**OFICIO Nº 034465**

**01-12-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221-001561

Señor

**JOHN ALIRIO PINZÓN PINZÓN**

Carrera 3ª A N° 54 A-82

J\_pinzon2007@hotmail.com

Bogotá D. C.

**Referencia**: Radicado 041338 del 16/10/2015

**Tema:** Impuesto complementario de Normalización Tributaria

**Descriptores:** Hecho generador, base gravable, obligados, sanciones

**Fuentes Formales:** Artículos 9°, 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014 y artículos [239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) y [649](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=806) del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección 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 petición.

1. ¿Se considera pasivo inexistente para efecto del impuesto de normalización tributaria, al tenor de lo consagrado en el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014, aquellos que se incluyeron en las declaraciones de impuestos nacionales, pero que no tuvieron como finalidad aminorar o disminuir la carga tributaria del contribuyente?

**RESPUESTA**

La ley 1739 de 2014, creó el impuesto de Normalización Tributaria, como complementario del Impuesto de Riqueza y en su artículo 35 establece los sujetos pasivos, a saber:

**“*Artículo 35. Impuesto complementario de normalización tributaria – sujetos pasivos.*** *Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el*[*artículo 298-7*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33809)*del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza. (...)*”

Por su parte, el artículo 36 de la norma ibídem consagra el hecho generador, así:

***“Artículo 36. Hecho Generador.****El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1° de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.*

***Parágrafo 1°.****Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerla. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente ... (...)”*

En lo relativo a los pasivos, se debe tener presente que, frente al impuesto sobre la renta, los pasivos en sí mismos no afectan la determinación del impuesto por el sistema ordinario pues no tienen la característica de costo o deducción, es el Patrimonio bruto el que se afecta con los pasivos a cargo del contribuyente para determinar el patrimonio líquido.

El [artículo 282](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=359) del Estatuto Tributario define el concepto de patrimonio líquido, así: “*El patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto (total de bienes y derechos apreciables en dinero) poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha*”.

Entonces, si bien el patrimonio líquido no es la base para calcular el impuesto de renta por el sistema ordinario, sí lo es para determinarlo por el sistema de renta presuntiva, sistema al que están obligados todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta de acuerdo con lo establecido en el Oficio número 025782 de abril 3 de 2007, donde se sostiene:

“*La renta gravable de un contribuyente se puede determinar por el sistema ordinario o por el sistema especial de renta presuntiva que es la rentabilidad mínima que se supone debe producir el patrimonio.*

*Para la determinación de la renta, este Despacho mediante concepto número 008839 de 1999 afirmó:*

*En materia del Impuesto sobre la Renta y Complementarios estos son los sistemas para determinar la renta líquida gravable:*

***a) El sistema de Depuración Ordinario:****el cual consiste en que teniendo todos los ingresos realizados durante el período gravable, se le restan los costos cuando sea del caso, para obtener la renta bruta. A esta se le restan las deducciones realizadas que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, obteniendo la renta líquida y será renta gravable salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para obtener la renta líquida gravable.*

***b) Renta presuntiva:****Es una renta líquida especial en la que la ley presume de derecho que el patrimonio bruto o líquido del período inmediatamente anterior como mínimo produjo una renta, esta se compara con la renta líquida ordinaria, la mayor entre estas dos será la base para calcular el impuesto neto de renta. (La ley 488 de 1998 art. 5 eliminó la renta presuntiva sobre el patrimonio bruto a partir de 1999) ...”*

Por su parte, el [artículo 188](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=252) del Estatuto Tributario consagra cuál es la base para calcular la renta presuntiva, así:

**“**[***Artículo 188***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=252)***. Bases y porcentajes de renta presuntiva.****Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior*”.

Acorde con lo anterior, todos los contribuyentes en la declaración del impuesto sobre la renta deben hacer los dos cálculos: por el sistema ordinario y por el sistema de renta presuntiva y tributarán por la que sea mayor, lo que permite concluir que la inclusión de pasivos inexistentes en la declaración sí afecta de una u otra manera la tributación, así al obtener el resultado final el contribuyente deba tributar por el sistema ordinario de depuración en la medida en que este sea mayor.

De otra parte, el Patrimonio líquido (resultado de restar los pasivos a cargo del contribuyente) es la base para el denominado Impuesto de Patrimonio, a manera de ejemplo y sin el ánimo de hacer un recuento legislativo del Impuesto al Patrimonio, el [artículo 292](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=369) del Estatuto Tributario, establece:

**“**[***Artículo 292***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=369)***. Impuesto al Patrimonio.****<Vigente hasta el año gravable 2010. Ver*[*artículo 292-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=22803)*en relación con el impuesto al patrimonio para el año 2011> <Artículo modificado por el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del****patrimonio líquido****del obligado. (...)*”.

Y así las diferentes leyes sobre dicho Impuesto y el recién creado impuesto a la Riqueza que mediante la Ley 1739 de 2014, en su artículo 3° consagró:

“Artículo 3°. Adiciónese el [artículo 294-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33804) al Estatuto Tributario el cual quedará así:

“[***Artículo 294-2***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33804)***. Hecho generador****. El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma el 1º de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a $1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente****al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas****a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha. (...)*” (Negrillas fuera de texto).

Así las cosas, los pasivos inexistentes –para los contribuyentes obligados al impuesto a la Riqueza– también afectan y disminuyen la carga tributaria de los mismos.

De acuerdo con lo anterior considera este Despacho que se causa el impuesto complementario de Normalización Tributaria “... por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1° de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente:” como lo consagra el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014, se causa, cuando estos pasivos inexistentes se han incluido en alguna de las declaraciones de impuestos nacionales.

Por su parte, es importante tener presente lo indicado en el oficio número 013675 de 12/05/2015, donde se expresó:

“... *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 …”*(Subrayado fuera del texto).

En consecuencia, de lo expuesto se concluye que se considera pasivo inexistente para efecto del Impuesto de Normalización Tributaria, al tenor de lo consagrado en el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014, aquellos pasivos que se incluyeron en las declaraciones de impuestos nacionales, en razón al efecto de comparabilidad surgido entre el cálculo del impuesto a la renta por sistema ordinario y el de la renta presuntiva, llevando a tomar como resultado el que sea mayor.

2. ¿Cuál es la base gravable del impuesto de normalización tributaria, acorde con el artículo 37 de la Ley 1739 de 2014?

**RESPUESTA**

El artículo 37 de la Ley 1739 de 2014, consagra respecto de la base gravable del impuesto en estudio:

**“*Artículo 37. Base Gravable.****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.*

*La base gravable de los bienes que son objetos del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar su costo fiscal*...”

Como se observa el inciso primero de esta norma, remite a las normas del Estatuto Tributario que contienen la regulación para la determinación del valor patrimonial de los activos.

En principio, pareciera que existe contradicción con el inciso segundo de la misma norma, mas considera este Despacho que la misma es aparente, pues más que esto, se complementan.

Así, remitiéndonos al Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario; consagra el [artículo 267](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=342) ibídem, que por regla general, el valor de los bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes y vehículos automotores de uso personal, poseídos en el último día del año o período gravable, está constituido por **su precio de costo**, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario,**salvo las normas especiales**consagradas en los artículos siguientes, referidos al valor patrimonial de los activos.

Es decir, se parte del valor de costo (adquisición) para proceder, en algunos casos a los ajustes correspondientes.

Mediante el Concepto número 005826 de 25 de febrero de 2015, al referirse al Impuesto de Riqueza, cuya base gravable es la misma que la del impuesto de normalización, –antes de las exclusiones permitidas–, y que sirve de fundamento al presente, este Despacho señaló:

“TESIS JURÍDICA:

La base gravable del gravable del impuesto a la riqueza se determina conforme a lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, lo cual implica acudir a lo establecido en los artículos [261](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=336), [267](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=342) y siguientes del Estatuto Tributario. En contraste las valorizaciones de la propiedad, planta y equipo que se registran en la contabilidad no producen efectos tributarios, solo tiene un efecto contable y financiero, razón por la cual se excluyen del patrimonio fiscal.

INTERPRETACIÓN

El [artículo 295-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33805) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 4° de la Ley 1739 de 2014, sobre la base gravable del impuesto a la riqueza señala:

[Artículo 295-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33805). Base Gravable. **La base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto**de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1° de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, y en el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, el patrimonio bruto poseído por ellas a 1° de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, **determinados en ambos casos conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto**, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1° de enero de 2015, 2016 y 2017 para los contribuyentes personas jurídicas y sociedades de hecho, y el que tengan a 1° de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, los siguientes bienes:

(...)

(Se resalta).

Este despacho destaca del aparte de la norma citada que el patrimonio bruto a considerar en la base gravable del impuesto a la riqueza (problema jurídico de la consulta) se determina conforme a lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

Esta premisa implica acudir a lo establecido en el [artículo 261](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=336) del Estatuto Tributario, el cual consagra que el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable y a lo consagrado en los artículos [267](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=342) y siguientes de este estatuto respecto de las reglas sobre la determinación del valor patrimonial de los activos (...)”

En tal contexto, aparentemente se presentaba una contradicción en la norma que consagra la base gravable del impuesto a la riqueza, pero ello no es así, porque como se vio, si bien se parte del valor del precio de costo de los bienes, no podría tomarse de manera aislada del resto de la disposición, para olvidar que el costo de los activos que conforman el patrimonio debe, para todos los efectos determinarse conforme con las reglas del **Título II del Libro I del mismo Estatuto.**

Debe recordarse que el texto de una disposición no puede mirarse de manera aislada y desarticulada del todo que la integra, pues como bien lo expresa el artículo 30 del Código Civil:

… “El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre ellas la debida correspondencia y armonía ...” y de manera concordante señalamos en su oportunidad *“... es decir y como lo expresa Jaime Giraldo Ángel en su libro Metodología y Técnica de la Investigación Jurídica, no debe olvidarse que “... El derecho constituye un sistema, y solamente bajo la perspectiva de entenderlo como tal puede el jurista aproximarse a su conocimiento, de tal manera que la norma debe ser comprendida como una parte de ese sistema y debe ser interpretada, para aplicarla a casos concretos, teniendo en cuenta la funcionalidad dentro del mismo ... No es posible perder de vista la totalidad, ya que lo general se expresa en lo particular o lo que es lo mismo, el todo se contiene y se expresa como referencia obligada en la parte ...” Giraldo Ángel Jaime, “Metodología y Técnica de la Investigación Jurídica” pág. 231 ... (...)“ Concepto 048712 de mayo 25/99*.

Por lo que entonces, al ser consideradas en su contexto la norma contenida en el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014 con las del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, a la cual aquella remite, válidamente puede afirmarse que es a estas últimas a las que deberá remitirse el contribuyente del impuesto complementario de Normalización Tributaria, para determinar el valor patrimonial de los activos omitidos.

3. Los pasivos contingentes o estimados, según los Decretos 2649 y 2650 de 1993, que han sido declarados como deuda, ¿pueden considerarse como pasivos inexistentes, para efectos del Impuesto de Normalización Tributaria?

**RESPUESTA**

Es criterio reiterado en diversos conceptos, que constituyen la doctrina oficial de esta Entidad, que la provisión contable para pasivos estimados a que se refiere el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993, no está consagrada fiscalmente, así esté cuantificada y justificada contablemente. Únicamente se aceptan las provisiones expresamente señaladas en la ley fiscal como es el caso de la provisión individual o general de cartera para deudas de dudoso o difícil cobro o pérdidas o sin valor o la previsión para futuras pensiones de jubilación. Aspecto que fue dilucidado en el Concepto 067805 de 2002, así:

“... *la provisión contable para pasivos estimados, dentro de los cuales se encuentra la “provisión de renta y complementarios” – Código 261505– a que se refieren los artículos 52 del Decreto 2649 de 1993 y 14 del Decreto 2650 de 1993, no está consagrada físicamente, aunque esté cuantificada y justificada contablemente. Únicamente se aceptan las provisiones expresamente señaladas en la ley fiscal como es el caso de la provisión individual o general de cartera para deudas de dudoso o difícil cobro y la provisión para futuras pensiones de jubilación, tratamiento que en reiteradas ocasiones ha sostenido este Despacho en aplicación de los artículos*[*112*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=162)*y*[*145*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=207)*del Estatuto Tributario. Así mismo, se anota que para fines fiscales, si llega a presentarse incompatibilidad entre las disposiciones contables y las de carácter tributario, prevalecen estas, como lo dispone el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 ...”.*

De igual manera en el Concepto número 051651 de agosto 17 de 2014, que se anexa para mayor ilustración, se señaló que “*… los pasivos que se aceptan como factor de disminución del patrimonio bruto son los que se refieren a deudas propiamente dichas, es decir obligaciones ciertas y reales, en virtud de las cuales se transferirán recursos a otras entidades o personas, y por tal razón, las provisiones contables para cubrir pasivos estimados, no deben incluirse en la declaración de renta como pasivos o deudas ...*”

En tal contexto, por su misma definición y esencia, al ser eminentemente unas provisiones, no se enmarcan dentro del concepto de “pasivos inexistentes” de tal suerte que pudieran ser objeto del impuesto de normalización tributaria.

4. Los “activos omitidos” a que hace referencia el artículo 37 de la ley 1739 de 2014, ¿incluye también los activos omitidos ubicados en el exterior?

**RESPUESTA**

El texto legal señala de forma expresa y categórica que el impuesto complementario de Normalización Tributaria aplica a los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y a los declarantes voluntarios de dicho impuesto que tengan activos omitidos sin discriminar si estos son poseídos o no dentro del territorio nacional; tal determinación dependerá de la calidad de residente o no en el territorio nacional, del contribuyente de este impuesto.

Situación que fue tratada en el Oficio número 013675 de 12/05/2015, así:

“... *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 1° 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*...”.

Entonces deberá tenerse en cuenta que cuando un colombiano o un extranjero es residente fiscal en el país, debe evaluar su situación, de sujeción pasiva a 1º de enero de 2015, 2016 y 2017 respectivamente, en relación con su patrimonio mundial, acorde con lo establecido en los artículos [9°](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=31) y [10](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32) del Estatuto Tributario y en el caso que la persona natural no sea residente fiscal en el país, solo considerará su situación respecto de los activos omitidos poseídos en Colombia.

5. ¿Un contribuyente con activos omitidos a 1º de enero de 2015, 2016 y 2017, puede optar por declararlos como renta líquida gravable, al tenor de lo previsto en el [artículo 239-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario y no optar por el impuesto de Normalización Tributaria?

**RESPUESTA**

Sobre el tema consultado, mediante el Oficio número 013675 de mayo 12 de 2015, dijo este Despacho:

“(...)

6. **Normalización tributaria y Aplicación del régimen del 239-1**.

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, solo aquellos contribuyentes que sean objeto del Impuesto complementario de normalización tributaria tendrán los benecitos 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.*

***Por lo anterior, todo aquel sujeto que posea activos omitidos y pasivos inexistentes y no opte por el Impuesto de normalización tributaria se someterá a las consecuencias previstas en el***[***artículo 239-1***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014)***del Estatuto Tributario Nacional.****(...)”*(Negrita fuera de texto).

6. ¿Un contribuyente que compró en el año 2014 un inmueble, pero que no estaba registrado en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos a enero 1º de 2015, debe declarar este inmueble en el impuesto complementario de normalización tributaria, como activo omitido?

**RESPUESTA**

Sobre el aspecto de la formalización del contrato de compraventa de un bien inmueble, se anexa el Concepto número 033211 de abril 23 de 1996 que conserva plena vigencia, pues hace alusión a las normas civiles que regulan este tipo de contratos y el requisito de su formalización ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

No obstante, debe tenerse en cuenta que para establecer si un activo tiene la característica de “omitido” deberá considerarse que conforme con el parágrafo del artículo 36 de la ley 1739 de 2014, para efectos del impuesto complementario de normalización tributaria “... se entiende por **activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo**... (resaltado fuera de texto).

En tal contexto surge como conclusión que cuando no se estaba en la obligación legal de incluir un activo en una declaración tributaria, no se daría el supuesto anterior.

7. ¿Los colombianos que acogiendo lo dispuesto en los artículos 2° y 5° de la Ley 1565 de 2012, – ley de retorno–, ingresen bienes poseídos en el exterior no declarados en Colombia, deben liquidar el impuesto de normalización tributaria?

**RESPUESTA**

En efecto, la Ley 1565 de 2012, reglamentada por el Decreto 2064 de 2013, creo un régimen de incentivos para el retorno de los colombianos residentes en el extranjero.

Para que el colombiano residente en el extranjero pueda acogerse a los beneficios de la ley, deberá dar estricto cumplimiento a las condiciones de la misma, y de su decreto reglamentario.

Sobre el tema, mediante Oficio 038467 de junio 24 de 2013, se dijo:

“*Al respecto se tiene que, en efecto, mediante la Ley 1565 del 31 de julio de 2012 se crearon incentivos de carácter aduanero, tributario y financiero concernientes al retomo de los colombianos, y para brindarles acompañamiento integral a quienes voluntariamente desean retomar al país. En cumplimiento de tal normativa el Gobierno nacional expidió el Decreto 1000 del 21 de mayo de 2013, por el cual reglamentó artículos 2°, 4°, 9° y 10 de la ley*.

*Ahora bien, la ley establece un tratamiento especial para los colombianos en situación de retorno, que requiere de la coordinación entre ministerios, departamentos administrativos y entidades descentralizadas para la ejecución de los diferentes servicios y funciones administrativas dirigidos a esta población.*

*El artículo 3° del mencionado decreto creó la Comisión Intersectorial para el Retorno que tiene como objeto coordinar las acciones para brindar atención integral a la población migrante colombiana en situación de retorno y entre cuyas funciones señaladas en los numerales 4 y 5 del artículo 5 ibídem establecen que son funciones de la mencionada Comisión:*

*“4. Estudiar las solicitudes que presenten los connacionales para ser beneficiarios de alguno de los tipos de retorno de que trata la Ley 1565 de 2012.*

*5. Decidir acerca del cumplimiento de los requisitos del solicitante y del tipo de retorno del cual el solicitante será beneficiario”.*

*En esa medida corresponde a los interesados acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 2° de la Ley. Para el efecto deberán dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 1° del Decreto 1000 de 2013 que establece:*

***“Artículo 1°. Verificación de los requisitos de los beneficiarios de la ley.****El Ministerio de Relaciones Exteriores, a través de su página web*[*www.cancilleria.gov.co*](http://www.cancilleria.gov.co/)*, pondrá en marcha el Registro Único de Retornados (en adelante “Registro”) con el fin de recopilar la información de los colombianos que residen en el extranjero y que por voluntad propia deseen retornar al país. A través del Registro se verificarán los requisitos establecidos en el artículo 2º de la Ley 1565 de 2012”.*

*De tal suerte que no obstante la consagración legal de los beneficios aduanero, tributario y financiero para el retorno de colombianos al país, su aplicación depende de la solicitud que lleve el usuario ante el Ministerio de Relaciones Exteriores y de la puesta en marcha de las herramientas y mecanismos de control para acceder a los mismos ...”.*

Entonces, el colombiano no residente en el país, que desee retornar al amparo de estas disposiciones, podrá hacerla dentro de los límites allí consagrados y en este caso considera el Despacho que por los bienes y en los montos previstos tanto en la ley como en el Decreto 2064 de 2013, no deberá pagar impuesto de normalización, si, se reitera, obtiene la debida autorización.

Nótese que la ley y el decreto reglamentario, parten del supuesto de la no residencia del colombiano que retorna; por ello, no obstante lo manifestado, debe tenerse presente que la Ley 1607 de 2012, en el artículo 2° modificó el [artículo 10](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=32) del Estatuto Tributario, respecto de los criterios para definir la Residencia, de esta manera, aun viviendo en el exterior, un nacional colombiano puede ser residente y en esta medida debe o debió cumplir con la obligación de presentar su declaración del impuesto sobre la renta sobre la base de su renta mundial. Si no se presentó la declaración estando en la obligación, o si al presentarla no se incluyeron los activos del exterior, procederá, si es del caso, el impuesto de normalización tributaria en los términos de los artículos 35 y ss. de la Ley 1739 de 2014.

8. En cuanto a su pregunta sobre la vigencia del artículo transitorio [649](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=806) del Estatuto Tributario, se anexa copia del Oficio número 061064 de agosto 9 de 2007, para su conocimiento y fines pertinentes.

9. ¿Los colombianos y extranjeros que con anterioridad al año 2015, no cumplían las condiciones para considerarse residentes en el territorio nacional y por ende no presentaron declaración de renta están sujetos al Impuesto de Normalización tributaria y se considera que omitieron activos?

Para esta inquietud consideramos la respuesta dada en el inciso final de la pregunta 7 es pertinente para tenerla en cuenta en este caso, adicionalmente el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014, de forma expresa precisa qué se entiende por activos omitidos, así: “aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales **existiendo la obligación legal de hacerlo**...” (Negrillas fuera de texto).

10. ¿Cuál es la sanción por no presentar la declaración del impuesto complementario de normalización tributaria, y procede su aplicación respecto de los contribuyentes no obligados a declarar y pagar el impuesto de riqueza?

**RESPUESTA**

El artículo 9° de la ley 1739 de 2014, consagra:

***“Artículo 9°.****Adiciónese el*[*artículo 298-8*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33810)*al Estatuto Tributario el cual quedará así:*

*“*[***Artículo 298-8***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33810)*. El Impuesto a la Riqueza y su complementario de normalización tributaria se someten a las normas sobre declaración, pago, administración y control contempladas en los artículos*[*298*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=375)*,*[*298-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12015)*,*[*298-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12016)*y demás disposiciones concordantes de este Estatuto””.*

Por su parte, como ya lo hemos señalado anteriormente, el artículo 35 de la misma ley que crea el impuesto de normalización tributaria como complementario al de Riqueza, también consagra la opción para quienes a pesar de no estar obligados pueden voluntariamente presentar la declaración de este impuesto, norma que reza:

***“Impuesto complementario de normalización tributaria – sujetos pasivos.****Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el*[*artículo 298-7*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=33809)*del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza”*.

De tal suerte, que para aquellos contribuyentes que están obligados a declarar el impuesto a la riqueza y para quienes es obligatorio igualmente el impuesto de normalización tributaria– en los casos en que se produzca el hecho generador de este–, que no cumplan con su obligación, la Administración tributaria podrá iniciar el proceso de Aforo en los términos previstos en el [artículo 298-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12016) del Estatuto Tributario.

No obstante, y de suyo se desprende que para quienes no estén obligados a declarar el impuesto a la Riqueza, al no serles exigibles del complementario aquí estudiado, no procede iniciar el proceso de aforo en los términos del [artículo 298-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12016) citado, de acuerdo con los dicho por la Corte Constitucional, en la sentencia que exequible el Impuesto el Impuesto de Normalización.

Atentamente,

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),**

*Pedro Pablo Contreras Camargo.*

**Publicado en D.O. 49.768 del 27 de enero de 2016.**