**OFICIO Nº 451 [914062]**

**17-11-2021**

**DIAN**

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-451

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema:** |   |   | Renta líquida gravable por omisión de activos |
| **Descriptores:** |   |   | Activo declarado por menor valorValoración patrimonial |
| **Fuentes formales:** |   |   | Artículos 236, 239-1, 648, 651 y 684 del Estatuto TributarioArtículo 434A del Código PenalSentencia 24856 de 2021 del Consejo de Estado, CP. MILTON CHAVES GARCÍASentencia 23846 de 2020 del Consejo de Estado, CP. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZOficio DIAN No. 906830 Int. 1035 de 2021Oficio DIAN No. 001013 de 2019 |

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia y, respecto de la interpretación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, el peticionario consulta textualmente:

*“(…) precisar si el declarar un activo por un valor que no es el que realmente le corresponde, es un activo no declarado y cuál es la norma legal que expresamente lo señala”.*

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

El artículo 239-1 del Estatuto Tributario regula las consecuencias legales de omitir activos o declarar pasivos inexistentes, así:

*“****ARTÍCULO 239-1. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.****Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de****los activos omitidos****y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.*

*Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o****activos omitidos por el contribuyente****, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.*

*Cuando el contribuyente incluya****activos omitidos****o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud.*

*A partir del período gravable 2018, la sanción por inexactitud a que se* ***refieren los incisos segundo y tercero de este artículo, será equivalente al doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado”.*(Negrilla fuera de texto).**

Como se observa, la norma citada no define expresamente qué se entiende por “activos omitidos” y si este concepto incluye o no el supuesto de declarar un activo por un menor valor. Al respecto, según el peticionario, la DIAN mediante Oficio 034535 de 2008 da a entender que declarar un activo por un menor valor configura una omisión de activos. Sin embargo, debe resaltarse que dicho Oficio 034535 de 2008 fue revocado posteriormente por el Oficio 001013 del 19 de septiembre de 2019.

Nótese que el Oficio DIAN 001013 de 2019 se ocupó de explicar: i) la inclusión de activos omitidos y exclusión de pasivos inexistentes por parte del Contribuyente; ii) la fiscalización de activos omitidos o pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, y iii) la fiscalización de activos omitidos o pasivos inexistentes originados en períodos revisables. No obstante, no desarrolló explícitamente el concepto de ‘activo omitido’ ni si se debe entender incluido dentro de dicho concepto el supuesto del activo declarado por un menor valor.

Recientemente, con ocasión de una consulta sobre la definición y alcance del concepto ‘activo omitido’ para efectos del artículo 239-1 *ibídem*, este Despacho en Oficio DIAN No. 906830 Int. 1035 del 8 de julio de 2021 hizo aplicación de la interpretación por contexto así:

*“(…) el parágrafo del artículo 54 de la Ley 2010 de 2019 describe el concepto de activo omitido de la siguiente manera:*

***“Parágrafo****. 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 hacerlo.****Quien tiene la obligación legal de incluir activos omitidos en sus declaraciones de impuestos nacionales****es aquel que tiene el aprovechamiento económico, potencial o real, de dichos activos****”.*

*“En virtud de lo expuesto,****un activo omitido debe entenderse como aquel activo que no fue incluido en las declaraciones de impuestos nacionales – para el caso en concreto del impuesto sobre la renta, existiendo la obligación legal de hacerlo****”.*(Negrilla fuera de texto).

Por otro lado, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha entendido el activo omitido como aquel no incluido en las declaraciones, y no como el activo incluido por un menor valor o infravalorado. Al respecto, la Sentencia con número de radicación 66001-23-37-000-2016-00881-01(24856) de 2021 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado CP. MILTON CHAVES GARCÍA, que a su vez se sustenta en la Sentencia con número de radicación 68001-23-33-000-2014-00120-02 (23846) de 2020 de la misma Sala CP. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, indicó:

*“De manera que la procedencia del citado artículo [239-1]****está supeditado a la existencia de activos omitidos o pasivos declarados inexistentes, mas no cuando su registro en la declaración privada obedezca a un menor valor****, pues la diferencia en el valor patrimonial registrado no implica la realización de un ingreso gravado en los períodos no revisables que hayan sido objeto de ocultamiento por parte del contribuyente. La Sala en sentencia del 3 de septiembre de 2020, señaló:*

*‘Para el legislador del 2003, además de las sanciones que corresponden, es fundamental garantizar la imposición, como renta gravable especial, de los elementos patrimoniales revelados en un período, de cara a desarrollar el principio de capacidad contributiva.*

*(…) El instituto contenido en el referido artículo 239-1 se conforma como un mandato que presupone que los elementos patrimoniales dejados de declarar en vigencias previas son renta gravable especial en el período en el cual la Administración lo descubra o el contribuyente voluntariamente lo declare, relevando a la DIAN de probar el origen, características y naturaleza del ingreso, así como de los elementos para su depuración hasta obtener la renta. En la medida en que se trata de activos omitidos en períodos no revisables, el precepto procura una develación plena que asegure la correcta determinación del impuesto en lo sucesivo y reestablezca el gravamen sobre la renta pretermitido.*

*4.2- Para la Sala,****la infravaloración asociada a la decisión de la autoridad administrativa encargada de fijar el avalúo de los inmuebles no implica una omisión de activos en los términos del artículo 239-1 ET****. Ello porque en dichas circunstancias la diferencia en la cuantía obedece a un acto administrativo que no implica de por sí la realización de un ingreso gravado, en el período no revisable, que haya sido objeto de ocultamiento por parte del contribuyente. Si bien se produce una incorrecta valoración del activo dado lo prescrito en el artículo 277 ET, el inciso 2° del art. 239-1 ET tiene como finalidad gravar la capacidad contributiva real, por lo cual no podría avalar un gravamen del plusvalor del inmueble estimado por la autoridad catastral cuando aún no se ha realizado un ingreso.’*

*En ese sentido, aun cuando el legislador incorporó el artículo 239-1 del ET como medida contra la evasión fiscal y generar una fuente de ingresos permanente para el Estado, lo cierto es que ello obedece a que la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, conlleva el encubrimiento de ingresos, el registro de costos y deducciones falsas, así como la afectación en la determinación de la renta presuntiva,****sin que por ello una indebida valoración del patrimonio pueda entenderse como una omisión de activos susceptible de ser adicionada como renta líquida gravable****”.*(Negrilla fuera de texto).

En consecuencia, atendiendo igualmente lo dispuesto en el artículo 28 del Código Civil, para este Despacho un activo omitido para efectos del artículo 239-1 *ibídem*debe entenderse como aquel activo que no fue incluido en las declaraciones de impuestos nacionales – para el caso en concreto del impuesto sobre la renta y complementarios, existiendo la obligación legal de hacerlo.

Ahora bien, resulta relevante efectuar tres salvedades frente a la anterior interpretación:

i. La Administración Tributaria en sus amplias facultades de fiscalización e investigación cuenta con las potestades para investigar, fiscalizar y sancionar la infravaloración de activos declarados (artículo 684 del Estatuto Tributario), a través de herramientas como la renta gravable por comparación patrimonial en el impuesto sobre la renta y complementarios (artículos 236 y siguientes del Estatuto Tributario), o la imposición de sanciones cuando haya lugar a ello, como por ejemplo la sanción por inexactitud (artículo 648 *ibídem*) o la sanción por envío erróneo de información (artículo 651 *ibídem*);

ii. El Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario determina las reglas para la valoración patrimonial de los activos declarados para efectos del impuesto sobre la renta, normas que son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes; y

iii. El artículo 434A del Código Penal (Ley 599 de 2000), modificado mediante la Ley 2010 de 2019, contempla un tipo penal para la “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”. Al respecto, debe notarse como el mismo se refiere no solo a la omisión de activos, sino también a su declaración bajo un menor valor.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad”–“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales