**CONCEPTO N° 045336**

**23-07-2013**

**DIAN**

Doctor

**CAMILO TORRES ROMERO**

Bogotá

**Tema:** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores:** Ganancia Ocasional

**Fuentes formales:**

Estatuto Tributario [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) Parágrafo transitorio

Ley 1607 de 2012 artículo 163

Corte Constitucional sentencias C-527 de 1996, C-878 de 2011, C-785 de 2012 y C-818 de 2012. Gacetas del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012, 829 del 22 de noviembre de 2012, 891 del 7 de diciembre de 2012, 913 del 10 diciembre de 2012 y 914 del 11 de diciembre de 2012

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿Cuál es la tarifa aplicable a las personas jurídicas para el año gravable 2012 por concepto de ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes consagrada en el parágrafo transitorio del [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario, parágrafo adicionado por el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012?

**TESIS JURÍDICA:**

La tarifa aplicable a las personas jurídicas para el año gravable 2012 por concepto de ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes, consagrada en el parágrafo transitorio del [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario, es del 33%.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

En el escrito de la referencia, solicita la revisión de los oficios 11267 del 20 de febrero de 2013 y 0204175 del 17 de abril de 2013, los cuales atendieron la consulta sobre la tarifa aplicable para el año gravable 2012 por concepto de ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes, consagrada en el parágrafo transitorio del [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario el cual fue modificado por el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012.

A través de estos oficios la Coordinación de Relatoría de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina informó a los consultantes que se debía tener en cuenta el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012, así como el instructivo de la Declaración de Renta del año gravable 2012, el cual en el aparte correspondiente al renglón 85 señaló que las personas jurídicas y asimiladas deben liquidar el impuesto a la tarifa única del treinta y tres por ciento (33%), prevista en el [artículo 313](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=391) del Estatuto Tributario.

La solicitud de revisión se basa en los siguientes argumentos:

a. La respuesta dada mediante los oficios materia de revisión al citar el contenido del instructivo de la Declaración de Renta del año gravable 2012 correspondiente al renglón 85 omiten apartes que de tenerse en cuenta llevarían a concluir que la tarifa del 33% solamente corresponde al valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos revisables.

b. Estos oficios no tuvieron en cuenta los argumentos planteados en la exposición de motivos, ni en las ponencias presentadas para primer y segundo debate de la Ley 1607 de 2012, de cuyo análisis se concluye que la tarifa aplicable para el año gravable 2013 es del 10% y no del 33%.

c. No se tuvo en cuenta que los hechos referidos en el parágrafo transitorio del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 están previstos en una disposición de carácter excepcional y transitorio y por lo tanto están gravados a la tarifa del 10%.

d. La respuesta dada mediante los oficios materia de revisión no dio aplicación a los principios de favorabilidad y retroactividad in bonus y vulneraron los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

**Al respecto, se considera.**

**El artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 agregó un parágrafo transitorio al**[**artículo 239-1**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014)**del Estatuto Tributario**

“(…)

Parágrafo transitorio. Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán incluir como ganancia ocasional en las declaraciones de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013 únicamente o en las correcciones de que trata el [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) de este Estatuto, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como ganancia ocasional y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni renta líquida gravable, siempre y cuando no se hubiere notificado requerimiento especial a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales detecte activos omitidos o pasivos inexistentes, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

En cualquier caso, los activos omitidos que se pretendan ingresar al país, deberán transferirse a través del sistema financiero, mediante una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera, y canalizarse por el mercado cambiario.

(…)"

De conformidad con la norma anteriormente citada tenemos que los contribuyentes del impuesto de renta podrán incluir como ganancia ocasional en sus declaraciones de los años gravables 2012 y 2013 los activos omitidos y pasivos inexistentes originados en períodos cuya declaración ya se encuentra en firme, sin generar renta por comparación patrimonial ni renta líquida gravable, siempre que a la fecha no se haya notificado requerimiento especial por este concepto.

Este parágrafo transitorio hace parte del [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) que es el régimen general y permanente para el tratamiento de la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes, el cual permite incluirlo como renta líquida gravable en la declaración estos valores, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

"En ambos casos el tratamiento de la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes deben estar originados en períodos no revisables, precisión que es importante pues el consultante considera que la tarifa del 33% únicamente corresponde al valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos revisables.

Así las cosas, lo planteado en los oficios materia de revisión dio cumplimiento a lo consagrado en el artículo 163 la Ley 1607 de 2012 y a la regla de interpretación consagrada en el artículo 27 del Código Civil que establece:

"Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu."

Lo particular del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 en relación al [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario, es que la medida transitoria que trae el artículo 163 permite incluir como ganancia ocasional el valor de los activos omitidos o los pasivos inexistentes, a diferencia de lo establecido en el [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) que lo incluye como renta líquida gravable en la declaración de renta.

Sobre la tarifa del impuesto de ganancias ocasionales, es preciso señalar que esta cambió con ocasión de la expedición de la Ley 1607 de 2012 de conformidad con lo señalado en los artículos 106 y 107:

"Artículo 106. Modifíquese el [artículo 313](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=391) del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

[Artículo 313](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=391). Para las sociedades y entidades nacionales y extranjeras. Fíjase en diez por ciento (10%) la tarifa única sobre las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas, y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes. La misma tarifa se aplicará a las ganancias ocasionales de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras.

**Artículo 107. Modifíquese el**[**artículo 314**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=392)**del Estatuto Tributario, el cual quedará así:**

[**Artículo 314**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=392)**. Para personas naturales residentes. La tarifa única del impuesto correspondiente a las ganancias ocasionales de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes personas naturales residentes en el país y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, es diez por ciento (10%)."**

**La aplicación de la tarifa del impuesto ganancia al 10% a partir del año gravable 2013 se ciñe a lo señalado en el artículo 363 de la Constitución Política, el cual establece de manera clara que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad.**

Igualmente el artículo 338 Superior consagra que tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Lo anterior significa que si bien es principio normativo general que las leyes rigen a partir de su promulgación de manera que sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo (artículos 52 y 53 del Código de Régimen Político y Municipal), también lo es que en materia tributaria la Constitución Política ha consagrado la irretroactividad de las normas tributarias y su aplicación a partir del período que comience después de iniciar su vigencia, cuando su base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado.

Estas disposiciones tienen por objeto que los sujetos de la obligación tributaria actúen bajo reglas claras, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados en virtud de una norma jurídica.

Frente al principio de irretroactividad anteriormente analizado, el consultante en su escrito señala que los oficios materia de revisión no dieron aplicación a los principios de favorabilidad y retroactividad in bonus, los cuales han sido estudiados por la Corte Constitucional en sentencias como la C-577 de 1996 Magistrado Ponente Jorge Arango Mejía, C-878 de 2011 y C-818 de 2012 Magistrado Ponente Juan Carlos Henao Pérez y C-785 de 2012 MP Jorge Iván Palacio.

Sobre el particular la Corte Constitucional en sentencia C-527 de 1996 señaló:

“(…)

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

(...)"

Este análisis constituye el argumento principal de las providencias citadas por el consultante, de donde se establece que el Alto Tribunal en materia tributaria permite la aplicación de normas favorables en el mismo período con el objeto de evitar al contribuyente un aumento en su tributación, **lo que para el caso del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 no resulta aplicable.**

En efecto, tanto el [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario como el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 consagran la posibilidad de incluir activos omitidos y pasivos inexistentes sin que se genere renta por comparación patrimonial, en un caso como renta líquida gravable y en el otro como ganancia ocasional**, razón por la cual no estamos frente a normas que impliquen mayores cargas para el contribuyente sobre las cuales tenga que aplicarse el principio de favorabilidad.**

En el caso del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 el mismo legislador permitió que sobre hechos ya consolidados en el año gravable 2012 se puedan como ganancia ocasional activos omitidos y pasivos inexistentes, beneficio de carácter temporal que debe sujetarse a los principios de irretroactividad y legalidad del tributo, consagrados en la Constitución Política.

Así las cosas, los contribuyentes del impuesto de renta que decidan acogerse a este beneficio deberán tener en cuenta las tarifas del impuesto de ganancia ocasional aplicables para el impuesto de ganancias ocasionales para los años gravables 2012 y 2013, **con la precisión que la tarifa fue reducida para el período gravable 2013.**

Bajo esta interpretación se busca garantizar los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, pues se establecen reglas de juego claras para la Administración y los contribuyentes.

El consultante en su escrito señala que los oficios materia de revisión no se tuvieron en cuenta los argumentos planteados en la exposición de motivos, ni en las ponencias presentadas para primer y segundo debate de la Ley 1607 de 2012 y que en sentir del consultante permite concluir que la tarifa aplicable para el año gravable 2013 es del 10% y no del 33%.

En ese orden de ideas y en virtud de la regla de interpretación consagrada en el inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, es oportuno revisar los antecedentes del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012.

Una vez revisada la exposición de motivos (Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012), el informe de ponencia para primer debate (Gaceta del Congreso No. 829 del 22 de noviembre de 2012) y segundo debate (Gacetas del Congreso No. 913 y 914 del 10 y 11 de diciembre de 2012), así como el texto definitivo aprobado en primer debate (Gaceta del Congreso No. 891 del 7 de diciembre de 2012).

De la lectura de los antecedentes tenemos que el artículo no hizo parte del texto propuesto inicialmente, razón por la cual no hay una explicación en la exposición de motivos sobre esta norma. Este artículo se incorporó en el texto definitivo aprobado en primer debate como el artículo 140 de ese proyecto de ley, sin que se encuentren consignadas explicaciones sobre su inclusión.

Una vez incluido este artículo en el texto del proyecto de ley que surtió el trámite legislativo, se le hicieron precisiones, como la consignada en el informe de ponencia para segundo debate que nos permitimos citar a continuación:

“(…)

Ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes

Se incluye en la redacción, que como condición de procedibilidad del tratamiento que establece la norma se debe verificar que no se haya notificado requerimiento especial al contribuyente que quiera hacer uso de la misma. Esto, con el fin de que puedan usarla únicamente quienes no hayan empezado un proceso de vía gubernativa con la Administración.

Adicionalmente se incorpora un parágrafo en el que se incluye la garantía de no generar sanciones cambiarias para quienes hagan uso de este tratamiento.

(...)“

Como se observa sobre la tarifa aplicable por concepto de ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes no hay registro en los antecedentes de la Ley 1607 de 2012 que permita afirmar, como lo hace el consultante, que la voluntad del legislador era que para el año gravable 2012 se aplicara la tarifa del 10% y no del 33%, **en consecuencia se reitera que en virtud de los principios irretroactividad y legalidad del tributo deberán observarse las tarifas aplicables para el impuesto de ganancias ocasionales para los años gravables 2012 y 2013.**

En los términos anteriores se reitera la doctrina expuesta en los oficios 11267 del 20 de febrero de 2013 y 0204175 del 17 de abril de 2013.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUÍZ DE VILLALOBOS**

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_