilícito el cual es el único requisito para que no procede la normalización de esos activos.

En este caso de igual manera si la DIAN detecta dichas inconsistencias en facturación, operaría la sanción por activos omitidos (200%) y omisión de ingresos (100%), ambas por inexactitud.

V. NORMALIZACIÓN DE ACCIONES DE UNA SOCIEDAD EN EL EXTERIOR - ECE

En este caso estamos frente a una persona natural que tiene acciones de una sociedad en el exterior, las cuales no han sido debidamente declaradas y por ende se encuentra frente a la omisión de un activo.

El contribuyente desea normalizar dichas acciones en el exterior, para lo cual presenta su declaración tributaria y adicional a ello establece que las mismas acciones serán repatriadas al país, obteniendo así un descuento del 50% en la base sobre la cual se va a aplicar el impuesto correspondiente.

Sin embargo, el contribuyente manifiesta que a pesar de que su sociedad se encuentre en el exterior, conforme al artículo 12-1 la misma si tiene claramente su sede de administración en el territorio colombiano, ante lo cual se sale por completo

del régimen ECE (entidades controladas del exterior) toda vez que conforme el artículo 882 del E.T numeral 2, este es un requisito principal para que una entidad sea sometida a dicho régimen, el no tener residencia fiscal en Colombia.

De esta manera, el contribuyente normaliza sus activos en el exterior que por tantos años ha podido estar ocultando, a una tarifa irrisoria (prácticamente el 7.5%), y sigue manteniendo su patrimonio en el exterior sin problema alguno, pues si bien repatrio las acciones, la misma no puede ser sometida al régimen ECE al tener su sede efectiva de administración en el territorio nacional. Absurdo, pero finalmente es la norma y se está dando pleno cumplimiento a la misma.

VI. ASPECTOS PENALES DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

Como se pudo observar en el capítulo anterior, el afán del recaudo por parte del estado termina convirtiendo este tipo de impuestos (que desde su propio nacimiento son inconstitucionales) en una herramienta doblemente nociva para la cultura tributaria, pues si bien la norma se ha diseñado para aquellas personas que ya se encuentran inmersas en el hecho generador (poseer activos omitidos o pasivos inexistentes), al volverse periódica una norma que debería ser excepcional y extraordinaria, podría terminar convirtiéndose en un posible abuso tributario o diferimiento del impuesto por parte de los contribuyentes, al encontrar en este impuesto una herramienta para normalizar los “pecados” que se tienen en materia fiscal o simplemente disminuir agresivamente sus impuestos por pagar a sabiendas que muy seguramente va a salir en cada reforma tributaria una amnistía de este tipo, lográndose blindar no solo en el impuesto sobre la renta, sino que ya amarrando por mal llamarlo así, todo el paquete completo, pues normalizando su situación tributaria de renta, deja prácticamente en firme todo lo conexo a su situación impositiva, como el IVA, exógena, precios de transferencia, cambiario, y demás ya antes visto.

Solo resta tener en cuenta los aspectos penales, el cual muchas veces preocupa más que el mismo tema tributario, ante lo cual, si analizamos minuciosamente los artículos 53 al 60 de la ley 2010 de 2019 (que contienen todo lo relativo al impuesto de normalización tributaria), encontramos únicamente dos partes donde se habla sobre el derecho penal aplicable a quienes se sometan al impuesto de normalización tributaria. Estos son el artículo 57 y 58 íbidem que establecen:

ARTÍCULO 57. NO HABRÁ LUGAR A LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL NI A RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR CONCEPTO DE DECLARACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria.

ARTÍCULO 58. NO LEGALIZACIÓN. La normalización tributaria de los activos a la que se refiere la presente ley no implica la legalización de los activos cuyo origen fuere ilícito o estuvieren relacionados, directa o indirectamente, con el lavado de activos o la financiación del terrorismo.

La normalización de activos realizada en cualquier tiempo no dará lugar, en ningún caso, a la persecución fiscal o penal, a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.

En resumen, en el aspecto penal para quienes cancelen el impuesto de normalización tributaria deberá tenerse presente:

1. No habrá acción penal únicamente por el delito de tener activos omitidos que no se habían declarado, o por los pasivos inexistentes que se traían declarados.

2. No aplica para aquellos activos cuyo origen fuere ilícito o estuvieren relacionados directa o indirectamente con el lavado de activos o financiación del terrorismo.
3. El activo o pasivo normalizado, no podrá dar lugar a la persecución penal en cualquier tiempo, siempre y cuando se demuestren que no provienen de origen ilícito.

Comencemos entonces por la tipificación del delito según el código penal, respecto de las tres palabras claves en lo anteriormente explicado: Ilícito, lavado de activos, y financiación del terrorismo.

Conforme al diccionario de la real academia española se entiende por ilícito “No permitido legal o moralmente”, y sin detenernos más en ello ya que el mismo código penal no define taxativamente que se entiende por ilícito (sino que se encarga de tipificarlo en los distintos delitos), básicamente entenderemos que todo acto que se realice y se encuentre taxativamente en el código penal como un delito, generaría inicialmente un ilícito para quien lo comete.

Sin embargo, precisamente se requiere que se logre configurar un delito tipificado en el código penal para que el ilícito tenga sentido y genere sanción alguna, pues de no poderse encajar la acción u omisión en los delitos tipificados en el código penal, carecería de sentido intentar imputar un delito a un tercero al no existir repercusión alguna previamente establecida sobre quien ha infringido la ley.

Esto será muy importante tenerlo en cuenta, pues el código penal tiene claramente establecidos 3 delitos en materia tributaria, que de lograrse su no configuración generarían una inmunidad total al contribuyente tanto en materia fiscal como penal, asumiendo que el origen de sus activos omitidos o pasivos inexistentes no tienen nada que ver con el lavado de activos o financiación del terrorismo o provienen de actividades ilícitas (situación que no nos atañe el analizar como legalizar activos de

origen ilícito), sino meramente con su intención del no pago de impuestos respecto de utilidades generadas en actividades comerciales reales y legales, que sin duda alguna es el caso de la mayoría de contribuyentes del país que se acogen a este impuesto, quienes no pagan impuestos no por disfrazar o no revelar sus actividades delictivas, sino meramente por diseñar estructuras tributarias agresivas/abusivas, o simplemente no querer pagar impuestos y de manera directa eludir su obligación tributaria. En resumen, ir en contra del correcto pago de sus impuestos en sus actividades comerciales que son 100% legales.

Lo anterior se sustenta más aún cuando la experiencia deja ver que las actividades delictivas son las que normalmente desean tributar en aras de lograr justificar sus crecimientos patrimoniales (lavado de dinero); contrario sensu, en esta situación estamos frente a terceros que no han querido tributar lo que por ley les corresponde.

Respecto del lavado de activos contempla el artículo 323 del código penal:

Artículo 323. Lavado de activos

El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados,

fraude aduanero o favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, incurrirá por esa sola conducta, en prisión de diez (10) a treinta (30) años y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Como habíamos mencionado, en este caso no nos atañe analizar la situación de una persona que obtenga su enriquecimiento por medio de actividades delictivas, tales como secuestro, narcotráfico, extorsiones, tráfico de armas o de personas, entre otras, pues claramente no existe ni existirá normalización tributaria o ley alguna que pueda brindar este tipo de amnistías.

Del listado mencionado en el delito de lavado de activos, llama entonces la atención centrarse en la conducta que por su propio nombre no se comprende la tipificación y alcance del delito para un comerciante/empresario del común, y es el enriquecimiento ilícito, que quizás si no se analiza detenidamente no se tiene claridad respecto de si se cometió o no por

parte de un contribuyente ajeno a las demás actividades claramente delictivas e ilegales.

El enriquecimiento ilícito de particulares (que es el que nos atañe), se encuentra contemplado en el artículo 327 del código penal que establece:

Artículo 327. Enriquecimiento ilícito de particulares

El que de manera directa o por interpuesta persona obtenga, para sí o para otro, incremento patrimonial no justificado, derivado en una u otra forma de actividades delictivas incurrirá, por esa sola conducta, en prisión de noventa y seis (96) a ciento ochenta (180) meses y multa correspondiente al doble del valor del incremento ilícito logrado, sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

El enriquecimiento ilícito de particulares genera normalmente un incremento patrimonial, tema clave en el impuesto de normalización. Este castiga el hecho que se genere el crecimiento patrimonial por actividades delictivas, y surge allí la pregunta ¿Qué son actividades delictivas?

Delictiva viene de la palabra delito, y un delito “se trata del comportamiento que da lugar a un hecho ilícito”, y al ya haber definido que ilícito es lo que no está permitido por la ley, tendríamos simplemente que para que se configure el enriquecimiento ilícito se deben generar actividades delictivas (como el contrabando, fraude aduanero, entre otros delitos comunes en el comercio formal), que son aquellas acciones que van en contra de lo permitido por la ley y que generaron el crecimiento patrimonial no justificado.

Insistimos entonces que la norma fiscal busca blindarse para que las personas que realizan actividades al margen de la ley no tengan la posibilidad de sanear sus activos generados precisamente en las actividades delictivas, pero es muy importante tener en cuenta que una cosa es ser delincuente, y otra cosa totalmente distinta es ser una persona que no paga correctamente sus tributos pero en el ejercicio de una actividad comercial legal, pues mientras el primero solo por el hecho de su actividad así no genere ingresos o utilidades algunas se encuentra inmerso en un delito, el segundo solo genera el delito no por la actividad realizada, sino por el no pago de impuestos que se generan por medio de dicha actividad. Dos aspectos totalmente distintos, pues el segundo es un problema netamente tributario que desde el 2016 puede tener impacto penal.

Por último, encontramos la financiación del terrorismo en el artículo 345 del código penal que establece:

ARTÍCULO 345. FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO: el que directa o indirectamente provea, recolecte, entregue, reciba, administre, aporte, custodie o guarde fondos, bienes o recursos, o realice cualquier acto que promueva, organice, apoye, mantenga, financie o sostenga económicamente a grupos de delincuencia organizada, grupos armados al margen de la ley o a sus integrantes , o a grupos terroristas nacionales o extranjeros, o a terroristas , incurrirá en prisión de trece (13) a ventidos (22) años y multa de mil trescientos (1.300) a quince mil (15.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En este delito no es relevante hacer mayor profundización pues insistimos que no se trata de analizar el impuesto de normalización para personas que se dedican a realizar actividades al margen de la ley pues claramente el legislador no puede permitirlo, sino de estructuras tributarias abusivas, elusión o evasión tributaria, pero respecto de actividades comerciales legales.

Teniendo en cuenta ello, adicionalmente se hace necesario explicar los 3 delitos tributarios incorporados en el código penal, los cuales no tienen que ver con el ejercicio de actividades delictivas, pero desde el ámbito tributario si constituyen un delito. Para ello, nos permitimos traer el siguiente cuadro resumen:

DELITOS TRIBUTARIOS				
TRIBUTIVO	TIPO PENAL	CÓDIGO PENAL	SANCIÓN	EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL
Retención, IVA e Ipoconsumo	Art. 402. Omisión agente retenedor o recaudador	Agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal. Aplica para responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo	Prisión de 48 a 108 meses y multa del doble de lo no consignado máximo a 1.020.000 UVT	Pago o compensación de sumas adeudadas con intereses
Renta	Art.434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes	Contribuyente que omite activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración de renta por valor igual o superior a 5.000 SMLMV, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria	Prisión de 48 a 108 meses. Cuantía corresponde a ,as de 7.250 pero inferior a 8.500 SMMLV la pena se incrementa en una tercera parte y cuando sea superior a 8.500 la pena se incrementará en la mitad	Contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del termino para corregir del E.T y realice los pagos de impuestos, sanciones e intereses
Renta	Art. 434B. Defraudación o evasión Tributaria	Contribuyente que no declare, omita ingresos, incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 SMLMV, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria	Prisión de 36 a 60 meses. Cuantía superior a 2.500 SMLMV e inferior a 8.500 la pena se incrementa en una tercera parte y cuando sea superior a 8.500. la pena se incrementará en la mitad	Contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del termino para corregir del E.T y realice los pagos de impuestos, sanciones e intereses

Fuente: Análisis Ley de Financiamiento GH REVISORES S.A.S

El primer delito contemplado en el código penal es la omisión por parte del agente retenedor o recaudador, que consiste básicamente en “no consignar” las retenciones o autorretenciones, así como los demás tasas o contribuciones públicas, el IVA y el impuesto al consumo.

Dicho delito se genera exclusivamente por la “no consignación”, más no por el no recaudo o por incluir impuestos descontables o retenciones a favor no procedentes, pues este último se encuentra claramente tipificado en el artículo 434B del código penal al estipular “reclamar créditos fiscales”.

Es un artículo que claramente busca acelerar el pago de los impuestos declarados por los contribuyentes, sin importar si los mismos han sido o no correctamente calculados o recaudados, pues para ello existen los otros dos artículos que si castigan puntualmente estos tipos de actos donde se distorsiona la información contable y tributaria.

Por lo anterior, el artículo 402 del código penal no nos atañe para el tema de normalización de activos o pasivos inexistentes, pues precisamente el mismo hace alusión a pasivos que existen en la contabilidad del contribuyente, que fueron debidamente declarados, que los informa a la administración tributaria en sus declaraciones, pero simplemente no los cancela dentro de los términos establecidos.

El segundo artículo que trae el código penal en el ámbito tributario es el 434A que establece el delito que precisamente se extingue con la presentación y pago de la declaración de normalización, y es que el omitir activos o declarar pasivos inexistentes no podrá generar acción penal a quien se acoja a este impuesto de normalización tributaria.

No cabe duda alguna que quien normalice su situación tributaria y no tenga relación alguna con actividades ilícitas, jamás le podrían imputar el artículo 434A del código penal, pues este es el fin de la norma. Sin embargo, queda la duda y es el eje central del tema penal que estamos analizando, la situación que se genera para un contribuyente que, si bien no realiza actividades delictivas o al margen de la ley, si ha incluido datos falsos en sus declaraciones tributarias con fines de verse claramente favorecido en el pago de sus impuestos disminuyendo los mismos, y de análoga manera esto le ha generado un crecimiento patrimonial no declarado y sin justificación alguna.

Por lo anterior, será el artículo 434B sobre la defraudación o evasión tributaria el que nos atañe en el tema penal, pues en los ejemplos que se brindaron en el capítulo 2, cuando hablamos de proveedores ficticios, retenciones inexistentes, costos y gastos no procedentes, IVA deducibles no procedentes, y demás ejemplos, estamos únicamente tipificando el delito de este artículo, y no el 402 pues nunca se declaró ni se quedó debiendo un pasivo al estado por dineros realmente recaudados y de igual manera la omisión de activos o pasivos inexistentes del 434A se subsana con la declaración; pero los datos falsos depositados en las declaraciones tributarias ¿Qué implicación tendrían en el caso que se decidan acoger a esta amnistía?, pues la norma no es del todo tan clara teniendo en cuenta que son dos delitos penales totalmente distintos.

La práctica contable permite entender que para que existan activos omitidos o pasivos inexistentes, normalmente deben haber costos/gastos inexistentes o ingresos omitidos, ya que estos son los que generan las utilidades que finalmente se pueden convertir en la compra de activos.

En resumen, el problema real que se pretende solucionar con este impuesto, es que se trata de activos sin su debida justificación fiscal, pues carece de todo sentido inventarse un pasivo si no es para disimular un crecimiento en activos y a su vez el incremento patrimonial que ello estaría generando. Siempre que hablemos de un activo omitido o un pasivo inexistente, el resultado es el mismo, y es el ocultamiento del crecimiento patrimonial de un contribuyente, insistimos, ya sea ocultando o alterando los ingresos reales, o inventándose costos/gastos inexistentes. Estos últimos pueden tener repercusiones en otros impuestos como lo vimos anteriormente.

Para los casos presentados donde realmente se tipifica el artículo 434B encontramos la siguiente situación en 3 de los 5 ejemplos brindados:

INFRACCIÓN TRIBUTARIA	DELITO	CÓDIGO PENAL
Proveedores ficticios	Incluir costos/gastos inexistentes.	434 B
	Reclamar créditos fiscales improcedentes.	434 B
	Tener pasivos inexistentes	434 A
Retenciones inexistentes	Reclamar retenciones improcedentes.	434 B
No facturación o subfacturación	Omitir ingresos	434 B
	Activos omitidos (caja que se genera)	434 A

Tendríamos entonces que los delitos que se enmarquen en el 434A del código penal quedan solucionados con la normalización tributaria pues así taxativamente lo señaló la ley al establecer en su artículo 57 *“Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria”*.

Pero la omisión de activos o pasivos inexistentes se limita al artículo 434A del código penal, olvidando que existe el artículo 434B que se amarra totalmente con el mismo 434A, pues como hemos venido informando a lo largo del presente documento, para que exista un pasivo inexistente es porque hay un activo declarado sin justificación alguna para su obtención, y para que exista un activo omitido es porque se adquirió sin soportar los ingresos correspondientes.

Teniendo en cuenta que cualquier normalización de activos o pasivos inexistentes corresponde generalmente al ocultamiento de ingresos o inventarse costos/gastos, así como inventarse créditos fiscales o retenciones inexistentes, claramente resume que no podría configurarse el delito del artículo 434A sin que se configure previamente el delito del artículo 434B.

Queda la duda entonces y es si la normalización tributaria blinda a los contribuyentes solo por el artículo 434A del código penal (por la omisión de activos o pasivos inexistentes), o de análoga manera los blinda por el artículo 434B (omitir ingresos, inventarse costos/gastos, reclamar créditos fiscales inexistentes o inventarse retenciones), pues la ley 2010 de 2019 solo aclaro taxativamente en su artículo 57 que no habrá acción penal por el patrimonio que se normalice, mas no por la demás acciones realizadas para lograr obtener ese crecimiento patrimonial; sin embargo, se considera nuevamente que es imposible que se configure el delito del artículo 434A sin que se hubiese configurado inicialmente el delito del artículo 434B.

Consideramos que la respuesta a esta pregunta se encuentra en la misma ley 2010 de 2019 y el artículo 434B del código penal que establecen:

- a) El artículo 434B del código penal establece como requisito para poder configurarse el delito por defraudación o evasión tributaria, que exista obligatoriamente una liquidación oficial por parte de la autoridad tributaria, en este caso la DIAN, quien definirá si tributariamente se configuro o no el hecho sancionable.

Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión

- b) La ley 2010 de 2019 estableció en su artículo 57 que *“Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios, regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta, ni en el impuesto sobre la ventas -IVA, ni en materia del régimen de precios de transferencia ni en materia de información exógena, ni en materia de declaración anual de activos en el exterior.*

- c) La ley 2010 de 2019 en su artículo 58 estableció *“La normalización de activos realizada en cualquier tiempo no dará lugar, en ningún caso, a la persecución fiscal o penal, a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.”*

Apartándonos de todo el tema de normalizaciones de actividades ilegales, con lo anterior, queda claro que la normalización en cualquier tiempo no podrá dar lugar a la persecución fiscal o penal, y que dicha declaración bloquea automáticamente cualquier sanción en las demás declaraciones tributarias y reportes contemplados en la ley respecto del activo o pasivo normalizado, lo cual de igual manera bloquea automáticamente a la DIAN **para que pueda proferir una liquidación oficial** respecto de dichos patrimonios líquidos normalizados, pues cuestionar fiscalmente las acciones previas del contribuyente que lo llevaron a normalizar su situación tributaria sería desconocer la seguridad jurídica que busca brindar la norma para invitar a los contribuyentes a presentar dicha declaración.

En resumen, la DIAN queda con sus manos atadas para cuestionar el origen del pasivo inexistente o del activo omitido, a menos, insistimos, que logre demostrar que el mismo tiene origen ilícito, tema que recalcamos, no nos atañe en el presente estudio.

Para la ley, así como la misma administración de impuestos, es indiferente el origen de los activos o del pasivo inexistente, a menos que se demuestre su origen en un lavado de activos, financiación del terrorismo o actividades delictivas. De lo contrario, sea el que sea el origen de la normalización, es indiscutible o cuestionable para la DIAN temas como lo son una planeación tributaria agresiva, un abuso en materia tributaria, datos falsos en las declaraciones tributarias, costos y gastos inexistentes, entre otros aspectos que hubiesen podido causar el hecho generador del impuesto de normalización tributaria.

Un proveedor ficticio, retenciones en la fuente inexistentes, IVA no deducible, omisión de ingresos, cualquier aspecto que genere en este caso un pasivo ficticio o un activo omitido, es susceptible de ser normalizado sin posibilidad de ser cuestionado por la DIAN dado que no se generan en actividades ilegales. En estos casos, la DIAN pierde toda posibilidad de proferir una liquidación oficial, lo cual bloquea automáticamente que se pudiese llegar a configurar el delito del artículo 434B, el cual requiere si o si de la presencia de este acto administrativo definitivo.

CONCLUSIONES

Hemos visto entonces que los principios constitucionales del derecho tributario tales como la equidad, la justicia tributaria y la progresividad no se cumplen a cabalidad en este tipo de “impuestos” como la normalización tributaria, esto gracias a un estado que enfrentando el principio de eficiencia asevera que los costos de fiscalización a este tipo de contribuyentes serían muy elevados y resulta más fácil brindar estas oportunidades a los inexactos/morosos para que ajusten su situación ante la DIAN. De igual manera, a futuro también les permite tener control sobre estos patrimonios ocultos, pues como se ha demostrado, cualquier normalización de activos omitidos o pasivos inexistentes, normalmente son en realidad ingresos no declarados o costos/gastos ficticios o no procedentes, que terminan siendo en resumidas cuentas el ocultamiento de utilidades que son capitalizadas como patrimonio líquido no declarado por parte del contribuyente, con miras de poder normalizar a una tarifa inferior a futuro.

Y es que el impuesto de normalización tributaria viola directamente el principio de equidad porque no le está dando un trato igual a los iguales, porque le brinda un trato más favorable a personas que tienen la misma capacidad contributiva. Sin justificación alguna, se coloca en una situación más favorable y ventajosa a quien no es transparente con su situación fiscal, permitiéndole a futuro, sin sanciones ni intereses, y prácticamente condonando gran parte del impuesto, al omiso, inexacto, evasor, o como se desee llamar.

Viola de igual manera el principio de justicia tributaria, porque no está consultando la capacidad contributiva con que deben aportar los ciudadanos, haciendo que muchos contribuyentes que quieren ser honestos con el país sientan cargas tributarias excesivas por estar soportando lo que no pagan otros, quienes finalmente terminan tarde que temprano colocándose en la misma situación de aquellos que si cumplieron adecuadamente y de manera oportuna su compromiso social de tributación con el país. Y lo peor de todo como se ha demostrado, es que

colocarse en esa misma situación resulta más económica que haberlo hecho a tiempo y conforme a la ley.

Viola también la progresividad del sistema tributario, porque patrimonios iguales terminan tributando a tarifas distintas sin justificación alguna, porque ingresos similares tributan en tiempos distintos e inversamente proporcional, pues quien pago a tiempo asume una carga tributaria superior a la que asume quién miente en su información fiscal y paga tiempo después, sin intereses, sin sanciones, y a una tarifa inferior.

Si bien el impuesto de normalización tributaria puede permitir recaudo relativamente fácil para el gobierno y sin mayor esfuerzo, lo cual hace que sea eficiente el impuesto, nada justifica el enorme daño que se le causa a la cultura tributaria de un país como el nuestro, al demostrar que termina valiendo la pena no pagar los impuestos correspondientes a la espera de la ya tan acostumbrada normalización tributaria que traen todas las reformas tributarias, cada vez más perfeccionada y ajustada para el omiso/inexacto.

La normalización tributaria es una norma para las personas de ingresos y patrimonios altos, en conclusión, es una norma para la clase alta de la sociedad, porque muy seguramente alguien de clase media o baja no tendrá patrimonio alguno que ocultar o mantener en el exterior, cuando a duras penas puede quedar obligado a declarar renta.

Importante tener en cuenta que no todos los tipos de saneamientos fiscales son nocivos para la cultura tributaria, pues como se estudió en el primer capítulo, el órgano legislador debería trabajar más en corregir los yerros del estatuto tributario para minimizar la evasión y elusión fiscal, fiscalizaciones más severas con grandes avances tecnológicos (factura electrónica, nómina electrónica, documentos soportes con no obligados a facturar, entre otros), y dejar de realizar cacerías masivas por errores formales abusando del régimen sancionatorio y olvidando que

jamás habrá proporcionalidad o gradualidad, cuando la sanción inicial resulta desmesurada e injusta.

Hoy por hoy, donde el país requiere de grandes recursos para afrontar la situación económica que ha dejado esta pandemia mundial, se requieren normas que premien a todo aquel que contribuya honestamente al país, que formalice su actividad económica, que genere empleo, y por el contrario, castigar, muy pero muy severamente, a quien no pague los impuestos que le corresponden, y más aún, a quienes se roban el erario público, porque insistimos, no hay reforma tributaria ni cantidad de contribuyentes que logren pagar el recaudo tributario necesario, cuando el bolsillo arriba está roto.

El recaudo de la DIAN no puede estar ligado a sancionar a quienes si le cumplen al país, y por errores mínimos se ven en serios problemas tributarios y económicos, tal como está sucediendo actualmente con la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente, periodicidades de IVA o con las sanciones por información exógena. Un error de mil pesos en el pago de una retención en la fuente que la dejo como ineficaz, un IVA cuatrimestral presentado bimestral (acelerando la presentación y pago de un impuesto) o el reporte extemporáneo de exógena en un solo minuto, puede significar cientos de millones en sanciones e intereses para un contribuyente. Un contribuyente que quizás no ha actuado de mala fe, pero que por un error mínimo puede ver seriamente afectadas las finanzas de su negocio o quizás llevarlo hasta la misma quiebra, frente a otros contribuyentes que, si infringen de manera directa la ley, que evaden o eluden impuestos, y se les está brindando un trato más favorable año tras año en cada reforma tributaria.

Solo con darle la seriedad y profundidad que se merecen los temas penales y de cultura tributaria, los recursos fiscales podrán alcanzar y llegar realmente a donde se necesitan, de lo contrario viviremos en la misma situación que siempre ha tenido nuestro país, desfalcos, sobornos, sobrecostos, evasión, elusión, y que ¡quienes la hacen, no la pagan!

Otra conclusión a la que se llega es que el impuesto de normalización tributaria no es un “Impuesto” precisamente, toda vez que carece de dos aspectos fundamentales, y es la universalidad o generalidad (al ser específicamente un grupo determinado los sujetos pasivos), y no revisar la capacidad contributiva (terminan pagando mucho menos patrimonios similares).

Se recalca entonces, que resulta nefasto que el hecho generador de un impuesto de normalización sea el cometer una infracción tributaria. Un impuesto no puede beneficiar directamente a quien lo paga (característica fundamental del impuesto), pero en este caso si hay beneficio propio, pues se normaliza una situación sancionable, se limpia el patrimonio y queda exonerado de la responsabilidad penal quien decide acogerse a esta obligación.

De igual manera, la corte constitucional debe ya de una vez por todas proferir un fallo de fondo, y dejar ese juego de estar sacando comunicados y sentencias de inconstitucionalidad después de vencido el plazo para presentar el impuesto de normalización tributaria, porque en resumidas cuentas esos fallos no sirven para absolutamente nada, al haberse configurado una situación jurídica consolidada y unos derechos adquiridos para los omisos/inexactos los cuales se les deben respetar ante sus ya conocidos fallos ex nunc.

El órgano de control legislativo quizás el más importante de nuestro país, no tiene por qué estar haciendo estudios absurdos y tratando de encajar el impuesto de normalización tributaria “como una verdadera obligación tributaria”, que “no es opcional”, porque es que los impuestos no son opcionales, no son por jugar, sino que cualquier impuesto realmente es una verdadera obligación tributaria para quienes cometan el hecho generador del mismo, y quienes no lo hagan deben ser duramente castigados.

Toda norma que brinde un trato más favorable al corrupto frente a quienes contribuyen en debida forma, debe ser reprochada y expulsada de inmediato, excepto que sea una medida excepcional y necesaria para el país, tal como puede suceder actualmente con un proyecto de ley que cursa en el congreso para condonar impuestos, sanciones e intereses de las empresas que por culpa del COVID 19 entraron en Ley de Insolvencia, o los mismos decretos legislativos 560 y 772 de 2020 que permitieron tratar como ganancia ocasional (tributando al 10%) los pasivos que lograran ser re negociados y no cancelados con los acreedores (que tributarían normalmente al 33%), y mejor aún, logrando imputarle pérdidas fiscales a esas ganancias ocasionales. Este tipo de medidas claramente son necesarias y excepcionales, ante lo inexplicablemente vivido durante este año 2020 lo cual llevo a la quiebra a miles de contribuyentes.

Pero ya volver periódico en todas las reformas tributarias el normalizar patrimonios, termina siendo una burla, y más aún cuando la corte constitucional de un país trata de encajarlo a como dé lugar como un verdadero impuesto distinto al impuesto sobre la renta, para de esta manera darle validez a las leyes que claramente están premiando a quien no es transparente con sus cuentas fiscales.

De seguir sacando el legislador este tipo de normas, y la corte constitucional avalando las mismas o declarando su inexecutable después del plazo de vencimiento, no deberá ser cuestionado el abuso en materia tributaria de este nuevo impuesto, pues precisamente, el órgano fiscalizador y el mismo gobierno no habría de molestarse de que los contribuyentes quieran pagar ese nuevo impuesto, manifiesten su voluntad y hagan todo lo posible para pagar impuestos, tal como lo es el “nuevo impuesto de normalización tributaria”. ¿O acaso les molesta que un contribuyente quiera pagar impuestos? Esto no es un impuesto, es una clara amnistía tributaria que premia al que evade o elude impuestos.

La normalización de proveedores ficticios, inventarse retenciones en la fuente, costos o gastos inexistentes, omisión de ingresos, y cualquier otro aspecto

que termine generando un activo omitido, o un pasivo inexistente en la contabilidad del contribuyente y que esté debidamente declarado, puede ser beneficiado con este impuesto sin derecho a reproche o sanción alguna, porque el mismo legislador ha manifestado su voluntad que dicha normalización no debe dar lugar a persecución fiscal alguna, con las excepciones ya mencionadas.

El afán del recaudo por parte del estado termina convirtiendo este tipo de impuestos (que desde su propio nacimiento son inconstitucionales) en una herramienta doblemente nociva para la cultura tributaria, pues si bien la norma se ha diseñado para aquellas personas que ya se encuentran inmersas en el hecho generador (poseer activos omitidos o pasivos inexistentes), al volverse periódica una norma que debería ser excepcional y extraordinaria, podría terminar convirtiéndose en un posible abuso tributario por parte de los contribuyentes o el mismo diferimiento del impuesto, al encontrar en esa norma una herramienta para normalizar los “pecados” que se tienen en materia fiscal o simplemente disminuir agresivamente sus impuestos por pagar a sabiendas que muy seguramente va a salir en cada reforma tributaria una amnistía de este tipo, lográndose blindar no solo en el impuesto sobre la renta, sino que ya amarrando por mal llamarlo así, todo el paquete completo, pues normalizando su situación tributaria de renta, deja prácticamente en firme todo lo conexo a su situación impositiva, como el IVA, exógena, precios de transferencia, cambiario, y demás ya antes visto.

Este quizás será un punto de discusión con la administración tributaria, especialmente por estas fechas donde las fiscalizaciones por proveedores ficticios han sido muy frecuentes, y no será bien visto por parte del funcionario que a una tarifa del 15% le normalicen un problema que por la vía de fiscalización saldría mucho más oneroso para el contribuyente y le permitiría un recaudo más significativo a la entidad no solo en renta, sino en los demás impuestos conexos. Sin embargo, como bien se predica de las normas del régimen sancionatorio, “dura lex sed lex”, está aquí debe interpretarse en doble vía, tanto para el administrado como para el administrador, pues en este caso el legislador crea normas tan

beneficiosas para los omisos/inexactos que muchas veces su alcance va más allá de lo que se pretendía, dejando a la DIAN tan amarrada a tener que cumplir la norma a sabiendas que habrá mucho abuso tributario por parte de contribuyentes, tal como puede suceder de igual manera con el actual beneficio de auditoría contemplados en las 2 últimas dos reformas tributarias, donde los especialistas en impuestos saben el gran abuso tributario que se puede generar con este beneficio comúnmente denominado “comprar la fiscalización a la DIAN”.

Por el momento queda esperar las sentencias en un futuro cuando lleguen los litigios al contencioso administrativo de todas las personas que realizaron normalizaciones de activos omitidos o pasivos inexistentes y que serán cuestionadas por la DIAN, quizás por haber generado un ahorro muy significativo abusando de la norma, ajustándola a su favor, llegando más allá de lo que realmente buscaba la misma, entre otros. Y todo ello debido a que se volvió periódico este tipo de beneficios en las reformas tributarias, adicionando que el mismo impuesto permite saber con anticipación si viene o no viene incluido este artículo en el texto a debatir en la reforma tributaria, así como su hecho generador al darse el 1 de enero de cada año, hace que resulte muy fácil para un contribuyente poder realizar estructuras jurídico tributarias a cierre de año para abusar de este tipo de amnistías en aras de lograr un beneficio fiscal.

El riesgo resulta ser aún menor cuando se analiza que en los proyectos de reforma tributaria, en las noticias, en los debates, ya se conoce si vienen o no vienen este tipo de amnistías para los contribuyentes (como ya se conoce con la el borrador de la ley de solidaridad radicada en el congreso donde trate nuevamente este impuesto ahora a la tarifa del 17%, y recordando que no todas las amnistías son cancerígenas para el sistema tributario, como ya se explicó), por lo cual el contribuyente fácilmente podría hacer abuso de la normalización tributaria finalizando el año gravable, configurando así el hecho generador a 1 de enero del año gravable, y normalizando sus “pecados” el 25 de septiembre del mismo año, fecha en la cual muy seguramente la administración de impuestos nunca habría

iniciado un programa de fiscalización del año inmediatamente anterior, y de llegar a ser así, al momento de la fiscalización aún se tendría el año de plazo para corrección voluntaria de las declaraciones tributarias establecida en el artículo 589 del E.T, lo cual hace aún menos riesgoso buscar voluntariamente que se configure a como de lugar el hecho generador del impuesto de normalización tributaria.

El contribuyente puede optar por no reportar correctamente la información exógena para no levantar sospechas en esos 8 meses y 25 días, y la firmeza de sus declaraciones tributarias donde se cometió con intención la infracción, prácticamente se generaría el 25 de septiembre del año siguiente, al perder la DIAN la posibilidad de discutir los hechos económicos que fueron sujetos de normalización tributaria, por más agresiva y abusiva que haya sido la estructuración tributaria realizada para que se configurara el hecho generador. No queda duda alguna que el riesgo es mínimo ante un beneficio que puede terminar siendo tan grande y significativo para un contribuyente, que lo deja a su vez blindado en todos los aspectos y por el contrario le cierra las amplias facultades de fiscalización que goza la DIAN por disposición legal.

Y este hecho si bien puede ser mal visto, realmente tampoco resulta del todo cuestionable, pues ¿Qué diferencia tiene que cometa la infracción días antes de cumplirse el momento de causación del impuesto a que la hubiese cometido con tiempo de anterioridad?, realmente ninguna, pues se dan todos los supuestos para poderse acoger a la amnistía. O acaso es más omiso/inexacto o sería más reprochable el que comete la infracción abusando en varios impuestos que se hubiesen generado, a sabiendas que se viene en la reforma tributaria este impuesto de normalización y podrá sanear su situación, al que lo hizo sin conocer que esto lo traería la reforma tributaria? Ambos son igual de culpables, ambos desde un principio conocían la infracción tributaria que se estaba cometiendo, ambos se estarían ahorrando las mismas tarifas porcentuales de impuestos, entonces no se acepta como justificación de culpabilidad en un proceso penal/tributario, la intención directa de abusar o cometer el hecho generador de la obligación tributaria cuando

el resultado es el mismo en un caso o en otro, y es que conscientemente ambos no pagaron los impuestos que corresponden.

El hecho es 100% cuestionable por parte de los contribuyentes que han sido transparentes en su situación tributaria, pero no por parte de dos contribuyentes que normalizaron, pues indiferentemente de los momentos y de la intención de configurar o no el hecho generador, ambos tienen la misma culpabilidad y es el no pagar los impuestos que por ley le corresponden, inventándose pasivos u omitiendo activos.

Actualmente con fines de incrementar el recaudo la DIAN abusa de ciertos artículos del estatuto tributario como lo es la sanción por exógena del artículo 651 del E.T, periodicidades del IVA según el artículo 600 del E.T, o la ineficacia de las retenciones en la fuente del artículo 580-1 E.T, estableciendo onerosas sanciones por errores mínimos que cometen los contribuyentes, y aclarando que su función no es legislar, sino hacer cumplir la ley e interpretarla, ya que ellos no son los llamados a crear las mismas (Oficio 539 del 30/09/2020). Esperaríamos entonces que en el momento que se normalice un ejemplo de los que brindamos en el presente estudio, de igual manera respete la ley y no trate de ir más allá de lo que permitió la norma, y es el saneamiento patrimonial en todos sus aspectos a menos que se demuestre que proviene de actividades delictivas.

De suceder lo contrario, cualquier figura tributaria utilizada podría ser cuestionada y perdería todo sentido la norma y la seguridad jurídica que deben tener los contribuyentes para que después de normalizados sus patrimonios puedan ser cuestionados por parte de la administración tributaria.

Lastimosamente, tal como está redactada la norma, por más abusiva que se considere y sin importar sus cifras, desde que cumpla con los presupuestos para ser beneficiado con la amnistía, es totalmente legal lo que se realice, y ello no es culpa de la DIAN ni del contribuyente, sino del legislador y de los órganos de control

legislativo, quienes no han aprendido lo lesivo que resulta este impuesto para la cultura tributaria, y de seguir así, hablando satíricamente, debería volverlo entonces en definitiva un artículo más compilado en el tiempo dentro del estatuto tributario, ya que tanto le gusta premiar a los inexactos/evasores y desincentivar a quienes si le cumplen al país.

Será entonces tarea del legislador, en este caso del congreso de la república, que corrija los yerros que pueda tener esta amnistía, o simplemente haga lo que le corresponde y es que convierta realmente estas medidas en algo excepcional en el tiempo y la historia tributaria del país, pues de lo contrario podría terminar siendo inversamente proporcional a su fin esencial que es el incrementar el recaudo, sin darse cuenta que es la puerta que da la salida perfecta al abuso tributario por parte de muchos contribuyentes, quien ven mucho más rentable pagar el impuesto de normalización que cancelar oportunamente y de manera correcta los impuestos que por ley le corresponden.

Como se indicó, solo queda esperar las distintas sentencias donde se comiencen a debatir este tipo de normalizaciones que serán abusivas para la DIAN, frente a un contribuyente que disimuladamente discutirá que, si bien no fueron del todo correctas sus actuaciones, el fin esencial de esta declaración de activos omitidos o pasivos inexistentes es precisamente eso, y es pagar un seguro por valor del 15% del pecado tributario que se ha cometido, sin importar si existe o no abuso de la norma, si hubo intención directa o no, pues finalmente el resultado es el mismo, y es el no haber tributado lo que por ley le correspondía, y al haberse configurado todos los elementos de la obligación tributaria de este “nuevo verdadero impuesto”, será un derecho adquirido e incuestionable a favor del contribuyente, quien ya tendrá una situación jurídica consolidada a quien se le deberá si o si respetar la misma. Finalmente ¡Pago un verdadero impuesto! hecho que no debería molestarle al ente fiscalizador.

BIBLIOGRAFÍA

Caracol. (01 de agosto de 2019). *Caracol Radio*. Obtenido de https://caracol.com.co/radio/2019/08/01/economia/1564668636_802640.htm
|

Confecámaras. (21 de enero de 2020). *Confecámaras*. Obtenido de <https://www.confecamaras.org.co/noticias/732-en-2019-aumento-10-4-la-creacion-de-sociedades-en-colombia-2>

Constitución. (1991, art 363). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá.

Piza, J. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá - Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Retrepo, J. C. (2009). *Hacienda Pública*. Bogotá - Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Rodríguez, Á. (1976). *Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*. Madrid - España: Ministerios de Economía y Hacienda.

- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-043, 1993*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-419, 1995*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-511, 1996*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-409, 1996*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-505, 1999*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1107, 2001*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-992, 2001*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-804, 2001*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-734, 2002*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-833, 2013*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-600, 2015*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-551, 2015*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-060, 2018*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-481, 2019*
- *Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-520, 2019*
- *Ley 270 de 1996, Artículo 45*
- *Ley 1607 de 2012: Artículos 163, 272 y 273*
- *Ley 1739 de 2014: Artículos 35 al 39*
- *Ley 1943 de 2018: Artículos 42 al 49, Artículos 100, 101 y 102.*
- *Ley 2010 de 2019: Artículos 53 al 60, Artículos 118, 119 y 120.*
- *Estatuto Tributario, Artículos 580-1, 600 y 651.*
- *Código penal, artículos 323, 327, 345, 402, 434A, 434B,*

