

RECORDATORIO DE TEMAS IMPORTANTES EN MATERIA TRIBUTARIA DE APLICACIÓN COTIDIANA Y SOBRE LOS CUALES SE GENERAN MENSUALMENTE PREGUNTAS POR PARTE DE LOS ASISTENTES A LO SEMINARIOS Y QUE SE COMPARTE CON LOS ASISTENTES AL PRÓXIMO SEMINARIO LAS RESPUESTAS A ESOS INTERROGANTES:

9.1. Cómo se determina la base gravable especial en el caso de arrendamiento de bienes muebles. DUT. 1.3.1.7.1

DECRETO 570 DE 1984

(marzo 09)

Artículo 19. En el caso del arrendamiento de bienes corporales muebles, incluido el arrendamiento financiero (leasing), el impuesto no se causará con respecto a contratos de fecha cierta celebrados con anterioridad al 1º de abril de 1984. En los demás casos, el gravamen se generará en el momento de causación del canon correspondiente.

La base gravable se determinará así:

1. En los contratos de arrendamiento financiero (leasing), se dividirá el costo del bien arrendado, excluido el valor residual que figure en el contrato como precio de venta, por el número total de meses del contrato y el resultado se restará del canon mensual. La cifra que así se obtenga será la base gravable correspondiente al canon mensual.

2. En los demás casos de arrendamiento de bienes corporales muebles, se dividirá el costo del bien arrendado por 1.800 y el resultado se restará del canon diario. La cifra que así se obtenga será la base gravable correspondiente al canon diario.

9.2. Cuando un predio rural se puede catalogar como casa de habitación para efectos de los beneficios tributarios. **Artículo DUT 1.2.5.2.** *Artículo 7, Decreto 1354 de 1987. El literal f) modificado por el artículo 11 del Decreto 1189 de 1988)*

9.3. En qué fecha se considera adquirida la casa de habitación en el caso de que se liquide la sociedad conyugal y la misma fue adquirida por un solo cónyuge. Se considera adquirida para el cónyuge que no era titular en la

fecha de adquisición del cónyuge titular o en la fecha de partición de la sociedad conyugal. **Artículo DUT 1.2.5.2.** *Artículo 7, Decreto 1354 de 1987. El literal f) modificado por el artículo 11 del Decreto 1189 de 1988)*

ARTICULO 399. DISMINUCIÓN DE LA RETENCIÓN CUANDO EL ACTIVO ENAJENADO CORRESPONDA A LA CASA O APARTAMENTO DE HABITACIÓN. En el caso de la enajenación de la casa o apartamento de habitación del contribuyente, adquirido con anterioridad al 1o. de enero de 1987, el porcentaje de retención en la fuente se disminuirá de conformidad con los siguientes porcentajes:

10% si fue adquirido durante el año 1986

20% si fue adquirido durante el año 1985

30% si fue adquirido durante el año 1984

40% si fue adquirido durante el año 1983

50% si fue adquirido durante el año 1982

60% si fue adquirido durante el año 1981

70% si fue adquirido durante el año 1980

80% si fue adquirido durante el año 1979

90% si fue adquirido durante el año 1978

100% si fue adquirido antes del 1o. de enero de 1978.

DECRETO 1354 DE 1987. DUT: Artículo 1.2.5.2
(julio 17)

Artículo 7º. Para efectos de lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley 55 de 1985 y 20 de la Ley 75 de 1986, se seguirán las siguientes indicaciones:

a) Cuando la casa de habitación del contribuyente encuentre ubicada en un predio rural cuya área total no exceda de tres (3) hectáreas, dicho predio se considerará como parte integral la casa de habitación;

b) Cuando la casa o apartamento de habitación se haya adquirido en sucesión por causa de muerte, la fecha de adquisición para el asignatario será la de ejecutoria de la sentencia aprobatoria de la partición;

c) Cuando se trate del apartamento o casa de habitación, recibido por uno de los cónyuges a título de gananciales, se tomará como fecha de adquisición la del título debidamente registrado mediante el cual fue adquirido por cualquiera de los cónyuges, antes de disolverse la sociedad conyugal;

d) En los casos de adjudicación de vivienda por parte del Instituto de Crédito Territorial u otros organismos similares de promoción de vivienda popular, se tendrá como fecha de adquisición del apartamento o casa de habitación, la de la entrega real y material del mismo cuando anteceda al otorgamiento del respectivo título, según certificación expedida por la entidad que adjudicó la vivienda;

e) Cuando una edificación de un mismo propietario esté constituida por dos o más unidades habitacionales, se tendrá como apartamento o casa de habitación únicamente el habitado por el contribuyente que enajena;

f) En el caso de que el enajenante de un apartamento o casa de habitación haya efectuado su construcción con posterioridad a la adquisición del terreno, se tomará como fecha de adquisición la de incorporación de dicha construcción al Catastro, de conformidad con la Ley 14 de 1983.

9.4. Cómo deben depurar la renta los no residentes.

CONCEPTO N° 100202208-0577

28-10-2020

DIAN

100202208-0577

Bogotá, D. C. 28 de octubre de 2020

Referencia: Radicado 100095687 del 31/07/2020

Tema Impuesto sobre la renta

Descriptores Rentas exentas

Fuentes formales Artículos 26, 103, 126-1, 126-4, 178, 235-2 del Estatuto Tributario.

Descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018.

Cordial saludo, señor Montañez.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, solicita se reconsidere la tesis jurídica expuesta en el oficio número 025073 de 4 octubre de 2019, donde se concluye de forma negativa frente a la posibilidad que una persona natural no residente en el país, obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta, tome como renta exenta y factor de depuración de la base de retención en la fuente los aportes a los fondos de pensión e invalidez y fondos de cesantías.

Como argumentos, el peticionario señala que el artículo 247 del Estatuto Tributario consagra la tarifa aplicable a la renta gravable de fuente nacional de las personas naturales sin residencia en el país, término que según el artículo 178 ibídem, es en principio, equivalente al concepto de renta líquida, la cual es el resultado de restar a la renta bruta las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

En concordancia con lo anterior, el peticionario indica que el artículo 178 del Estatuto Tributario establece que la renta gravable resultará luego de restarle a la renta líquida las rentas exentas.

Igualmente, cita el contenido del artículo 1.2.1.20.1. numeral 2 del Decreto número 1625 de 2016, el cual dispone que las personas naturales no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes, según lo dispuesto en artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario, estarán sujetas al impuesto sobre la renta y complementario en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y por su patrimonio poseído en el país, y determinarán su renta líquida gravable de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, aplicando las limitaciones y excepciones que establece el mismo Estatuto. La

tarifa del impuesto sobre la renta y complementario aplicable será la determinada en los artículos 247 y 316 del Estatuto Tributario.

Todo lo anterior, para indicar que el marco jurídico citado dispone que la tributación de las personas naturales no residentes debe efectuarse sobre una base depurada, es decir renta líquida gravable y no sobre el ingreso bruto. También manifiesta que no hay una restricción en el ordenamiento tributario para tomar las rentas exentas en la depuración del impuesto sobre la renta.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El oficio número 025073 de 4 octubre de 2019 concluyó que no era posible que una persona natural no residente en el país, obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta, tome como renta exenta y factor de depuración de la base de retención en la fuente, los aportes a los fondos de pensión e invalidez y fondos de cesantías.

Esta tesis jurídica tomó en consideración la forma como tributan las personas naturales no residentes, los criterios para determinar la residencia para efectos tributarios (artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario) y la obligación de presentar declaración del impuesto sobre la renta. Esto último sobre la base de lo expuesto en el descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018, que analiza el contenido del artículo 592 del Estatuto Tributario, así como el sistema de determinación cedular aplicable a las personas naturales residentes.

Sobre esa base, dicho oficio concluyó que el sistema de determinación cedular solamente es aplicable a los residentes en el territorio nacional. Por lo tanto, y para efectos del impuesto sobre la renta de las personas naturales no residentes en el país, por expreso mandato legal, no es posible la depuración antes señalada, sin que esto signifique que no sea posible para los no residentes hacer aportes pensionales en el territorio nacional.

Frente a esta conclusión, el peticionario manifiesta que la tributación de las personas naturales no residentes debe efectuarse sobre una base depurada, es decir renta líquida gravable y no sobre el ingreso bruto.

Con el fin de establecer si procede o no la revocatoria del oficio, este Despacho considera necesario analizar y precisar varios aspectos en el presente oficio. En ese sentido, no puede afirmarse que

todas las personas naturales no residentes tienen una tributación en Colombia sobre base depurada, aquí es oportuno diferenciar varios supuestos: (i) no residentes no obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas, (ii) no residentes obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas.

(i) Personas naturales no residentes no obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas

Para el primer supuesto, se reitera lo establecido en el artículo 9 del Estatuto Tributario sobre las personas naturales que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país, en el sentido que solo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

También es importante mencionar que sobre lo establecido en el artículo 592 del Estatuto Tributario, el descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018, modificado por el Concepto 1364 de 2018, interpreta que no serán responsables de presentar la declaración de renta, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, en los siguientes casos:

- 1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario.**
- 2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.**
- 3. No poseer patrimonio en el país y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente prevista según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario en su totalidad.**
4. Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes.

Los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario contienen las tarifas de retención en la fuente, aplicables a los ingresos sujetos al impuesto de renta en Colombia, a favor de: (i) sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país; (ii) personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia, incluyendo la tarifa de rentas de trabajo y (iii) sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia.

Estas retenciones se aplican sobre el pago o abono en cuenta y no admiten una base depurada.

Así las cosas, en caso de cumplir los supuestos antes mencionados en relación con la no obligatoriedad de la presentación de la declaración, el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de estos contribuyentes será el que resulte de estas retenciones en la fuente practicadas.

(ii) No residentes obligados a presentar declaración y las retenciones en la fuente practicadas

Aquí también es importante considerar lo establecido en el artículo 9 del Estatuto Tributario, sobre las personas naturales no residentes y la forma como tributan, explicado en el punto (i) de este oficio.

En el caso de encontrarse obligados a la presentación de la declaración, el numeral 2 del artículo 1.2.1.20.1. del Decreto número 1625 de 2016, sobre la determinación de la renta líquida gravable y la tarifa aplicable, establece:

"(...) y determinarán su renta líquida gravable de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, aplicando las limitaciones y excepciones que establece el mismo Estatuto. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementario aplicable será la determinada en los artículos 247 y 316 del Estatuto Tributario". (Negrilla fuera del texto).

La precisión realizada por la reglamentación es fundamental para efectos del presente problema jurídico, pues en la depuración del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales no residentes obligadas a presentar declaración, deberá aplicarse el artículo 26 del Estatuto Tributario, con las limitaciones y excepciones que se establecen en este.

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece:

“Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”. (Negrilla fuera del texto).

Este artículo se debe interpretar en armonía con el artículo 178 del Estatuto Tributario, que sobre la renta líquida gravable señala:

“Artículo 178. Determinación de la renta líquida. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable”. (Negrilla fuera del texto).

Por su parte, el inciso primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, respecto de las rentas exentas aplicable a las personas naturales establece:

“Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2019. Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes: (...)” (Negrilla fuera del texto).

Con base en las normas antes citadas, es posible establecer que las personas naturales no residentes obligadas a presentar declaración

determinan su impuesto de renta según lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual considera para estos efectos una base depurada.

Dentro de estos elementos se encuentran las rentas exentas, que en el caso de las personas naturales están enumeradas en el inciso primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

Una de las rentas exentas a que se refiere este artículo es la relacionada con los aportes voluntarios realizados a los seguros privados de pensiones, a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, mencionados en el artículo 126-1 del Estatuto Tributario.

La depuración del impuesto se materializa en el diligenciamiento del formulario, que para estos efectos corresponde a la “Declaración de Renta y Complementario o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas no Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes no Residentes” Formulario 110, el cual fue prescrito para el año gravable 2019 y fracción del año 2020 a través de la Resolución número 000023 del 18 de marzo de 2020.

La retención en la fuente aplicable en este caso, es la contenida en el capítulo IX, Título III, del Libro Segundo del Estatuto Tributario (artículos 406 a 416) de la cual se destaca que la retención aplica sobre pago o abono en cuenta y que no admite depuración.

(iii) Conclusiones

- Con base en lo anteriormente analizado no es posible concluir que, en todos los casos, las personas naturales no residentes determinan su impuesto sobre la renta sobre una base depurada.
- En ese sentido deberá analizarse en primer lugar, si esa persona natural está obligada a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, para lo cual se deben considerar los criterios expuestos en el Descriptor 3.1. del Concepto General Unificado 912 del 19 de julio de 2018.

- En caso de no estar obligada a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto a cargo será el que resulte de las retenciones en la fuente practicadas (artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario) las cuales se aplican sobre pago o abono en cuenta y no admiten depuración.

- Si la persona natural no residente está obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, deberá dar aplicación a interpretarse de manera armónica con el artículo 178 y el inciso primero del artículo 235-2 de este Estatuto respecto a las rentas exentas de personas naturales.

- Las retenciones en la fuente aplicables (artículos 406 a 416 del Estatuto Tributario) se aplican sobre pago o abono en cuenta y no admiten depuración.

Con base en lo anteriormente analizado se revoca el oficio número 025073 de 4 octubre de 2019.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

Liliana Andrea Forero Gómez,

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Publicada en D.O. 51.496 del 12 de noviembre de 2020.

9.5. Deben los entes territoriales aplicar el principio de favorabilidad contemplado en el artículo 640 del E.T.

Concepto N° 002462

29-01-2018

Dirección de Apoyo Fiscal

Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial

Radicado: 2-2018-002462

Bogotá D.C.

Doctor

Pedro Alexander Rojas Barrera Aldana

Secretario Administrativo y Financiero

Alcaldía Municipal de Puerto Gaitán

impuestos@puertogaitan-meta.gov.co

Radicada entrada 1-2017-107515

No. Expediente 9678/2017/RPQRSD

Asunto: Oficio No. 1-2017-107515 del 26 de diciembre de 2017

Tema: Procedimiento tributario - Régimen sancionatorio

Subtema: Principio de favorabilidad

Respetado doctor Rojas:

Nos consulta usted en relación con la aplicabilidad del principio de favorabilidad establecido en el artículo 640 del Estatuto Tributario Nacional.

Sea lo primero anotar que si bien dentro de las funciones asignadas a esta Dirección por el Decreto 4712 de 2008, se encuentra la de prestar asesoría a las entidades territoriales, ésta no se extiende a la solución directa de casos específicos, por lo que las respuestas emitidas por este Despacho se dan en los términos y con los estrictos alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por lo que la respuesta será general, no tendrá efectos obligatorios ni vinculantes, y no comprometerá la responsabilidad de este Ministerio.

En relación con su inquietud, es necesario recordar que de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 las entidades territoriales deben aplicar el procedimiento tributario previsto en Estatuto Tributario Nacional. Señala la mencionada norma:

“Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, **régimen sancionatorio** incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así

mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos."

De acuerdo con lo anterior, para efectos del régimen sancionatorio y su imposición, el municipio deberá aplicar el Estatuto Tributario Nacional (ETN) teniendo competencia para disminuir y simplificar el monto de las sanciones y el término de aplicación de los procedimientos, de acuerdo con la naturaleza de sus tributos. De esta forma, el Estatuto Tributario Nacional, constituye el marco de ley en materia sancionatoria y procedimental para la administración de impuestos territoriales.

Por su parte, el artículo 640 del ETN señala:

"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. (...)" (Subrayado nuestro)

Como se puede ver, el mismo Estatuto Tributario se ocupa de señalar que los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad deben ser tenidos en cuenta para aplicar el régimen sancionatorio allí establecido.

Así las cosas, y en la medida en que las entidades territoriales deben aplicar el régimen sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional, y éste se encuentra regido por los mencionados principios, consideramos que las entidades territoriales deberán aplicarlos por efecto de la remisión establecida en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, sin que sea necesario que el concejo haya adoptado la norma en su legislación local.

Cordialmente,

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial

Dirección General de Apoyo Fisca

9.6. Cuáles son los términos para solicitar los impuestos descontables en el impuesto a las ventas y la retención sobre IVA que le practicaron.

ARTICULO 496. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS. <Artículo modificado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Cuando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

PARÁGRAFO. El impuesto sobre las ventas descontable para el sector de la construcción sólo podrá contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación o en cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes y solicitarse como descontable en el período fiscal en el que ocurra la escrituración de cada unidad inmobiliaria privada gravada con dicho impuesto.

El impuesto sobre las ventas descontable debe corresponder proporcionalmente a los costos directos e indirectos atribuibles a las unidades inmobiliarias gravadas.

El Gobierno nacional reglamentará los mecanismos de control para la correcta imputación del mismo como descontable.

ARTICULO 484-1. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS RETENIDO. <Artículo adicionado por el artículo 21 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los responsables del impuesto sobre las ventas sujetos a la retención del impuesto de conformidad con el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, podrán llevar el monto del impuesto que les hubiere sido retenido, como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor, **en la declaración del período durante el cual se efectuó la retención, o en la correspondiente a cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes.**

- 9.7. **Cuándo un ingreso, se considera que es susceptible de generar un incremento neto en el patrimonio y por ende debe ser llevado como tal a la declaración de renta.**

DECRETO 187 DE 1975

(febrero 08)

Concepto de incremento neto del patrimonio.

Artículo 17. Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente.

-
- 9.8. **Qué ha dicho la Corte Constitucional sobre el requisito de adquisición de un nuevo bien en el caso de indemnización por daño contemplado en el artículo 45 del E.T.**

“DUT. ARTÍCULO 1.2.1.12.5. Indemnizaciones por seguros de daño. En las indemnizaciones que se reciban por seguros de daño, no

constituyen renta ni ganancia ocasional la suma que se recibe como daño emergente, hasta concurrencia del costo fiscal del bien objeto del seguro.

Tampoco lo será la parte que exceda del costo fiscal, si el total de la indemnización se invierte en la forma que indica el artículo 1.2.1.12.3 del presente decreto."

"ARTÍCULO 1.2.1.12.3. Ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener el tratamiento previsto en el artículo 32 de la Ley 20 de 1979, (hoy artículo 45 del Estatuto Tributario), el contribuyente deberá demostrar dentro del término que tiene para presentar la declaración de renta la inversión de la totalidad de la indemnización recibida en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.

Si no es posible efectuar la inversión dentro del término señalado, el interesado deberá demostrar, que con la indemnización recibida se constituyó un fondo destinado exclusivamente a la adquisición de los bienes mencionados.

PARÁGRAFO. La constitución de dicho fondo se demostrará con certificado expedido por el revisor fiscal y a falta de este por contador público.

En el año en el cual se le diere a este fondo una destinación diferente, lo recibido por indemnización constituirá renta gravable.

(Artículo 39, Decreto 2595 de 1979)"

Si la pérdida fue deducida de utilidades obtenidas por el contribuyente, su recuperación constituirá renta líquida.

(Artículo 30, Decreto 353 de 1984)

SENTENCIA C-385

23-04-2008

CORTE CONSTITUCIONAL

SALA PLENA

REFERENCIA: EXPEDIENTE D-6982.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA EL ARTÍCULO 45, PARCIAL, DEL DECRETO 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO).

ACTOR: ROMEO PEDROZA GARCÉS.

MAGISTRADA PONENTE: CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ.

BOGOTÁ, D.C., VEINTITRÉS (23) DE ABRIL DE DOS MIL OCHO (2008).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

Sentencia

I. Antecedentes

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Romeo Pedroza Garcés demandó la inconstitucionalidad del artículo 45, parcial, del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), por considerar que vulnera los artículos 363 y 333 de la Constitución Política.

Mediante auto del 22 de octubre de 2007, la magistrada sustanciadora admitió la demanda, dispuso su fijación en lista y simultáneamente corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. En la misma providencia se ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al presidente del Congreso, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), e invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Federación de Aseguradores Colombianos (Fasecolda) y a las facultades de Derecho de las universidades Nacional de Colombia, Externado de Colombia, Libre de Colombia, Pontificia Universidad Javeriana, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Universidad de los Andes, Universidad de Santo Tomás y Universidad Sergio

Arboleda, para que intervengan impugnando o defendiendo la disposición acusada,

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. Disposición demandada

A continuación se transcribe la aludida norma del Estatuto Tributario y se subraya la parte acusada.

“DECRETO 624 DE 1989

(30 de marzo de 1989)

Diario Oficial 38.756 de 30 de marzo de 1989

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”

ART. 45.—LAS INDEMNIZACIONES POR SEGURO DE DAÑO. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. **Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.**

PAR. —Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable”.

III. La demanda

El ciudadano Romeo Pedroza Garcés demanda la inconstitucionalidad de la parte final del artículo 45 del Estatuto Tributario, por considerar que la misma vulnera los artículos 363 y 333 de la Constitución Política.

Señala el actor que el enunciado normativo acusado se ubica entre las disposiciones relativas a la determinación de los ingresos susceptibles de producir incremento patrimonial para efectos del impuesto de renta y a continuación de la disposición según la cual "El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional", lo cual se deriva del hecho de que la indemnización del daño emergente en el seguro de daño, lo único que hace es reemplazar el valor perdido con ocasión del siniestro por una suma idéntica o inferior, sin que se configure un incremento en el patrimonio de quien recibe la indemnización.

Precisa que en virtud del principio indemnizatorio (o de no enriquecimiento) propio del seguro de daños, la indemnización por daño emergente no puede enriquecer al beneficiario, sino que ha de limitarse a resarcir el perjuicio hasta un máximo equivalente a la pérdida sufrida; es decir, no puede haber un incremento patrimonial por el pago del seguro de daños.

Por el contrario, las indemnizaciones recibidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable, tal como se establece en el parágrafo del artículo 45 del Estatuto Tributario, ya que en este caso sí es posible el incremento en el patrimonio del beneficiario, por cuanto lo que se cubre son las ganancias que se dejaron de recibir en razón del siniestro.

La misma lógica de los enunciados precedentes no se encuentra, sin embargo, en la norma demandada, por cuanto al disponer que "Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro", se está imponiendo un requisito injusto e incoherente, ya que ninguna circunstancia diferenciadora, de hecho o de derecho, legitima tal discriminación, circunstancia que hace necesario excluir del ordenamiento el aparte de la norma que es objeto de acusación.

La vulneración del artículo 363 de la Constitución según el cual "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia, y progresividad", radica en el hecho de que, al establecerse un trato diferenciador y más

gravoso para quienes reciben una indemnización por daño emergente proveniente de un seguro de daño, se está desconociendo el principio constitucional de la equidad tributaria.

El trato diferenciador consiste en que el contribuyente que recibe determinada suma de dinero a título de indemnización del daño emergente que reemplaza el activo excluido de su patrimonio en razón del siniestro, es tratado en forma diferente del contribuyente que recibe el mismo dinero para reemplazar en su patrimonio el mismo activo, pero por causa diferente al siniestro.

De conformidad con las normas tributarias, quien vende un activo y recibe a cambio su mismo valor fiscal, no obtiene renta ya que no incrementó su patrimonio y, para tal reconocimiento, no ha de cumplir con ningún requisito ni existe condicionamiento alguno, mientras que, de acuerdo con lo dispuesto en la norma demandada, el sujeto que pierde un activo y recibe a cambio su mismo valor fiscal como indemnización por seguro de daño, se considera que existe renta gravable aun cuando no se ha incrementado su patrimonio e, incluso, si se ha disminuido en razón de deducibles u otros cargos.

Para evitar que dicho ingreso sea considerado renta, el contribuyente debe adquirir bienes iguales o similares a los perdidos en el siniestro, exigencia que, además de carecer de razón económica que la justifique, resulta claramente discriminatoria, por cuanto tal requisito no se exige en otros casos económicamente equivalentes como, por ejemplo, en caso de venta del mismo activo.

Encuentra el demandante que, de acuerdo con lo dispuesto en la norma demandada, dos sujetos que reciben una suma igual de dinero en reemplazo de un activo que sale de su patrimonio, pueden encontrarse con diferente tratamiento tributario, dependiendo del origen de tales dineros y sin importar que exista o no incremento patrimonial. En efecto, para quien recibe el precio equivalente al valor fiscal por la venta del activo no existirá ingreso gravable, mientras que para quien recibe el mismo valor pero proveniente del seguro de daño sí existirá ingreso gravable, generándose así una situación manifiestamente discriminatoria e inequitativa.

De otra parte, sostiene igualmente el demandante que la norma acusada viola el principio de capacidad contributiva según el cual, para fijar el monto de un tributo, ha de tenerse en cuenta que este sea proporcional a la capacidad económica del contribuyente. La vulneración de tal principio se deriva del hecho de que, con la disposición acusada, se grava un supuesto que no es indicativo de capacidad económica, constituido por el hecho de recibir una indemnización del daño emergente y no destinar tales recursos a la adquisición de bienes iguales o semejantes a los siniestrados.

El artículo 45 del Estatuto Tributario consagra el justo reconocimiento de que una indemnización de daño emergente por seguro de daño no implica enriquecimiento, ya que no se trata de un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio al momento de su percepción. Sin embargo, tal justo reconocimiento se condiciona —a través del aparte demandado— a un hecho completamente injusto como es el consistente en la destinación del dinero recibido a la adquisición de bienes similares a los que estaban protegidos con el seguro.

Agrega el actor que la inconstitucionalidad de la norma acusada se pone de manifiesto si se tiene en cuenta que “al gravar aquellos ingresos provenientes de indemnizaciones del daño emergente por seguro de daño, fingiendo un incremento patrimonial inexistente, se está obligando a tributar sin que exista capacidad económica para ello y sin un referente o indicador real de riqueza, en este caso sin que exista renta realmente ya que el hecho de no destinar esa indemnización a la compra de activos similares a los siniestrados no implica en ningún caso una mayor capacidad económica del contribuyente”.

En cuanto a la vulneración del artículo 333 de la Constitución, el demandante manifiesta que se deriva del hecho de exigir que una persona destine recursos recibidos a título de indemnización por seguro de daño a la adquisición de ciertos bienes, limitando así de manera injusta su derecho a la libertad económica y restringiendo sin razón la facultad de destinar sus recursos productivos de conformidad con su criterio y con la autonomía que le confiere la Constitución.

Sostiene el demandante que la aludida limitación a la libre disposición patrimonial carece de toda razonabilidad, al carecer de causa jurídica alguna

que legitime su imposición y, a través de la misma, el Estado no busca ni obtiene finalidad alguna que sea constitucionalmente válida y no logra siquiera un mejor recaudo de impuestos o un mejor control al cumplimiento de los deberes fiscales de los contribuyentes, o la protección del interés social, del medio ambiente, ni del patrimonio cultural, que son las únicas motivaciones contempladas en el inciso 5° del artículo 333 de la Constitución para limitar el alcance de la libertad económica.

IV. Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público interviene a favor de la declaración de constitucionalidad de la norma demandada, señalando que lo que se busca a través de su consagración es que las empresas se capitalicen y trabajen con sus propios recursos, mediante la reinversión de las utilidades obtenidas, así como mediante la reinversión de los dineros recibidos en virtud del pago del seguro frente a un daño emergente y considera que si el Estado va a sacrificar parte de sus impuestos considerando que no constituye renta ni ganancia ocasional lo recibido por el beneficiario, lo mínimo que puede exigir a cambio es que el contribuyente reinvierta el valor de la indemnización en la misma empresa.

En relación con el cargo consistente en la supuesta vulneración del artículo 363 superior, el ministerio asegura que, contra lo aseverado por el demandante, lo que sería violatorio de tal precepto superior sería que el Estado reconociera el beneficio tributario a los contribuyentes que no cumplieran con la condición impuesta en la norma acusada.

En cuanto concierne a la equidad tributaria señala que “el legislador puede adoptar medidas especiales contra la evasión y la efusión fiscal, y es perfectamente válido que la ley aplique condiciones a los contribuyentes, dependiendo de la naturaleza y filosofía de la norma” y que, en este caso, lo que se persigue es el restablecimiento del equilibrio patrimonial alterado con los hechos generadores del siniestro.

Cuando un contribuyente recibe como indemnización un valor superior al valor fiscal que figura en la declaración se presenta un incremento en su patrimonio, y la renta o ganancia ocasional se ha de determinar por la diferencia entre el precio recibido por la indemnización y el costo fiscal del activo. Sin embargo, en el caso de la norma demandada, por cuanto se trata de un beneficio fiscal, es completamente válido que el legislador haya establecido unos requisitos para disfrutar del mismo, ya que lo que pretende la ley es la reinversión del valor total recibido y evitar así la descapitalización de las empresas.

En cuanto a la pretendida vulneración del principio de capacidad contributiva el ministerio señala que si se recibe un dinero para recuperar el activo perdido por el siniestro, el contribuyente queda en las mismas condiciones económicas en que estaba antes de la ocurrencia del siniestro, y que es lógico que la norma exija que el bien destruido se reponga por otro igual o similar, para que el mismo se mantenga en el patrimonio del contribuyente, evitándose así la descapitalización de la empresa.

Sobre la supuesta violación del artículo 333 superior, el ministerio precisa que la norma no dice que sea obligatorio adquirir un bien igual o semejante al siniestrado, sino que establece que si el beneficiario no cumple con tal condición, simplemente lo recibido se toma como renta o ganancia ocasional, según el caso, y recuerda que, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte, la libertad económica no tiene un carácter absoluto.

Señala que el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, así como para conceder beneficios tributarios e introducir cambios o adaptaciones a las normas tributarias y que lo propuesto por el demandante, más que un debate jurídico es un debate económico, y agrega que cuando las diferencias establecidas por el legislador se encuentran basadas en fundamentos objetivos y razonables, no se configura, vulneración alguna de los principios de equidad, capacidad contributiva y libertad económica.

Intervención de la Universidad del Rosario

La Universidad del Rosario, después de hacer alusión a la naturaleza de la indemnización de perjuicios de acuerdo con la ley y la jurisprudencia,

señalando que el seguro de daños es de carácter indemnizatorio y no una fuente de enriquecimiento y que, en consecuencia, no se puede dejar abierta la posibilidad de que dicho pago llegue a considerarse como un ingreso gravable, señala que el principio de equidad tributaria debe ser entendido como un desarrollo del principio constitucional de la igualdad, aplicado específicamente a los asuntos tributarios.

Considera que para el análisis de constitucionalidad de la disposición acusada es necesario recurrir al test intermedio de razonabilidad, por cuanto dicha disposición consagra un trato diferenciador entre personas puestas en las mismas circunstancias en relación con un derecho de carácter constitucional no fundamental como es el de la propiedad.

Al aplicar dicho test a la parte acusada del artículo 45 del Estatuto Tributario, la universidad llega a las siguientes conclusiones: "Primero: no resulta clara cuál es la finalidad perseguida por el legislador tributario con la norma que se estudia; segundo: que la disposición acusada limita de manera excedida el derecho de propiedad, poniendo en una clara condición de desigualdad a aquellas personas que tienen una capacidad económica similar pero que han cambiado sus activos por disímiles circunstancias; tercero: que si la finalidad del legislador era promover el mantenimiento de las empresas, dicha medida limita de manera injustificada el derecho de personas que no son empresarios; cuarta: que no es posible solicitar una constitucionalidad condicionada ya que la norma resulta clara. Por tal motivo debe la Corte Constitucional proceder a declarar la inconstitucionalidad de la norma acusada".

En cuanto al cargo formulado por la supuesta violación a la libertad económica, la universidad encuentra que la exigencia que hace el legislador constituye una restricción del todo injustificada en la que no hay claridad acerca de las razones que determinan su imposición, ya que no solo no se percibe que persiga una finalidad específica sino que, además, es el particular involucrado quien debe establecer cómo restablece el equilibrio de su patrimonio, ya sea adquiriendo de nuevo los bienes que perdió o invirtiendo el valor de la indemnización de cualquier otro modo, por lo cual no resulta aceptable que el legislador intervenga en la voluntad de decisión de dicho sujeto al sancionarlo por no utilizar el valor de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o similares a aquellos que ha perdido.

Intervención de la Universidad Santo Tomás

La Universidad Santo Tomás considera que la norma acusada debe ser declarada inconstitucional, por cuanto la indemnización que se recibe como retribución es un ingreso que en sí mismo no es susceptible de gravarse con renta, ya que no genera un incremento patrimonial adicional y la no utilización de lo recibido en adquirir bienes iguales o similares a los perdidos no puede tomarse como signo de ganancia o ingreso adicional al patrimonio del sujeto, resultando entonteces contraria a la Constitución la restricción que se establece en relación con quien recibe la indemnización por el daño sufrido y no lo reinvierte dentro del término que para tal efecto se señala en el mismo ordenamiento.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que, dado que el ingreso originado en la indemnización del daño emergente no es susceptible de producir incremento patrimonial, resulta carente de razón condicionar a su reinversión la no gravabilidad de un ingreso que, en razón de su naturaleza, no tiene tal vocación y agrega que "al producirse la enajenación de los derechos que el asegurado tenía sobre los bienes que fueron objeto del siniestro, el fenómeno se sitúa en el terreno de las enajenaciones de bienes, así esta sea causada en forma obligada, por virtud del siniestro cuya ocurrencia se encontraba asegurada".

Como consecuencia de lo anterior, resulta igualmente aplicable lo dispuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario que establece que "la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados". En consecuencia, si el asegurado recibe como indemnización del daño emergente una cantidad igual o menor al costo que tenía el bien antes del siniestro, no puede resultar renta bruta susceptible de gravamen. La situación planteada no comporta el reconocimiento de beneficio fiscal alguno, sino la aplicación de una norma legal que expresamente reconoce que un hecho económico no es generador de incremento patrimonial.

En ese orden de ideas, condicionar “la no gravabilidad del ingreso obtenido a título de indemnización del daño emergente a la reinversión de la totalidad de este en adquirir otros bienes, es desconocer la naturaleza no enriquecedora de la indemnización y tratar, en forma discriminatoria, la enajenación involuntaria frente a las enajenaciones voluntarias, con clara violación del principio de igualdad”. De otra parte, tal condicionamiento comporta la violación del principio de equidad que rige en materia impositiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 363 superior, así como la vulneración del principio de capacidad contributiva, ya que lo que se pretende gravar no es una ganancia sino una minoración patrimonial estructural de la base del impuesto.

Comparte también el Instituto el aserto de que pretender que el contribuyente invierta el producto de la indemnización por daño emergente en la adquisición de determinados bienes, comporta la vulneración de derecho a la libre iniciativa y a la libertad económica reconocidos en el artículo 333 de la Constitución, en cuanto se le está obligando a asumir una conducta que puede resultar desventajosa en comparación con otras posibilidades de inversión que resulten más acordes con su interés particular y con el conocimiento que él mismo tiene de lo que más le conviene.

Señala que la falta de coherencia y razonabilidad del artículo 45 del Estatuto Tributario fue determinante para que el Gobierno Nacional dictara el Decreto Reglamentario 353 de 1984, cuyo artículo 30 establece que “En las indemnizaciones que se reciban por seguros de daño, no constituye renta ni ganancia ocasional la suma que se recibe como daño emergente, hasta concurrencia del costo fiscal del bien objeto del seguro. Tampoco lo será la parte que exceda del costo fiscal, si el total, de la indemnización se invierte en la forma que indica el artículo 39 del Decreto 2595 de 1979. Si la pérdida fue deducida de utilidades obtenidas por el contribuyente, su recuperación constituirá renta líquida”.

Finalmente el instituto advierte que no se trata, en el caso bajo examen, de una inconstitucionalidad sobreviniente, por cuanto también resulta predicable en relación con el anterior ordenamiento superior que consagraba el principio de igualdad y el de la libertad económica, y concluye que la norma demandada vulnera los principios de igualdad, equidad, capacidad contributiva y libertad

económica, por cuanto “su tenor literal establece un condicionamiento carente de razón y contrario a la naturaleza de un ingreso que no es susceptible de generar incremento patrimonial y, por ende, de ser objeto de gravamen”.

Intervención de la Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Academia Colombiana de Jurisprudencia considera que la norma acusada —al obligar a la persona que ha recibido una indemnización por daño emergente a invertir lo recibido en un bien igual o semejante al que era objeto del seguro, como condición para que el ingreso no sea considerado como constitutivo de renta o de ganancia ocasional— es contraria al tratamiento igualitario de los contribuyentes, al principio de equidad en materia tributaria y a la libertad económica de los particulares.

Señala que si bien el principio de la capacidad contributiva no está consagrado expresamente en la Constitución, está involucrado en el principio de igualdad del sistema tributario de que trata el artículo 363 superior y, por una exigencia lógica, constituye el fundamento de la obligación tributaria, y agrega que resulta arbitrario pensar que quien recibe una indemnización por daño emergente y no la destina a adquirir un bien semejante al perdido, sino a adquirir otro tipo de bien o a tender una necesidad personal o familiar, por tal circunstancia, tiene una mayor capacidad económica.

Manifiesta que la norma acusada induce al contribuyente a adquirir bienes iguales o semejantes a los perdidos y, por tal razón, limita el derecho a la propiedad y restringe la libertad económica consagrada en el artículo 333 de la Constitución, razón por la cual concluye que la demanda instaurada debe prosperar, ya que vulnera el principio de igualdad, la equidad del sistema tributario y la libertad económica de los particulares.

Intervención de la Universidad Externado de Colombia

La Universidad Externado de Colombia hace una alusión inicial al concepto de renta, a su relación con el principio de capacidad contributiva y a la jurisprudencia de la Corte sobre la capacidad económica y su incidencia en la determinación de la carga impositiva, sobre la equidad desde el principio de generalidad, pero sin omitir la equidad vertical, con base en la capacidad

objetiva y subjetiva y sobre la solidaridad y la función social de la propiedad como elementos que subyacen en la fuente de la capacidad económica.

Considera que la norma acusada busca tratar la compensación de la pérdida patrimonial de manera diferente a los ingresos por la venta de los activos con el fin de garantizar la capacidad contributiva por cuanto, en el caso de la indemnización, cuando se compra un bien igual o similar al que estaba asegurado, lo que hay es una simple reposición del activo, aun cuando el valor del nuevo activo sea superior en inventarios, lo cual responde a una razón de política fiscal y económica.

Cuando se realiza la venta de un activo, se está disponiendo libremente de un bien, se están obteniendo unos ingresos y se está generando una utilidad o pérdida y la ley no impone la obligación de reponer dicho activo en garantía de la libertad del sujeto que es la determinante de la operación económica, mientras que en el caso de la indemnización la pérdida es la consecuencia de un hecho ajeno a la voluntad del sujeto.

Manifiesta que la diferenciación legal entre las dos situaciones se fundamenta en el principio de capacidad contributiva, ya que atiende a una capacidad económica efectiva determinada por el hecho de que se adquiera o no se adquiera un bien igual o similar al que estaba asegurado y, por tal razón, no procede el cargo por violación del principio de capacidad contributiva.

Precisa que la norma se refiere a los seguros que buscan la protección del patrimonio de algún sujeto y tan solo a la parte que se reciba para indemnizar el daño emergente y que el artículo 30 del Decreto Reglamentario 353 de 1984, que reglamenta dicha disposición, señala que la suma que se reciba como daño emergente, hasta concurrencia del costo fiscal correspondiente al bien asegurado, no constituirá renta ni ganancia ocasional.

Considera que si se analiza con detenimiento la norma acusada se advierte que “tiene total racionalidad en términos económicos y de justicia, pues si lo que se busca es compensar la pérdida patrimonial sufrida, contablemente, solo será procedente imputar como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional hasta el valor del costo del activo perdido en inventarios,

con las respectivas depreciaciones realizadas en los ejercicios fiscales anteriores”.

Agrega que el decreto señala igualmente que el ingreso que exceda del costo fiscal tampoco será considerado como ingreso constitutivo de renta o de ganancia ocasional si se reinvierte por completo en la adquisición de un bien igual o similar al asegurado, buscando así que el ingreso percibido en razón del seguro sea invertido de nuevo en la adquisición de un bien similar.

Manifiesta la universidad que, en consecuencia, “el legislador busca que la reinversión en activos iguales o similares, permita una continuidad de la actividad económica del sujeto. Además, creemos que la finalidad de la norma es la de no generar diferencias inocuas y que permitan maniobras elusivas o evasivas, pues quiere asimilar los ingresos obtenidos en una venta y los percibidos por el pago que una aseguradora hace con ocasión de un siniestro, en la parte relativa al daño emergente cuando no se adquiriera un bien igual o similar al asegurado”.

En cuanto a la aseveración del demandante en el sentido de que es disímil el trato dado a la venta y al del pago del daño emergente por una aseguradora, la universidad considera que no es del todo cierta, ya que con la venta de activos generalmente se producen ingresos gravables y lo mismo sucede con ocasión de la indemnización del daño emergente cuando el valor recibido no se reinvierte en un bien igual o similar; luego el hecho económico es el mismo dado que hay un ingreso correspondiente a la pérdida jurídica o material de un bien.

Lo cierto es la existencia de un beneficio tributario que consiste en no considerar ingreso constitutivo de renta ni de ganancia ocasional la parte del ingreso obtenido en razón de la indemnización del daño emergente, siempre que se destine a la adquisición de un bien igual o similar al asegurado, y tal beneficio es diferente del caso de la enajenación del activo ya que, en el caso de la indemnización, el legislador busca incentivar la reinversión en el activo que probablemente ayuda a producir renta y responde a una razón económica consistente en no gravar la compensación de la pérdida patrimonial sufrida, además de no generar diferencias que permitan maniobras elusivas o evasivas.

Concluye que es discreción del legislador establecer la política fiscal y que, en el caso bajo examen, no se vulneran los artículos 95, 334 y 363 como lo sostiene el demandante, dado el amplio margen de configuración legislativa que tiene el Congreso en materia fiscal y teniendo en cuenta, además, que la intervención del Estado para incentivar, desincentivar y generar externalidades positivas, son facultades previstas en la Constitución, siempre que se realice con observancia de los principios, valores y derechos establecidos en la misma Constitución.

V. Concepto rendido por el Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación, mediante concepto 4442, radicado en la secretaría general el 10 de diciembre de 2007, hace una alusión inicial al deber que tiene el legislador de regular las obligaciones tributarias en forma sistemática e interpretarlas y aplicarlas en la misma forma, y transcribe la disposición contenida en el artículo 26 del Estatuto Tributario sobre la manera de determinar la renta líquida gravable.

Señala que, por razones de eficiencia tributaria, los patrimonios se manejan como valores fiscales y que es obligación del Estado aproximarlos a los valores comerciales o de mercado, ya que en un sistema con eficiencia en el control de la información tributaria (facturación), el valor fiscal debe corresponder al valor comercial y tal es el procedimiento económico y fiscal normal que opera en relación con la disposición del derecho de dominio que determina variaciones en el patrimonio y generación de renta.

De otra parte, en cuanto concierne a la regulación tributaria sobre el impuesto de renta correspondiente a las indemnizaciones recibidas por seguro de daño, se establece un beneficio tributario que consiste en la no constitución de renta ni de ganancia ocasional, siempre y cuando la totalidad de lo recibido se invierta en la adquisición de bienes iguales o similares a los asegurados.

El Ministerio Público considera que la lectura hecha de tal situación por el demandante para aludir a la vulneración del principio de equidad tributaria, es muy parcializada y de tipo puntual, y resulta contraria al régimen tributario, sistema que se fundamenta en los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, lo cual implica que el artículo acusado haya de ser interpretado

y aplicado de manera sistemática con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario y con fundamento en la equidad tributaria.

Precisa que la tributación del impuesto de renta a la que está obligado quien reciba una indemnización por daño emergente procedente de seguro y no la invierta en la reposición del bien destruido por el siniestro, recae únicamente sobre el incremento patrimonial que representa la indemnización y no sobre la totalidad de la misma, situación que se presenta si se tiene en cuenta que “los bienes tienen un valor fiscal y un valor comercial, cuando éstos son objeto de seguro de daños, son amparados por su valor comercial, el cual, en la mayoría de los casos, es superior al valor fiscal. Por eficiencia tributaria, la indemnización recibida como consecuencia del siniestro, si no se invierte en su totalidad para reposición, genera un incremento patrimonial susceptible de obligación tributaria, consistente en la diferencia entre el valor asegurado y el valor fiscal del bien”.

Manifiesta que el beneficio tributario condicionado obedece a razones económicas, a saber: i) el estímulo del mercado a través de la reposición del bien destruido, dado que ello implica generación de empleo, ganancias, inversión, impuestos, etc., y ii) contribuir a contrarrestar el riesgo moral, evitando que se induzcan los siniestros para obtener ganancias o liquidez.

Señala finalmente que no encuentra que el beneficio tributario condicionado vulnere la equidad tributaria, la capacidad contributiva, ni la libertad económica, ya que obedece justamente al contexto tributario y tiene finalidades económicas de orden superior, por lo cual solicita que se declare la exequibilidad de la norma acusada.

VI. Fundamentos de la decisión

1. Competencia de la Corte

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la expresión acusada forma parte de un decreto con fuerza de ley, en este caso, del Decreto 624 de 1989.

2. Problema jurídico que debe resolver la Corte

El ciudadano Romeo Pedroza Garcés demanda la inconstitucionalidad del artículo 45 (parcial) del Estatuto Tributario, por la supuesta vulneración de los artículos 363 y 333 de la Constitución Política.

Partiendo de la premisa de que, en virtud del principio indemnizatorio (o de no enriquecimiento) propio del seguro de daños, la indemnización por daño emergente no puede enriquecer al beneficiario, sino que ha de limitarse a resarcir el perjuicio hasta un máximo equivalente a la pérdida sufrida, sostiene el demandante que la parte final del artículo 45 del Estatuto Tributario establece un requisito injusto e incoherente, ya que ninguna circunstancia diferenciadora, de hecho o de derecho, legitima tal discriminación, circunstancia que hace necesario excluir del ordenamiento el aparte de la norma que es objeto de acusación.

La vulneración del artículo 363 de la Constitución según el cual "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad", radica en el hecho de que, al establecerse un trato diferenciado y más gravoso para quienes reciben una indemnización por daño emergente proveniente de un seguro de daño, se está desconociendo el principio constitucional de la equidad tributaria.

El trato diferenciado consiste en que al contribuyente que recibe determinada suma de dinero a título de indemnización del daño emergente que reemplaza el activo excluido de su patrimonio en razón del siniestro se le impone una carga tributaria a la cual no se encuentra sujeto, en cambio, el contribuyente que recibe el mismo dinero para reemplazar en su patrimonio el mismo activo, pero por causa diferente al siniestro.

Sostiene igualmente el demandante que la norma acusada viola el principio de capacidad contributiva, según el cual, para fijar el monto de un tributo ha de tenerse en cuenta que este sea proporcional a la capacidad económica del contribuyente. La vulneración de tal principio se deriva del hecho de que con la disposición acusada se grava un supuesto que no es indicativo de capacidad económica, constituido por el hecho de recibir una indemnización

del daño emergente y no destinar tales recursos a la adquisición de bienes iguales o semejantes a los siniestrados.

En cuanto a la vulneración del artículo 333 de la Constitución, el demandante manifiesta que se deriva del hecho de exigir que una persona destine recursos recibidos a título de indemnización por seguro de daño a la adquisición de ciertos bienes, limitando así de manera injusta su derecho a la libertad económica y restringiendo sin razón la facultad de destinar sus recursos productivos de conformidad con su criterio y con la autonomía que le confiere la Constitución.

La solicitud de declaración de inconstitucionalidad es compartida por la Universidad del Rosario, la Universidad Santo Tomás, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Academia Colombiana de Jurisprudencia, entidades que consideran carente de toda justificación constitucional el hecho de que se condicione a la reinversión total de lo recibido a título de indemnización por el daño emergente la no gravabilidad de un ingreso que, “*per se*”, de conformidad con lo dispuesto en el mismo Estatuto Tributario, no es susceptible de producir un incremento patrimonial y, por ende, no tiene ninguna vocación de gravabilidad.

De otra parte, el Ministerio de Hacienda, la Universidad Externado de Colombia y el Procurador General de la Nación solicitan a la Corte declarar la exequibilidad de la disposición acusada, ya que, a su juicio, con dicha norma solo se pretende gravar el incremento patrimonial que se pueda derivar de la indemnización y no la totalidad de lo recibido a título de indemnización del daño emergente. Para estos intervinientes, cuando un contribuyente recibe como indemnización un valor superior al valor fiscal que figura en la declaración se presenta un incremento en su patrimonio, y la renta o ganancia ocasional se ha de determinar por la diferencia entre el precio recibido por la indemnización y el costo fiscal del activo. Sin embargo, en el caso de la norma demandada, por cuanto se trata de un beneficio fiscal, es completamente válido que el legislador haya establecido unos requisitos para disfrutar del mismo, ya que lo que pretende la ley es la reinversión del valor total recibido y evitar así la descapitalización de las empresas.

En razón de las consideraciones precedentemente expuestas, los problemas jurídicos que se le plantean a la Corte son los siguientes:

Existe un trato diferenciado y constitucionalmente injustificado en cuanto se refiere a las cargas tributarias a las que se encuentran sujetos quienes reciben indemnizaciones en dinero o en especie en virtud de seguros de daño, en relación con las cargas tributarias aplicables a quienes reemplazan o disponen del mismo activo por causas diferentes al siniestro?

Se vulnera el principio de la libertad económica al exigir como condición para la exoneración del pago del tributo generado, a título de renta o de ganancia ocasional derivada de la indemnización recibida en virtud del seguro de daño, que la totalidad de la indemnización se invierta en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro?

Para resolver los aludidos problemas jurídicos, la Corte hará previamente alusión a la jurisprudencia de esta corporación en relación con los principios de equidad y de igualdad, así como al alcance de la garantía constitucional de la libertad económica.

3. Los principios de equidad y de igualdad en materia tributaria

De conformidad con lo establecido en el ordenamiento superior, los principios que rigen el sistema tributario son, de una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad(1) y, de otra parte, los de equidad, eficiencia y progresividad(2). Tal como ha tenido ocasión de señalarlo en forma reiterada la Corte, tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”(3)(4). Y, el principio de igualdad está consagrado, de manera general en el artículo 13 de la Constitución.

Cabe recordar, que tanto los principios de equidad como de igualdad han tenido aplicación en el desarrollo de la jurisprudencia de esta corporación en materia tributaria. En efecto, el principio de equidad tributaria ha sido catalogado por la Corte como más manifestación específica del principio general de igualdad referido la actividad impositiva del Estado y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual

regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual(5).

La aplicación del aludido principio lleva a ponderar la distribución tanto de las cargas como de los beneficios o la imposición de los gravámenes, en forma tal que no resulten cargas excesivas o beneficios exagerados, lo cual se logra si se tiene en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos, así como la naturaleza y los fines perseguidos con el tributo del cual se trate.

La efectiva igualdad frente a las cargas tributarias se logra igualmente mediante la aplicación del principio de progresividad tributaria, en virtud del cual las leyes que establecen tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical), que propende por que el sistema sea justo, en forma tal que el sacrificio que corresponda a unos y otros sea equivalente, si se tiene en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente.

También existe concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás(6).

De otra parte hay que tener igualmente en cuenta que el principio de igualdad opera no solo en relación con la regla general que impone al ciudadano la obligación de tributar, sino, además, en cuanto atañe a las exenciones o beneficios que se establezcan en relación con determinados hechos económicos (7).

En cuanto concierne al condicionamiento del ejercicio de la potestad legislativa utilizada para establecer tratos diferenciados a determinados grupos de contribuyentes, ha dicho esta corporación:

“3.5.2. Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida “no se adecua a ningún propósito constitucional o legal” (8) es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo.

3.5.3. Ahora bien, cuando sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un, criterio objetivo y razonable, la jurisprudencia constitucional ha sido respetuosa, del margen de configuración del legislador para crear exenciones tributarias como crea conveniente, Así, por ejemplo, en la Sentencia C-188 de 1998(9) la Corte consideró que no es contraria a la Constitución una norma del Estatuto Tributario que establece una exención al impuesto a la renta, únicamente para las empresas de servicios públicos domiciliarios que tienen capital estatal y no para las privadas que cumplen la misma actividad, cuando existen razones que constitucionalmente lo justifican. En este caso, la Corte consideró que el criterio de distinción, —tener capital estatal— era razonable, por cuanto era un medio que permitía alcanzar el fin constitucional propuesto —brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y ampliar su cobertura en atención al interés público—“(11)(12).

En consecuencia, (i) el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, es decir, cuando la medida no es razonable; (ii) cuando existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, debe respetarse el margen de configuración del legislador.

4. La libertad económica. Reiteración de la jurisprudencia

La libertad económica fue definida por la Corte como la facultad que tienen las personas para llevar a cabo actividades de carácter económico, según sus preferencias o habilidades y con el propósito de crear, mantener o incrementar su patrimonio (13).

En relación el alcance de la garantía constitucional de la libertad económica esta corporación ha señalado:

“La reforma constitucional de 1991 adoptó el modelo propio de una economía social de mercado e introdujo una serie de principios e instituciones para armonizar la intervención del Estado con la libertad de los ciudadanos, entre las cuales el de la libertad económica tiene un valor superior dentro del ordenamiento jurídico. En ese orden de ideas, el artículo 333 de la Constitución Política establece que “La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley”. Y agrega que “La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades”.

De la anterior norma se puede inferir que la Constitución, al referirse a la actividad económica de manera general, está reconociendo y garantizando al individuo una multiplicidad de sectores dentro de los cuales puede desplegar su libre iniciativa en orden a la satisfacción de sus necesidades, sin que se permita privilegiar unos sujetos, en detrimento de otros. Por ello, esta garantía constitucional se extiende por igual a empresas organizadas y a las que no lo están, a las personas naturales o jurídicas.

La libertad económica que se encuentra reconocida y garantizada por la Constitución, dentro de los límites del bien común y del interés social, constituye uno de los fundamentos del Estado Social de Derecho. De esta manera, así como la libertad de empresa se orienta a permitir la posibilidad real del individuo de desarrollar actividades económicas que considera necesarias para la satisfacción de sus intereses, también, se autoriza al Estado para intervenir y crear las condiciones necesarias para que éstas se materialicen en armonía con los valores superiores previstos en la Carta.

Se ha considerado que la libertad económica comprende los conceptos de libertad de empresa y libertad de competencia, que la Corte estima necesario examinar como fundamento de la providencia" (14).

En cuanto atañe a los requisitos indispensables para que resulte constitucionalmente admisible la restricción de la libertad económica en razón de intervención del Estado, ha dicho la Corte:

“En jurisprudencia posterior la Corte ha sistematizado los requisitos formales y materiales de la intervención del Estado en materia económica cuando limita la libertad de económica y ha señalado que tal intervención: i) necesariamente debe llevarse a cabo por ministerio de la ley; ii) no puede afectar el núcleo esencial de la libertad de empresa; iii) debe obedecer a motivos adecuados y suficientes que justifiquen la limitación, de la referida garantía; iv) debe obedecer al principio de solidaridad; y v) debe responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad(15).

Sin embargo, las reglas jurisprudenciales señaladas en los párrafos precedentes, deben ser objeto de algunas precisiones. En primer lugar la Corte Constitucional ha establecido que la posibilidad de establecer restricciones y límites no es la misma en todos los campos.

Así, por ejemplo, expresos mandatos constitucionales limitan la libertad económica en determinadas áreas, esto ha llevado al intérprete constitucional a afirmar que “la protección general a la libertad económica (...) no puede ser aducida cuando otras normas constitucionales limitan la iniciativa económica en otras esferas”(16). Por tal razón además de las posibilidades ordinarias del legislador de limitar el derecho en estudio —amplias como antes quedó consignado— existen unas potestades de restricción reforzadas en determinadas materias, principalmente aquéllas en las cuales el constituyente consagró mandatos específicos de intervención del Estado en la economía, como por ejemplo en el ámbito de los servicios públicos(17) o de la medicina propagada(18), la televisión(19), o de la actividad financiera, bursátil y aseguradora”(20)(21).

5. Examen de los cargos de inconstitucionalidad planteados

5.1. Los cargos formulados por el actor contra la disposición contenida en la segunda parte del artículo 45 del Estatuto Tributario aluden esencialmente a la supuesta existencia de un trato injustificadamente diferenciado establecido por el legislador en relación con quienes han recibido una indemnización, en

dinero o en especie, en virtud de seguros de daños en la parte correspondiente al daño emergente, frente a quienes, en lugar de indemnización, reciben el equivalente en dinero al valor de un bien que sale de su patrimonio por una causa diferente a la ocurrencia de un siniestro.

Dicho trato injustificadamente diferenciado radicaría en que, tratándose de dos situaciones económicamente equivalentes, quien recibe el dinero por una causa diferente al siniestro no tiene ninguna carga adicional en el campo fiscal y, mientras el valor recibido no supere el valor fiscal del respectivo bien, no estará obligado al pago de tributo alguno.

5.2. Pasa la Corte a examinar si el legislador ha dado un trato diferente a los contribuyentes que reciben una indemnización, en dinero o en especie, en virtud de seguros de daños en la parte correspondiente al daño emergente, frente a quienes reciben el equivalente en dinero al valor de un bien que sale de su patrimonio por una causa diferente a la ocurrencia de un siniestro.

5.3. De conformidad con lo dispuesto en la norma acusada, "el valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro. Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable".

En efecto, es evidente que el legislador consagra un beneficio para quienes reciban indemnizaciones en dinero o en especie en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, al consagrar que es un ingreso que no constituye renta ni ganancia ocasional.

Sin embargo, para tener derecho al beneficio citado, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.

5.4. Respecto de las otras personas que reciban dinero por un bien que sale de su patrimonio por causa distinta a un siniestro, el Estatuto Tributario, artículo 26, consagra que la renta líquida gravable se determina por la suma de todos los ingresos ordinarios o extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, menos las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. Ingresos netos a los que se les descuenta, cuando sea del caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo que se obtiene la renta bruta; y, a la renta bruta se le restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida.

De otro lado, el mismo Estatuto Tributario, artículo 300, consagra que se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado. No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de dos años.

Es claro, que quienes reciban el equivalente en dinero al valor de un bien que sale de su patrimonio por una causa diferente a la ocurrencia de un siniestro, tienen tributariamente el tratamiento mencionado, es decir, deberán pagar el impuesto correspondiente a la ganancia ocasional o a la renta líquida, en relación con la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

5.5. Observa la Corte, que el tratamiento tributario es diferente respecto de los contribuyentes que reciben una indemnización, en dinero o en especie, en virtud de seguros de daños en la parte correspondiente al daño emergente, frente a quienes, reciben el equivalente en dinero al valor de un bien que sale de su patrimonio por una causa diferente a la ocurrencia de un siniestro. En efecto, para quienes reciben indemnizaciones, en la parte del daño emergente se ha consagrado un beneficio en cuanto ese ingreso no constituye renta ni ganancia ocasional; mientras que, quienes reciben el equivalente en

dinero al valor de un bien que sale de su patrimonio por una causa diferente a la ocurrencia de un siniestro, tal ingreso está sujeto a las reglas propias del impuesto a la renta o de la ganancia ocasional, en relación con la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

5.6. Sin embargo, quienes reciben el equivalente en dinero al valor de un bien que sale de su patrimonio por una causa diferente a la ocurrencia de un siniestro, no están obligados a demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro, como si están obligados a hacerlo quienes reciban indemnizaciones en la parte del daño emergente y quieran tener derecho al beneficio de que tal ingreso no constituya renta ni ganancia ocasional.

En efecto, para quienes reciban indemnizaciones en dinero o en especie, en virtud del seguro de daños en la parte del daño emergente, hay un tratamiento distinto en cuanto, existe para dicho contribuyente la posibilidad de exonerarse del pago del impuesto correspondiente a la renta o a la ganancia ocasional generada, siempre y cuando; i) proceda a invertir la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro, ii) demuestre la efectiva realización de tal inversión dentro del plazo que para tal efecto establezca el reglamento.

5.7. La diferencia de trato mencionada, se encuentra justificada, por cuanto se trata de un beneficio sujeto a una condición, y con la opción de acogerse ella, a saber: (i) se acoge al beneficio de que tal ingreso no es constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, demostrando que ha invertido la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro; o, (ii) no demuestra la condición, y estarían sujetos a la reglas de los ingresos constitutivos de renta o ganancias ocasionales.

En efecto, por tratarse de una exención, vale decir, de la renuncia al recaudo de un tributo a título de renta o de ganancia ocasional efectivamente causado, el Estado está en la posibilidad de condicionar su aplicación al cumplimiento de una condición, máxime si se tiene en cuenta que no se trata de una imposición, sino de la creación de una opción que el contribuyente está en

libertad de acoger o desechar según su particular conveniencia o voluntad en cada caso concreto.

5.8. Cabe aclarar sin embargo, que en aquellos eventos en los cuales lo recibido a título de indemnización no llegare a superar el valor fiscal correspondiente al bien en relación con el cual se generó dicha indemnización, no habrá lugar a obligación tributaria alguna según las reglas del impuesto a la renta y de ganancias ocasionales, y no se trataría de obtener beneficios tributarios.

“Contrario sensu”, en aquellos eventos en los cuales el monto de la indemnización en dinero o en especie que se reciban en virtud del seguro de daño en la parte correspondiente al daño emergente supere el valor fiscal del bien o bienes directamente relacionados con la indemnización, surge para el contribuyente la posibilidad de optar por el pago del tributo correspondiente a título de renta o de ganancia ocasional, sobre el mayor valor que exista entre el valor fiscal del respectivo bien y el monto de la correspondiente indemnización o, si lo prefiere, —y en eso radica el beneficio establecido en la disposición bajo examen— invertir la totalidad de lo recibido a título de indemnización en la adquisición de bienes iguales o similares a aquellos que eran objeto del seguro y quedar, en consecuencia, exonerado del pago del correspondiente tributo en relación con ese mayor valor recibido a título de indemnización.

En este orden de ideas ha de entenderse, que en todas las situaciones de ausencia del hecho generador del gravamen, no subsiste para el beneficiario, en virtud de lo establecido en la disposición acusada, el deber de invertir la totalidad o parte de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a aquellos cuya destrucción o daño haya dado lugar al pago de la indemnización, para exonerarse así del pago del impuesto, ya que la renta o de ganancia ocasional no llegan a configurarse.

5.9. Tampoco encuentra la Corte que se configura vulneración alguna del principio de libertad económica con la posibilidad que se ofrece al contribuyente de obtener la exoneración del pago del tributo correspondiente a título de renta o de ganancia ocasional, si cumple con la condición de invertir la totalidad de la indemnización en adquirir bienes iguales o semejantes a los

que eran objeto del seguro, por cuanto no se trata de una imposición, sino del ofrecimiento de una alternativa que el contribuyente está en la posibilidad de tomar o desechar, en función de sus propias consideraciones y de su conveniencia patrimonial.

En efecto, con la disposición acusada no solo no se está imponiendo obligación alguna al contribuyente que se encuentre en las circunstancias descritas en dicha norma, sino que se le está brindando una opción que, tal como lo señalan los intervinientes que propenden por la declaración de exequibilidad, nace del interés del Estado: en que las sociedades se capitalicen y trabajen con sus propios recursos; que el beneficiario recupere su patrimonio asegurado y perdido; que, mediante la reinversión en activos iguales o similares, se asegure la continuidad de la actividad económica del sujeto y, demás, garantizar la capacidad contributiva.

En virtud de lo anterior, la Corte declarará la exequibilidad de la disposición contenida en la parte final del artículo 45 del Decreto 624 de 1989.

VII. Decisión

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE la parte final del artículo 45 del Decreto 624 de 1989, que establece: **“Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro”**, por los cargos examinados en la presente sentencia.

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

(1) Constitución Política, artículo 338.

(2) Constitución Política, artículo 363.

(3) Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “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 solo el Legislador puede, buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad, sino que, además, tales principios se predicán 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.

(4) Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

(5) Sentencia C-426 de 2005, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

(6) Sentencia C-989 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

(7) Sentencia C-711 de 2001, M.P. Jaime Araújo Rentería.

(8) Corte Constitucional, Sentencia C-397 de 1994 (M.P. Hernando Herrera Vergara). En este caso la Corte decidió, entre otras cosas, que la norma acusada —el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, parágrafo tercero, parte final—, al referirse a la Nación como único sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía, es discriminatoria, pues le da un tratamiento preferencial en relación con los demás sujetos encargados de la retención, y específicamente, con los demás entes territoriales. La Corte consideró que en este caso la diferencia de trato “no se adecua a ningún propósito constitucional o legal”.

(9) Sentencia C-188 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández.

(10) Corte Constitucional, Sentencia C-188 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En este caso se decidió que el legislador no desconocía el principio de igualdad al conceder una exención a las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo, únicamente cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta (L. 223/95, art. 97, mediante la cual se modif. el E.T., art. 211).

(11) Dijo la Corte: “Las circunstancias del Estado y de los particulares que prestan servicios públicos son diferentes, si se tiene en cuenta la responsabilidad básica, que aquel asume: las empresas privadas gozan en principio de opción —dentro de su libertad de empresa— para escoger los sitios y las condiciones que puedan hacer su actividad más rentable y productiva, al paso que el Estado no puede entrar en distinciones territoriales ni seleccionar los mejores mercados, ya que su función es, según lo dicho, asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos, en especial los domiciliarios, en todo el territorio nacional y a todos sus habitantes. | | Así las cosas, mal puede pensarse que el legislador estuviera obligado a extender a las empresas particulares la exención tributaria en mención, que fue consagrada justamente como elemento integrante de la política general en la prestación de servicios públicos con miras a brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de aquellos y ampliar su cobertura. Esta finalidad social otorga cabal justificación a la diferencia en el trato tributario respecto de las empresas de carácter privado que, no obstante tener el mismo objeto, no tienen a cargo la responsabilidad que sí corresponde al Estado según la Carta”. Corte Constitucional, Sentencia C-188 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández).

(12) Sentencia C-1261 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

(13) Sentencia T-425 de 1992, M.P. Ciro Angarita Barón.

(14) Sentencia C-616 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

(15) Sentencia C-361 de 2002.

(16) Sentencia C-176 de 1996.

(17) Que tiene fundamento en el artículo 365 de la Constitución Política. Ver entre otras la Sentencia C-579/99.

(18) Cuya justificación es el artículo 49 de la Carta, ver por ejemplo la Sentencia C-176/96.

(19) Con base en el artículo 77 de la Carta. Ver la Sentencia C-333/99.

(20) Que tiene por fundamento el artículo 335 de la Carta, en este sentido la C-332/00.

(21) Sentencia C-392 de 2007, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

9.9. Son concurrentes los beneficios de rentas exentas en el caso de sucesiones contemplados en el artículo 307 del E.T.

CONCEPTO 33116 DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2015

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora ADRIANA MENDOZA BARÓN

Calle 64 A No. 57 – 23 Torre 4 Apto. 203 Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100031001 del 05/10/2015

Tema Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores Ganancias ocasionales exentas. Herencias Legados Fuentes Formales.

Estatuto Tributario, artículo 307, numerales 1 y 3.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es fundón de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarías en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Consulta en el escrito de la referencia si en una sucesión se pueden aplicar de manera simultánea, en relación con un mismo inmueble, las exenciones del impuesto a las ganancias ocasionales consagradas en los numerales 1o y 3o del artículo 307 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular, teniendo en cuenta que este Despacho se pronunció en relación con el tema consultado mediante Oficio 49408 de 2014, por constituir

doctrina vigente en la materia, de manera atenta nos permitimos transcribirlo en uno de sus apartes pertinentes:

"... 5. ¿Son concurrentes las exenciones de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario con las señaladas en los numerales 3 y 4 de la misma norma?

El artículo 307 del Estatuto Tributario aparece:

"ARTÍCULO 307. GANANCIAS OCASIONALES EXENTAS. <Artículo modificado por el artículo 104 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las ganancias ocasionales que se enumeran a continuación están exentas del impuesto a las ganancias ocasionales:

1. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT del valor de un inmueble de vivienda urbana de propiedad del causante.

2. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT de un inmueble rural de propiedad del causante, independientemente de que dicho inmueble haya estado destinado a vivienda o a explotación económica. Esta exención no es aplicable a las casas, quintas o fincas de recreo.

3. El equivalente a las primeras tres mil cuatrocientas-noventa (3.490) UVT del valor de las asignaciones que por concepto de porción conyugal o de herencia o legado reciban el cónyuge supérstite y cada uno de los herederos o legatarios, según el caso.

4. El 20% del valor de los bienes y/ derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge supérstite por concepto de herencias y legados, y el 20% de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos jurídicos Inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a dos mil doscientas noventa (2.290) UVT. (...)" (subrayado fuera de texto).

A partir de una lectura de lo transcrito, éste Despacho considera que las exenciones de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario son concurrentes con las señaladas en los numerales 3 y 4 de la misma

norma, al afectar circunstancias disimiles entre sí; pues, mientras las primeras se circunscriben al valor de un inmueble propiedad del causante, sea de vivienda urbana o rural, antes de su correspondiente adjudicación o partición, **las segundas atañen a los bienes y derechos efectivamente recibidos con ocasión de una herencia, legado, entre otros actos jurídicos...**".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

9.10. ¿Son deducibles en el impuesto sobre la renta los gastos de financiación ordinarios, extraordinarios o moratorios distintos a los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones parafiscales?

"E.T. Artículo 11.

(....)

<Inciso 2o. adicionado por el artículo [38](#) de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> **Los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales**, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998."

9.11. Está gravado con el IVA el alquiler de un espacio en una copropiedad de carácter residencial.

OFICIO 16044 DE 2018

(junio 19)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221-000946

Ref.: Radicado 100012416 del 17/03/2018

De conformidad con lo dispuesto en el artículo [20](#) del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta usted si, ¿los servicios de parqueadero para visitantes, parqueadero adicional y estacionamiento de bicicletas, así como el servicio de alquiler del salón comunal en una propiedad horizontal conjunto residencial, se encuentran gravados con el IVA?. Adicionalmente solicita la aplicabilidad respecto a la consulta, de la sentencia [19445](#) de noviembre 23 de 2017 del Honorable Consejo de Estado,

1).- Sea lo primero hacer un recuento sobre la evolución de las normas en materia de renta e IVA frente a la propiedad horizontal, así:

-El artículo [186](#) de la Ley 1607 de 2012, señalaba:

"Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales otorgada mediante el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Los ingresos provenientes de la explotación de los bienes o áreas comunes no podrán destinarse al pago de los gastos de existencia y mantenimiento de los bienes de dominio particular, ni ningún otro que los beneficie individualmente, sin perjuicio de que se invierta en las áreas comunes que generan las rentas objeto del gravamen.

PARÁGRAFO 1. En el evento de pérdida de la calidad de no contribuyente según lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo [19](#) del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 2. **Se excluirán de lo dispuesto en este artículo, las propiedades horizontales de uso residencial.**" resaltado fuera de texto.

-El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 "Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, al que se remite la anterior disposición, establece:

"ARTÍCULO 33. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986....".

El artículo [16](#) del Decreto 1794 de 2013 señalaba (el cual no se encuentra vigente porque tiene por fundamento el artículo [186](#) de la Ley 1607 de 2012, expresamente derogado por la Ley [1819](#) de 2016):

"Artículo [16](#). Responsabilidad en el impuesto sobre las ventas de las personas Jurídicas originadas en la constitución de Propiedad Horizontal. Conforme con lo establecido en el artículo [186](#) de la ley 1607 de 2012 en concordancia con lo previsto en el artículo [462-2](#) del Estatuto Tributario, son responsables del régimen común del impuesto sobre las ventas, las personas jurídicas originadas en la constitución de propiedad horizontal, que destinen algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, a través de la ejecución de cualquiera de los hechos generadores de IVA, entre los que se encuentra la prestación del servicio de parqueadero o estacionamiento en zonas comunes.

Las propiedades horizontales de uso residencial no son responsables del impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio directo de parqueadero o estacionamiento en zonas comunes, con fundamento en lo dispuesto por el parágrafo 2 del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012."

-El artículo 144 de la Ley 1819 de 2016, modificó el artículo 22 del Estatuto Tributario, enunciando dentro de las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y no declarantes, a "las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales".

-El artículo 143 de la citada Ley 1819, a su vez adicionó el artículo 19-5 al Estatuto Tributario, incorporando el nuevo tratamiento tributario en materia del impuesto de renta y de industria y comercio, aplicable a las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan sus bienes, para la explotación comercial o industrial, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 143. Adiciónese un nuevo artículo 19-5 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 19-5. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto de industria y comercio.

PARÁGRAFO. Se excluirán de lo dispuesto en este artículo las propiedades horizontales de uso residenciar.

2).- En segundo lugar, se analizará e interpretará en materia de IVA, cuáles son las normas vigentes:

1) EL artículo [462-2](#) del Estatuto Tributario (vigente), para efectos del impuesto sobre las ventas establece:

"ARTÍCULO [462-2](#). RESPONSABILIDAD EN LOS SERVICIOS DE PARQUEADERO PRESTADO POR LAS PROPIEDADES HORIZONTALES. En el caso del impuesto sobre las ventas causado por la prestación directa del servicio de parqueadero o estacionamiento en zonas comunes por parte de las personas jurídicas constituidas como propiedad horizontal o sus administradores, son responsables del impuesto la persona jurídica constituida como propiedad horizontal o la persona que preste directamente el servicio."

2) "ARTÍCULO 33 de la Ley 675 de 2001. NATURALEZA. Y CARACTERÍSTICAS. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro,... tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales..., en relación con las actividades propias de su objeto social"

3) **ARTÍCULO [482](#) del Estatuto Tributario. LAS PERSONAS EXENTAS POR LEY DE OTROS IMPUESTOS NO LO ESTÁN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas".

El artículo 33 de la Ley 675 de 2001, debe interpretarse armónicamente con el artículo [482](#) del Estatuto Tributario, es por ello que todas las propiedades horizontales que realicen algún hecho generador del IVA, de los consagrados en el artículo [420](#) del E.T y tratándose de servicios diferentes a los señalados en el artículo [476](#) ibídem como excluidos del IVA es responsable y se genera el impuesto.

Frente a las preguntas objeto de la consulta, los conjuntos residenciales son responsables del IVA respecto al servicio de parqueaderos de visitantes o parqueadero adicional o estacionamiento de bicicletas, pues como se puede observar el artículo [462-2](#) del E.T. no trae ninguna excepción frente a la responsabilidad de tal servicio para los conjuntos residenciales.

Ahora bien, el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 debe interpretarse de conformidad con el artículo [482](#) del Estatuto Tributario, por lo tanto cada vez que una propiedad horizontal realice un hecho generador del IVA de los que trata el artículo [420](#) el mismo Estatuto y si la venta del bien o la prestación del servicio no se encuentran expresamente excluidos por los artículos [420](#) y [476](#) ibídem, se genera el impuesto a las ventas y tal conjunto así sea residencial es responsable del impuesto.

En conclusión la exoneración de impuestos nacionales consagrados en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 no opera frente a la responsabilidad del impuesto sobre las ventas de cualquier tipo de propiedad horizontal, frente a la prestación de servicios gravados con el impuesto a las ventas, así se trate del arrendamiento del salón comunal.

Finalmente, en lo pertinente sobre la aplicabilidad de la sentencia número [19445](#) de noviembre 23 de 2017 del Honorable Consejo de Estado, la anterior interpretación se encuentra acorde con la sentencia, en la que se recogió la tesis de la sentencia del 29 de octubre de 2014 del Honorable Consejo de Estado, donde se negó la nulidad del Oficio [11847](#) del 9 de febrero de 2006 y del concepto 61623 del 13 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, en los cuales interpretó que la propiedad horizontal es responsable del IVA por el servicio de parqueadero/El Consejo de Estado considera la sentencia de 2014 como sentencia unificadora (S.U.) para todos los Tribunales Administrativos del país.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

**9.12. Dividendos o participaciones decretados en calidad de exigibles.
Momento en el que deben ser declarados.**

“ARTÍCULO 1.2.1.10.8. Dividendos o participaciones decretados en calidad de exigibles. Para los fines del presente Capítulo y del Capítulo 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del presente Decreto, se entiende por dividendos o participaciones decretados en calidad de exigibles o abonados en cuenta en calidad de exigibles, aquellos cuya exigibilidad por parte de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares puede hacerse efectiva en forma inmediata, porque:

1. La asamblea general u órgano máximo de dirección aprobó la distribución de los dividendos o participaciones y no dispuso plazo o condición para su exigibilidad, o,
2. Habiéndose dispuesto el plazo o condición éste ha expirado o culminado, resultando procedente su cobro.

(Sustituido por el Art. 3 del Decreto 1457 de 2020)

(Adicionado por el Art. 3 del Decreto 2371 de 2019)”

9.13. En qué casos la transferencia de un bien no se considera enajenación y por ende no se genera la retención en la fuente.

“ARTÍCULO 319. APORTES A SOCIEDADES NACIONALES. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para estas, ni el aporte será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. La sociedad receptora del aporte no realizará ingreso o pérdida como consecuencia del aporte, cuando a cambio del mismo se produzca emisión de acciones o cuotas sociales nuevas. En el caso de

colocación de acciones o cuotas propias readquiridas, el ingreso de la sociedad receptora del aporte se determinará de acuerdo con las reglas generales aplicables a la enajenación de activos.

2. Para la sociedad receptora del aporte, el costo fiscal de los bienes aportados será el mismo que tenía el aportante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico del aporte. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en cabeza de la sociedad receptora del aporte, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes aportados, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización.

3. El costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante será el mismo costo fiscal que tenían los bienes aportados al momento del aporte en cabeza del aportante.

4. Los bienes aportados conservarán para efectos fiscales en la sociedad receptora, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para el aportante en el momento del aporte.

5. En el documento que contenga el acto jurídico del aporte, el aportante y la sociedad receptora declararán expresamente sujetarse a las disposiciones del presente artículo y la Administración Tributaria podrá solicitar de cada uno de ellos el cumplimiento de las condiciones aquí establecidas según le apliquen.

PARÁGRAFO 1o. Para efectos mercantiles y contables se tendrá como valor del aporte el asignado por las partes de acuerdo con las normas mercantiles y contables.

PARÁGRAFO 2o. El aportante realizará un ingreso sometido al impuesto sobre la renta y complementarios cuando enajene las acciones o cuotas recibidas como consecuencia del aporte. Dicho ingreso se determinará de acuerdo con las normas generales en materia de enajenación de activos.

PARÁGRAFO 3o. La sociedad receptora del aporte realizará un ingreso sometido al impuesto sobre la renta y complementarios cuando enajene los bienes recibidos a título de aporte. Dicho ingreso se

determinará de acuerdo con las normas generales en materia de enajenación de activos.

PARÁGRAFO 4o. Si la sociedad receptora enajena los activos recibidos a título de aporte, que tengan el carácter de activos fijos, dentro de los dos (2) años siguientes al aporte, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichos activos.

PARÁGRAFO 5o. Si el aportante enajena las acciones o cuotas de participación recibidas como consecuencia del aporte dentro de los dos (2) años siguientes al mismo, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichas acciones o cuotas de participación.

PARÁGRAFO 6o. En el caso de los aportes de industria, el costo fiscal que tendrá el aportante respecto de las acciones o cuotas de participación que le sean emitidas, si fuere el caso, será el valor intrínseco de dichas acciones o cuotas de participación una vez hecha la emisión, el cual deberá ser reconocido por el aportante como ingreso en especie por la prestación de los servicios. Dicho valor constituirá gasto deducible para la sociedad receptora, siempre que se cumplan los requisitos generales para la deducibilidad del gasto, y se practiquen las retenciones en la fuente por concepto de impuestos y contribuciones parafiscales, si aplicaren.”

9.14. ¿En el caso de haberse solicitado la provisión individual de cartera, se puede pedir en forma concurrente la provisión general?

Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor:

“PROVISIÓN GENERAL.

ARTÍCULO 1.2.1.18.21. *Provisión general.* Los contribuyentes que lleven contabilidad de causación y cuyo sistema de operaciones origine regular y permanentemente créditos a su favor, tendrán derecho a

que se les deduzca de su renta bruta, por concepto de provisión general para deudas de dudoso o difícil cobro, un porcentaje en la cartera vencida, así:

El cinco por ciento (5%) para las deudas que en el último día del ejercicio gravable lleven más de tres (3) meses de vencidas, sin exceder de seis (6) meses.

El diez por ciento (10%) para las deudas que en el último día del ejercicio gravable lleven más de seis (6) meses de vencidas sin exceder de un (1) año.

El quince por ciento (15%) para las deudas que en el último día del ejercicio gravable lleven más de un (1) año de vencidas.

PARÁGRAFO 1. Esta deducción sólo se reconocerá cuando las deudas y la provisión estén contabilizadas y el contribuyente no haya optado por la provisión individual.

PARÁGRAFO 2. El contribuyente que en los años anteriores haya solicitado la provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro y opte por la provisión general de que trata este artículo, deberá hacer los ajustes correspondientes."

9.15. ¿Cómo opera la devolución de retenciones practicadas en exceso o en forma impropia?

REINTEGRO DE VALORES RETENIDOS EN EXCESO.

“ARTÍCULO 1.2.4.16. Reintegro de valores retenidos en exceso. Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo periodo en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar.

Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los periodos siguientes.

Para que proceda el descuento el retenedor deberá anular el certificado de retención en la fuente, si ya lo hubiere expedido y conservarlo junto con la solicitud escrita del interesado.

Cuando el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente.

Tratándose de retenciones en la fuente a título de impuesto de timbre nacional que se hayan practicado en exceso o indebidamente, el agente retenedor podrá, en lo pertinente, aplicar el procedimiento previsto en este artículo. Con tal finalidad, el afectado acreditará las circunstancias y pruebas de la configuración del pago en exceso o de lo no debido en relación con el impuesto objeto de la retención que motiva la solicitud y procederá la devolución, siempre y cuando no haya transcurrido el término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, contado a partir de la fecha en que se practicó la retención.

Las sumas objeto de devolución de las retenciones en la fuente a que se refiere el inciso anterior, podrán descontarse del monto de las retenciones que por otros impuestos estén pendientes por declarar y consignar en el periodo en el que se presente la solicitud de devolución.

(Artículo 6, Decreto 1189 de 1988. Adicionados dos incisos por el artículo 1 del Decreto 2024 de 2012)".
