

BENEFICIOS ECONÓMICOS DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE
NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA A PERSONAS NATURALES CONTRIBUYENTES QUE
TIENEN PASIVOS INEXISTENTES Y/O ACTIVOS OMITIDOS



SERGIO ALEJANDRO SALDARRIAGA RAMÍREZ



UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2019

BENEFICIOS ECONÓMICOS DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE
NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA A PERSONAS NATURALES CONTRIBUYENTES QUE
TIENEN PASIVOS INEXISTENTES Y/O ACTIVOS OMITIDOS

SERGIO ALEJANDRO SALDARRIAGA RAMÍREZ

Artículo presentado como requisito para optar el título de Especialista en Derecho Tributario

Asesor

Mg. DIEGO ARMANDO GUERRERO GARCÍA

Magister en Derecho

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2019

Autoridades Académicas

P. José Gabriel MESA ANGULO, O. P.

Rector General

P. Eduardo GONZÁLEZ GIL, O. P.

Vicerrector Académico General

P. José Antonio BALAGUERA CEPEDA, O.P.

Rector Sede Villavicencio

P. Rodrigo GARCÍA JARA, O.P.

Vicerrector Académico Sede Villavicencio

Adm. JULIETH ANDREA SIERRA TOBÓN

Secretaria de División Sede Villavicencio

Doc. SONIA PATRICIA CORTES ZAMBRANO

Decana de la Facultad de Derecho

Notas de Aceptación

SONIA PATRICIA CORTES ZAMBRANO

Decana de la Facultad de Derecho

GUSTAVO ADOLFO PARDO ROBAYO

Coordinador Especialización en Derecho Tributario

DIEGO ARMANDO GUERRERO GARCÍA

Director trabajo de grado

Tabla de contenido

RESUMEN	6
ABSTRACT.....	6
Palabras Claves	6
Metodología	7
Introducción	7
<u>I</u> dentificar los conceptos principales concernientes al impuesto complementario de normalización tributaria.....	8
Determinar los beneficios de las personas naturales, al acogerse al impuesto complementario de normalización tributaria.....	12
Conclusiones:.....	25
Referencias.....	26

Resumen

El impuesto complementario de normalización tributaria es una novedad en la ley de financiamiento 1943 del 2018, aprobada por el Congreso de la República y es objeto de reflexión en este artículo académico, generando comprensión sobre los beneficios económicos tributarios que obtienen las personas naturales contribuyentes sujetos pasivos que decidan acogerse a este beneficio tributaria.

Palabras Claves: Impuesto, normalización tributaria, activos omitidos, pasivos inexistentes, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable, saneamiento de activos, depreciación de saneamiento de activos.

Abstract

The complementary tax of normalization of taxes is a novelty in the financing law 1943 of 2018, approved by the congress of the republic and is the congress of the republic and is the object of reflection in this academic article, generating understanding about the tax economic benefits that taxpayers obtain from taxable individuals that decide to benefit from the aforementioned tax.

Key Word: Tax, tributary standardization, omitted assets, no-existent liabilities, active subject, passive subject, generator fact, taxable base, asset sanitation, assets sanitation depreciation.

Metodología

La metodología adoptada para el desarrollo de este trabajo académico es el método de investigación cualitativo, por medio de un instrumento de revisión documental. Según Hernández (2003) “se guía por áreas o temas significativos de investigación que permiten una revisión de la literatura” (p. 7).

Beneficios económicos del impuesto de normalización tributaria a personas naturales contribuyentes que tienen pasivos inexistentes y/o activos omitidos

Introducción

El impuesto complementario de normalización tributaria, reglamentado por la ley 1943 del 2018, en su artículo 42, es un tributo que va unido a las disposiciones sobre la renta y el patrimonio. Son sujetos pasivos de este tributo sobre la renta los contribuyentes que tengan activos omitidos y pasivos inexistentes y, por tanto, se debe liquidar, declarar y pagar de manera independiente, según el calendario tributario que, establece debe ser presentado el 25 de septiembre del año 2019. Es necesario recalcar que, la evasión de las responsabilidades tributarias es una de las actuaciones que genera daño fiscal a la hacienda pública y entorpece el fin de las políticas fiscales causando perjuicios a la sociedad.

La ley 1739 del 2014 estableció la normalización tributaria, cabe precisar que, con la ley 1943 del 2018, sus procedimientos y requisitos para ser sujeto pasivo del impuesto son distintos. Actualmente la tarifa es de un trece por ciento de la base gravable, no se va incrementando año por año como en las anteriores leyes tributarias, es decir, es estática y la fecha para su declaración es únicamente el 25 de septiembre del año 2019 y su principal novedad es que es un tributo

complementario del impuesto de renta. Antes de la promulgación de la ley de financiamiento era complementario al patrimonio. La finalidad de este impuesto es lograr el mayor recaudo posible de contribuyentes que sean sujetos pasivos de este hecho generador, siendo sujetos a una generosa tarifa a cancelar y así lograr normalizar su situación tributaria.

Evidenciando las novedades que trae el nuevo impuesto complementario de normalización tributaria, surge la necesidad de realizar un estudio de investigación teórico por medio del cual se pueda verificar si existen beneficios económicos del tributo de normalización tributaria en personas naturales en Colombia mediante una revisión documental que permita determinar si los contribuyentes que tengan pasivos inexistentes y activos omitidos reciben beneficios tributarios al ser sujetos pasivos de este impuesto.

Capítulo I: Identificar los conceptos principales concernientes al impuesto complementario de normalización tributaria.

La constitución política de 1991, en su artículo 338 determina que, el Congreso de la República debe fijar los sujetos activos, pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto, acción realizada y establecida en el estatuto tributario, ley 1943 del 2018 que, fija los elementos del mencionado tributo.

El sujeto activo es el Estado, representado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) quien es la responsable de vigilar por el cumplimiento de la obligación tributaria, la administración y el recaudo del tributo.

El Sujeto pasivo, son los contribuyentes del impuesto de renta que, tengan pasivos omitidos y pasivos inexistentes; este tributo se declara y no se permite corrección o presentación extemporánea, (Ley 1943, 2018, Art.42)

Hecho Generador: El impuesto complementario de normalización tributaria lo causa la posesión de pasivos inexistentes y activos no declarados a primero de enero de año 2019. (Ley 1943,2018, Art.43)

Se entiende por activos omitidos, para efectos del tributo complementario de normalización tributaria, aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo, es decir, son aquellos bienes muebles o inmuebles, dinero en efectivo, cuentas bancarias, CDT, inversiones que los contribuyentes de renta ocultan en su declaración y de esta manera no se les incrementa el patrimonio bruto, su tarifa es más baja y así, pagar un menor impuesto de renta. (Ley 1943, 2018, Art.43 Par)

Pasivos inexistentes es “el incluido en las declaraciones de impuestos nacionales sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente” (Ley 1943,2018, Art.43). Es decir, son obligaciones, deudas que, realmente no son adquiridas por el declarante pero que lo incluyen, lo informan en la declaración de renta y así disminuir la base para calcular el impuesto de renta. (Dirección de impuestos y Aduanas nacionales, DIAN, 2019)

Los conceptos, pasivos inexistentes y activos omitidos, son el fundamento del impuesto Complementario de Normalización Tributaria, tanto así que, la ley los presenta como hechos generadores del mencionado tributo. Es por esto que se debe tener claridad conceptual para poder comprender la génesis de este impuesto y así, determinar la responsabilidad tributaria.

Los activos omitidos o pasivos inexistentes constituyen el hecho generador del impuesto, según lo establece la ley; sin embargo, para poder ser incluidos en el tributo de normalización deben tener una base gravable, y es útil recordar que, base gravable “es la magnitud o la respectiva

medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para luego liquidar el monto de la obligación tributaria” (Moncayo, C., 2015).

La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor del costo fiscal histórico de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del título II del libro I del Estatuto Tributario o el autoevaluó comercial que establezca el contribuyente con soporte técnico, el cual deberá corresponder, como mínimo, al del costo fiscal de los activos omitidos determinados conforme a las reglas del título II del libro I del Estatuto Tributario, en el caso de los pasivos inexistentes, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor fiscal de dichos pasivos inexistentes según lo dispuesto en las normas del Título I del Libro I del Estatuto Tributario o el valor reportado en la última declaración de renta. (Ley 1943, 2018, Art. 44).

La base gravable de los bienes que son objeto del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar su costo fiscal, de acuerdo con lo establecido en los considerandos del Decreto 874 del 2019.

Si el contribuyente toma como base gravable el valor del mercado de los activos del exterior y dentro del año posterior a la entrada en vigencia de esta ley retorne esos recursos a Colombia, la base del impuesto complementario de normalización será al 50% del valor de los activos omitidos. (Ley 1943, 2018. Art 44, Par 2).

Siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones:

Que el contribuyente retorne los activos omitidos que sean invertidos con vocación de permanencia en el país, se da a entender que existe vocación de permanencia cuando estos

permanecen en Colombia por un periodo no menor a dos años, contados a partir del vencimiento del plazo para efectuar las inversiones con vocaciones de permanencia. Estos activos omitidos del exterior sean repatriados a Colombia antes del 31 de diciembre del 2019. (Decreto 874, 2019, Art. 1.5.7.3)

El periodo de este impuesto de normalización tributaria es único, porque solo se presenta para el año 2019 (Decreto 608, 2019, par 2)

Ahora bien, de conformidad con lo anterior se puede identificar como saneamiento de activos aquellos que forman parte del patrimonio bruto del contribuyente y se encuentran declarados a treinta y uno de diciembre del 2018, en el impuesto sobre la renta y complementarios por un valor inferior al valor de mercado y que cumplan con las siguientes condiciones al momento del saneamiento: No se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, no se encuentran disponibles para la venta, han sido poseídos por más de dos años, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.5.7.5. Como se puede apreciar esta es una de las novedades que trae el impuesto complementario de normalización tributaria la cual llamaron saneamiento de activos. (Decreto 874, 2018, Art. 1.5.7.5).

Así mismo, este tributo crea dentro de la novedad de saneamientos de activos, la depreciación de saneamientos de activos: los activos sujetos al saneamiento que, sean depreciables y que no se encuentren totalmente depreciados fiscalmente, podrán seguir depreciándose hasta agotar el remanente de su vida útil con base en el nuevo valor de los activos. Saneamiento no da derecho al incremento fiscal de la vida útil del activo, ni al incremento de las tasas de depreciación de estos, como lo limitan los artículos 137,139 y 290 del Estatuto Tributario. (Decreto 874, 2018, Art. 1.5.7.6).

Lo dispuesto en este artículo solamente es aplicable a los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar contabilidad de conformidad con el artículo 128 del Estatuto Tributario. (Decreto 874, 2018, Art. 1.5.7.6. Parágrafo de ese Art).

Se sugiere hacer depreciación a las personas naturales contribuyentes para efectos de disminuir la base de la normalización.

Es importante precisar que, una persona natural está obligada a llevar libros de contabilidad, si desarrolla profesionalmente, entiéndase habitualmente, alguna actividad económica que la ley considere mercantil contempladas en el artículo 20 del código de comercio y que no estén entre las actividades mercantiles exoneradas que menciona el artículo 23 del código de comercio.

El tributo de normalización requiere que el contribuyente tenga claridad de los conceptos que le dan identidad a la norma para poder discernir la existencia de beneficios económicos para las personas naturales.

Capítulo II: Determinar los beneficios de las personas naturales, al acogerse al impuesto complementario de normalización tributaria.

Para determinar los beneficios de las personas naturales al acogerse al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria, conviene hacer un recorrido histórico sobre el desarrollo de este tributo en la legislación colombiana.

En un primer momento, recordar que mediante la Ley 1739 de 2014, nació al ordenamiento jurídico la figura de la normalización tributaria, la cual es complementario del impuesto de riqueza y son sujetos pasivos de este tributo, los contribuyentes del impuesto a la riqueza y los declarantes voluntarios que, tengan activos omitidos y pasivos inexistentes. Este impuesto de normalización

se declara, liquida y paga en la declaración del tributo a la riqueza, su hecho generador es la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes al 1º de enero de los años 2015, 2016 y 2017, en este sentido Moncayo señala:

Fueron establecidas las tarifas, bases gravables y el hecho generador, elementos de un tributo, todo con la finalidad de incentivar el saneamiento de las declaraciones tributarias de los contribuyentes que hubieran omitido activos o declarados pasivos inexistentes en periodos gravables anteriores, de cualquier modo, sin perjuicio de que el Estado inicie investigaciones para asegurar el origen legal de los recursos.
(Moncayo, C, 2016)

Ahora bien, el impuesto de normalización como se ha reiterado en varias oportunidades se comporta como un instrumento de lucha contra la evasión; es un nuevo tributo que tiene como objetivo obtener la información completa de los activos que, los residentes fiscales colombianos (nacionales o extranjeros) no hayan declarado en Colombia.

Así pues, el hecho generador de este tributo es la posesión de activos omitidos o en su defecto pasivos inexistentes al 1 de enero de 2015, 2016 y 2017, respectivamente. El impuesto se calcula con base en el valor patrimonial de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes, considerando las tarifas del diez por ciento para el año 2015, once por ciento para el año 2016 y del trece por ciento para el año 2017.

Del mismo modo, el tribunal constitucional de conformidad con su función de salvaguardar la Carta magna, en forma categórica precisó que, la Ley 1739 de 2014, no constituía una amnistía, sino una efectiva obligación tributaria que el contribuyente está llamado a obedecer, aun cuando no tenga la voluntad de hacerlo.

El Impuesto Complementario de Normalización Tributaria que tuvo su origen en la pasada Reforma Tributaria de 2014, fue declarada exequible por la Corte Constitucional, y a su vez estableció que es un tributo de carácter obligatorio y temporal, pues en su sabiduría, el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria, busca erradicar la evasión fiscal y proteger la base gravable del tributo sobre la renta y complementarios y del impuesto a la riqueza, obteniendo información de los activos y pasivos de los contribuyentes colombianos.

De acuerdo con lo anterior, el Impuesto Complementario de Normalización se encuentra vigente, se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes, es decir, aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de tributos nacionales teniendo la obligación de hacerlo.

En los escenarios contables de liquidación del impuesto se debe recordar que, los derechos en fundaciones de interés privado de exterior, los trust o cualquier otro negocio fiduciario en el exterior, le son aplicables las normas de los derechos fiduciarios en Colombia, lo que quiere decir que, se declararán por su valor patrimonial.

Por otra parte, vale señalar que, si se decide no cumplir con esta obligación fiscal y la DIAN se percata de esta situación, incluirá el valor de los activos omitidos como renta líquida gravable y habrá lugar a aplicar sanción por corrección equivalente al 160% sobre el mayor valor del impuesto (para el año 2018 será del 200%) (Suarez, A. 2015).

Para poder determinar los beneficios de las personas naturales al acogerse al impuesto complementario de normalización tributaria es indispensable saber que este tributo busca proteger e incrementar la base gravable de los principales impuestos nacionales, permitir la regularización de activos, en otras palabras, se permite legalizar la situación con relación a los activos omitidos, se les da la posibilidad que lo hagan dentro de un tiempo comprendido entre el 2015 y 2017.

Los tiempos fiscales de los años 2015 y 2017 corresponden a la antigua reforma tributaria, tiempos que han sido modificados por las nuevas disposiciones.

La normalización tributaria corresponde a las personas que hayan descuidado el cumplimiento de sus responsabilidades, es decir, cuando han omitido declarar activos y /o han incluido en su declaración de rentas pasivos inexistentes para aminorar su carga fiscal. El conocimiento y difusión de esta oportunidad tributaria es de carácter legal para que los contribuyentes puedan sanear sus cuentas con la administración pública, y así, eliminar las sanciones e intereses y una eventual revisión de la declaración de tributo sobre la renta. El Estado asegura una renuncia total o parcial a obtener el pago de las sanciones y por esa vía se abstiene de iniciar un procedimiento de determinación del tributo a nivel administrativo o judicial. (Gómez, J & Tamayo, M. 2014).

En relación con lo anterior, en la gaceta del Congreso 575 del 2014, se publicó el proyecto de ley 134, el cual en su exposición de motivos en la lucha contra la evasión tributaria anuncia que se implementarán nuevas herramientas para controlar esta problemática que afecta la estabilidad económica del país, dentro de estas nuevas medidas de lucha contra la evasión se propone la creación de un nuevo impuesto complementario a la riqueza.

En virtud de lo anterior, este impuesto cumple un objetivo fiscalizador: Proteger y aumentar la base gravable de los principales tributos a nivel nacional permitiendo la regularización de activos. Se prevé que el cumplimiento de esta responsabilidad se presente, se liquide y pague en la declaración del impuesto a la riqueza.

Es necesario aclarar a los contribuyentes que el hecho de ser voluntariamente sujeto pasivo de este impuesto complementario a la normalización tributaria, no implica la legalización respecto de activos omitidos cuando su origen hubiera sido ilegal o se encuentre directa o indirectamente

relacionados con el lavado de activos o la financiación del terrorismo. Así se puede apreciar en la exposición de motivos por medio del cual se modifica el estatuto tributario, la ley 1607 del 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión. (Proyecto de ley 134, del 2014)

La Corte Constitucional determinó que el impuesto complementario de normalización tributaria configura una medida legítima desde el derecho constitucional, que tiene por objetivo garantizar el cumplimiento de las responsabilidades del estado social de derecho. Este pronunciamiento constituye una respuesta frente a una demanda de inconstitucionalidad por que se vulneran los principios de igualdad, buena fe, el deber de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de justicia y equidad; el demandante alega una presunta amnistía tributaria y el actor solicita declarar inconstitucionales los art. 35,36,37,38 y 39 de la ley 1739 del 2014.

Frente a esta demanda, la Corte Constitucional señala que la lucha contra la evasión tributaria, la defensa de la base gravable de los impuestos a la renta, complementarios y a la riqueza, a obtener información completa de los residentes fiscales en Colombia y la regularización de los activos, se enmarcan en el fin de suministrar los recursos necesarios para que el Estado Social de Derecho pueda cumplir con sus fines esenciales (art. 2º C.p). Estos fines son legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, pues tienen que ver con hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 C.Po.); con mejorar la eficiencia del sistema tributario (art. 363 C,Po,) y con el cumplimiento de los fines esenciales del Estado de servir a la comunidad y asegurar el cumplimiento de sus deberes sociales (art. 2º C.Po.), dentro de un orden económico justo, como es propio del Estado social y democrático de derecho.

En este sentido el instrumento empleado para alcanzar los antedichos fines, el de modificar de manera transitoria el régimen voluntario de normalización tributaria previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, por medio de un impuesto transitorio y obligatorio, complementario al de la riqueza, no está prohibido por la Constitución, es idóneo, constitucional para los fines perseguidos y es necesario. No es inconstitucional, en tanto que el legislador tiene un amplio margen de configuración para crear tributos. A partir de la información cierta que se obtiene con su depuración y actualización, además de lograr el principio de eficiencia del sistema tributario, es posible también, lograr la equidad y la progresividad del mismo, pues el fisco conocerá en detalle y con precisión el patrimonio real de los contribuyentes y puede determinar de manera objetiva su capacidad contributiva, al momento de fijar los elementos estructurales de los tributos. En el resuelve, la Corte Constitucional no le da la razón al actor y en consecuencia declara exequibles los artículos mencionados. (Corte Constitucional de Colombia, C-551 de 2015).

Luego de este análisis Jurisprudencial, es importante dejar claro que para la Corte Constitucional no se da una amnistía porque es deber del Estado tomar todas las medidas necesarias para controlar la evasión, que el Estado pueda cumplir con sus fines esenciales tendientes al deber constitucional de contribuir, financiar los gastos e inversiones del estado y cumplir la misión del Estado de servir a la comunidad y asegurar el cumplimiento de sus deberes sociales.

Cabe anotar que, dentro de la **Ley de Financiamiento (reforma tributaria)** presentada al Congreso por parte del Gobierno, se incluye un “*nuevo impuesto de normalización tributaria complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio*” (Gómez, J. 2018.).

Es pertinente aclarar que el nuevo impuesto complementario de normalización tributaria no solo es complementario al de riqueza sino también al impuesto sobre la renta. En consecuencia, serán sujetos pasivos de este tributo no solo los contribuyentes al impuesto a la riqueza, sino también los sujetos pasivos contribuyentes al tributo sobre la renta que tengan hasta el 1 de enero del 2019 activos omitidos o pasivos inexistentes. Este impuesto se declarará y se cancela en una declaración aparte que será presentada únicamente el 25 de septiembre de 2019 y por ningún motivo se permitirá corrección o presentación extemporánea. (Gómez, J. 2018.).

En la reflexión sobre esta ley es iluminador el pensamiento de Gómez:

Si bien **los activos del contribuyente** que sean objeto del nuevo impuesto complementario de normalización habrán de incluirse en la declaración de renta de 2019 y de los años siguientes, tal incremento patrimonial 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 declare ni en los años anteriores, no generará sanciones en materia de **impuesto sobre la renta, IVA**, precios de transferencia ni en información exógena. Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria. Así mismo, el registro extemporáneo ante el Banco de la República no generará infracción cambiaria y el hecho del pagar este impuesto no implicará la legalización de los recursos que tengan origen ilícito. (Gómez, J. 2018)

Por consiguiente, nace a la vida jurídica el decreto 874 de 2019 por medio del cual se reglamenta la Ley de Financiamiento 1943 de 2018 en sus artículos 42 al 49. Estos artículos hacen

referencia al impuesto complementario de normalización tributaria y en su contenido reglamentario se subrayan algunos elementos, por ejemplo:

Sujeto pasivo, el hecho generador, el cual se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1 de enero del año 2019, la base gravable como se ha mencionado en este estudio académico se considera el precio de adquisición de dichos bienes.

El decreto 874 de 2019 en el artículo 1.5.7.3. establece la repatriación de activos omitidos que sean invertidos con vocación de permanencia, esta es una novedad que trae este impuesto, dado que, si cumple este requisito y permanece en Colombia por un periodo mínimo de dos años, contados a partir del vencimiento del plazo, para efectuar las inversiones con vocación de permanencia, la base gravable de este impuesto corresponde al 50% del valor de los activos omitidos repatriados.

Del mismo modo reglamenta la depreciación de saneamiento de activos, los cuales deben cumplir con unos requisitos como ser depreciables hasta agotar el remanente de vida útil, con base en el mismo valor de los activos. Por ejemplo, una edificación cuando es sometida a un proceso de depreciación, el resultado de esa acción contable tiene unos efectos tributarios, lo cual permite establecer la base gravable del tributo. (Decreto, 874,2019)

El instituto nacional de contadores públicos realizó un análisis del decreto 874 del 2019 en el cual:

Se precisa que no procede la reducción de la base gravable cuando se configure, declare o solicite la existencia de la sede efectiva de administración en Colombia de la entidad del exterior normalizada, por lo que en estos casos no hay una repatriación efectiva de activos omitidos hacia Colombia. Finalmente se precisa en primer lugar, cuáles son las características de los activos que

pueden someterse al saneamiento y en segunda instancia, como aplicar la deducción de los activos objetos del saneamiento. (Moncayo, C, 2019)

Como se puede apreciar en este análisis sobre el decreto 874 del 2019, conviene hacer énfasis en algo muy importante: Los activos subyacentes para establecer la base gravable del impuesto de normalización. Moncayo (2019) recalca que el requisito para realizar esta deducción del 50% de la base gravable es la repatriación efectiva de los activos omitidos para Colombia.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por medio del comunicado de prensa 104 del 8 de agosto del 2019, hace la invitación a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, al 1 de enero del 2019 poseían activos omitidos y pasivos inexistentes a que se acojan a los beneficios tributarios del impuesto complementario de normalización tributaria y los declaren en el formulario 445, hasta el 25 de septiembre del 2019. El ente recaudador hace referencia a los contribuyentes por las grandes posibilidades que otorga este impuesto, ajustando su situación fiscal, cancelando un impuesto de normalización tributaria a la tarifa de un 13%.

Es así que, las personas sujetos pasivos de este impuesto tienen hasta el 25 de septiembre para normalizar los activos ubicados en Colombia o en el exterior que no hayan sido declarados y como se ha reiterado a lo largo de este escrito académico, la DIAN afirma que si trae estos activos a Colombia y los reinvierte en el país, pagará una tarifa de normalización del 50% de la base gravable, es decir, 6.5% sobre el valor de estos bienes.

Los contribuyentes deben tener en cuenta que los activos normalizados en el nuevo impuesto complementario deben incluirse en la declaración de renta y en la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2019 y siguientes.

La DIAN informa que el incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de la aplicación de este impuesto no dará lugar a:

1. Determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial.
2. Generación de renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declare ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios.
3. La inclusión de normalización de activos no genera sanción alguna en ningún impuesto con efectos retroactivos.
4. Tampoco genera acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria.
5. Cuando los contribuyentes repatrien activos omitidos que sean invertidos con vocación de permanencia en el país, por un periodo no inferior a dos años, contados a partir del vencimiento del plazo para efectuar las inversiones con vocación de permanencia antes del 31 de diciembre de 2019, la base gravable del impuesto de normalización tributaria corresponderá al 50% del valor de activos omitidos que sean efectivamente repatriados.

Para concluir, la DIAN recomienda a los contribuyentes no dejar pasar esta oportunidad y lanza una dura advertencia en caso de no normalizar su situación fiscal: El contribuyente puede ser sujeto a una sanción del 200% del mayor valor del impuesto a cargo determinado, además de estar expuestos a una sanción penal y una eventual pena privativa de la libertad según lo establecido en el código penal colombiano. (Comunicado 104, DIAN, 2019)

Este impuesto de normalización tributaria es un impuesto que se ha aplicado en varios países, como referencia se tiene su creación en Ecuador en el año 2015, el cual se llamó ley de remisión, intereses, multas y recargos, ley 493 del 2015.

No obstante, la limitación del concepto de amnistía se suscribirá al ámbito tributario para lo cual se debe indicar que en Ecuador las amnistías son conocidas como remisión. (Código tributario Ecuatoriano, 1975, Art 54).

La ley orgánica de remisión, intereses, multas y recargos permite que existan remisiones derivadas de obligaciones tributarias siendo el Servicio de Rentas Internas (SRI) el único órgano competente para el recaudo, (Ley 493, 2015, Art. 1)

Por otra parte, esta ley condona los intereses de mora, multa y recargos causados por impuestos y obligaciones fiscales contenidos en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones; también las que se generan por declaraciones originales o sustitutivas que se encuentren vencidas o pendientes de pago hasta la fecha de publicación de la presente norma. (Ley 493, 2015, Art.2)

Por consiguiente, es importante señalar que dicha ley en su artículo 2 numeral A inciso 1 y 2 establece una tarifa especial de condonación al contribuyente, siempre y cuando normalice su situación tributaria dentro de un lapso de días estipulados, resaltando que podría ser una condonación del 100%, si el pago de este impuesto se hace dentro de los primeros 60 días hábiles siguientes a la promulgación de esta ley.

Teniendo en cuenta lo anterior, se hace interesante al contribuyente este beneficio tributario de semejantes proporciones incentivando al contribuyente a formalizar su situación tributaria.

En ocasión a la ley de remisión, intereses, multas y recargos se dan a conocer los elementos de dicha ley y se profundiza sobre lo mencionado anteriormente.

1. Sujetos Cubiertos: “Personas naturales y sociedades, quienes mantuvieron obligaciones pendientes, los que tuvieran algún tipo de reclamo y recursos administrativos, así también quienes tenían convenios de pagos” (Díaz Álvarez, J. L, 2018, p 16).

2. Impuestos Cubiertos: “Obligaciones tributarias materiales o formales, cumplidas con declaraciones impositivas o informativas, impuesto a la matriculación vehicular, RISE (Régimen impositivo simplificado ecuatoriano), no se otorgó amnistía por pagos por impuestos retenidos a terceros” (Díaz Álvarez, J. L, 2018, p 16).

3. Alcance de la amnistía: “Se condonó intereses y multas en la siguiente proporción: el 100 % dentro de los primeros 60 días hábiles, 50% del 61 al 90 día hábil”. (Díaz Álvarez, J. L, 2018, p 17).

4. Temporalidad: “Noventa días siguientes a la publicación de esta ley en el registro oficial, esto es desde el 5 de mayo del 2015” (Díaz Álvarez, J. L, 2018, p 17).

5. Normativa que regula la amnistía: “Ley de remisión, intereses, multas y recargos ley 493 del 2015” (Díaz Álvarez, J. L, 2018, p 17).

Esta remisión consiste que el contribuyente puede revisar sus declaraciones de impuestos de ejercicio fiscales específicos, estos pueden corregir, modificar sus declaraciones de ingresos y pagar los impuestos que faltan, por último, los contribuyentes que se acojan a la amnistía podrían ser objeto de actividades de investigación y la auditoría tributaria. Se puede considerar esta ley de remisión como un éxito si se considera que la meta de recaudación era de US\$ 800 millones y se recaudó US\$ 971 millones. (Díaz Álvarez, J. L.2018).

En este sentido se puede apreciar que la ley 493 del año 2015 es una norma que busca formalizar la situación tributaria de los contribuyentes en Ecuador, que da garantías a los sujetos

pasivos con un plazo máximo de 90 días contados a partir del 5 de mayo del año 2015 que es la fecha de promulgación de la respectiva ley.

De conformidad con la ley de remisión, intereses, multas y recargos y la información recopilada sobre el tema se puede corroborar que es una norma que buscaba generar confianza al contribuyente para que se anime a sanear su situación tributaria, dando excelentes garantías a corto plazo como condonar los intereses y multas a la tarifa del 100% siempre y cuando se pague en los primero 60 días hábiles contados a partir de la promulgación de la ley.

Como se puede observar, la ley de normalización tributaria tiene varias similitudes con la ley de remisión, intereses, multas y recargos. Entre su principal similitud es lograr el mayor recaudo posible para el Estado, el beneficio económico a los contribuyentes evasores que se acojan a este impuesto, la temporalidad del tributo, que si bien, no es la misma, sí coinciden en que tiene una vigencia, no está de manera indefinida en el ordenamiento jurídico y el saneamiento fiscal de los contribuyentes, normalizando su situación tributaria, es decir, legalizando los bienes que tengan origen licito.

Con el análisis de legislación comparada aplicada entre Colombia y Ecuador se logra apreciar claramente que son impuestos generosos con los contribuyentes morosos y el Estado por medio de estos beneficios invita a los sujetos pasivos que sean objeto de este impuesto, a normalizar su situación fiscal a un bajo costo económico, dando garantías y el Estado recibiendo dividendos que ayuden a darle cumplimiento a sus fines sociales.

Finalmente se puede observar en el desarrollo de este capítulo que son muchos los beneficios económicos para las personas naturales que deseen acogerse al impuesto de normalización tributaria, dado que normalizan su situación fiscal con el Estado a un costo muy bajo y sin ningún tipo de sanción por parte del Estado al contribuyente.

Conclusiones:

La revisión literaria realizada, permite afirmar que, las personas naturales contribuyentes que tengan activos omitidos y pasivos inexistentes que, se acojan al impuesto complementario de normalización tributaria recibirán beneficios económicos por las siguientes razones:

1. No serán objeto a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial.
2. No genera sanciones en materia de impuesto sobre renta, impuesto a la riqueza, precios de transferencias, ni en información exógena.
3. No se incurre en acción penal por la omisión de activos o pasivos inexistentes a las personas naturales que se hayan acogido al impuesto complementario de normalización tributaria.
4. El registro extemporáneo ante el banco de la República no genera infracción cambiaria.
5. El hecho de pagar este impuesto no implica la legalización de los recursos de origen ilícito.
6. En virtud del ejercicio de legislación comparada realizado entre Ecuador y Colombia se pudo evidenciar que este impuesto tuvo una buena acogida por parte de los contribuyentes, dado que su éxito radica en los beneficios tributarios, con la particularidad que no son extensibles en el tiempo, si no por un periodo determinado.

A partir de estos beneficios se considera que el impuesto complementario de normalización tributaria es una oportunidad que da el Estado a sus contribuyentes para que normalicen su

situación tributaria a un bajo costo. Así mismo, el Estado puede cumplir con sus fines sociales y el contribuyente con sus obligaciones tributarias frente al Estado.

El Estado está llamado a generar una cultura de responsabilidad tributaria y la creación de estos impuestos, más allá del interés de recaudo, es una oportunidad para formar en la ética social a quienes por diferentes razones han omitido la declaración de sus patrimonios. No obstante, el Estado por medio de sus entes de control, debe ser organizado, saber direccionar la norma y ejercer controles con límites flexibles que permitan evaluar el impuesto y evidenciar que, no sólo mejora el recaudo, sino lo más importante, se dinamiza la implementación de una cultura tributaria.

Referencias

Código tributario ecuatoriano [CTE]. Decreto 1016A. de 1975 Art.54. Diciembre 23 de 1975 (Ecuador). Recuperado de: <http://www.lexis.com.ec/wp-content/uploads/2017/09/LI-CODIGO-TRIBUTARIO.pdf>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-551 de 2015 (M.P. Mauricio González Cuervo agosto 26 de 2015). Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-551-15.htm>

Decreto 874 de 2019 [Ministerio de hacienda y crédito público]. Por medio del cual se reglamentan los artículos 42 a 49 de la ley 1943 de 2018. Mayo 20 de 2019. Recuperado de: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=93797>

Decreto 608 de 2019 [Ministerio de hacienda y crédito público]. Por medio del cual se modifican y adicionan unos artículos al decreto 1625 2016 único reglamentario en materia tributaria.

Recuperado de:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=91730>

Dirección de impuestos y aduanas nacionales, DIAN, 2019. Recuperado de:

<https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/Documents/PREGUNTAS%20FRECUENTES.pdf>

Dirección de impuestos y aduanas nacionales, Comunicado de prensa No 104, DIAN, 2019. Recuperado de:

https://www.dian.gov.co/Prensa/ComunicadosPrensa/104_Es_el_momento_acojase_al_impuesto_de_normalizacion_tributaria.pdf#search=ES%20EL%20MOMENTO%2C%20ACOJASE%20AL%20IMPUESTO%20DE%20NOR

Díaz Álvarez, J. L. (2018) Amnistías tributarias: estudio comparativo caso Ecuador. Recuperado

de: [HTTP://201.159.223.2/BITSTREAM/123456789/2864/1/DIAZ%20ALVAREZ%20JORGE%20LUIS%20%20AMNISTIAS%20TRIBUTARIAS%20ESTUDIO%20COMPARATIVO%20DESDE%20ECUADOR.PDF](http://201.159.223.2/BITSTREAM/123456789/2864/1/DIAZ%20ALVAREZ%20JORGE%20LUIS%20%20AMNISTIAS%20TRIBUTARIAS%20ESTUDIO%20COMPARATIVO%20DESDE%20ECUADOR.PDF)

Estatuto Tributario [ET]. Ley 1943 /18. Por el cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. (Colombia). Recuperado de:

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Gómez, J & Tamayo M. (2014). Análisis de la constitucionalidad del “impuesto de normalización tributaria” consagrado en la ley 2014, a la luz de la jurisprudencia de la corte constitucional acerca de admitías y saneamientos fiscales. Colombia. Retomado de:

<https://www.ceta.org.co/html/archivos/foro/ArchivoForoID1266.pdf>

Gómez, J. (2018). Nuevo impuesto de normalización tributaria. Colombia, Recuperado de:
<https://www.elmundo.com/noticia/Nuevo-impuesto-de-normalizacion-tributaria/375051>

Hernández Sampieri, R; Fernández Collado, C. y Pilar Baptista Lucio. (2003). Metodología de la investigación. 3 ed. México: McGraw-Hill.

Ley 493 del 2015 Ley orgánica de remisión de Intereses, Multas y Recargos. Mayo del 2015 (Ecuador). Recuperado de: <https://www.asambleanacional.gob.ec/es/multimedios-legislativos/39000-ley-organica-de-remision-de-intereses>

Moncayo, C, 2015 en que consiste la base gravable, Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia. Recuperado de: <https://www.incp.org.co/en-que-consiste-la-base-gravable/>

Moncayo, C. (2016). Creación del impuesto complementario de normalización tributaria en Colombia. Recuperado de: <https://www.incp.org.co/creacion-del-impuesto-complementario-de-normalizacion-tributaria-en-colombia/>

Moncayo, C. (2019). Con el Decreto 874 de 2019, Ministerio de Hacienda reglamenta el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria. Recuperado de: <https://www.incp.org.co/decreto-874-2019-minhacienda-reglamenta-impuesto-complementario-normalizacion-tributaria/>

Proyecto de ley 187 del 2018 [Congreso de la Republica] por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general. Diciembre 21 del 2018. Recuperado de: <http://leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/proyectos-ley/cuatrenio-2018-2022/2018-2019/article/197-por-la-cual-se-expiden-normas-de-financiamiento-para-el-restablecimiento-del-equilibrio-del-presupuesto-nacional-y-se-dictan-otras-disposiciones-mensaje-de-urgencia>

Proyecto de ley 134 del 2014 [Cámara de Representantes] por la cual se modifica ley 1607 del 2012 y se crean mecanismos de lucha contra la evasión. Octubre 3 del 2014. Recuperado de: <http://leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/proyectos-ley/periodo-legislativo-2014-2018/2014-2015/article/105-por-medio-de-la-cual-se-modifica-el-estatuto-tributario-la-ley-1607-de-2012-se-crean-mecanismos-de-lucha-contra-la-evasion-y-se-dictan-otras-disposiciones-mensaje-de-urgencia>

Suarez, A. (2015). Impuesto Complementario de Normalización Tributaria. Recuperado de: <http://blogs.portafolio.co/juridica/impuesto-complementario-de-normalizacion-tributaria/>