

100208192-611

**Radicado Virtual No.
000S2023003202**

Bogotá, D.C., 25 de mayo de 2023.

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, 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 – DIAN. 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, el peticionario formula una serie de interrogantes y reflexiones relacionados con el impuesto de normalización tributaria (creado por la Ley 2155 de 2021) y el artículo 771-5 del Estatuto Tributario, sobre lo cual se deben realizar las siguientes precisiones:

1. Las preguntas 6 y 7 se remitieron por competencia -por parte de la Coordinación de Relatoría de esta Subdirección- al Consejo Técnico de la Contaduría Pública mediante los oficios 100192467-1363 de mayo 4 de 2023 y 100192467-1652 de mayo 18 de 2023.
2. La pregunta 8 se remitió por competencia -también por parte de la Coordinación de Relatoría de esta Subdirección- al Banco de la República mediante el oficio 100192467-1582 de mayo 18 de 2023.
3. La Coordinación de Relatoría de esta Subdirección resolvió las preguntas del acápite “CONSULTA AJENAS AL TEMA DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA” mediante el oficio 100192467-1649 de mayo 17 de 2023.

Así las cosas, este Despacho se encargará de resolver los interrogantes planteados en los puntos 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10 y 11, relacionados con el impuesto de normalización tributaria y los requisitos de repatriación de recursos omitidos, transcritos a continuación:

1. La parte que me interesa es la que he subrayado y puesto en negrita: “invertidos con vocación de permanencia en el país”, en cuanto a este punto, el estatuto tributario nacional no define lo que se entiende por inversión, así como los decretos reglamentarios que tratan la materia, tal como ustedes mismos han confirmado ello en el oficio 020479 de agosto de 2016:

“Ahora bien, teniendo en cuenta que el Estatuto Tributario no define qué es “inversión” y de acuerdo con lo establecido en el artículo 21-1 del mismo (ET), acudimos a la definición consagrada dentro de la NIC 7 Esta indica que inversión se debe entender cómo; “la adquisición de activos y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes del efectivo “. Como se puede observar, el pago de deudas no constituye una inversión (...)”, oficio emanado relacionado con la normalización tributaria de la ley 1943 de 2018.

Por otro lado, en el motor de búsqueda de la DIAN de donde obtuve acceso al oficio en mención (más no dice concepto, ni aparece que haya sido emitido por la Dirección de Gestión Jurídica o la subdirección de gestión normativa y doctrina de la DIAN, para el tema de interpretación oficial por parte de ustedes), agradezco se me confirme qué área emitió dicho oficio, lo anterior en virtud de darle o no el alcance de que trata el artículo 131 de la ley 2010 de 2019 (...)

2. La definición anterior (NIC 7 (...)) hace alusión al marco normativo contable y financiero de estándares internacionales (ley 1314 de 2009), el cual sólo aplica para personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, en el caso en mención es una persona natural NO obligada a llevar contabilidad, un contribuyente que repatrió sus activos representados en dinero, y los trajo a Colombia antes del 31 dic del 2022 y a la fecha se encuentra en su cuenta de ahorro tradicional en el territorio colombiano.

3. Valga aclarar que no se encontraron por mi parte más oficios y/o conceptos emanados por parte de ustedes donde se trate dicha temática relacionada con lo que se debe entender como inversión para una persona natural no obligada a llevar contabilidad, el oficio más reciente donde se haga referencia a dicha temática planteada por ustedes es dicho oficio ya citado del año 2016 (...), valga mencionar que el oficio anterior es citado en concordancia con la ley 1943 de 2018 (normalización tributaria referente a esta ley), y que mi consulta gira en torno a la normalización tributaria relacionada con la ley 2155 de 2021 (...)

4. Es importante mencionar que el decreto reglamentario de la ley 1943 de 2018 menciona “inversiones de cualquier naturaleza” (...) entonces, la referencia que hace la DIAN en el oficio 020479 del 2016 donde remite a NIC 7 para definición de inversión, no es aplicable incluso para personas obligadas a llevar contabilidad, pues un oficio no puede estar normativamente por encima de la ley 1943 de 2018, la cual dice “inversión de cualquier naturaleza”



4.1 En cuanto a la ley 2155 de 2021 y decretos reglamentarios de la normalización respectiva para dicha reforma, simplemente dice inversiones, o sea, excluyendo en esta ocasión el componente normativo de "cualquier naturaleza"

De lo anterior se colige, que para dos normalizaciones tributarias (una por ley 1943 de 2018, y la otra por ley 2155 del 2021), el gobierno nacional en los decretos reglamentarios cambia de posición, en el primer decreto reglamentario de la ley 1943 de 2018 dice "inversión de cualquier naturaleza", y en decreto reglamentario de la ley 2155 del 2021 simplemente dice "inversión con vocación de permanencia"

(...)

4.4 Al margen de la reflexión anterior, ¿qué se entiende por inversiones a largo plazo, y aquellas no incluidas en los equivalentes del efectivo?

4.5 En el entendido de que la definición anterior de la NIC 7 sólo aplica para personas obligadas a llevar contabilidad, ¿una cuenta de ahorro tradicional es una inversión a largo plazo y no es una de aquellas definiciones que cabrían en los equivalentes del efectivo?

5. Una persona natural NO obligada a llevar contabilidad que haya repatriado sus activos (transferencia internacional de dinero) a Colombia antes del 31 dic 2022 (como establece la ley 2155 del 2021 y decretos reglamentarios) y que haya ingresado dicho dinero a su cuenta de ahorro tradicional en Bancolombia, y que a la fecha se mantenga allí:

5.1 ¿Se considera ello como una "inversión"?, teniendo en cuenta que la norma tributaria no contempla lo que significa inversión, y que la DIAN hace referencia al significado de inversión (NIC 7), pero que esta normatividad sólo aplica para personas naturales y/o jurídicas obligadas a llevar contabilidad. (...)

(...)

9. La persona natural que haya repatriado sus activos representados en dinero en efectivo, y adquiere la propiedad de un bien inmueble para arrendarlo (sea de manera directa o a través de una inmobiliaria) ¿estaría cumpliendo con la normatividad de inversión a la luz de la normalización tributaria en la ley 2155 del 2021 y sus decretos reglamentarios?

10. En el caso hipotético de que ustedes bajo los argumentos jurídicos que ya esbozarán como respuesta a esta consulta, consideraran que una persona natural NO obligada a llevar contabilidad, que haya repatriado sus activos representados en dinero y transferido en su cuenta de ahorro tradicional en Colombia, no sea aceptado como inversión a la luz de la ley 2155 del 2021 y de su decreto reglamentario en cuanto a normalización tributaria, y digamos que ese dinero es invertido en la adquisición de un bien inmueble en Colombia para destinarlo a arrendarlo (en este año 2023) (sea de manera directa, o a través de un contrato de mandato), y digamos que ustedes le requieren (acto administrativo, no correo persuasivo) para que esta persona pague el excedente de impuesto normalización tributaria por no haber cumplido con lo comprometido al tomar como base sólo el 50% de activos omitidos, ¿si a la fecha de notificación del acto administrativo ello sería procedente pese a ya estar invertido en la adquisición de un bien inmueble?, lo anterior en el entendido de que a la fecha de dicha

notificación el contribuyente ya tenga escritura pública de adquisición de vivienda anterior a la fecha de notificación de acto administrativo.

11. Si el contribuyente persona natural no obligada a llevar contabilidad presentó el impuesto de normalización tributaria respecto a la ley 2155 del 2021, referente a activos y o pasivos omitidos a 1 enero del 2022, ¿si el contribuyente antes de la fecha límite para acogerse voluntariamente a la normalización tributaria (28 feb 2022) ya había repatriado activos en algún porcentaje representado en dinero en efectivo que a 1 enero 2022 había omitido en sus declaraciones tributarias, ello se entendería como que ya el contribuyente inició su repatriación de activos?, en caso negativo, ¿qué sucede si en la declaración de impuesto de normalización tributaria presentada el 28 feb 2022 (fecha límite para ello), ejemplo, se declara como activos omitidos 10 pesos, cantidad que se compromete a repatriar porque tomó como base gravable el 50% de base, pero igualmente antes del 28 de feb 2022, incluso antes del 1 enero del 2022, 2 pesos de esos 10 pesos declarados ya habían sido repatriados a Colombia, y digamos que fueron invertidos y cumplen con todos los requisitos de repatriación, con vocación de permanencia, etc, esto sería aceptado por la DIAN como repatriación en caso de un requerimiento? (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, considera esta Subdirección:

Antes de entrar en la materia de estudio, es importante advertir que esta Dependencia está facultada para “Actuar como autoridad doctrinaria nacional en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad” y que sus pronunciamientos, en este sentido, **son de carácter general y no se referirán a asuntos particulares** y se someterán a las disposiciones consagradas en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 o las normas que la modifiquen o sustituyan, de conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020.

También se destaca que hace parte de sus funciones, “Absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN” (subrayado fuera de texto) (cfr. numeral 4 del artículo 56 *ibidem*); lo cual implica que no corresponda a la Subdirección de Normativa y Doctrina pronunciarse sobre las reflexiones, opiniones o consideraciones compartidas por los contribuyentes, salvo las mismas comprendan el planteamiento de un interrogante o problema jurídico en los ámbitos del derecho previamente referidos.

Asimismo, es pertinente traer a colación la Circular 10 de septiembre 22 de 2022 emitida por esta Entidad, acorde con la cual, “Los conceptos que constituyen doctrina oficial de obligatoria observancia para los funcionarios de la entidad tienen aplicación a partir de la fecha de su publicación en la página WEB de la entidad, es decir, no tienen efecto retroactivo” (subrayado fuera de texto).

Esto, por cuanto, como se podrá evidenciar a renglón seguido, **el impuesto de normalización tributaria por el cual se consulta no se encuentra vigente.**

Precisamente, mediante el artículo 2° de la Ley 2155 de 2021 se creó el impuesto *sub examine* como complementario del impuesto sobre la renta, del cual se destaca lo siguiente:

ARTÍCULO 2o. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA. Créase para el año 2022 el impuesto de normalización tributaria como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, el cual estará a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes.

El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1 de enero del año 2022.

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 autoavalúo comercial que establezca el contribuyente con soporte técnico, el cual deberá corresponder, como mínimo, al del costo fiscal 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 objeto del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar su costo fiscal. Las estructuras que se hayan creado con el propósito de transferir los activos omitidos, a cualquier título, a entidades con costos fiscales sustancialmente inferiores al costo fiscal de los activos subyacentes, no serán reconocidas y la base gravable se calculará con fundamento en el costo fiscal de los activos subyacentes.

En el caso de 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.

(...)

PARÁGRAFO 5o. Cuando los contribuyentes tomen como base gravable el valor de mercado de los activos omitidos del exterior y, antes del 31 de diciembre de 2022, repatrien efectivamente los recursos omitidos del exterior a Colombia y los inviertan con vocación de permanencia en el país, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria corresponderá al 50% de dichos recursos omitidos.

Se entiende que hay vocación de permanencia cuando los recursos omitidos del exterior repatriados e invertidos en Colombia, permanecen efectivamente en el país por un periodo no inferior a dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo de que trata el inciso anterior. (subrayado fuera de texto)

Nótese que la repatriación e inversión (con vocación de permanencia) de los recursos omitidos del exterior a Colombia debía llevarse a cabo antes del 31 de diciembre de 2022, precisión que cobra importancia, ya que otra era la fecha para la presentación, liquidación

y pago del mencionado impuesto complementario, a saber, el 28 de febrero de 2022 (cfr. inciso 2° del artículo 6 de la Ley 2155 de 2021).

Los aspectos relacionados con la repatriación de dichos recursos (omitidos del exterior) fueron reglamentados por medio de los artículos 1.5.7.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016 (sustituidos por el artículo 1° del Decreto 1340 de 2021), de los cuales se destaca lo siguiente:

Artículo 1.5.7.3. Repatriación de recursos omitidos que sean invertidos con vocación de permanencia. Cuando los contribuyentes repatrien recursos omitidos que sean invertidos con vocación de permanencia en el país, la base gravable del impuesto de normalización tributaria corresponderá al cincuenta por ciento (50%) del valor de los recursos omitidos que sean efectivamente repatriados, siempre y cuando se cumpla con la totalidad de las siguientes condiciones:

“1. Que la base gravable del impuesto de normalización tributaria sea el valor de mercado de los recursos omitidos del exterior, de conformidad con el parágrafo 5 del artículo 2o de la Ley 2155 de 2021.

2. Que los recursos omitidos del exterior sean efectivamente repatriados a Colombia antes del treinta y uno (31) de diciembre de 2022. Se entiende que los recursos omitidos del exterior son repatriados a Colombia cuando sean invertidos en el país.

3. Que los recursos omitidos del exterior que hayan sido efectivamente repatriados sean invertidos con vocación de permanencia en el país, antes del treinta y uno (31) de diciembre del 2022. Se entiende que hay vocación de permanencia cuando los recursos omitidos del exterior repatriados e invertidos en Colombia, permanecen efectivamente en el país por un periodo no inferior a dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para efectuar las inversiones con vocación de permanencia.

4. La repatriación de recursos omitidos del exterior que sean invertidos con vocación de permanencia en el país, de que tratan los numerales anteriores, podrá ser efectuada, directa o indirectamente, por:

4.1. El contribuyente sujeto al impuesto de normalización tributaria, o

4.2. La entidad del exterior que es objeto del impuesto de normalización tributaria.

Para efecto de lo previsto en este numeral, se debe cumplir en debida forma con las obligaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia”.

(...)

PARÁGRAFO 2o. La reducción de la base gravable a que hace referencia este artículo y el parágrafo 5 del artículo 2o de la Ley 2155 de 2021, solo aplica respecto de los recursos omitidos que sean repatriados con vocación de permanencia en el país, siempre y cuando cumplan con los requisitos señalados en los numerales del presente artículo.

PARÁGRAFO 3o. Para efectos del numeral 2 de este artículo, no se entenderá que hay inversión de los recursos omitidos del exterior cuando estos sean repatriados al país para la eliminación de pasivos, al igual que cuando dichos recursos sean invertidos en una entidad o sociedad nacional a través de una cuenta de compensación.

PARÁGRAFO 4o. Para efectos del numeral 3 de este artículo, no se entenderá que los recursos omitidos del exterior son invertidos con vocación de permanencia cuando la entidad receptora de la inversión los invierte fuera del territorio nacional. (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, como se puede apreciar de los planteamientos expuestos por el petionario, este Despacho observa que giran en torno a lo que debía entenderse por “inversión” para efectos del impuesto complementario objeto de consulta; en particular, cuando el contribuyente no está obligado a llevar contabilidad.

Al respecto, a falta de una definición legal o reglamentaria, se considera necesario dar aplicación al método de interpretación gramatical de la Ley, desarrollado en los artículos 27 a 29 del Código Civil y acorde con los cuales: (i) “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras” (subrayado fuera de texto) y (ii) “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso” (subrayado fuera de texto).

Así, para efectos de los puntos 1, 2, 3, 4, 5, 9, el término “inversión” correspondería a “la aplicación de recursos económicos al objetivo de obtener ganancias en un determinado periodo” (cfr. Escobar Gallo, H., Cuartas Mejía, V., Diccionario Económico Financiero, 2006).

Por lo tanto, en cada situación particular y teniendo en cuenta las particularidades que podían presentarse, se debía analizar si la repatriación de los recursos omitidos del exterior efectivamente correspondió o no a inversiones, teniendo en cuenta lo anterior.

Sin perjuicio de lo anterior, **en principio** podría colegirse que la repatriación de los recursos omitidos del exterior en una cuenta de ahorros tradicional o inmueble podía constituir una inversión para efectos del impuesto complementario de normalización, por cuanto dichos activos tienen la potencialidad de generar rendimientos o permitir la obtención de utilidades.

Es importante precisar que este impuesto está dotado de elementos propios, en virtud de lo dispuesto por la Ley 2155 de 2021, razón por la cual se considera que **no necesariamente** debe tomarse como elemento de análisis la doctrina emitida de manera previa a esta Ley. Esto, en clara referencia al Oficio 020479 de agosto 16 de 2019, el cual se refería al impuesto complementario de normalización tributaria creado por la Ley 1943 de 2018 y que constituye doctrina oficial al haber sido emitido por esta Subdirección.

Por último, frente a lo planteado en los puntos 10 y 11, es importante advertir que:

1. El impuesto se causaba por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes al 1° de enero de 2022 (no al 28 de febrero del mismo año, fecha límite para la presentación de la respectiva declaración acompañada del pago) cuyo valor, de acuerdo con las reglas previamente expuestas, conformaba su base gravable.

Así las cosas, si al 1° de enero de 2022 se tenían recursos omitidos del exterior, éstos se debían considerar para la liquidación del impuesto, aun cuando estos hubiesen sido repatriados en el lapso del 2 de enero al 28 de febrero del mismo año.

2. La declaración del impuesto complementario de normalización tributaria no permitía corrección o presentación extemporánea por parte de los contribuyentes, así como que la declaración presentada con pago parcial o sin pago no producía efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, según lo prevé el artículo 6.

Por ende, si el contribuyente no liquidó adecuadamente el impuesto en comento o no llevó a cabo su pago total, debe entenderse que no se acogió al mismo.

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, 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,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda