

**CONCEPTO 13515 DE 12 DE MAYO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 100008289 del 13/03/2015

Tema Impuesto a la Riqueza

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN
TRIBUTARIA

Activos Omitidos o Pasivos Inexistentes

Fuentes formales Artículos 1,3, 35 al 43 Ley 1739 de 2014; artículos 239-1, 292-2, 294-2, 330, 334, 574, 607 y 641 y ss. del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Sr Casanova.

Conforme con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En particular se realizan las siguientes preguntas que serán atendidas en su orden:

1.- ¿Cuál es la sanción por extemporaneidad o la sanción por no presentar nunca la declaración anual de activos en el exterior o la sanción por corregirla?

El tema de la presentación de activos en el exterior se encuentra regulado por la Ley 1739 de 2014 en sus artículos 42 y 43.

DECLARACIÓN ANUAL DE ACTIVOS EN EL EXTERIOR.

ARTÍCULO 42. Adiciónese el numeral 5 al artículo 574 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"5. Declaración anual de activos en el exterior".

Declaración Anual de Activos en el Exterior

Artículo 42. Adiciónese el numeral 5 al artículo 574 del Estatuto Tributario

el cual quedará así:

"5. Declaración anual de activos en el exterior". <sic, texto repetido en la publicación>

ARTÍCULO 43. Adiciónese el artículo 607 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Artículo 607. Contenido de la declaración anual de activos en el exterior. *A partir del año gravable 2015, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a este impuesto respecto de sus ingresos de fuente nacional y extranjera, y de su patrimonio poseído dentro y fuera del país, que posean activos en el exterior de cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la declaración anual de activos en el exterior cuyo contenido será el siguiente:*

1.El formulario que para el efecto ordene la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debidamente diligenciado.

2.La información necesaria para la identificación del contribuyente.

3.La discriminación, el valor patrimonial, la jurisdicción donde estén localizados, la naturaleza y el tipo de todos los activos poseídos a 1 de enero de cada año cuyo valor patrimonial sea superior a 3580 UVT.

4.Los activos poseídos a 1 de enero de cada año que no cumplan con el límite señalado en el numeral anterior, deberán declararse de manera agregada de acuerdo con la jurisdicción donde estén localizados, por su valor patrimonial.

5.La firma de quien cumpla el deber formal de declarar".

De la lectura de la norma, se puede observar que se trata de una obligación que se exige a partir del año 2015, cuyo régimen sancionatorio no se encuentra establecido. En tal sentido, en la actualidad no existen sanciones específicas para los casos hipotéticos consultados.

No obstante, cabe observar que en caso de encontrarse activos omitidos con ocasión de acciones de fiscalización el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, dispone que el valor de los mismos constituye renta líquida en el período objeto de revisión, y da lugar a sanción por inexactitud.

2.- *"En un portal de internet se hizo la siguiente afirmación: Cuando una persona natural tiene la opción de declarar por el sistema IMAS, en ese*

caso el incremento que se origine en su patrimonio líquido por incluir activos omitidos o eliminar pasivos inexistentes, no le implica ningún aumento en su RGA. Por tanto, cuando ese tipo de personas en efecto tengan activos ocultos o pasivos inexistentes, les saldrá mucho más económico normalizarlos directamente en su declaración de IMAS, en lugar de hacerlo dentro de las declaraciones de impuesto a la Riqueza.

¿Solicito el favor de que me informen si esta apreciación es correcta...?"

Sobre el particular es menester informar que no es competencia de esta dependencia estimar o analizar las apreciaciones o comentarios personales que hacen los particulares sobre diferentes temas tributarios.

No obstante, es posible manifestar que el IMAS e IMAN son sistemas para presentar renta, no para normalizar activos omitidos o eliminar pasivos inexistentes, situación que se colige del contenido de las normas que regulan cada uno de los temas.

"Artículo 330. Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales empleados. El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleados de conformidad con el artículo 329 de este Estatuto, será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) a que se refiere este Capítulo. El cálculo del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de liquidación, no incluirá los ingresos por concepto de ganancias ocasionales para los efectos descritos en este Capítulo.

Los empleados cuyos ingresos brutos en el respectivo año gravable sean inferiores a cuatro mil setecientas (4.700) UVT, podrán determinar el impuesto por el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) y ese caso no estarán obligados a determinar el impuesto sobre la renta y complementarios por el sistema ordinario ni por el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN).

PARÁGRAFO 1. Los factores de determinación del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) ni en el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) salvo que estén expresamente autorizados en los Capítulos I y II de este Título..."

En complemento el artículo 334 ibídem, señala:

"ARTÍCULO 334. IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO SIMPLE (IMAS) DE EMPLEADOS. <Artículo modificado por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> 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 periodo 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). A la Renta Gravable Alternativa se le aplica la tarifa que corresponda en la siguiente tabla:

(...)".

De lo transcrito se observa que los sistemas mencionados solamente aplican a las personas naturales residentes en el país clasificados en la categoría de empleados, que cumplan con las condiciones y requisitos señalados para cada caso.

Por otra parte, para el caso de trabajadores por cuenta propia se encuentra la regulación especial de los artículos 336 y siguientes del Estatuto Tributario; en particular deben revisarse las condiciones establecidas en el artículo 340, cuyo tenor literal reza:

ARTÍCULO 340. IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO SIMPLE (IMAS) DE TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA. <Artículo adicionado por el artículo 1 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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 trabajador por cuenta propia y que desarrollen las actividades económicas señaladas en el presente artículo, cuya Renta Gravable Alternativa (RGA) en el respectivo año o período gravable resulte superior al rango mínimo determinado para cada actividad económica, e inferior a veintisiete mil (27.000) UVT. A la Renta Gravable Alternativa se le aplica la tarifa que corresponda en la siguiente tabla según su actividad económica:

(...)

Cabe destacar que todo aumento patrimonial o todos los bienes que

conformen el patrimonio deben ser considerados para efectos de la determinación de la renta presuntiva.

Por otra parte, si se trata de periodos no revisables el artículo 239-1 del Estatuto Tributario trae una regla especial, cuando se pretenda inclusión de activos en periodos anteriores, que se encuentran con firmeza de las declaraciones. Allí se incluyen las sanciones para el caso que sean determinados mediante proceso de fiscalización.

"ARTÍCULO 239-1. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. <Artículo adicionado por el artículo 6 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

<Inciso adicionado por el artículo 41 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del periodo gravable 2018, la sanción por inexactitud a que se refieren los incisos segundo y tercero de este artículo, será equivalente al doscientos (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado".

Debe destacarse que la norma es precisa al disponer que el procedimiento aplica para los activos omitidos y a los pasivos inexistentes relacionados con periodos que no puedan revisarse por la administración de impuestos; lo cual implica que se debe tratar de declaraciones que se encuentren en firme.

3.- *¿Una persona que quiera incluir activos omitidos o excluir pasivos inexistentes, lo puede hacer por IMAN o el IMAS o necesariamente debe*

utilizar el sistema ordinario o la declaración del impuesto a la riqueza con normalización tributaria?

Tal como se explicó en la respuesta al punto 2 la aplicación de los sistemas IMAN o IMAS no implica ni conlleva la normalización de activo (sic) exclusión de pasivos inexistentes.

En cuanto al impuesto a la Riqueza, es otro tema que se encuentra establecido mediante el artículo 1 de la Ley 1739 de 2014, cuyo tenor literal reza:

ARTÍCULO 1. Adiciónese el artículo 292-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"Artículo 292-2. Impuesto a la Riqueza - Sujetos Pasivos. *Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza a cargo de:*

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

4. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

5. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

6. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su riqueza poseída en el país.

PARÁGRAFO 1. Para el caso de los contribuyentes del Impuesto a la riqueza señalados en el numeral 3 y 5 del presente artículo, el deber formal de declarar estará en cabeza de la sucursal o del establecimiento permanente, según sea el caso.

PARÁGRAFO 2. Para el caso de los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza que sean personas jurídicas y sociedades de hecho, sean nacionales o extranjeras, el Impuesto a la riqueza desaparece a partir del 1 de enero del año 2018 inclusive".

ARTÍCULO 3. Adiciónese el artículo 294-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

***"Artículo 294-2. Hecho generador.** El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1 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.*

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 1 de enero de 2015, deberán sumar las riquezas poseídas por las sociedades escindidas y beneficiarias, a 1 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 1 de enero de 2015, deberán sumar las riquezas poseídas por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y perlas sociedades constituidas a 1 de enero de 2015, teniendo en cuenta en este último caso la proporción en la que participan los socios en las sociedades así constituidas.

Si lo que se busca es la normalización de activos, debe darse aplicación a las normas pertinentes que están en los artículos 35 y siguientes de la Ley 1739 de 2014.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA AL IMPUESTO A LA RIQUEZA.

***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 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza.

PARÁGRAFO. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un periodo, no lo estaran en los periodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos 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 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 hacerlo. 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.

PARÁGRAFO 2. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un período, no lo estarán en los períodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de "Normatividad" - "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina.