

Vacíos en el impuesto a la riqueza y su complementario

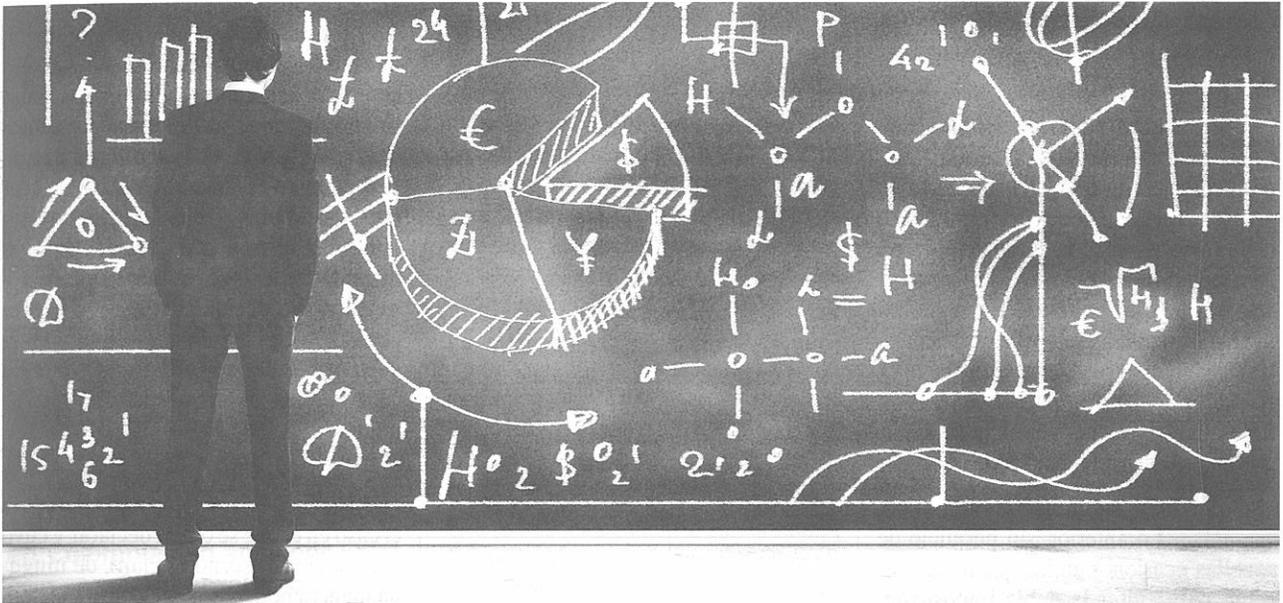


Foto: Shutterstock

Así los inversionistas mencionados que declaren tardía o de manera defectuosa, serán cuantiosamente sancionados, mientras que si no declaran serían irrisoriamente sancionados con \$283.000 (valores año 2015).

NORTON ROSE FULBRIGHT

SEBASTIÁN RODRÍGUEZ
Director de impuestos y derecho cambiario
Norton Rose Fulbright Colombia

E

En un contexto de necesidad inminente de caja y premura legislativa fue aprobada la última reforma tributaria mediante la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014 (*reforma*), la cual adolece de varios yerros técnicos cuyos casos más representativos analizaremos a continuación con relación al impuesto a la riqueza y complementario de normalización tributaria (*normalización*). Así, prescindiremos del análisis de estos dos impuestos frente a su regresividad, inequidad, competitividad del país y nocivos efectos con respecto a la inversión (principal variable del PIB), para limitarnos a analizar los siguientes errores desde la perspectiva legal:

1. Impuesto a la riqueza

Una vez más la reforma gravó el patrimonio líquido cuando este supere ciertos montos en una fecha determinada, tal como tantas veces ha ocurrido, no obstante, por primera vez, mediante la reforma se incluyeron como contribuyentes del ahora rotulado como impuesto a la riqueza (*riqueza*) a quienes

no fueran declarantes del impuesto de renta. Desde el denominado impuesto para preservar la seguridad democrática (D. 1838/2002), pasando por el llamado impuesto al patrimonio de los años 2004 a 2006 (L. 863/2003), 2007 a 2010 (L. 1111/2006) y 2011 (L. 1370/2009) se ha gravado invariablemente el patrimonio líquido (activos menos pasivos), por ende, respecto a este gravamen, la reforma no resultaría novedosa si no fuera porque por primera vez se incluyeron como contribuyentes de un impuesto sobre el patrimonio a quienes no fueran declarantes del impuesto de renta (hasta ahora lo uno estaba supeditado a lo otro).

Es así como la reforma añadió como contribuyentes de riqueza a aquellas personas (jurídicas o naturales) que pese a no ser declarantes del impuesto de renta tuvieran al 1º de enero de 2015 un patrimonio líquido en el país igual o superior a \$1.000 millones. En la práctica esta novedad afecta principalmente a los inversionistas extranjeros, los cuales no suelen declarar impuesto de renta en Colombia (ya sea por ausencia de rentas gravables o por retención especial sobre las mismas⁽¹⁾).

Lo anterior, sin perjuicio de aquellas ocasiones en las que haya convenio para evitar la doble imposición, en cuyo caso, para efectos sustanciales (estos convenios no regulen las obligaciones formales)⁽²⁾ se aplicarán las correspondientes normas en virtud de las cuales por regla general el patrimonio solo es gravable en el estado de la residencia (no en donde se ubiquen los bienes), salvo en el caso de inmuebles y establecimientos permanentes. En el caso de la Comunidad Andina también aplican normas especiales⁽³⁾.

1.1. Casos de ausencia de base para tasar la sanción y el impuesto a cargo de los nuevos contribuyentes de riqueza que omitan declararla

La primera duda que surge es qué sanción aplicar cuando los contribuyentes mencionados omiten declarar riqueza. Las sanciones y el impuesto a cargo de quienes omitan declarar riqueza se tasan con base en la última declaración de renta presentada, por consiguiente en la medida en que los nuevos

contribuyentes (esto habrá que corroborarlo caso por caso) nunca han declarado renta, tampoco habría base para calcular ni la sanción ni el impuesto a cargo. Por ende, consideramos que la sanción procedente en este caso sería la mínima de tan solo \$283.000 (año 2015).

De este modo, los inversionistas mencionados que declaren tardía o defectuosamente serán cuantiosamente sancionados, pero quienes no declaren serán irrisoriamente sancionados con \$283.000 (valores año 2015). Esto debido a que la reforma remite descontextualizadamente a las normas del otrora impuesto al patrimonio contenidas en estatuto tributario (E.T.), cuyo texto fue escrito bajo la premisa de que los únicos sujetos pasivos del impuesto al patrimonio eran los declarantes del impuesto de renta. Al respecto las normas pertinentes establecen lo siguiente:

Reforma artículo 9º: “Adiciónese el artículo 298-8 al estatuto tributario el cual quedará así: ‘Artículo 298-8. *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, 298-1, 298-2 y demás disposiciones concordantes de este estatuto*’”.

E.T., artículo 298-2: “Administración y control del impuesto al patrimonio. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del impuesto al patrimonio que se crea mediante la presente ley, conforme a las facultades y procedimientos establecidos en el estatuto tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro. La DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en este estatuto que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud serán las establecidas en este estatuto para las declaraciones tributarias.

Los contribuyentes del impuesto al patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. Cuando no se presen-

te la declaración dentro de este término, se procederá en un solo acto a practicar liquidación de aforo, tomando como base el valor del patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada y aplicando una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado.

El valor de la sanción por no declarar se reducirá a la mitad si el responsable declara y paga la totalidad del impuesto y la sanción reducida dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo” (las cursivas son nuestras). Tal como se observa, tanto la riqueza como su sanción en caso de omisión (la sanción se liquida con base en el impuesto), se liquidan mediante liquidación de aforo por la administración, tomando como punto de partida la última declaración de renta presentada, es decir, que en ausencia de tal declaración la DIAN carecería de base para liquidar riqueza en la declaración de aforo (el impuesto sería cero), el cual a su vez es la base para liquidar la sanción.

Resulta pertinente recordar que habiendo una sanción específica para el caso en el que se omita declarar y cuyo texto arriba transcrito es claro, de ninguna manera podría aplicarse otra sanción. Esto en primera instancia porque la analogía solo procede en ausencia de norma aplicable (en este caso hay norma expresa por no declarar), segundo, porque en virtud del principio de legalidad de las sanciones, las mismas tienen que ser expresas y anteriores a la conducta; y tercero, porque de cualquier forma la analogía no procedería para la aplicación de sanciones⁽⁴⁾. Adicionalmente, en virtud del artículo 338 de la Constitución, es la ley la encargada de crear tributos de manera que si la misma establece en una situación específica la base gravable (v. gr. patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada), no puede recurrirse a otro método.

No obstante, de conformidad con el estatuto tributario las sanciones en general (en este caso de cero) no pueden ser nunca inferiores a la sanción mínima (norma especial para este caso en donde la sanción queda por debajo del rango mínimo). Sobre el particular, el artículo 639 ibídem establece: “Sanción mínima.

El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la administración de impuestos, *será equivalente a la suma de 10 UVT* (las cursivas son nuestras). Por consiguiente, consideramos que la sanción aplicable será tan solo de \$283.000 (año 2015), bajo la hipótesis de que un inversionista extranjero que jamás haya declarado renta omita declarar riqueza.

Por otro lado, es importante señalar que irónica y absurdamente, los inversionistas extranjeros que sí declaren el impuesto a la riqueza pero lo hacen tardíamente serán cuantiosamente sancionados. Esto debido a que las normas que regulan las demás faltas, tales como la extemporaneidad, no quedan supeditadas a que el contribuyente presente declaración de renta⁽⁵⁾.

1.2. La segunda duda se refiere a si estos nuevos contribuyentes deben presentar declaración de riqueza cuando el valor por pagar por este impuesto sea de cero, tal como ocurre con los inversionistas extranjeros cuyo único activo en Colombia son acciones que se pueden excluir de la base gravable (al excluir el valor patrimonial neto de las acciones cuando este sea el único activo en Colombia no se genera riqueza por pagar)

Si bien por razones prácticas, en este caso sugerimos a los inversionistas extranjeros declarar riqueza dentro de los plazos fijados para evitar dispendiosas discusiones con la DIAN, el tema ciertamente no quedó claro en la reforma. En este sentido, una cosa es la obligación formal de declarar y otra la de pagar un impuesto (Al hacer los cálculos se puede declarar y quedar sin impuestos por pagar). Empero, para efectos de riqueza, la reforma no hizo esta diferenciación (tal como sí ocurre para el resto de impuestos)⁽⁶⁾. Para que haya cualquier impuesto por pagar tienen que estar presentes por lo menos cinco elementos, siendo uno de ellos la base gravable, por ende al ser esta igual a cero (matemáticamente cero equivale a inexistencia de base) podría argüirse que en ausencia de este elemento y de



Foto: Humberto Pinto

Para Sebastián Rodríguez, fue una incongruencia legislativa incluir los pasivos inexistentes dentro del hecho generador y no dentro de la base gravable, del impuesto de normalización tributaria.

distinción entre obligación de declarar y de pagar, al no haber impuesto tampoco se requeriría del medio para pagarlo (declaración); de lo contrario la diferenciación entre obligación formal de declarar y de pagar para los demás impuestos resultaría inocua.

Adicionalmente, la norma dice que la declaración de riqueza se presenta “con pago”, sugiriendo que la obligación de declarar se equipara con la de pagar⁽⁷⁾.

Por último, eventualmente podría llegar a interpretarse que la reforma sugiere⁽⁸⁾ (ciertamente no lo dice expresamente) que todos los sujetos pasivos, tales como las entidades extranjeras que tengan riqueza en Colombia, solo por este estatus, son declarantes de la misma, pero si se aceptara esta tesis también tendría que llegarse a la absurda conclusión de que los sujetos pasivos (v. gr. contribuyentes del impuesto de renta⁽⁹⁾) que no cumplan con el hecho generador (patrimonio mínimo) también deberán declarar. Reiteramos que, como mínimo, todos los elementos esenciales del tributo deben estar presentes (hechos generador, base gravable, tarifa, sujeto pasivo y sujeto activo), por lo que en ausencia de alguno de ellos consideramos que no se tiene que pagar ni declarar (en ausencia de distinción le-

gal para riqueza entre obligación formal de declarar y de pagar). Por ejemplo, si un sujeto pasivo de riqueza no cumpliera con el hecho generador (\$ 1.000 millones al 1° de enero de 2015) no deben presentar declaración de riqueza (ya que faltaría un elemento esencial). Igualmente si uno de dichos sujetos no llega a encuadrarse dentro de la base gravable por ausencia de la misma, consideramos que tampoco debería declarar riqueza.

Pese a lo dicho, la DIAN (Res. 44/2015) asume o parte de la base sin decirlo, que los inversionistas extranjeros que tengan solo acciones en Colombia deben declarar riqueza a pesar de que el valor por pagar sea cero. No solamente desde el punto de vista legal arriba esbozado sino también desde la perspectiva de eficiencia y política fiscal, consideramos inapropiada esta asunción de la DIAN ya que la recepción innecesaria de declaraciones de riqueza genera una carga administrativa grande para la DIAN (aun cuando podría argüirse que esta información le podría servir a la DIAN de insumo para fiscalizar) y para el contribuyente (v. gr. inversionista extranjero), a quien le toca apostillar poderes para obtener el RUT, pagar honorarios de abogados y diligenciar una declaración para no pagar nada al final; en otras palabras, la relación costo beneficio de esta medida es deficitaria e ineficiente, pues pierden todas las partes (sujeto pasivo y sujeto activo).

2. Normalización tributaria

2.1. La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria (normalización) no incluyó pasivos inexistentes

Sorprendentemente la reforma incluye los pasivos inexistentes (pasivos incluidos en las declaraciones nacionales para disminuir el impuesto por pagar) como parte del hecho generador de la normalización (art. 36), pero no como parte de la base gravable (art. 37) o monto sobre el cual se aplica la tarifa (como si descontextualizadamente se hubiera copiado un aparte del estatuto tributario artículo 239-1). Ahora bien, pese a que los pasivos inexistentes no quedaron incluidos dentro de la base gravable

de normalización ni de la lectura de la reforma, se puede inferir que estos pasivos deben tenerse en cuenta para calcular el monto sobre el cual debe aplicarse la tarifa de normalización, la DIAN, excediendo sus facultades, estableció en el formulario 440 correspondiente a la declaración de riqueza y normalización (Res. 34/2015) que los pasivos inexistentes sí harían parte de la base gravable. Se trata de una decisión ilegal, pero sugerimos acatarla, por la presunción de legalidad de los actos administrativos⁽¹⁰⁾ los cuales se presumen legales y obligatorios hasta que no sean anulados o suspendidos provisionalmente.

Dentro de la técnica legislativa no se explica cómo pudo haberse incluido a los pasivos inexistentes dentro del hecho generador y no dentro de la base gravable, ciertamente fue una incongruencia legislativa palmaria, pero ello no subsana de ninguna manera el error cometido por el legislador ni facultada a la DIAN para añadir elementos a la base gravable cuya determinación no le compete.

2.2. Constitucionalidad de la normalización

Como es matemáticamente lógico, salvo por algunas excepciones puntuales la ley asume que el incremento patrimonial de un año para otro se debe a la percepción de ingresos equivalentes o superiores. Por ejemplo, si el patrimonio líquido aumenta de \$ 100 a \$ 150 de un año para otro, normalmente se deberá a ingresos equivalente a por lo menos \$ 50.

Cuando un contribuyente devenga un ingreso debe declarar el mismo junto con el correlativo aumento patrimonial a que hubiere lugar, repercutiendo esto en su CREE (si aplicara), impuesto de renta y complementarios, así como en la renta presuntiva del año siguiente⁽¹¹⁾ (por el incremento patrimonial) y en la riqueza (cuando a ella hubiere lugar). Bajo las normas generales del estatuto tributario, antes de la normalización cuando un ingreso y su correspondiente aumento patrimonial eran omitidos en una declaración de renta específica, el contribuyente solo podía incluir este ingreso y aumento mediante la corrección de la correspondiente declaración de renta⁽¹²⁾ (pagando impuestos plenos, sanciones e intereses) o si la declaración del año en

el que se había producido el incremento patrimonial se encontraba en firme, podía incluir el mismo en las declaraciones de los años siguientes como renta gravable (casilla 65 formulario 210)⁽¹³⁾ pagando impuesto de renta a tarifa plena; por otro lado, cualquier aumento patrimonial no develado por el contribuyente generaría no solo renta gravable sino también sanción por inexactitud. Finalmente, si el contribuyente simplemente aumentaba su patrimonio líquido (incluía como parte de su patrimonio los activos omitidos) pero sin reflejar renta gravable, por regla general se produciría renta ordinaria por comparación patrimonial⁽¹⁴⁾ más sanción de inexactitud e intereses de mora.

Hoy en día los declarantes de riqueza (voluntarios u obligatorios)⁽¹⁵⁾ deben incluir los activos omitidos pero pagando por una sola vez una normalización a una tarifa sustancialmente menor (10, 11,5 y 13% en los años 2015, 2016 y 2017, respectivamente). El referido aumento patrimonial será gravado con riqueza hasta el 2017 o 2018 (para personas naturales).

Con base en lo anterior, pareciera que el impuesto de normalización consiste en una amnistía conferida a los incumplidos (perdona sanciones, intereses y una porción sustancial de impuestos). Desde la perspectiva de análisis económico del derecho, este tipo de beneficios además promueven la evasión, por resultar ésta más eficiente o rentable para el contribuyente (las personas prefieren evadir para esperar la siguiente amnistía como tantas que con frecuencia se emiten), lo que genera en el corto plazo un repunte del recaudo pero a mediano y largo plazo una mayor evasión (menos recaudo). En otras palabras, las amnistías son respuestas cortoplacistas para tapar huecos fiscales, carentes de visión a futuro.

Por las razones anteriores, hasta ahora la Corte Constitucional solía considerar este tipo de beneficios como inequitativos y contra el principio de igualdad⁽¹⁶⁾, salvo que el llamado test estricto de constitucionalidad fuera pasado. No obstante, para nuestra sorpresa, por comunicado de prensa nos enteramos que la normalización fue declarada exequible por la Corte mediante Sentencia

C-551 del 2015 cuyo texto aún no conocemos. El hecho de que la normalización sea de obligatorio pago y no dependa teóricamente de la voluntad del contribuyente (aunque la declaración de riqueza mediante la cual se paga la normalización sí pueda ser voluntariamente presentada) y la circunstancia en virtud de la cual el Estado no perdona deudas mediante la normalización ya que ni siquiera estaba enterado de las mismas (no conocía de los activos omitidos), fueron algunas de las razones que esgrimió la Corte para declarar la constitucionalidad de la norma.

1. E.T., arts. 592, 406 a 411.

2. DIAN, Ofi. 2344/2015.

3. CAN, Decis., 578, art. 17.

4. C.N. art. 29, C.E., Sent. mar. 6/2003, Exp.13135. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. C. Const., Sala Plena, Sent. C-160/98, T-145/93; E.T., art. 745.

Valencia Zea, Arturo en su obra *Derecho civil parte general y personas*, 10ª Ed., pp. 159 y 160. C. Const., Sala Plena, Sent. C-160/98, T-145/93.

5. E.T., art. 9º, inc. 1º, arts. 298-2 y 641.

6. Los artículos 574 y 592 del estatuto tributario, entre otros, tratan sobre las obligaciones formales de declarar (como obligaciones separadas de la obligación de pagar), sin referirse al impuesto a la riqueza. Por su parte el artículo 9º de la Ley 1739 del 2014 y el artículo 298 del estatuto tributario se refieren a la "declaración y pago" del impuesto a la riqueza, pero no del deber formal de declarar como obligación independiente a la sustancial de pagar.

7. E.T., art. 298.

8. L. 1739, art. 8º.

9. E.T., art. 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 (...):

10. L. 1437/2011, art. 91.

11. E.T., art. 188.

12. E.T., arts. 588 y 644.

13. E.T., art. 239-1.

14. E.T., art. 239.

15. L. 1739/2015, arts. 8º y 35.

16. C. Const., Sala Plena. Sents. C-511/96; C-992 y C-1115/2001; C-1104/2003; C-833/2013.