DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

El emprendimiento es de todos | Minhacienda

DIAN No. Radicado 000I2019018645
Fecha 2019-08-09 10:33:37 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES FISCALIZACION
Folios 2 Anexos 0
COR-000I2019018645

Bogotá, D.C. 08 AGO. 2019
100208221-000I939

Doctor

Ref: Radicado 000358 del 15/07/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Renta Liquida Gravable por Activos Omitidos o Pasivos Inexistentes
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Art. 239-1.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En el escrito de la referencia, se plantea una inquietud relacionada con la facultad de fiscalización establecida en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario (ET), preguntando el consultante específicamente lo siguiente:

> *"¿Puede la administración aplicar el inciso segundo del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, cuando en medio de procesos de fiscalización corrobore la existencia de activos omitidos o pasivos inexistentes en periodos revisables?"*

Para contextualizar la consulta, se trae a colación el artículo 239-1 del ET., adicionado por el artículo 6 de la ley 863 de 2003, el cual consagra:

> *"ARTÍCULO 239-1. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes **originados en períodos no revisables,** adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.*

> ***Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización,*** *la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.*
>
> *Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud.*
>
> *A partir del periodo gravable 2018, la sanción por inexactitud a que se refieren los incisos segundo y tercero de este artículo, será equivalente al doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado" .*

Respecto de esta disposición la Corte Constitucional con sentencia C-910 de 2004, declaró la exequibilidad de la misma, explicando entre otros aspectos lo siguiente:

> *"(...) El artículo acusado al adicionar el artículo 239-1 al Estatuto Tributario y modificar el artículo 649 del mismo cuerpo normativo, se orienta a hacer una regulación integral de la materia.*
>
> *En primer lugar, adiciona un artículo al capítulo sobre renta especial, para establecer que el contribuyente podrá declarar como renta líquida los activos omitidos o los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables. Adicionalmente, dispone la norma que* ***cuando tales activos o pasivos sean detectados por la Administración*** *o incluidos o excluidos, según el caso, por el propio contribuyente, sin declararlos como renta líquida, serán tratados como renta líquida gravable y se aplicará la correspondiente sanción por inexactitud.*
>
> *En segundo lugar la reforma sustituye por una disposición transitoria el régimen del artículo 649 del E.T. Dicho artículo, introducido por el artículo 49 de la Ley 49 de 1990, había establecido, como se señaló, una sanción especial por inexactitud para el evento en el que el contribuyente demostrase que había omitido activos o relacionado pasivos inexistentes.*
>
> *Desde esa perspectiva integral, observa la Corte, que el artículo 239-1 lejos de establecer una amnistía, dispone un régimen más gravoso para el tratamiento de los activos omitidos o los pasivos inexistentes, en la medida en que los considera, en todo caso, como renta líquida gravable y los grava como tales, sin perjuicio de la sanción por inexactitud, cuando corresponda".*

De la interpretación que expone la Corte Constitucional y del texto de la norma, deduce este despacho que la actividad fiscalizadora de la administración estipulada en el inciso segundo del artículo 239-1 del ET., debe leerse de manera sistemática con el inciso primero del mismo precepto legal y, por ende:

1. Para el contribuyente aplica para los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables.

2. Para la administración aplica sobre los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos dentro de los cuales la administración tiene facultades de fiscalización, ya que se aplica cuando tales activos o pasivos sean detectados por la esta.

Por lo cual se hace necesario mencionar que la facultad fiscalizadora de la administración se da mientras las declaraciones tributarias no hayan alcanzado la firmeza.

Sobre este asunto, esta dependencia se ha pronunciado en anteriores oportunidades, una de ellas mediante oficio No. 01744 de 2007, explicando:

> *"Es del caso advertir que la sanción a que se refiere el inciso primero del artículo trascrito se concreta en adicionar el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes como renta líquida gravable liquidando el respectivo impuesto. Esta sanción debe ser determinada e incluida por el contribuyente en la*

correspondiente declaración, sobre el supuesto de que correspondan a activos omitidos y pasivos inexistentes originados en períodos no revisables por parte de la administración tributaria.

El cumplimiento de la obligación de declarar puede ser exigido por la Administración Tributaria a los contribuyentes dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, acorde con lo dispuesto por el artículo 717 del Estatuto Tributario. La presentación extemporánea de estos periodos implica que son susceptibles de revisión conforme con lo dispuesto por el artículo 705 ibídem, luego para que el contribuyente pueda liquidar la sanción del inciso primero del artículo 239-1 ibídem en las declaraciones extemporáneas, la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes debió ocurrir en periodos no revisables.

En consecuencia, en el caso objeto de estudio si la Administración detecta que el contribuyente en un determinado periodo gravable revisable omitió declarar activos o incluyó pasivos inexistentes al presentar sus declaraciones extemporáneas, procederá a dar aplicación a la sanción consagrada en el inciso segundo del artículo 239-1 ibídem.

Conforme con lo anterior, si se incluyen activos adquiridos en un periodo no revisable, o sea antes del lapso de cinco (5) años, el contribuyente debe liquidar la sanción del inciso primero del artículo 239-1 del Estatuto Tributario por cuanto ya no es exigible la obligación de declarar y por ende tampoco es susceptible de revisar el período fiscal en que se adquirió el activo omitido..."

Por su parte el oficio No. 34535 de 2008, indico que para el contribuyente:

"(...) Constituyen presupuestos esenciales para la aplicación de la disposición, la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes en periodos no revisables por parte de la administración tributaria, entendiendo la omisión como la abstención, el silencio del contribuyente, la no inclusión de los activos en la liquidación privada correspondiente, omisión que se refleja en un menor valor del patrimonio declarado..."

Con posterioridad el oficio No. 091302 de 2008 concluyó -refiriéndose a los contribuyentes- que:

(...)De esta manera, es claro que la aplicación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, parte del supuesto de la inclusión de activos omitidos o exclusión de pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, en cuyo caso el valor de los activos o pasivos se declaran como renta líquida gravable, sin sanción por inexactitud cuando los incluye el contribuyente y con la respectiva sanción cuando lo hace la administración, se reitera, siempre bajo el supuesto que sean originados en períodos no revisables (...)"

Esta interpretación se reitera en el oficio No. 053404 de 2014, precisando que: *"...la norma transcrita sólo aplica para los activos omitidos originados en periodos no revisables, luego, cuando la omisión corresponda a un periodo revisable debido a que la declaración aún no ha alcanzado firmeza, no se podrá aplicar la misma".*

Adicional a ello, se indica que la disposición objeto de estudio guarda coherencia con la importaancia de la firmeza de las declaraciones tributarias y en consecuencia, con el tiempo con que cuenta la administración para revisar la declaración y aplicar la sanción de inexactitud (Art. 714 ET).

Así las cosas, en respuesta a su pregunta se precisa que no existe contradicción alguna en la doctrina proferida, puesto que ella es clara en diferenciar los supuestos legales que expresa la norma para su aplicación, los cuales indican que: ***(i)*** de ser el contribuyente quien pretende 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, estos deberán ser originados en períodos no revisables y, ***(ii)*** en caso de que sea la administración quien los detecte, tendrá que hacerlo en desarrollo de las acciones de fiscalización, es decir, sobre periodos revisables.

Para terminar, se informa que los pronunciamientos proferidos por este despacho atienden y se ajustan a los supuestos de hecho y derecho presentados en las consultas elevadas y, por ello, su lectura deberá hacerse siempre de una manera integral, aplicando sus conclusiones únicamente a las situaciones en ella planteadas.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 en la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

Lorenzo Castillo B.

LORENZO CASTILLO BARVO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.