**OFICIO Nº 024178**

**20-08-2015**

**DIAN**

Bogotá D.C.

100208202- 0764

**Radicado:** 000163 de 10 de Marzo de 2015

**Tema:** Impuesto sobre la Renta y Complementarios; IMPUESTO A LA RIQUEZA

**Descriptores:** Personas Naturales Nacionales no Residentes; BASE DEL IMPUESTO A LA RIQUEZA; SOBRETASA AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD – CREE; Costos y Deducciones; Patrimonio Líquido Gravable; Trabajadores Independientes; Trabajadores - Por Cuenta Propia

**Fuentes Formales:** Ley 1739 de 2014, Artículos 2, 3, 4, 15, 16, 22, 24, 29, 77; Ley 1607 de 2012, Artículo 33; Decreto 1070 de 2013, Artículo 4; Resolución 000044 de 2015 mayo 8; Estatuto Tributario, Artículos 265, 266, 331, 340, 334.

Cordial Saludo:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección 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 Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Procede a responder este despacho las preguntas por usted planteadas en el mismo orden en el que fueron presentadas.

**I. En el caso de que se posea riqueza indirectamente en el país ¿se debe efectuar un estudio sobre las funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidos a ellos?**

Al respecto es preciso señalar que este despacho en Concepto 0428 del 11 de Mayo de 2015 señaló respecto de este punto lo siguiente:

*“Con el fin de delimitar los supuestos que se pueden dar en el análisis de este apartado, resulta necesario abordar el mismo de conformidad con los elementos relativos a la sujeción pasiva del Impuesto a la riqueza desarrollados en el artículo 1° de la Ley 1739 de 2014:*

·      ***Primer supuesto:***

*Personas naturales, nacionales o extranjeras que no tengan residencia en el país, y sociedades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de establecimientos permanentes*

*Para efectos de la determinación de la base gravable de los sujetos pasivos del Impuesto a la riqueza aquí analizados, el parágrafo 6 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014 señala que:*

***“PARÁGRAFO 6o.*** *En el caso de las personas naturales sin residencia en el país y las sociedades y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o sucursal en Colombia, la base gravable corresponderá al patrimonio atribuido al establecimiento o sucursal de conformidad con lo establecido en el artículo 20-2 del Estatuto Tributario.*

*Para efectos de la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que se tienen en cuenta al establecer el patrimonio atribuible a un establecimiento permanente o sucursal durante un año o período gravable, se deberá elaborar un estudio, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones desarrolladas, activos utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte”*

*Por consiguiente a efectos de determinar la base gravable del Impuesto a la riqueza, tanto el patrimonio bruto como las deudas asociadas a éste, los obligados deberán realizar un estudio, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones desarrolladas, activos utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte, atendiendo para ello los supuestos previstos en el Decreto 3026 de 2013.*

*Finalmente para efectos del reconocimiento de las deudas atribuidas al establecimiento permanente, una vez realizada la respectiva atribución de que trata el parágrafo 6 del artículo 4° la Ley 1739 de 2014 y de conformidad con lo señalado con antelación, es requisito, según lo expuesto en el artículo 283 del Estatuto Tributario que las mismas se encuentren debidamente respaldadas por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas por la contabilidad del establecimiento permanente, esto en concordancia con los parámetros previstos en el artículo 20-2 del Estatuto Tributario.*

·      ***Segundo supuesto:***

*Personas naturales, nacionales o extranjeras que no tengan residencia en el país, y sociedades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país.*

*A efectos de la determinación de los activos que conforman el patrimonio bruto y las deudas asociadas por parte de los sujetos pasivos del Impuesto a la riqueza personas naturales y extranjeras sin residencia en el país, y sociedades extranjeras que posean riqueza directamente en el país en los términos de la Ley 1739 de 2014, deberán atender lo previsto en los artículos 265 y 266 del Estatuto Tributario, los cuales señalan para efectos patrimoniales que bienes se entienden poseídos en el país:*

*1. “Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país.*

*2. Las acciones y derechos sociales en compañías u otras entidades nacionales.*

*3. Las acciones y derechos sociales de colombianos residentes en el país, en compañías u otras entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras empresas o personas, tengan negocios o inversiones en Colombia.*

*4. Los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios.*

*5. Los fondos que el contribuyente tenga en el exterior vinculados al giro ordinario de sus negocios en Colombia, así como los activos en tránsito”.*

*En consecuencia, para efectos de determinar los bienes y derechos que integran el patrimonio bruto de los sujetos pasivos analizados en este aparte deberán tener en cuenta las reglas establecidas en los artículos 265 y 266 del Estatuto Tributario.*

*Ahora bien, respecto de la posesión de deudas para determinar el respectivo patrimonio líquido, de conformidad con la finalidad del artículo 1 de la Ley 1739 de 2014 la cual era para las sociedades extranjeras el gravar la posesión de riqueza poseída de manera directa en el país, aplicando para ello el resultado señalado en el supuesto anterior, resulta, aplicando criterios de justicia y equidad, que para efectos de la determinación del patrimonio líquido de este tipo de contribuyentes puedan restarse como deudas aquellas poseídas directamente en el país, vgr, como puede suceder en aquellos casos en donde el acreedor resulte ser un residente fiscal Colombiano*”

**2. ¿Cómo determina la administración que una disolución y liquidación obedece a propósitos defraudatorios?**

A efectos de dar alcance a la presente consulta, de manera general procede este despacho a definir el concepto de Fraude a la Ley, para ello es menester acudir a la definición que se ha dado por parte de la Corte Constitucional al respecto quien ha señalado en sentencia C-258 de 2013 lo siguiente:

*“A juicio de la Sala quien actúa en fraude a la ley, ejecuta actos que guardan fidelidad al texto de la norma o que se desprenden de una interpretación en apariencia razonable de ella, pero que en realidad eluden el sentido de las disposiciones y conducen a resultados que desbordan la naturaleza y finalidades de la respectiva institución jurídica.*

*Tales actos pueden o no tener lugar por la voluntad del agente. Por ello el fraude a la ley no debe confundirse con el fraude susceptible de sanción penal o de otra naturaleza. En su dimensión objetiva, el fraude a la ley únicamente requiere que exista un aprovechamiento de las opciones hermenéuticas que se desprenden de una regla, para hacerla producir resultados incompatibles con el ordenamiento jurídico apreciado en su conjunto”.*

El fraude a la Ley entonces resulta ser aquella actuación amparada por el ordenamiento jurídico a través de una norma de cobertura, cuya única finalidad es eludir la aplicación de un régimen jurídico (norma defraudada), desviando los efectos de la norma utilizada como cobertura.

En el supuesto de hecho planteado en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Ley 1739 de 2014 en aquellos casos en donde los contribuyentes decrete la disolución y liquidación de una sociedad con el propósito de defraudar a la administración tributaria, la norma parte se la estructura de las siguientes premisas de:

1. La utilización de la figura de la disolución y liquidación de sociedades como norma de cobertura.

2. La liquidación del patrimonio previsto como consecuencia de la disolución, con el fin de disminuir su riqueza y de manera correlativa eludir el pago del Impuesto a la Riqueza (norma defraudada).

Por consiguiente, y para efectos de la determinación de la defraudación de la norma fiscal a través de la utilización de las normas aplicables del régimen societario, la administración tributaria no deberá demostrar el ánimo o intención de defraudar el régimen tributario, sino simplemente deberá constatar que la disolución y la consecuente liquidación en cuanto su finalidad no se enmarca dentro de las causales previstas en el 218 de la Legislación comercial.

Es decir, si en los procesos de fiscalización adelantados por la administración se demuestra que a pesar de cumplirse los requisitos del artículo 218 de manera netamente objetiva, la verdadera finalidad era la elusión del pago, la administración tendrá la facultad de re- caracterizar la operación como si la misma para efectos fiscales no hubiera nacido a la vida jurídica.

Un ejemplo significativo, podría llegar a ser:

La disolución y liquidación de la sociedad X cuyo objeto social es Producción de Petróleo, con los accionistas *w, y, z* durante el interregno de tiempo de 26 de Diciembre a 1 de Enero de 2015, amparado en alguna de las causales del 218 del Código de Comercio.

El de 2 de Enero de 2015 se constituye la sociedad X’ cuyo objeto social es la producción de petróleo por parte de los accionistas *w, y, z*.

En este caso se observa, que si bien puede estar la disolución amparada por el régimen societario del artículo 218 del Código de Comercio, con la constitución de la sociedad X’ por parte de los mismos socios y con idéntico objeto social, se entiende de suyo que la utilización de la norma societaria resulto ser de cobertura, a efectos de defraudar la norma fiscal, caso en el cual la administración tributaria podrá enervar sus efectos y entender como consecuencia de ello la realización del Hecho generador del Impuesto a la riqueza.

**3.** **Lo señalado en el inciso 2 del parágrafo del artículo 3 de la ley 1739 de 2014 ¿debe entender simplemente para efectos de la sujeción pasiva, o debe entenderse igualmente para efectos del hecho generador y base gravable? y 4) Si una persona natural con 800 millones de patrimonio, decide el 26 de diciembre decide constituir una SAS con 300 millones (de los 800 de su patrimonio) ¿es sujeto pasivo del impuesto a la riqueza? ¿cuál es su base gravable? ¿800 o 300 millones?**

Procede este despacho a resolver los puntos 3 y 4 de su consulta bajo el entendido que la misma tienen una conexidad intima, como consecuencia de ello es preciso señalar que el parágrafo del artículo 3 de la Ley 1739 de 2014 señala que:

**“PARÁGRAFO.** Para determinar la sujeción pasiva a este impuesto, las sociedades que hayan llevado a cabo procesos de escisión y las resultantes de estos procesos, a partir de la vigencia de la presente ley y hasta el 1o de enero de 2015, deberán sumar las riquezas poseídas por las sociedades escindidas y beneficiarias, a 1o de enero de 2015.

Para determinar la sujeción pasiva a este impuesto, las personas naturales o jurídicas que hayan constituido sociedades a partir de la vigencia de la presente ley y hasta el 1o de enero de 2015, deberán sumar las riquezas poseídas por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las sociedades constituidas a 1o de enero de 2015, teniendo en cuenta en este último caso la proporción en la que participan los socios en las sociedades así constituidas”

A efectos de la interpretación de esta norma la misma tiene una triple dimensión a saber:

1. Determina la sujeción pasiva en el Impuesto a la riqueza en aquellos supuestos en donde los obligados fiscales, por un lado personas jurídicas y por otro personas naturales, proceden a realizar una separación de su riqueza ya sea mediante escisiones o creaciones de sociedades nuevas.

2. Como corolario de lo anterior si como efectos de la separación de riquezas, tanto la sociedad escindida como la beneficiaria, las persona natural o jurídica constituyente y la sociedad constituida, por efectos de la suma de cada una de sus riquezas cumplen con el supuesto del artículo 3 que da lugar nacimiento a la obligación de pago del Impuesto a la riqueza, es decir la posesión de aquel concepto igual o superior a $1.000 millones de pesos a 1 de Enero de 2015.

3. Por consiguiente, una vez determinada la sujeción pasiva y la forma de determinar para este tipo de obligados el hecho generador de la norma, la misma disposición prevé que la manera de determinar la base gravable resulta de la suma de las riquezas:

a) Poseídas por las sociedades escindidas y beneficiarias, a 1o de enero de 2015.

b) Riquezas poseídas por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las sociedades constituidas a 1o de enero de 2015.

Las dimensiones acá expuestas de la disposición analizada permiten determinar la incidencia en el nacimiento de la obligación tributaria, en lo que respecta del Impuesto a la riqueza, para un supuesto de hecho especial, es decir para, las “sociedades que hayan llevado a cabo procesos de escisión y las resultantes de estos procesos“ o para “las sociedades que hayan llevado a cabo procesos de escisión y las resultantes de estos procesos“, a quienes para efectos de determinar su sujeción al pago de la exacción y correlativa determinación, señala la Ley un procedimiento especial, encaminado a la suma de riquezas poseídas por las sociedades escindidas y beneficiarias, y por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las sociedades constituidas a 1o de enero de 2015.

Ahora bien a efectos metodológicos supongamos una sociedad X con una riqueza a 26 de Diciembre de 2013 de Mil quinientos Millones de Pesos, y decide constituir una sociedad x’ a quien le atribuye una riqueza de 800 Millones, disminuyendo X su riqueza a 700 millones.

Por efectos de la disposición analizada se concluye que:

1. La sociedad X y x’ se encuentran dentro del supuesto objetivo de la norma. - Riquezas poseídas por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las sociedades constituidas a 1o de enero de 2015-.

2. A efectos de determinar la sujeción del pago de la exacción, la norma señala que sumar las riquezas poseídas por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las sociedades constituidas a 1o de enero de 2015, luego en este caso se deberá sumar la riqueza de X y x’ que será de Mil quinientos Millones de pesos, luego de conformidad con lo previsto en el inciso 1° artículo 3 de la Ley 1739 de 2014 estará obligado al Impuesto a la riqueza.

3. Determinada la sujeción en el Impuesto a efectos de su cuantificación resulta a penas lógico que la fórmula que determina la obligación de pago, se extienda para este evento luego la base gravable será la que resulte de las sumas de riquezas de sociedad constituyentes y constituida.

**5. (Sic) En el caso de operaciones activas de crédito, un proveedor extranjero al que le adeudo más de 1.000 millones ¿debe venir a Colombia, abrir una cuenta corriente, sacar RUT y presentar la declaración de impuesto a la riqueza?**

Al respecto resulta relevante señalar que la resolución 000044 del 8 de Mayo de 2015 determina el procedimiento aplicable para las personas naturales, nacionales o extranjeras y las sociedades y entidades extranjeras, luego para efectos de esta respuesta adjuntamos copia de la misma para su respectivo conocimiento.

**6. En el caso de que una caja de compensación familiar tenga un activo que utilice tanto para actividades comerciales como las de su objeto. ¿ese activo suma para determinarla base gravable del impuesto a la riqueza?**

La Dirección de Gestión jurídica en concepto 0428 del 11 de Mayo de 2015 señaló:

“El parágrafo primero del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014 señala que:

“La base gravable, en el caso de las cajas de compensación, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, estará constituida por el valor del patrimonio bruto del contribuyente poseído a 1o de enero de 2015, a 1o de enero de 2016 y a 1o de enero de 2017 menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esas mismas fechas, siempre que, tanto el patrimonio bruto como las deudas, se encuentren vinculados a las actividades sobre las cuales tributan como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios”.

Para las cajas de compensación, sujetas al Impuesto a la Riqueza, la Ley 1739 estableció una base especial en donde sólo será gravable el patrimonio bruto y las deudas afectas a las actividades por las cuales es contribuyente del Impuesto de la renta y complementarios, esto atendiendo el criterio orientador de la Sentencia C- 890 de 2012, que declaró Exequibles los artículos 17 de la Ley 863 de 2003 y 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006, bajo el entendimiento de que los recursos parafiscales administrados por las Cajas de Compensación Familiar y los destinados a la atención del derecho a la salud, en los términos de la Ley 100 de 1993, no son objeto de gravamen alguno.

En consecuencia, para determinar la base gravable del Impuesto a la riqueza cuando se realizan actividades mixtas, que generan Ingresos gravados con el Impuesto sobre la renta (v.gr., actividades comerciales, y actividades propias de su objeto), debe establecerse una proporción consistente en tomar:



**6. (Sic) ¿Cómo debe entenderse la remisión de que trata el artículo 15 de la ley 1739 de 2014?**

El artículo 15 de la Ley 1739 de 2014 señala que:

**“Artículo 22-4. Remisión a las normas del impuesto sobre la renta.** Para efectos del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) será aplicable lo previsto en el Capítulo XI del Título I del Libro I, en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario Nacional, y en las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta siempre y cuando sean compatibles con la naturaleza de dicho impuesto.”

A efectos de la interpretación de este artículo es menester manifestar que en concepto 00920 de 2015, este despacho determinó la naturaleza de las remisiones en materia tributaria señalando:

“Las normas de reenvío o de remisión en el ordenamiento jurídico resulta ser disposiciones integradoras del ordenamiento, cuya finalidad esencial es otorgarle alcance y finalidad a efectos de su aplicación y en este sentido lo ha entendido la Corte Constitucional Colombiana en Sentencia C-569 de 2000:

“De nada sirve el ejercicio de interpretación que se reduce a los límites de una sola disposición –v.gr. el artículo acusado-, cuando la adecuada compresión de dicho precepto depende de la integración de artículos contenidos en otras regulaciones. El ordenamiento jurídico presenta con frecuencia normas incompletas, cuyo contenido y finalidad deben articularse junto a otras reglas; sólo de este modo es posible superar supuestas incongruencias al interior de un orden normativo. La integración de normas jurídicas, por virtud de la remisión que hace una de ellas, sólo es concebible en la medida en que dicha operación completa el sentido de disposiciones que **dependen mutuamente para su cabal aplicación**. No se trata de una manera analógica de interpretar el derecho, o de extender el imperio de alguna disposición a asuntos no contemplados por el ordenamiento legal.”

En consecuencia, la remisión de que trata la disposición objeto de examen hace referencia de manera exclusiva a aquellas disposiciones del Impuesto sobre la renta son necesarias para el cabal entender de las disposiciones del CREE.

Así las cosas NO debe confundirse la remisión como criterio integrador del ordenamiento jurídico, con la analogía, como herramienta encaminada a llenar vacíos dejados por el legislador en determinada materia, por lo que la remisión parte de la base de un régimen previamente regulado en la Ley, mientras que la analogía no.

Por consiguiente a efectos de ilustración, la remisión a las Normas del Impuesto sobre la renta que hace la disposición analizada, por ejemplo para efectos de los Ingresos no constitutivos de renta y Ganancia ocasional aplicable en él CREE, hace referencia a las normas que la desarrollan, es decir a los decretos reglamentarios y demás disposiciones que lo desarrollan, *vgr:*

El Artículo 45 del Estatuto señala que las indemnizaciones por seguro de daño, en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, esta disposición de conformidad con lo señalado en el Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es aplicable con todo su rigor al CREE, luego, para su cabal entender y por efectos de la remisión realizada en la Ley 1739 debe entenderse que la misma hace referencia al régimen que desarrolla esta disposición para efectos del Impuesto sobre la renta, es decir, los decretos reglamentarios que lo integran como puede ser el Decreto 353 de 1984; Art. 30.

**7. ¿Qué se entiende por dividendos o participaciones "percibidos"?**

Los Artículos 16 y 29 de la Ley 1739 de 2014, señalan respectivamente que:

“Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso

La expresión percepción señalada en la norma de conformidad con lo establecido en el artículo 27 del Código Civil, el cual dispone que las disposiciones jurídicas han de interpretarse en su sentido literal, debe entenderse como los efectivamente recibidos por parte de los contribuyentes inmersos dentro del supuesto factico acá analizado.

Por consiguiente, la expresión percepción de que trata esta disposición hace referencia a los dividendos efectivamente recibidos por parte del contribuyente nacional.

**8. En el caso de un consorcio conformado por una persona natural y una jurídica. ¿Cuándo debe cumplir la condición de estar exonerado de aportes la persona natural? ¿al constituir el consorcio? ¿al liquidar el consorcio? O ¿durante la duración del consorcio?**

A efectos de la interpretación cabal de esta disposición, es pertinente señalar que la norma no hace distinción al momento en que deben, las personas naturales estar exentas del pago de los aportes parafiscales, más sin embargo, no debe perderse de vista que la finalidad del Impuesto sobre la renta para la Equidad- CREE- es la sustitución de la carga parafiscal asociada mediante un Impuesto asociado a la Renta y de manera correlativa estimular la generación de empleo.

Así las cosas, al momento de la constitución del consorcio, y a efectos de la exoneración del pago de los aportes, las personas naturales deberán cumplir el requisito de que trata la norma para efectos de su exoneración, al momento de la constitución del Consorcio.

Igualmente, no debe perderse de vista que el fundamento de la extensión del régimen acá analizado obedecía a la transparencia, al entender que los miembros del consorcio por efectos de la sujeción pasiva en el CREE estaban exonerados del pago de aportes, mal haría la Ley en no reconocer esta situación y considerar que el consorcio a pesar de no ser contribuyente del Impuesto está obligado a asumir la carga parafiscal, cuando quienes lo constituyen son contribuyentes del CREE.

Por lo que, en el caso de las personas naturales a pesar de que no son contribuyentes del CREE el régimen acá descrito debe aplicar de manera igual y correlativa a todos los miembros que le constituyan, a efectos de no generar inequidades o distorsiones en su aplicación, luego si las personas jurídicas para efectos de este régimen deben ser contribuyentes del CREE y como consiguiente de ello beneficiarios de la Exoneración, mal haría vía de interpretación diferentes a las personas naturales.

**9. La sobretasa al CREE, puede ser objeto de autorretención en la fuente de conformidad con el artículo 24 de la ley 1739 de 2014?**

**R/** Este despacho ha considerado en concepto 00920 de 29 de Julo de 2015 señaló que “El artículo 24 de la Ley 1739 señala que:

**“ARTÍCULO 24. REGLAS APLICABLES.** La sobretasa al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su anticipo, además de someterse a lo dispuesto en el artículo 11113 de la presente ley, se someterá a las reglas previstas para el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) relacionadas con su determinación, declaración, pago y sistema de retención en la fuente”.

El artículo 24 de la Ley 1739 resulta ser una norma de reenvío o de remisión a las disposiciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, a efectos de determinar el régimen jurídico aplicable a la Sobretasa del CREE.

Las normas de reenvío o de remisión en el ordenamiento jurídico resulta ser disposiciones integradoras del ordenamiento, cuya finalidad esencial es otorgarle alcance y finalidad a efectos de su aplicación y en este sentido lo ha entendido la Corte Constitucional Colombiana en Sentencia C-569 de 2000:

“De nada sirve el ejercicio de interpretación que se reduce a los límites de una sola disposición –v.gr. el artículo acusado-, cuando la adecuada compresión de dicho precepto depende de la integración de artículos contenidos en otras regulaciones. El ordenamiento jurídico presenta con frecuencia normas incompletas, cuyo contenido y finalidad deben articularse junto a otras reglas; sólo de este modo es posible superar supuestas incongruencias al interior de un orden normativo. La integración de normas jurídicas, por virtud de la remisión que hace una de ellas, sólo es concebible en la medida en que dicha operación completa el sentido de disposiciones que dependen mutuamente para su cabal aplicación. No se trata de una manera analógica de interpretar el derecho, o de extender el imperio de alguna disposición a asuntos no contemplados por el ordenamiento legal”. (El subrayado es nuestro)

Hecha esta precisión, es necesario observar el alcance de la disposición transcrita la cual remite para efectos de la Sobretasa al CREE a lo establecido en las normas del Impuestos sobra la Renta para la Equidad CREE, de manera exclusiva en lo que respecta al régimen de determinación, declaración y pago y sistema de retención del tributo.

Es decir, para efectos de la debida interpretación de la exacción y en el caso de ausencia absoluta de norma que regule alguno de los aspectos aquí transcritos y señalados de manera expresa por parte del artículo 24° de la Ley 1739 de 2014, en el régimen de la sobretasa al CREE deberá acudirse al régimen del Impuesto.

Con esta consideración, y para efectos de la debida interpretación resulta relevante determinar sí para efectos determinación del régimen de declaración y pago de la Sobretasa al CREE el legislador previó un régimen especial, y de contera determinó un sistema especial para efectos de su cálculo, siendo determinante examinar lo previsto en el inciso 2 del artículo 22 de la Ley 1739 que señala:

“La sobretasa en este artículo está sujeta, para los períodos gravables 2015, 2016, 2017 y 2018, a un anticipo del 100% del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) deberá pagarse en dos cuotas anuales en los plazos fije el reglamento”.

El régimen aplicable en consecuencia en lo que respecta a la determinación del quantum, declaración y pago del mismo por parte de los contribuyentes de la Sobretasa al CREE, se concibe bajo el eje central del anticipo, entendido este por parte de la doctrina del Consejo de Estado como una “obligación accesoria que las normas tributarias imponen a los contribuyentes de este tributo y que procura el pago por adelantado del impuesto sobre la renta correspondiente al período gravable siguiente al que se está declarando”.

El anticipo acá descrito se calcula a partir de la base determinada por parte del contribuyente del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE-, aplicando para ello el resultado de la siguiente operación: al valor de la base gravable se resta ochocientos millones ($800.000.000), aplicándole al resultado la tarifa correspondiente dependiendo del período gravable – 2015, 2016, 2017 o 2018-.

Este régimen jurídico y especial a efectos de la determinación del quantum de la sobretasa al CREE excluye como es natural los demás supuestos del Impuesto sobre la renta al CREE, y de manera especial a efectos de esta consulta el sistema de retención (autoretención) en la fuente, aplicable en este Impuesto, el cual riñe de manera evidente para efectos de esta exacción con el régimen especial acá previsto y determinado de manera expresa por parte del Legislador.

Por consiguiente al existir norma de manera clara y expresa en la sobretasa al CREE que determina de manera detallada la cuantificación y sistema de declaración y pago del Impuesto, no es posible colegir que por efectos de la remisión prevista en el artículo 24 sea extensible el régimen de autoretención previsto para el CREE, más aún cuando el mismo riñe para efectos de esta exacción con la metodología prevista por parte del legislador para la Sobretasa al CREE.

**10. La limitación de costos y deducción de que trata el artículo 26 de la ley 1739 de 2015 ¿aplica para todos aquellos que pertenecen a la categoría de empleados? O ¿solo aplica a empleados independientes?**

Este despacho en concepto de 020779 del 15 de julio de 2015 señaló respecto de la aplicación de la norma lo siguiente:

*Posibilidad de deducir costos y gastos*

“De los antecedentes de la consulta se puede establecer que las inquietudes versan sobre el año gravable 2014, razón por la cual este despacho considera aplicable lo señalado en la respuesta a la pregunta 9 del oficio 885 de 2014 (citado entre otros en el oficio 064367 del 27 de noviembre de 2014), que respecto de aquellos costos y gastos inherentes en la determinación del impuesto de renta para las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleados interpretó:

**9. Costos y gastos en la determinación del impuesto de renta e Impuestos descontables**

En la determinación del impuesto de renta para las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleados, los costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta sólo podrán detraerse en la depuración de la base gravable mediante el sistema ordinario, siempre y cuando cumplan con la totalidad de las condiciones para su aceptación contenidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y complementarias.

La anterior conclusión tiene como fundamento jurídico el artículo 331 del Estatuto Tributario, que al consagrar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional -IMAN- para las personas naturales clasificadas en la categoría de Empleados, indica que se trata de un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, **el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 ibídem.**

(…)

(Subrayado fuera del texto)

En ese orden de ideas para el año gravable 2014, en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta mediante el sistema ordinario, a cargo de las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleado, cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, sólo podrán detraerse los costos y gastos relacionados con la actividad productora de renta, siempre y cuando cumplan con la totalidad de las condiciones para su aceptación contenidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y complementarias.

Este despacho entiende que la anterior interpretación puede quedar en entredicho, por lo contenido en el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014:

**Artículo 26.** Adiciónese el parágrafo 4o al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“**Parágrafo 4o.** La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante. Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.

(Subrayado fuera del texto)

Sobre el particular es preciso considerar que el artículo 77 de la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, señala que regirá a partir de su promulgación, la cual se realizó mediante su publicación en el Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014 y conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen impuestos de período se aplican a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Lo anterior significa que para el caso del impuesto de renta, esta disposición aplican a partir del año gravable 2015 y este Despacho ha señalado que antes de emitir una interpretación sobre el mismo habrá que estarse al resultado del proceso de revisión Constitucional debido a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta (referencia Expediente D-10678, Magistrado Sustanciador: Gabriel Eduardo Mendoza Melo, admitido mediante auto de la Corte Constitucional del 21 de abril 21 de 2015), tal como lo indicó en el oficio 014504 del 19 de mayo de 2015 del cual se adjunta copia para su conocimiento y fines pertinentes.

*2. Aplicación de lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario*

En este punto también se hace necesario distinguir el año gravable respecto del cual se analiza su aplicación.

Para el año gravable 2014, respecto de la posibilidad de tomar el 25% de la renta exenta para las personas naturales que pertenezcan a la categoría tributaria de empleado el artículo 2º del Decreto 1070 de 2013, dispuso:

**Artículo 2º.** *Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente*. Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, se podrán detraer los siguientes factores:

(…)

4. Las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas en razón a su origen y beneficiario. Lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en el inciso 1º del artículo 383 del Estatuto Tributario.

(…)

(Subrayado fuera del texto)

En consecuencia, para determinar la base de cálculo de la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) de que trata el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario, las personas naturales pertenecientes a la categoría tributaria de empleados (materia de consulta en el radicado de la referencia) podrán restar de las rentas de trabajo, los factores de depuración señalados en el artículo 2° del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, conclusión plasmada en el concepto 013196 del 21 de febrero de 2014, con la precisión que este sólo es viable en el sistema ordinario de depuración de la renta pues tratándose el Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) el artículo 332 del Estatuto Tributario no se encuentra expresamente autorizada su disminución.

En cuanto al año gravable 2015 y la posibilidad de tomar por parte de las personas naturales clasificadas en la categoría tributaria de empleado, cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, los costos y deducciones que sean procedentes, este Despacho pone de manifiesto los cambios que se introdujeron con la adición del parágrafo 4º al artículo 206 del Estatuto Tributario, por el artículo 26 de la ley 1739 de 2014.

En efecto, señala esta norma que estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

Sin embargo se reitera que previo a emitir una interpretación sobre esta norma, será necesario atender el resultado de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, del proceso de revisión Constitucional debido a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, mencionada en el punto uno de este escrito.”

**11. La modificación de tarifas del impuesto de renta que consagra el parágrafo transitorio que trajo el artículo 28 de la ley 1739 de 2014 ¿modifica igualmente la tarifa de retención en la fuente? ¿cómo aplica esa modificación en el caso de las personas naturales?**

Al respecto le informo que mediante concepto 011676 del 23 de Abril de 2014 la Subdirección de Normativa y Doctrina la cual señaló:

“El artículo 240 del Estatuto Tributario, consagra la tarifa del impuesto sobre la renta para las sociedades nacionales y extranjeras

**“ARTÍCULO 240. TARIFA PARA SOCIEDADES NACIONALES Y EXTRANJERAS.** <Artículo modificado por el artículo 94 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, la tarifa sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes que tengan la calidad de Nacionales, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza que obtengan sus rentas a través de sucursales o de establecimientos permanentes, es del veinticinco por ciento (25%). Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente de dichas sociedades o entidades extranjeras, estarán sometidas a la tarifa de treinta y tres (33%).

**PARÁGRAFO.** Las referencias a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%) contenidas en este Estatuto para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y demás entes asimilados a unas y a otras, deben entenderse modificadas de acuerdo con la tarifa prevista en este artículo. (…)”

El artículo 28 de la ley 1739 de Diciembre 23 de 2014, adicionó el artículo 240 del Estatuto Tributario, con un parágrafo transitorio, para el caso de las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a su establecimiento permanente en el país:

**“PARÁGRAFO TRANSITORIO.** <Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales de este Estatuto, las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente de dichas sociedades o entidades extranjeras, por los años fiscales del 2015 al 2018, estarán sometidas a las siguientes tarifas:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **AÑO** |  | **TARIFA** |
| 2015 |  | 39% |
| 2016 |  | 40% |
| 2017 |  | 42% |
| 2018 |  | 43% |

Respecto de si al aumentar la tarifa de renta, se incrementan las tarifas de retención en la fuente; mediante Oficio No. 074228 de Noviembre 20 de 2013, con ocasión de la modificación de la tarifa del impuesto de renta, se dijo:

“…

Así las cosas, por efecto de la modificación que trajo el artículo 94 de la ley 1607 de 2012, el artículo anteriormente citado establece una tarifa del 25% sobre la renta gravable, para las sociedades que tengan la calidad de nacionales y los ingresos de fuente nacional que, a través de sus sucursales o establecimientos permanentes en el país, perciban las sociedades y otras entidades extranjeras.

En contraste, el artículo 240 precisa que si las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras no son atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente, estarán sometidas a la tarifa 33%. Esta situación implicará para las sociedades y entidades extranjeras que perciban directamente ingresos de fuente nacional, la aplicación de la tarifa del 33% sobre el total de estos ingresos.

En concordancia con lo anterior, tratándose de la retención en la fuente por pagos al exterior a título de renta y que es materia de consulta, se reitera que esta debe efectuarse siempre que lo pagado constituya renta gravable en Colombia para el beneficiario. A fin de cumplir con esta obligación, el agente de retención deberá diferenciar los conceptos a los cuales debe aplicar la tarifa del 33%, de aquellos que ya tienen tarifa especial de retención.

Por vía de ilustración, los pagos o abonos en cuenta de los siguientes conceptos estarían sometidos a retención en la fuente a la tarifa del 33%:

·      Intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “know-how”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica (artículo 408 del Estatuto Tributario).

·      Pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en paraísos fiscales, que hayan sido calificados como tales por el gobierno colombiano (parágrafo del artículo 408 ibídem).

·      Explotación de películas cinematográficas (artículo 410 ibídem) y de programas para computador a cualquier título (artículo 411 ibídem) sobre la base que en estas normas se establece”

Doctrina que resulta aplicable en esta oportunidad. Así entonces, el parágrafo transitorio que introdujo el artículo 28 de la ley 1739 de 2014 al artículo 240 del Estatuto Tributario, se refiere exclusivamente a la tarifa del impuesto sobre la renta para las sociedades y entidades extranjeras que obtengan rentas en el país no atribuibles a su Establecimiento Permanente, y por lo mismo, esta modificación transitoria, no afecta las tarifas de retención establecidas en las diferentes disposiciones, pues para el efecto se requería que el legislador también las hubiera modificado.

Ahora bien, cuando de conformidad con lo consagrado en el artículo 592 del mismo Estatuto, la sociedad o entidad extranjera esté en la obligación de prestar declaración del impuesto sobre la renta, deberá aplicar la tarifa del impuesto que corresponda al año gravable que se trate, acorde con el parágrafo transitorio del artículo 240 citado.

**“ARTÍCULO 592. QUIÉNES NO ESTÁN OBLIGADOS A DECLARAR.** <Fuente original compilada: D. 2503/87 Art. 3o.> No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

(…)

2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando al totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas\* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.

(…)”

En tal sentido, cuando por no cumplirse las condiciones del anterior artículo la entidad o sociedad extranjera esté en la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta por las rentas obtenidas directamente no atribuibles a su Establecimiento Permanente, deberá aplicar las tarifas contenidas en el parágrafo transitorio del artículo 240 del E.T”

**12. La condición de los empleados respecto que su patrimonio líquido sea inferior a 12.000 UVT ¿es el patrimonio líquido del año anterior? ¿del final del año? O ¿debe cumplir dicha condición durante todo el año gravable?**

A efectos de dilucidar su consulta se procederá a renglón seguido a señalar el alcance de lo previsto en el artículo 33 de la Ley 1607 de 2012, el cual señala modifíquese el artículo 334 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**“Artículo 334. Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) de empleados.** El Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) es un sistema de determinación simplificado del Impuesto sobre la Renta y complementarios, aplicable únicamente a personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleado, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 2.800 Unidades de Valor Tributario (UVT), y hayan poseído un patrimonio líquido inferior a 12.000 Unidades de Valor Tributario (UVT), el cual es calculado sobre la renta gravable alternativa determinada de conformidad con el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN)”.

De la lectura de la norma, no se infiere de manera enfática en qué tiempo debe poseer el patrimonio líquido para efectos de aplicar al IMAS la persona natural, luego pueden existir dos vías interpretativas la primera de ellas relativas a si el patrimonio líquido es el del respectivo período gravable, o el del período gravable inmediatamente anterior, luego a efectos de llenar el silencio que guardo la norma, resulta pertinente observar el régimen para optar al sistema IMAS para los trabajadores por cuenta propia, el cual como es sabido en el numeral 4 del parágrafo 3 del artículo 336 del Estatuto tributario señala:

*(….) 4. El patrimonio líquido declarado en el período gravable anterior es inferior a doce mil (12.000) Unidades de Valor Tributario (UVT).* (….)

Bajo este referente legislativo, puede extenderse de manera analógica la disposición acá analizada a los requisitos para optar al IMAS por parte de los empleados, concluyendo que el patrimonio líquido (12.000 UVT) de que trata la norma, es aquel declarado en el período gravable anterior.

**13. En el caso de que un trabajador por cuenta propia no haya declarado el año anterior ¿Cómo aplica el numeral 4 del parágrafo 3 del artículo 336 del estatuto tributario? ¿Puede declarar por el IMAS? O ¿no puede optar por el IMAS teniendo en cuenta de que no tiene patrimonio líquido declarado?**

En este punto considera relevante este despacho señalar que el Impuesto Mínimo alternativo Simplificado –IMAS-, fue concebido como un mecanismo de determinación de la renta simplificado, encaminada a permitir el fácil cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de un grupo de obligados fiscales.

Bajo ese contexto la Ley y los decretos reglamentarios que han desarrollado el IMAS han previsto una serie de topes o restricciones para quienes deseen optar por este sistema, siendo el señalado en el numeral 4 del parágrafo 3 uno de ellos.

Ahora bien se desprende de su consulta, si en aquellos casos en donde una persona NO declaró y como consecuencia de ello no tiene patrimonio de referencia de conformidad con lo establecido ¿puede o no optar por el sistema IMAS?

Ante lo cual este despacho, bajo los argumentos planteados y la finalidad del sistema IMAS considera que en el supuesto de hecho de que un sujeto no fue obligado a declarar en un período fiscal, y en el año siguiente si lo es, por el hecho de que no tenga patrimonio líquido declarado, no implica que NO pueda optar por el sistema IMAS, ya que cabe recordar que dentro de los requisitos para ser declarante o no del impuesto sobre la renta se encuentra que el patrimonio bruto no exceda de 4.500 UVT.

Luego aquel sujeto que por efectos de no cumplir con los topes establecidos para ser declarante del Impuesto a la renta, quiera y se encuentre dentro de los demás rangos establecidos en la Ley para optar por el IMAS lo podrá hacer, a pesar de que no tenga patrimonio líquido declarado en el período anterior.

**14. Para efectos de la retención en la fuente, y solo para efectos de la retención en la fuente ¿Cómo puede un agente retenedor determinar que una persona pertenece a la categoría tributaria de trabajadores por cuenta propia?**

De conformidad con lo establecido en el artículo 340 las personas naturales que realicen una sola de las actividades previstas en esta disposición se consideraran trabajadores por cuenta propia.

A efectos del control respecto del régimen de retención en la fuente, el agente retenedor podrá solicitar el Registro Único Tributario de la persona natural con el fin de constatar si el mismo desarrolla alguna de las actividades previstas en el artículo 340 del Estatuto Tributario, y adicionalmente podrá solicitarle que manifieste que realiza UNA sólo de esas actividades a efectos de determinar el régimen aplicable.

En conclusión, el agente retenedor podrá solicitar:

1. El registro único Tributario

2. Manifestación de la persona natural en donde se indique realiza una sola de las actividades del artículo 340 del Estatuto Tributario.

**15. ¿Que debe contener el certificado de que trata el decreto 1070 de 2013, teniendo en cuenta que estamos en el año gravable 2015**.?

Si a lo que se refiere en su consulta es a la certificación de la que trata el artículo 4 del Decreto 1070 de 2013, que señala:

**ARTÍCULO 4o. DEDUCCIÓN POR DEPENDIENTES.** Para efectos de lo previsto en el parágrafo 2o del artículo 387 del Estatuto Tributario, en relación con el cónyuge o compañero permanente, los hijos de cualquier edad y los padres o hermanos del contribuyente, se entenderá que la discapacidad originada en factores físicos o psicológicos será certificada para la aplicación de las deducciones respectivas mediante examen médico expedido por el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses. En este caso, tales circunstancias también podrán ser certificadas por las Empresas Administradoras de Salud a las que se encuentre afiliada la persona o cualquier otra entidad que legalmente sea competente.

En nuestro sentir la norma es absolutamente clara al señalar el competente de emitir dicha certificación, quien a partir de su conocimiento técnico emitirá la certificación requerido para efectos de la deducción de la referencia.

En caso de que este no sea la certificación a la que se dirige su consulta, le solicitamos que en los términos del artículo 19 de la Ley 1755 de 2015, proceda a aclarar los términos de la misma.

**16. El hecho generador del impuesto complementario de normalización tributaria está dado por la posesión de activos omitidos "Y" pasivos inexistentes? Es decir ¿debe tener tanto pasivos inexistentes como activos omitidos para que se dé el hecho generador? ¿si solo se tiene activos omitidos? ¿si solo se tiene pasivos inexistentes? y,**

**17. ¿Cuál es la base gravable en el impuesto de normalización tributaria de los pasivos inexistentes?**

En concepto 0428 del 11 de Mayo de 2015 señaló lo siguiente:

“El artículo 36 de la Ley 1739 señala como hecho generador del Impuesto complementario de Normalización Tributaria:

**ARTÍCULO 36. HECHO GENERADOR.** El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.

Es claro que el legislador señaló, como supuesto de hecho de capacidad económica, de manera inequívoca que todas aquellas personas que posean activos omitidos o pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y, 2017, deberán declarar y pagar el Impuesto complementario de normalización tributaria.

La Corte Constitucional en sentencia C- 155 de 2003 ha señalado que el hecho generador resulta en materia impositiva ser;

“el parámetro de referencia a partir del cual un gravamen se hace identificable y puede ser diferenciado de otro. “[E]s el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.”

Así las cosas delimitado de manera expresa el hecho generador del Impuesto de normalización, resulta tal y como menciona la Corte Constitucional el nacimiento de la obligación, la cual recae sobre todos aquellos sujetos que se encuentren inmersos en aquel supuesto de hecho, que para este caso es todo aquella persona natural o asimilada o persona jurídica o asimilada que posea activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017.

Por otro lado si bien la Ley 1739 no indicó la base gravable del Impuesto de normalización tributaria para los pasivos inexistentes, con el fin de que los sujetos pasivos puedan cumplir con su obligación fiscal, resulta procedente señalar que la base gravable será el valor por el cual fue registrado este pasivo en su respectiva declaración tributaria”.

**18. El artículo 39 de la ley 1739 de 2014 señala que no se generará renta por comparación patrimonial por activos omitidos en el año en que se declare ni en los años anteriores ¿ocurre lo mismo con los pasivos inexistentes?**

En concepto 0428 del 11 de Mayo de 2015 señaló lo siguiente:

El artículo 39 de la Ley 1739 de 2014 señala que:

**“ARTÍCULO 39. NO HABRÁ LUGAR A LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL NI A RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR CONCEPTO DE DECLARACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS.** Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los períodos gravables anteriores. *(El subrayado es nuestro)*

Por consiguiente, sólo aquellos contribuyentes que sean objeto del Impuesto complementario de normalización tributaria tendrán los beneficios que la Ley establece, es decir, el incremento patrimonial que pueda generarse no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios”.

Bajo esta premisa, **todo** aquel sujeto que opte por el Impuesto de Normalización Tributaria, en los términos señalados en el numeral anterior –incluyendo los que normalizan pasivos inexistentes, les aplicará con todo su rigor el régimen acá descrito.

**19. El autoavalúo de que trata el artículo 37 de la ley 1739 de 2014 ¿aplica solo para bienes inmuebles o aplica para cualquier tipo de bien o derecho?**

El artículo 37 de la Ley 1739 de 2014 señala que:

“La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor patrimonial de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo que establezca el contribuyente, el cual deberá corresponder, como mínimo, al valor patrimonial de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario”.

De la estructura de la norma no se desprende que el legislador hubiese restringido la posibilidad de determinar la base del Impuesto de normalización tributara, mediante el autoavalúo del activo omitido, a los bienes inmuebles.

Luego atendiendo el principio de hermenéutica jurídica que indica que donde la ley no restringe, el intérprete no debe restringir, la posibilidad de determinar la base gravable de los activos omitidos, sin restricción alguna a su naturaleza, el contribuyente podrá determinarlo a través de las reglas de valoración del Estatuto Tributario, o mediante el autoavalúo- o valor comercial-.

**20. ¿se puede aplicar el artículo 66 de la ley 1739 de 2014 en virtud del principio de favorabilidad?**

Al respecto es menester señalar que esta Dirección de Gestión Jurídica mediante concepto 018128 del 19 de Junio de 2015, se pronunció sobre el alcance del principio de favorabilidad en los impuestos de período, aplicable en este caso respecto de la aplicación de la modificación del régimen de la diferencia en cambio:

“(….) **Tesis Jurídica**: No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.

**Interpretación jurídica**

Mediante sentencia del 21 de noviembre de 2007, Radicación No. 25000-23-27-000-2002-00864-01 (15584), el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ manifestó:

*“(…) de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política,* ***las normas tributarias no se aplican con retroactividad****, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado,* ***sólo se aplican a partir del período que comience después de la vigencia de la ley****.*

*(…)*

*(…) Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores,* ***no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de período****, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios,* ***en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad)****. (…)*

*Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley,* ***sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente****. La ley aplicable es la vigente al inicio del período.*

*No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues* ***los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse desfavorable una norma fiscal que por principio pretende el bien común.****”* (negrilla fuera de texto).

A su vez, habiéndose consultado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales si el principio de favorabilidad consagrado en el numeral 3° del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 era aplicable para extinguir la obligación tributaria, este Despacho manifestó mediante Oficio No. 057035 del 10 de septiembre de 2013 que *“los principios consagrados en el artículo 197 del Estatuto Tributario,* ***aplican única y exclusivamente en materia sancionatoria****, y no tienen el alcance de hacer inaplicables las normas de determinación de los impuestos y menos aún de extinguir las obligaciones tributarias sustanciales”* (negrilla fuera de texto).

Sin perjuicio de lo anterior, esta Dirección advierte que en algunas ocasiones las altas cortes han reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho tributario con cierta amplitud, como ocurre con la sentencia C-878 de 2011 en la cual la Corte Constitucional, M.P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ expresó:

*“(…) la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta* ***cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista*** *y, en esa línea ha proferido providencias como la Sentencia C-527 de 1996, en virtud de la cual señaló:*

*‘****Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si 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’*

*De lo trascrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991,* ***al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha****, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.”* (negrilla fuera de texto).

Empero, en este último caso, si bien es cierto que *“es la Corte Constitucional el órgano que por antonomasia está llamado a interpretar los alcances de las disposiciones constitucionales”* como fuera señalado por el consultante, también lo es que la reseñada interpretación fue emitida en un momento en el cual no existía claridad en torno a la incorporación del principio de favorabilidad en el derecho tributario ante la ausencia de una consagración positiva, como por el contrario acontecía con los principios de equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad (artículo 363 Superior) y el espíritu de justicia (artículo 683 del Estatuto Tributario); situación que difiere notoriamente en la actualidad, toda vez que a partir de la Ley 1607 de 2012 (artículo 197 numeral 3°) se dispuso la acogida del principio analizado en materia exclusivamente sancionatoria.

Aunado a ello, es propicio resaltar que ha sido la misma Corte Constitucional la que ha reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el ámbito del derecho punitivo como fuera explicado en la sentencia C-692 de 2008, M.P. Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA:

*“(…) aun cuando el artículo 29 de la Constitución se refiere a la aplicación del principio en ‘materia penal’, ello ‘(…) no impide que el legislador lo extienda a otros ámbitos del derecho sancionador, como el disciplinario. Tampoco conduce a que el juez deba interpretar restrictivamente esta garantía, que* ***tiene pleno sentido y especial relevancia dentro de un estado social de derecho en otros contextos punitivos diferentes al penal****.’”* (negrilla fuera de texto).

De modo que, toda vez que *“los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas”* –en palabras del Consejo de Estado- bajo la lógica del máximo órgano de la jurisdicción constitucional quedaría descartado de plano el empleo del principio de favorabilidad en el derecho tributario, salvo en lo correspondiente al régimen sancionatorio como se indicara previamente”.

**21. ¿Cuándo fue CONFORMADA la comisión de estudio del sistema tributario colombiano de que trata el artículo 44 de la ley 1739 de 2014?**

El Decreto 327 de 2015 fue expedido el 25 de Febrero de 2015, en esta disposición jurídica se conformó la Comisión de Expertos del Sistema Tributario.

**22 ¿hasta cuándo tenía plazo el gobierno para conformar la comisión de estudio del sistema tributario de conformidad con la ley 1739 de 2014?**

El artículo 44 de la Ley 1739 señaló:

(…) La Comisión se conformará a más tardar, dentro de los dos (2) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, será presidida por el Director General de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o su delegado y deberá entregar sus propuestas al Ministro de Hacienda y Crédito Público máximo en diez (10) meses contados a partir de su conformación, quien a su vez presentará informes trimestrales a las Comisiones Económicas del Congreso de la República (…)

El término establecido en la disposición, no es de aquellos denominados perentorios, es decir, que si por efectos de su vencimiento se extingue para este caso la facultad del gobierno nacional para expedir el decreto reglamentario.

No sobra señalar que la intención del Congreso de la República al conformar la comisión de que trata el artículo objeto de examen, era el de dejar en un grupo de alto nivel, el análisis del sistema tributario en su conjunto, con el fin de presentar al gobierno Nacional y al congreso de la República una serie de recomendaciones que de aquellos temas que ameriten una modificación normativa.

Finalmente es menester señalar que la comisión de Expertos ha venido sesionando ad honorem desde el momento de su constitución, y ha emitido los informes pertinentes que por ley está obligado tal y como es de conocimiento público.

**23. El concepto 5463 (253) de 2015 DIAN señala que las declaraciones presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 1739 de 2014 no pudieron acogerse al parágrafo 4 del artículo 56 de ley. Ahora bien, teniendo presente el artículo 197 de la ley 1607 de 2012. Si una persona presentó la declaración de retención en la fuente de enero de 2015 de forma extemporánea sin liquidar sanción ¿puede la DIAN imponer sanción de extemporaneidad?**

Respecto de este punto, considera este despacho que hay lugar a confirmar la tesis esbozada en el concepto 5463 de 2015 como quiera, que en conjuntos los beneficios que consagra la Ley 1739 busca subsanar hechos que acaecieron antes de la entrada en vigencia de la Ley, por consiguiente, la interpretación **parágrafo 4 del artículo 56 de la precitada Ley, se encuentra en criterio de este despacho ajustada a la legalidad.**

Atentamente,

**DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO**

Directora de Gestión Jurídica