CAPÍTULO V

Tarifas del impuesto al patrimonio

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

⁽²⁾ 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 detracer el valor de las deudas a los derechos apreciables en dinero.

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

⁽⁴⁾ 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.

⁽⁵⁾ 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.

⁽⁶⁾ 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

⁽⁷⁾ En Ago. de 2002, se 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 pagarlo 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 inexecutable la expresión subrayada contenida en el Art. 4 del mencionado D.L.: *“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)

⁽⁸⁾ 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 fueron declarados exequibles por la Corte Const. Mediante Sent. C-910 de 2004. (📄 Sen-C-000910-04)

⁽⁹⁾ 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 pagarlo 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 estuvieren situados. Al respecto conviene reseñar los siguientes precedentes:

- 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) (📄 Sen-019293-14)

⁽¹⁰⁾ 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 pagarlo 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 encontraba 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 periodos era del 0,6% para el primer rango patrimonial, y del 1,2% para el segundo.

⁽¹¹⁾ El 7 de Dic. de 2010, con base en el Art. 215 de la Const. P. se

Art.
291

Libro I: Impuesto sobre la renta y complementarios; Título II: Patrimonio; Cap. V: Tarifas del impuesto al patrimonio

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:

“a) 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.

b) 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.

⁽¹²⁾ 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.

⁽¹³⁾ 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.

(☑ Con-027067-10): 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.

- 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 entienda 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) (☑ Con-098797-10) (☑ Sen-018636-16): 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 ente 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).

- 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 “créase” 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)

⁽¹⁴⁾ La L. 1943 de 2018 creó el impuesto al patrimonio para los periodos gravables 2019, 2020 y 2021. Esta L. fue declarada inexecutable por la Corte C. mediante (☑ Sen-C-000481-19) con efectos diferidos a 1 de Ene. de 2020 (ver nota (2) del Art. 18-1). La L. 2010 de 2019 volvió a crear el impuesto para los años 2020 y 2021, y replicó el texto de los Art. de la L. 1943 de 2019 relativos al impuesto al patrimonio casi en su integridad. Los cambios de la nueva L., se resaltan en las notas PwC de los Art. 292-2, 295-2 y 296-2.

Artículo 292. [Creado por el Art. 25 de la L. 1111 de 2006] **Impuesto al patrimonio.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 292-1. [Creado por Art. 1 de la L. 1370 de 2009] **Impuesto al patrimonio.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 292-2. [Creado por Art. 1 de la L. 1739 de 2014] **Impuesto al patrimonio – Sujetos pasivos.** [Modificado por el Art. 43 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾] Por los años 2020 y 2021, créase un impuesto extraordinario denominado el impuesto al patrimonio a cargo de:

1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta.
2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su patrimonio poseído indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
4. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su patrimonio poseído en el país.
5. Las sociedades o entidades extranjeras que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio de conformidad con el artículo 2.17.2.2.1.2 del Decreto 1068 de 2015 y el 18-1 de este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras de arte, aeronaves o derechos mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.

Parágrafo 1. Para que apliquen las exclusiones consagradas en el numeral 5 del presente artículo, las acciones, cuentas por cobrar, inversiones de portafolio y contratos de arrendamiento financiero deben cumplir en debida forma con las obligaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.

Parágrafo 2. Para el caso de los contribuyentes del impuesto al patrimonio señalados en el numeral 3 del presente artículo, el deber formal de declarar estará en cabeza de la sucursal o del establecimiento permanente, según sea el caso.

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido modificado por el Art. 35 de

la L. 1943 de 2018. El Art. 43 de la L. 2010 de 2019 reprodujo esa disposición, estableciendo el impuesto para los años 2020 y 2021, y adicionando la expresión “regímenes sustitutivos” en el Num. 1. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Reglamentación

Art. 1.6.1.13.2.53 del D.U 1625 de 2016. Plazos para declarar y pagar el impuesto al patrimonio.

Concordancias

E.T. Art. 1, 2, 7, 10, 12 al 14, 19-2 al 21, 294-2, 295-2, 296-2, 297-2, 298 al 298-2, 298-6 al 298-8.

Doctrina DIAN

(☒ Con-008176-19): la oficina principal de una sucursal de sociedad extranjera, por ser un sujeto diferente a su casa matriz para efectos fiscales, no sería sujeto pasivo del impuesto al patrimonio. Esto teniendo en cuenta que, para efectos tributarios, la propiedad de los activos ubicados en Colombia está en cabeza de la Sucursal y no en cabeza de la oficina principal.

Artículo 293. [Sustituido por el Art. 26 de la L. 1111 de 2006] **Hecho Generador.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 293-1. [Creado por el Art. 2 de la L. 1370 de 2009] **Hecho Generador.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 293-2. [Creado por el Art. 2 de la L. 1739 de 2014] **No Contribuyentes del impuesto a la riqueza.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 294. [Creado por el Art. 27 de la L. 1111 de 2006] **Causación.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 294-1. [Creado por el Art. 3 de la L. 1370 de 2009] **Causación.** [Derogado por el Art. 160 de la L. 2010 de 2019⁽¹⁾]

Notas PwC

⁽¹⁾ Originalmente este Art. había sido derogado por el Art. 122 de la L. 1943 de 2018. Ver nota (2) del Art. 18-1.

Artículo 294-2. [Creado por el Art. 3 de la L. 1739 de 2014] **Hecho generador.** [Modificado por el Art. 44 de

Art.
294-2