

MEMORANDO

SINTESIS: La Normalización de Activos y Pasivos es un procedimiento que permite legalizar activos no declarados o pasivos inexistentes, mediante el pago de un impuesto del 13% (6,5% si se repatrían) del valor del activo o pasivo normalizado.

DESARROLLO:

El Ministerio de Hacienda expidió el Decreto 874 de 2019, para reglamentar los artículos 42 al 49 de la Ley 1943 de 2018, referente al nuevo Impuesto Complementario de Normalización Tributaria.

Este impuesto estará a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que al 1 de enero de 2019, posean activos omitidos o pasivos inexistentes. En consecuencia, quien tendrá la obligación de declarar, liquidar y pagar el impuesto, es aquel quien tenga el aprovechamiento económico, potencial o real de los activos. También se consagra la posibilidad de “normalizar” activos declarados al 31 de diciembre de 2018 por un valor inferior al de mercado, diferentes a inventarios, ajustando su valor y pagando el impuesto de normalización.

El impuesto complementario de normalización se declarará, liquidará y pagará en una declaración independiente, que será presentada el miércoles 25 de septiembre de 2019.

Los activos normalizados se deberán incluir en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2019 (a presentar en 2020) y en los años siguientes. Es importante recordar que el incremento patrimonial que ello genera no da lugar a renta gravable por comparación patrimonial, ni genera renta líquida gravable por activos omitidos en el año que se declaren ni en años anteriores, ni genera sanción en el impuesto, ni en materia de precios de transferencia, información exógena, ni

da lugar a sanciones cambiarias. Así mismo, no habrá lugar a acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto de normalización.

Se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos existiendo la obligación de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.

Señala el decreto que la base gravable del impuesto complementario de normalización será el costo fiscal histórico (costo de adquisición) determinado conforme a las reglas del Título 11 del Libro I del Estatuto Tributario o el autoevaluó comercial que tenga soporte técnico, el cual deberá corresponder como mínimo al costo fiscal de los activos omitidos. En todo caso debe tenerse en cuenta los artículos 288 y 291 del E.T. que regulan el régimen de los ajustes por diferencia en cambio (se recuerda que ya no se efectúa ajuste por diferencia en cambio, lo cual beneficia de manera sustancial la inversión en el exterior).

Señala que las estructuras creadas con el propósito de transferir a cualquier título los activos omitidos 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. Tal disposición encuadra perfectamente en el caso de quienes normalizaron activos en el exterior declarando el valor nominal de las acciones (usualmente US\$10.000) sin tener en cuenta los activos que realmente estaban en cabeza de la sociedad.

En el caso de pasivos inexistentes, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor fiscal reportado en la última declaración de renta.

Para efectos del nuevo impuesto de normalización tributaria, las fundaciones de interés privado del exterior, trusts, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario del exterior, se asimilan a derechos fiduciarios poseídos en Colombia, y para la normalización su valor patrimonial se determinará con base en el costo fiscal histórico de los activos omitidos determinados conforme a las reglas del Título 11 del Libro I del Estatuto

Tributario o el autoavalúo comercial que establezca el contribuyente con soporte técnico, y para el cálculo de su costo fiscal se aplicará el principio de transparencia fiscal en referencia a los activos subyacentes.

Para todos los efectos del impuesto sobre la renta, el impuesto al patrimonio y de su complementario de normalización tributaria, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos, el declarante será el fundador, constituyente u originario del patrimonio transferido al respectivo vehículo, sin consideración de la calidad de discrecional, revocable o irrevocable ni de las facultades del protector, asesor de inversiones, comité de inversiones o poderes irrevocables otorgados a favor del fiduciario o de un tercero.

En caso del fallecimiento del fundador, constituyente u originario, la sucesión ilíquida será el declarante de dichos activos, hasta el momento en que los beneficiarios reciban los activos, para lo cual las sociedades intermedias creadas para estos propósitos no serán reconocidas para fines fiscales.

Si los beneficiarios no están condicionados o tengan el control o disposición de los activos, corresponderá a éstos últimos realizar la declaración, liquidación y pago del impuesto de normalización tributaria.

La base gravable será del 13%, sin embargo, si el contribuyente repatría esos recursos a Colombia y realiza inversiones antes del 31 de diciembre de 2019, con vocación de permanencia, entendida por tal la tenencia de los mismos por lo menos durante dos años en el país, contados a partir del vencimiento del plazo para efectuar las inversiones con vocación de permanencia, la base gravable del impuesto de normalización corresponderá al 50% del valor de los activos omitidos que efectivamente sean repatriados (es decir, en la práctica sería el 6,5%).

Dado que existe la posibilidad de que la repatriación se efectúe mediante la inversión en Colombia realizada desde el mismo vehículo “omitido”, el Decreto señala que no procederá la reducción de la base gravable cuando se configure, declare o solicite la existencia de la Sede Efectiva de Administración (“SEA”) en Colombia de la entidad del exterior normalizada, por cuanto en estos casos considera que no hay una repatriación efectiva de activos omitidos hacia Colombia.

La declaración de una base gravable reducida al 50% sin que exista la repatriación de los activos omitidos o no se inviertan con vocación de permanencia, dará lugar a que el sujeto pasivo declare y pague el mayor valor de, impuesto de normalización tributaria, junto con los intereses moratorios.

El concepto de Sede Efectiva de Administración (SEA) busca aplicar a sociedades del exterior, controladas por colombianos y que se administren desde Colombia, el régimen fiscal colombiano, considerándolas como nacionales para efectos fiscales, por lo que se entenderá que la totalidad de sus ingresos están gravados en Colombia, y debe cumplir con todas las obligaciones formales tales como presentar las declaraciones tributarias y tener la condición de agente de retención.

El criterio fundamental para determinar si una sociedad extranjera tiene su SEA en Colombia se fundamenta en el lugar donde los altos ejecutivos y administradores de la sociedad usualmente ejercen sus responsabilidades y llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia.

Volviendo a la Normalización, como ya se dijo, la declaración de este impuesto se presentará en una declaración independiente el 25 de septiembre de 2019 y no permitirá corrección o presentación extemporánea. Lo anterior sin perjuicio del deber de modificarla, en los casos en que se deba liquidar un mayor valor del impuesto, previa habilitación por parte de DIAN y mediando acto administrativo proferido por ésta, cuando haya lugar a ello.