

del periodo gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego de la liquidación total del pasivo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

2. El costo fiscal de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, respecto de las cuales la diferencia en cambio no constituye ingreso, costo o gasto teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014<sup>(2)</sup>, será:

a) Para aquellas inversiones adquiridas antes del 1 de enero de 2015, su costo fiscal al 1 de enero de 2017 será el valor patrimonial a 1 de enero de 2015 de dichas inversiones. A partir del 01 de enero de 2017 se aplicará lo establecido en el artículo 288 del presente Estatuto para los abonos parciales de dichos activos. El saldo remanente del costo fiscal luego de la enajenación de la inversión tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

b) Para aquellas inversiones adquiridas a partir del 01 de enero del 2015, su costo fiscal a 01 de enero del 2017 será determinado con la tasa representativa del mercado al momento del reconocimiento inicial de la inversión. Cualquier diferencia entre dicho valor determinado y el costo fiscal de estos activos al 31 de diciembre del 2016 no tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible. En el momento de su enajenación o liquidación deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 288 del presente Estatuto.

3. Los activos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, diferentes a los mencionados en los numerales anteriores,<sup>(2)(3)</sup> mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha. Para los abonos parciales de dichos activos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del periodo gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego del cobro total o enajenación del activo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

#### Notas PwC

<sup>(1)</sup> El Art. 285 del E.T. antes de ser modificado por el Art. 120 de la L. 1819 de 2016, establecía que el valor de las deudas en moneda extranjera se estimaba en moneda nacional, en el último día del año o periodo gravable de acuerdo con la tasa oficial.

<sup>(2)</sup> El Art. 66 de la L. 1739 de 2016 adicionó al Art. 32-1 del E.T. con el siguiente Par.: “(...) *El ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente solamente constituirá ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, o de la liquidación de la inversión. (...)*”. El Art. 32-1 fue derogado por el Art. 376 de la L. 1819 de 2016.

<sup>(3)</sup> El Art. 269 del E.T. antes de ser modificado por el Art. 116 de la L. 1819 de 2016 establecía que el valor patrimonial de los bienes en moneda extranjera se estimaba en moneda nacional en el último día del año o periodo gravable de acuerdo con la tasa oficial de cambio.

#### Concordancias- Normatividad

E.T. Art. 61, 269, 285, 288 al 290 y 772-1.

## CAPÍTULO V Tarifas del impuesto al patrimonio

<sup>(1)</sup> El impuesto al patrimonio se creó en 1935 con tarifas progresivas que oscilaban entre el uno por mil y el ocho por mil. Debían pagarla tanto las personas jurídicas como las naturales.

<sup>(2)</sup> En 1960 se dispuso que el impuesto al patrimonio era complementario al de renta, y que sólo estarían sujetas al mismo las personas naturales. La L. precisó que su base gravable era el patrimonio líquido, que es el resultado de detraer el valor de las deudas a los derechos apreciables en dinero.

<sup>(3)</sup> El D.L. 2053 de 1974 confirmó que únicamente lo debían pagar las personas naturales.

<sup>(4)</sup> En 1983 se incluyó dentro de la base para liquidar el tributo, por parte de los residentes en el país, el patrimonio poseído en el exterior. La tarifa era progresiva y el techo era 18 por mil.

<sup>(5)</sup> El D.E. 624 de 1989 compiló en los Art. 288 a 298 del E.T. las disposiciones establecidas en el D.L. 2053 de 1974 y en las L. 9 de 1983, 14 de 1983, 75 de 1986 y 84 de 1988.

<sup>(6)</sup> El impuesto al patrimonio desapareció en 1992 cuando el Art. 2 del D.E. 1321 de 1989 adicionó el Art. 294 del E.T. con el siguiente Inc.: “A partir del año gravable en que entren en aplicación los ajustes integrales por inflación a los estados financieros, a que se refieren los Capítulos II y V del Título V del Libro I del Estatuto Tributario, eliminase para todos los contribuyentes, el impuesto de patrimonio”. Ver Nota (1) del Art. 5 del E.T.

<sup>(7)</sup> En Ago. de 2002, el recién posesionado, Presidente Álvaro Uribe, declaró el estado de conmoción interior con base en lo dispuesto por el Art. 213 de la Const. P., y expidió el D.L. 1838, que estableció el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática, que representa la primera aparición del impuesto al patrimonio en la forma en que hoy lo conocemos. Debían pagarla los declarantes del impuesto de renta (personas naturales y jurídicas) y su base gravable era el patrimonio líquido poseído a 31 de Ago. de 2002. La tarifa del gravamen era 1,2%.

Por tratarse de una norma expedida bajo un estado de excepción, en el cual el Presidente puede expedir reglas con fuerza de ley pero con vigencia transitoria, el gravamen solo podía cobrarse una vez.

El D.L. 1838 fue declarado condicionalmente exequible por la Corte C. mediante Sent. C-7886 de 2002, bajo el entendido de que los ingresos obtenidos por este impuesto debían estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos. Así mismo, se declaró inexequible la expresión subrayada contenida en el Art. 4 del mencionado D.: “La base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

En criterio de la Corte, esta disposición establecía una presunción de derecho, según la cual la base gravable del impuesto estaría determinada por un hecho anterior a la entrada en vigencia del D. L. 1838 de 2002, lo que desconoce la prohibición de la retroactividad de las leyes tributarias y el principio de equidad pues “(...) aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad (...).” (Sen-C-007886-02)

<sup>(8)</sup> La L. 863 de 2003 modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del E.T. incluyendo de nuevo los Art. 292 a 298 del E.T. y adicionando los Art. 298-1, 298-2 y 298-3. Estas disposiciones establecieron el impuesto al patrimonio que gravaría a las personas naturales y jurídicas cuyo patrimonio líquido (riqueza) superara COP\$3.000.000.000 a 1 de Ene. de los años 2004, 2005 y 2006. Este valor debía actualizarse anualmente de acuerdo con la inflación. La tarifa anual del impuesto se fijó en el 0,3%.

Los Art. de la L. 863 de 2003 relativos al impuesto al patrimonio fue-

ron declarados exequibles por la Corte Const. Mediante Sent. C-910 de 2004. (Sen- C-000910-04)

<sup>(9)</sup> La L. 1111 de 2006 sustituyó los Art. 292 a 298 del E.T, creando el impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Debían pagarla las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, cuyo patrimonio líquido (riqueza) a 1 de enero de 2007 fuera igual o superior a COP\$3.000.000.000.

Se determinó una tarifa anual del 1.2%, la cual se aplicaría sobre el patrimonio líquido poseído a 1 de Ene. de 2007.

Esto significó que la base gravable quedaba congelada, pues para los cuatro años de vigencia siempre sería el patrimonio líquido calculado el 1 de Ene. de 2007.

Existen antecedentes jurisprudenciales importantes relacionados con la obligación de incluir dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio, creado por la L. 1111 de 2006, activos que se entendían poseídos en países miembros de la Comunidad Andina de Naciones que, de acuerdo con la Decisión 578, únicamente podían ser gravados en el país donde éstos estaban situados. Al respecto conviene reseñar las siguientes:

- Auto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, proceso 184-IP-2013: “(...)El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País Miembro respectivo, es decir, que el patrimonio será gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y prevea dicho impuesto(...).”

- C.E., Exp. 18751 y 18884 de 2014: “(...) Para la Sección es claro que (...) debió haber incluido en el patrimonio líquido gravable por el impuesto al patrimonio del año 2007, la suma de \$5.060.439.137, correspondiente a cuentas por cobrar en Perú y Ecuador, ya que si bien dichos países tenían la potestad tributaria prevalente, no hay prueba de su ejercicio. Por ende, habilitaron a Colombia para gravar esa parte del patrimonio poseída en el exterior, conforme lo dispuesto por la legislación interna.(...)” (Sen-018751-14) (Sen-018884-14)

<sup>(10)</sup> La L. 1370 de 2009 (modificada en aspectos muy puntuales por la L. 1430 de 2010) adicionó los Art. 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1, 297-1, 298-4, y 298-5 del E.T, a través de los cuales se creó el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011. Debían pagarla las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que a 1 de enero de 2011 tuvieran un patrimonio líquido (riqueza) igual o superior a COP\$3.000.000.000. Se señaló una tarifa del 2,4% cuando la base gravable se encontrara entre COP\$3.000.000.000 y COP\$5.000.000.000, y del 4,8% cuando superara COP\$5.000.000.000.

El impuesto se debía pagar en ocho cuotas iguales, entre el 2011 y el 2014, lo cual significaba en la práctica que la tarifa anual para dichos períodos era del 0,6% para el primer rango patrimonial, y del 1,2% para el segundo.

<sup>(11)</sup> El 7 de Dic. de 2010, con base en el Art. 215 de la Const. P., el presidente Juan Manuel Santos declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica mediante el D. 4580 de 2010 debido al fenómeno de La Niña.

Dentro del marco del estado de excepción, se emitió el D. 4825 de 2010, por medio del cual se “creó” un impuesto de patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho que fueran declarantes del impuesto de renta así:

<sup>a)</sup> Para riquezas (patrimonio líquido) iguales o superiores a COP\$1.000.000.000 pesos que no excedan de COP\$2.000.000.000, calculadas a 1 de Ene. de 2011, contempló una tarifa del 1%, lo cual equivale al 0.25% anual, considerando que se debería pagar en ocho cuotas iguales entre el 2011 y el 2014.

<sup>b)</sup> Si el patrimonio líquido poseído el 1 de Ene. de 2011 resultaba mayor

a COP\$2.000.000.000 e inferior a COP\$3.000.000.000, le correspondía una tarifa del 1.4%, que representa 0.35% anual, bajo la misma consideración efectuada en a).

También introdujo una sobretasa del 25% al impuesto al patrimonio regulado por la L. 1370 de 2009, con lo cual las tarifas finales quedaron en 3% (0.75 % anual) cuando la base gravable oscilaba entre COP\$3.000.000.000 y COP\$5.000.000.000, y del 6% (1,5% anual), si superaba COP\$5.000.000.000.

Posteriormente, mediante D. 859 de 2011, se estableció que el impuesto al patrimonio a que se refirieron los Art. 292-1, 293-1, 294-1, 296-1, 298-3 y 298-4 del E.T. y la sobretasa establecida en el D. 4825 de 2010, podían ser amortizados contra la cuenta de revalorización del patrimonio o contra resultados del ejercicio durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014 y que en ningún caso el valor cancelado sería deducible o descontable en el impuesto sobre la renta.

<sup>(12)</sup> Finalmente, la L. 1739 de 2014 “creó” el denominado “impuesto a la riqueza” por los años gravables 2015, 2016 y 2017 (para las personas naturales hasta el año 2018) recogido en los Art. 292-2, 293-2, 294-2, 295-2, 296-2, 297-2 y 298-6 al 298-8 del E.T.

<sup>(13)</sup> Se generó una importante discusión en torno a la aplicación de los contratos de estabilidad jurídica suscritos por los contribuyentes sobre el impuesto al patrimonio de la L. 1111 de 2006, y el creado por la L.1370 de 2009. A continuación presentamos un resumen de los antecedentes y sucesos más relevantes al respecto:

- En el año 2010 se consultó a la DIAN si quienes suscribieron contrato de estabilidad jurídica con base en la L. 963 de 2005 sobre el Art. 292 del E.T. seguían gozando de la estabilidad pactada frente al impuesto de patrimonio sin que fuera relevante que ese mismo impuesto estuviera contenido en el Art. 292-1 del E.T.

- Mediante el Conc. 27067 de 2010 la DIAN manifestó que, teniendo en cuenta que dicha entidad “no era parte” de los contratos de estabilidad jurídica, desbordaba su competencia definir los efectos jurídicos de dichos contratos frente a las disposiciones sobre el impuesto al patrimonio contenidas en la L.1370 de 2009, por lo que se remitió la consulta al Ministerio de Comercio Industria y Turismo. (Con-027067-10)

- No obstante lo anterior, mediante Conc. 98797 de 2010, la Administración consideró que existía “imposibilidad jurídica” de estabilizar los Art. adicionados al E.T. por la L. 1370 de 2009 que crearon el “nuevo” impuesto al patrimonio, pues éstos eran inexistentes al momento de suscripción del contrato. Este Conc. fue declarado nulo por el C.E que mediante el Exp. 18636 de 2016 manifestó:

i) La L. 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la L. 1111 de 2006. Consideró que la consecuencia de esa interpretación es que el impuesto al patrimonio de la L. 1370 está amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la L. 963, por el tiempo del contrato.

ii) En los términos del Art. 1 de la L. 963 de 2005, por modificación normativa se entiende cualquier cambio en el texto de la ley, de la norma reglamentaria que expide el Gobierno Nacional o el cambio de la interpretación vinculante que, en ciertos casos, fija la propia administración, como en el caso de la DIAN.

La expedición de la L. 1370 de 2009 y la interpretación que se plasmó en el acto demandado constituyen una modificación normativa adversa, en cuanto los inversionistas que suscribieron el contrato de estabilidad jurídica estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio de la L. 1370.

iii) Si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la L. 1111, durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el argumento de que se trataba de un «nuevo impuesto».

iv) La interpretación plasmada en el acto demandado generó una modificación normativa adversa, que es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la L. 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la L. 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011). (Con-098797-10) (Sen-018636-16)

- Mediante Conc. 27156 de 2015, la DIAN manifestó que el impuesto a la riqueza es “totalmente diferente” al impuesto al patrimonio concebido en la L. 1111 de 2006, debido a que los elementos esenciales de cada uno son disímiles.

Así mismo estimó que quienes hubiesen suscrito acuerdos de estabilidad jurídica sobre el impuesto creado por la L. 1111 de 2006 no estaban eximidos de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio porque éste no surgió de la modificación de una disposición pre-existente sino de la expedición de normas que crearon un gravamen distinto. Este Conc. también se encuentra demandando ante el C.E. (Con-027156-15)

- El C.E. ha reiterado su posición en recientes fallos (20826 y 21012 de 2016) considerando que “adicionar artículos” no puede tomarse como equivalente a “crear” o “adicionar impuestos”, cuando estos mantienen su estructura legal preexistente, y que en esa medida el verbo “creáse” que emplea el artículo 292-1 no tiene alcance innovador alguno, sino simplemente extensivo.

Así mismo, respecto a los contratos de estabilidad jurídica y las normas con vigencia limitada señaló que: “(...) la estabilidad pactada es jurídica y recae directamente sobre las normas señaladas en el texto contractual, lo lógico es pensar que la terminación de la vigencia de la norma y su consiguiente desaparición del universo jurídico, trae consigo el levantamiento del beneficio de estabilidad respecto de dicha norma, porque sencillamente perdería su objeto. (...) Sin embargo, en el caso del tránsito legislativo entre las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009 no puede hablarse de una vigencia limitada y/o expirada, porque la disposición del primer cuerpo jurídico (la Ley 1111) continuó surtiendo efectos a través del segundo (la Ley 1370) (...).” (Sen-020826-16) (Sen-021012-16)

\*\*\*\*\*

**Artículo 292.** [Sustituido por el Art. 25 de la L. 1111 de 2006] **Impuesto al patrimonio<sup>(1)</sup>.** Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

**Parágrafo.** Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.<sup>(2)</sup>

#### Notas PwC

<sup>(1)</sup> Ver en las Notas PwC que aparecen al inicio del Capítulo V de este Título, un resumen de la cronología del impuesto al patrimonio. Los antecedentes específicos de este Art. pueden consultarse en las notas (8), (10) y (13).

<sup>(2)</sup> Esta disposición es de carácter transitorio.

**Artículo 292-1.** [Creado por Art. 1 de la L. 1370 de 2009] **Impuesto al patrimonio<sup>(1)</sup>.** Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio

contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.<sup>(2)</sup>

#### Notas PwC

<sup>(1)</sup> Ver en las Notas PwC que aparecen al inicio del Capítulo V de este Título, un resumen de la cronología del impuesto al patrimonio. Los antecedentes específicos de este Art. pueden consultarse en las notas (10), (11) y (13).

<sup>(2)</sup> Esta disposición es de carácter transitorio.

#### Jurisprudencia-Consejo de Estado

(Sen-018636-16): la Corporación decidió si es un nuevo impuesto el creado por la L. 1370 de 2009 como “nuevo impuesto al patrimonio”, y si era procedente aplicarlo a quienes suscribieron contratos de estabilidad jurídica, frente a lo que consideró que: la interpretación de la DIAN en el Conc. 98797 de 2010 generó una modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la L. 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la L. 1111 de 2006. Por lo anterior anuló el Conc. citado. (Con-098797-10)

**Artículo 292-2.** [Creado por el Art. 1 de la L. 1739 de 2014] **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<sup>(1)</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

#### Notas PwC

<sup>(1)</sup> Mediante Sent. del C.E. Exp. 16028 de 2008 la Sala consideró que “si una sociedad extranjera no percibe ingresos de fuente nacional por concepto alguno, no puede ser considerada como contribuyente del impuesto