

IMPUESTO A LA RIQUEZA – Sujetos pasivos / HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO – Noción / IMPUESTO A LA RIQUEZA – Hecho generador. El legislador determinó como único momento de realización del hecho generador el 1 de enero de 2015 / IMPUESTO A LA RIQUEZA – Causación. El legislador señaló que en el impuesto a la riqueza se produce en cuatro periodos correspondientes al 1 de enero de cada uno de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 / IMPUESTO A LA RIQUEZA – Exigibilidad. Se produce no solo en el mismo año 2015, de concreción del hecho gravado, sino también en ejercicios fiscales posteriores a la revelación de la capacidad económica del administrado, que en el impuesto a la riqueza corresponde al 1 de enero de 2015 / IMPUESTO A LA RIQUEZA – Base gravable para los años 2016, 2017 y 2018. Tiene unos extremos económicos mínimos y máximos que están sujetos a la base gravable del año 2015 / IMPUESTO A LA RIQUEZA DE CONTRIBUYENTE PERSONA NATURAL CON RESIDENCIA FISCAL SOLO EN EL AÑO 2015 – Base gravable. Si el contribuyente solo fue residente fiscal en el 2015, pero no en los años 2016 a 2018, no le es posible disminuir o aumentar la base gravable por fuera de los extremos fijados por el legislador / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO A LA RIQUEZA PARA LOS AÑOS 2016 A 2018 – Vinculación a la base gravable del año 2015 / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO A LA RIQUEZA – Quedó atado al 1 de enero de 2015

Conforme al artículo 292-2 del Estatuto Tributario, son sujetos pasivos, ente otros, del impuesto a la riqueza, para los años 2015, 2016, 2017 y 2018: i) las personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta y, ii) las personas naturales sin residencia en el país, quienes declaran respecto el patrimonio poseído en Colombia. Por su parte, el artículo 294-2 el E.T. establece como hecho generador del impuesto a la Riqueza “(...) la posesión de la misma al 1º de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos” y, el artículo 297-2 del E.T. señala que para los contribuyentes personas naturales el impuesto a la Riqueza se causa el 1º de enero de 2015, el 1º de enero de 2016, el 1º de enero de 2017 y el 1º de enero de 2018. En cuanto a la base gravable, el artículo 295-2 del Estatuto Tributario prevé: (...) De esta manera, si bien en el impuesto a la Riqueza el legislador estableció que la causación del tributo se genera cada 1º de enero de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 y, por ende, inicialmente en cada uno de los ejercicios fiscales tendrían que atenderse las condiciones particulares del contribuyente persona natural; también se debe tener presente que tanto el hecho generador del impuesto como la base gravable del mismo quedaron atados al 1º de enero del año 2015. En relación con el hecho generador, el doctrinante Juan Rafael Bravo Arteaga señala: “El hecho gravado se puede definir como el **tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria.** (...) Esta comparación pone de presente la importancia del hecho gravado en dos aspectos: el momento en que nace la obligación tributaria y la referencia a la norma reguladora de la obligación tributaria. Si la obligación tributaria tiene origen en la ley, entonces debe nacer cuando se realizan los presupuestos previstos en ella misma como condicionantes de la obligación. Al nacer en el momento en que se realizan los presupuestos legales, desde ese momento se debe registrar la obligación a cargo del sujeto pasivo y tomar en cuenta los demás factores jurídicos relativos a su exigibilidad y a la prescripción de las acciones para su determinación y para su cobro”. (Negrillas propio del texto original, subrayas fuera del texto original) De este modo, la causación del impuesto tiene relación directa con el hecho generador del tributo y por ende con el nacimiento de la obligación tributaria; el legislador en el impuesto a la Riqueza determinó como único momento de realización del hecho generador el 1º de enero de 2015 y, señaló que la causación del tributo se produce en cuatro periodos correspondientes al 1º de

enero de cada uno de los años 2015, 2016, 2017 y 2018, lo que implica que la exigibilidad del impuesto se produce no solo en el mismo año (2015) de concreción del hecho gravado, sino además en ejercicios fiscales posteriores a la revelación de la capacidad económica del administrado, que en el tributo en mención corresponde al 1º de enero de 2015. Situación reseñada que no es común, pero para el caso del impuesto a la riqueza así fue determinado por el cuerpo legislativo. Como quedó establecido en la Ley 1739 de 2014, en el impuesto a la riqueza no solo el hecho generador corresponde al patrimonio poseído por el contribuyente con corte al 1º de enero de 2015, sino que además la base gravable para los años 2016, 2017 y 2018 está atada a la base gravable del año 2015. Lo anterior, por cuanto conforme lo prevé el parágrafo 4º del artículo 295-2 del E.T., en caso de que la base gravable del impuesto a la Riqueza para los años 2016, 2017 y 2018 sea superior a la del año 2015, la base gravable para cualquiera de estos años debe corresponder a la menor entre la determinada en el año que se declara el tributo y la base gravable del año 2015 incrementada en el 25% de la inflación que hubiere sido certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado. En otro escenario, bajo el supuesto de que la base gravable en los años 2016, 2017 y 2018 sea inferior a la del año 2015; la base gravable para cada uno de estos años corresponde a la mayor entre la determinada en el año objeto de declaración y la base gravable del año 2015 disminuida en un 25% de la inflación que hubiere sido certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado. En relación con la base gravable del impuesto a la Riqueza, en la ponencia para el segundo debate del Proyecto de Ley número 134 de 2014 Cámara de Representantes y 105 de 2014 Senado del impuesto a la Riqueza, se indicó: “El Senador Luis Fernando Duque propuso corregir las referencias a las que hace alusión el artículo cuarto en relación con la exclusión del patrimonio que los extranjeros residentes en Colombia tienen en el exterior. Igualmente esta proposición modifica el parágrafo 4 del artículo 4 del **proyecto para establecer la posibilidad de que la base gravable, en los años posteriores a 2015, pueda aumentar o disminuir en un 25% de la inflación del año anterior al declarado. Ambas proposiciones fueron avaladas por el Gobierno Nacional y se incluyen dentro del texto aprobado**”. (Destacado fuera del texto original) De esta manera se observa que con el parágrafo 4 del artículo 4º de la Ley 1739 de 2014 (Artículo 292-4 del E.T), el propósito del legislador fue vincular la base gravable del impuesto a la Riqueza de los años gravables 2016, 2017 y 2018 a la base gravable determinada en el año 2015; razón por la cual esta Sala considera que el concepto demandado no vulnera las disposiciones normativas de orden superior. De aceptarse la tesis de la demandante, atinente a que para los años gravables 2016, 2017 y 2018 la base gravable de un contribuyente del impuesto a la riqueza persona natural, se vea disminuida por haber tenido la condición de residente fiscal en el año 2015, pero no tenerla en los años 2016, 2017 y 2018, a fin de que en estos últimos tres años, en lugar de tributar por el patrimonio mundial, lo haga por el patrimonio poseído en Colombia; tendría también que aceptarse, *contrario sensu*, que un no residente a 1º de enero de 2015, que declaró el impuesto a la Riqueza acorde con el patrimonio poseído en Colombia, pero que en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018 adquiriera la condición de residente fiscal, se viera en la obligación de incluir en la declaración del impuesto a la Riqueza el patrimonio mundial poseído en los años 2016, 2017 y 2018. Escenarios descritos que no se ajustan a derecho, por cuanto no fueron establecidos por el legislador en la Ley 1739 de 2014, dado que lo esencial en el impuesto a la Riqueza para efectos de la base gravable de los años 2016, 2017 y 2018 es la base gravable determinada en el año 2015. Motivos por los cuales, si la condición del contribuyente en los años 2016, 2017 y 2018 es diferente a la que tuvo a 1º de enero del año 2015, ello no modifica de forma significativa la base

gravable del tributo, dado que, conforme lo estableció el legislador en el parágrafo 4º del artículo 295-2 del E.T., la base gravable del impuesto a la riqueza para los años 2016, 2017 y 2018 tiene unos extremos económicos mínimos y máximos que están sujetos a la base gravable del año 2015; razón por la cual si el contribuyente persona natural fue residente fiscal en el año 2015, pero no lo es en los años 2016, 2017 y 2018, no le es posible disminuir o aumentar la base gravable por fuera de los extremos fijados por el legislador. De igual forma, la Sala precisa que en el concepto demandado la Autoridad Tributaria no está vulnerando el principio de reserva de ley, por cuanto la Administración no está modificando ninguno de los elementos esenciales del impuesto a la Riqueza que fueron establecidos por el legislador en la Ley 1739 de 2014. En consecuencia, de conformidad con lo expuesto, la Sala negará las pretensiones de la demanda.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 292 – 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 292 – 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 294 – 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 295 – 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 297 – 2 / LEY 1739 DE 2014 – ARTÍCULO 4 PARÁGRAFO 4

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 100208221-000744 DE 2016 (29 de julio) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (No anulado)

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD – Improcedencia

[E]n atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., veinte (20) de septiembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-27-000-2017-00045-00(23401)

Actor: RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN

FALLO

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Ruth Yamile Salcedo Younes contra el Concepto nro. 100208221-000744 de 29 de julio de 2016, emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales – DIAN (identificado por la DIAN con el nro. 020369 de 2 de agosto de 2016), referente al impuesto a la riqueza.

DEMANDA

Ruth Yamile Salcedo Younes, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó se declare la nulidad del Concepto 100208221-000744 de 29 de julio de 2016, suscrito por el Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo texto se transcribe a continuación:

[...]

En el escrito de la referencia realiza la siguiente consulta:

Un contribuyente tenía la calidad de residente fiscal el 1 de enero de 2015, por lo cual liquidó su impuesto a la riqueza por su patrimonio de fuente mundial. Sin embargo, el 1 de enero del año 2016 ya no era residente fiscal, motivo por el cual, al liquidar dicho impuesto por este año gravable, solo incluyó su riqueza poseída en Colombia, sin embargo el sistema liquida el impuesto por la riqueza poseída a nivel mundial disminuyéndola únicamente en el 25% del IPC del año inmediatamente anterior.

Motivo por el cual consulta:

‘ 1. En el evento en que un no residente en el país a 1 de enero de 2016 deba presentar la declaración del impuesto a la riqueza por el año 2016, la base gravable que debe incluir en la declaración, y que constituye de (sic) liquidación del impuesto es sólo (sic) en patrimonio poseído en el país; o debe incluir la totalidad de su patrimonio mundial? La misma respuesta aplica cuando el contribuyente estuvo obligado a liquidar el impuesto sobre la base de patrimonio mundial, por tener a 1 de enero de 2015, la condición de residente fiscal? ‘

Al respecto este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones:

El artículo 292-2 del Estatuto Tributario, el cual fue adicionado a dicho cuerpo normativo a través del art. 1 de la Ley 1739 de 2014, consagró los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza así:

‘ARTÍCULO 292-2. 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.
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.
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 [...]

La norma establece como regla general, que serán contribuyentes del impuesto a la Riqueza quienes a su vez sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Así mismo, la norma anteriormente transcrita trae algunas disposiciones especiales en relación con aquellas personas naturales que no sean residentes, pues el patrimonio a valorar será el que posean en Colombia de acuerdo a las consideraciones que traen los numerales 2 y 3, esto es, solo por el patrimonio poseído directa o indirectamente en el país, y no por el patrimonio de fuente mundial, como opera para aquellas que sean residentes fiscales.

A su vez, el artículo 294-2 mediante el cual se consagra el hecho generador de dicho tributo, donde se sostiene:

ARTÍCULO 294-2. HECHO GENERADOR. El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1º de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. [...] (El subrayado es nuestro)

De acuerdo con lo anterior, y con las consideraciones hechas, será contribuyente de Impuesto a la Riqueza – entre otras -, aquella persona natural, que posea un patrimonio líquido igual o superior a \$1.000 millones de pesos, respecto de su riqueza poseída a nivel mundial si es residente fiscal, o su riqueza poseída en Colombia bien sea de manera directa o indirecta si no es residente fiscal en el país.

Ahora bien, las consideraciones hechas en los apartados anteriores, se debieron haber verificado el 1 de enero de 2015, es decir, cada contribuyente individualmente considerado, debió analizar su situación particular a dicha fecha, pues dichas condiciones serán las que estarán en vigor para su caso, durante toda la vigencia del impuesto.

En consecuencia, si un contribuyente persona natural, el 1 de enero de 2015 era residente fiscal debió declarar su impuesto a la Riqueza, por su patrimonio líquido poseído a nivel mundial, y así lo deberá declarar por el tiempo que dure el impuesto sin importar si en los años sucesivos pierda dicha calidad de ser residente fiscal. Motivo por el cual, su base gravable solo se deberá ajustar de acuerdo a los [sic] establecido en el parágrafo 4 del artículo 295-2 del Estatuto Tributario.

Es importante destacar que lo dispuesto en el artículo 297-2 del E.T. (causación del impuesto a la riqueza), son las fechas que dispone la ley para poder exigir legalmente el pago del tributo, lo que implica que la realización del hecho imponible como las características y condiciones del respectivo contribuyente se verificaron por una sola vez, el 1 de enero de 2015.

Para concluir, el patrimonio que debe incluir para efectos de determinar la base gravable del Impuesto a la Riqueza, en el año 2016 la persona natural que fue residente fiscal en Colombia el 1 de enero de 2015, aun cuando haya perdido dicha condición (residente fiscal), será el patrimonio poseído a nivel mundial, de acuerdo con los argumentos anteriormente expuestos.”

(Destacado propio del texto original)

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 297-2 inciso 2º, 292-2 numeral 2º, 294-2 del Estatuto Tributario introducidos por los artículos 1º y 3º de la Ley 1739 de 2014 y, el artículo 4º inciso 1º y parágrafo de la Ley 1739 de 2014.

Como concepto de la violación, expuso los argumentos que se resumen así:

En aplicación del concepto demandado la Autoridad Tributaria obliga a los contribuyentes que tuvieron residencia fiscal en Colombia por el año 2015 y que no ostentaron la misma condición a 1º de enero de 2016, de 2017 y de 2018, a determinar el tributo por el año 2016 y siguientes, conforme a su patrimonio a nivel mundial y no solo por el patrimonio poseído en Colombia a 1º de enero de los años 2016, 2017 y 2018.

Lo anterior, en la medida en que los sistemas informáticos de la DIAN, frente a la disminución del patrimonio poseído el 1º de enero de 2016 comparado con el patrimonio poseído a 1º de enero de 2015, aplican el mismo impuesto liquidado en el año 2015, disminuido en un 25% de la inflación del año inmediatamente anterior, certificada por el DANE.

Lo indicado por la Autoridad Tributaria en el texto demandado es contrario al **artículo 297-2 del E.T.**, en tanto que el concepto entiende que de esta norma surge que la causación del gravamen se produce el 1º de enero de 2015 y, que las fechas allí señaladas, hacen alusión a la exigibilidad del tributo.

Ninguna norma señala que el impuesto a la riqueza se causa, nace o tiene vigencia en el momento de su pago o exigibilidad; ni norma alguna ha señalado que las características y condiciones del respectivo contribuyente se verifican por una sola vez, el 1º de enero de 2015.

La causación constituye el **elemento temporal del hecho generador** del impuesto y corresponde a su nacimiento, lo cual ocurre cuando se dan la totalidad de los elementos de la obligación tributaria: hecho generador, base gravable, sujetos y tarifa.

El hecho generador previsto en el artículo 294-2 del E.T. establece instantes diferentes para que el impuesto a la riqueza se cause para personas naturales, lo cual corresponde al 1º de enero de cada uno de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 y, en este sentido, para cada uno de los momentos de la causación del impuesto se deben aplicar las normas que regulan la base gravable, sujetos y tarifa.

Lo expuesto no se contrapone a que la norma ate el hecho generador a una situación específica (la posesión de riqueza superior a \$ 1.000 millones de pesos) ocurrida en un solo momento, el 1º de enero de 2015, porque cualquier gravamen no se configura simplemente bajo la presencia del hecho generador, sino que debe integrarse con los demás elementos que lo rigen.

Ahora bien, de la comparación del impuesto al patrimonio con el impuesto a la Riqueza se observa que el primero, establecido en la Ley 1370 de 2010, se creó por un solo año (2011), mientras el impuesto a la Riqueza, previsto en la Ley 1739 de 2014, se creó por cuatro años. Aspecto diferente son los plazos dispuestos para el pago, lo cual tiene que ver con su exigibilidad, mas no con su origen, nacimiento o causación.

De esta manera, mientras el impuesto al patrimonio se causó en un solo año y su pago se dio en cuatro años, en el impuesto a la riqueza la causación se generó cada 1º de enero de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 y se conceden dos plazos para el pago dentro de cada año.

En los términos del artículo **292-2 numeral 2º del E.T.**, las personas naturales son **sujeto pasivo** del impuesto a la Riqueza con independencia de su nacionalidad. En caso de no tener la condición de residente fiscal, el impuesto solo se genera respecto de la riqueza poseída en el país.

Por el contrario, el concepto señala que aunque una persona no tenga residencia fiscal en Colombia, solo por el hecho de haberla tenido a 1º de enero de 2015, resulta gravada por los años 2016, 2017 y 2018, no por su riqueza directamente poseída en el país, sino por la riqueza poseída a nivel global, lo cual no fue contemplado por el legislador y vulnera **el principio de reserva de la ley**, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

El concepto demandado hace derivar del artículo **294-2 del E.T.** que **la base gravable** para los no residentes fiscales a partir del año 2016 y siguientes, es el total de patrimonio poseído en Colombia y a nivel global, si para el 1º de enero de 2015 se tenía la condición de residente fiscal colombiano, aunque no conserve dicha condición para los años siguientes de vigencia del impuesto.

La violación del **artículo 292-4 del E.T.** se produce porque en este se establece el hecho generador, pero no la base del impuesto ni los sujetos pasivos del mismo; elementos de la obligación tributaria que sí se determinan en otras disposiciones (artículo 295-2 y 292-2 del E.T.), por lo que resulta procedente una interpretación sistemática de todas estas normas, pues el impuesto se configura ante la presencia de la totalidad de los elementos esenciales de la obligación tributaria.

El concepto demandado **desconoce el artículo 295-2 del E.T.**, dado que en vez de verificar la situación de cada contribuyente a 1º de enero de cada uno de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 (para personas naturales), como residente o no residente fiscal, obliga a incluir dentro de la base gravable del impuesto a la riqueza por los años posteriores al año 2015, el patrimonio mundial poseído a 1º de enero de 2015.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

En el presente asunto la demandante considera que del artículo **297-2 del E.T.** surge que **la causación** del gravamen se produce solamente el 1º de enero de 2015 y que las fechas allí señaladas se refieren a la exigibilidad del impuesto.

Sin embargo, ello corresponde a una conclusión equivocada, por cuanto la demandante utiliza acepciones que no están contempladas en la norma como nacimiento y extinción de la obligación tributaria, cuando lo correcto es utilizar los términos de hecho generador y causación del impuesto.

El hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria y la causación se refiere al momento en que se hace obligatorio reconocer el impuesto, es decir, "el momento en que se consuma el hecho generador".

El concepto demandado es claro en señalar que el hecho generador del impuesto ocurre el 1º de enero de 2015, pero se causa durante 3 o 4 años dependiendo de la naturaleza del contribuyente (persona natural o jurídica), fechas establecidas en la ley para poder exigir legalmente el pago del tributo y no como lo indica la actora que la DIAN entiende que la causación se produce el 1º de enero de 2015.

Conforme al artículo 292-2 del E.T. es sujeto pasivo del impuesto a la riqueza la persona natural responsable del impuesto sobre la renta y, en virtud de lo consagrado en los artículos 7º, 9 y 10º del E.T., para efectos fiscales, se atiende el concepto de residencia y no la condición de si se es nacional o extranjero, de allí que "la pasividad de la persona natural extranjera residente en el país frente al impuesto a la riqueza, deriva de su responsabilidad frente al impuesto sobre la renta".

Ahora bien, como el impuesto a la riqueza se genera una sola vez, esto es, el 1º de enero de 2015 y, al momento de su generación se declaró el patrimonio de fuente mundial, por tener en esa fecha la condición de residente fiscal; efectivamente se debe incluir el patrimonio mundial para determinar **la base y la causación** del impuesto en los años 2016, 2017 y 2018, **aun cuando se haya perdido dicha condición de residente.**

En cuanto a la violación del **artículo 294-2 del E.T.**, considera la demandante que la DIAN en el concepto demandado hace derivar del texto de la norma que la base gravable para los no residentes en Colombia, a partir del año 2016 y siguientes, es el total del patrimonio poseído dentro y fuera de Colombia con corte a 1º de enero de 2015, si para esta fecha tenía la condición de residente fiscal colombiano, aunque no conserve para los años subsiguientes la condición de residente.

Interpretación del concepto que hace la actora la cual resulta desacertada, pues ignora que la DIAN efectuó una interpretación rigurosa del artículo 1º de la Ley 1739 de 2014. En el concepto se señala lo siguiente:

"La norma establece como regla general, que serán contribuyentes del impuesto a la Riqueza quienes a su vez sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Así mismo, la norma anteriormente transcrita trae algunas disposiciones especiales en relación con aquellas personas naturales que no

sean residentes, pues el patrimonio a valorar será el que posean en Colombia de acuerdo a las consideraciones que traen los numerales 2 y 3, esto es, solo por el patrimonio poseído directo o indirectamente en el país, y no por el patrimonio de fuente mundial, como opera para aquellas que sean residentes fiscales”.

Situación diferente es que el contribuyente a 1º de enero de 2015 sea residente fiscal, caso en el cual debió incluir el patrimonio mundial a fin de determinar la base gravable y la causación del impuesto a la Riqueza para los años 2016, 2017 y 2018, aun cuando haya perdido la condición de residente, situación que es aclarada en el concepto.

De acuerdo con la Ley 1739 de 2014, artículo 3º, la calidad de sujeto pasivo se determina el 1º de enero de 2015; circunstancia diferente es el cálculo de la base gravable para los años 2016, 2017 y 2018. Frente a lo cual el concepto es claro en señalar que para efectos de residentes a 1º de enero de 2015, esta condición aplica durante toda la vigencia del impuesto y la base gravable será su patrimonio mundial.

Finalmente, frente a la comparación que hace la demandante entre la Ley 1370 de 2010 y la Ley 1739 de 2014, resulta preciso señalar que el impuesto a la riqueza tiene unas características diferentes a los anteriores impuestos, de tal modo que la comparación realizada por la actora no soporta de ninguna manera un posible desconocimiento de la ley que sustenta el concepto demandado.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de julio de 2018 se llevó a cabo audiencia inicial en el presente proceso, en la cual no se observaron irregularidades en el trámite que dieran lugar a la nulidad del mismo. De igual forma, se fijaron los términos del litigio.

No se presentaron excepciones previas que hubieran tenido que ser declaradas de oficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró en términos generales lo indicado en la demanda y precisó lo siguiente:

Para la Autoridad Tributaria el elemento esencial, base gravable del impuesto a la riqueza, se determina el 1º de enero de 2015 y la misma debe aplicarse durante todos los años de vigencia del tributo, porque la causación dispuesta en la norma demandada se refiere a la exigibilidad del gravamen.

El hecho de exigir que la base gravable determinada al 1º de enero de 2015, se mantenga durante los siguientes momentos de causación del gravamen, determina la violación del artículo 292-2 del E.T. que establece no un momento de causación, sino cuatro.

En la contestación de la demanda se incluyeron algunas consideraciones referidas a la sujeción pasiva del impuesto sobre la renta, las cuales no tienen relación con el impuesto a la riqueza, en la medida en que el asunto debatido, la base gravable de este último tributo, tiene una consagración especial.

El sistema tributario colombiano distingue cuatro elementos de la obligación tributaria: hecho generador, base gravable, sujeto y tarifa. Bajo el principio de reserva de ley, no puede la Administración establecer una base gravable proveniente del texto que regula el hecho gravado.

El artículo 294-2 del E.T. regula el hecho generador del impuesto a la Riqueza, pero no se ocupa de la base gravable, ni mucho menos establece que las condiciones vigentes al 1º de enero de 2015 deben de mantenerse para los momentos posteriores a la causación del tributo.

La violación del artículo 295-2 se produce porque la misma obliga a determinar la base gravable del impuesto a la riqueza en cada uno de los siguientes momentos: 1º de enero de 2015, 1º de enero de 2016, 1º de enero de 2017 y 1º de enero de 2018, mientras en el concepto se concluye que las condiciones vigentes a 1º de enero de 2015 se mantienen durante toda la vigencia del impuesto.

En la contestación de la demanda se señala que la condición de sujeto pasivo se determina el 1º de enero de 2015 y que el impuesto a la Riqueza es un impuesto nuevo, aspectos que no son objeto de discusión alguna.

La demandada reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y precisó:

La demandante reprocha la causación del tributo dependiendo de la condición de residente o no residente fiscal para los años 2016, 2017 y 2018, frente a lo cual es necesario recordar que el concepto es claro en señalar que para efectos de los residentes fiscales al 1º de enero de 2015, esta condición aplica durante toda la vigencia del tributo y la base gravable será su patrimonio mundial.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Acorde con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe resolver si el concepto demandado nro. 100202221 de 29 de julio de 2016, emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, vulnera los artículos 297-2 inciso 2º, 292-2 numeral 2º y 294-2 del Estatuto Tributario, introducidos por los artículos 1º y 3º de la Ley 1739 de 2014 y, el artículo 4º inciso 1º y parágrafo de la Ley 1739 de 2014, al establecer que un residente fiscal que declaró el impuesto a la riqueza

por su patrimonio a 1º de enero de 2015, debe declarar para los años posteriores (2016, 2017 y 2018) el patrimonio poseído a nivel mundial, a pesar de haber perdido la calidad de residente fiscal.

Consideraciones

Conforme al artículo 292-2¹ del Estatuto Tributario, son sujetos pasivos, ente otros, del impuesto a la riqueza, para los años 2015, 2016, 2017 y 2018: i) las personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta y, ii) las personas naturales sin residencia en el país, quienes declaran respecto el patrimonio poseído en Colombia.

Por su parte, el artículo 294-2 el E.T. establece como hecho generador del impuesto a la Riqueza "(...) la posesión de la misma al 1º de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos" y, el artículo 297-2 del E.T. señala que para los contribuyentes personas naturales el impuesto a la Riqueza se causa el 1º de enero de 2015, el 1º de enero de 2016, el 1º de enero de 2017 y el 1º de enero de 2018.

En cuanto a la base gravable, el artículo 295-2 del Estatuto Tributario prevé:

"Artículo 295-2. Base Gravable. La base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1º de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, y en el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, el patrimonio bruto poseído por ellas a 1º de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, determinados en ambos casos conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1º de enero de 2015, 2016 y 2017 para los contribuyentes personas jurídicas y sociedades de hecho, y el que tengan a 1º de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, los siguientes bienes:

(...)

¹ Artículo 292-2. 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.

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.

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 1º. 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 2º. 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 1º de enero del año 2018 inclusive".

Parágrafo 4°. **En caso de que la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, sea superior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cualquiera de dichos años será la menor entre la base gravable determinada en el año 2015 incrementada en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara. Si la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, es inferior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cada uno de los años será la mayor entre la base gravable determinada en el año 2015 disminuida en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara (...)**"

(Destacado fuera del texto original)

De esta manera, si bien en el impuesto a la Riqueza el legislador estableció que la causación del tributo se genera cada 1º de enero de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 y, por ende, inicialmente en cada uno de los ejercicios fiscales tendrían que atenderse las condiciones particulares del contribuyente persona natural; también se debe tener presente que tanto el hecho generador del impuesto como la base gravable del mismo quedaron atados al 1º de enero del año 2015.

En relación con el hecho generador, el doctrinante Juan Rafael Bravo Arteaga señala:

"El hecho gravado se puede definir como el **tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria.**

(...)

Esta comparación pone de presente la importancia del hecho gravado en dos aspectos: el momento en que nace la obligación tributaria y la referencia a la norma reguladora de la obligación tributaria.

Si la obligación tributaria tiene origen en la ley, entonces debe nacer cuando se realizan los presupuestos previstos en ella misma como condicionantes de la obligación. Al nacer en el momento en que se realizan los presupuestos legales, desde ese momento se debe registrar la obligación a cargo del sujeto pasivo y tomar en cuenta los demás factores jurídicos relativos a su exigibilidad y a la prescripción de las acciones para su determinación y para su cobro"².

(Negrillas propio del texto original, subrayas fuera del texto original)

De este modo, la causación del impuesto tiene relación directa con el hecho generador del tributo y por ende con el nacimiento de la obligación tributaria; el legislador en el impuesto a la Riqueza determinó como único momento de realización del hecho generador el 1º de enero de 2015 y, señaló que la causación del tributo se produce en cuatro periodos correspondientes al 1º de enero de cada uno de los años 2015,

² Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Páginas 238 y 239. Legis. 2009.

2016, 2017 y 2018, lo que implica que la exigibilidad del impuesto se produce no solo en el mismo año (2015) de concreción del hecho gravado, sino además en ejercicios fiscales posteriores a la revelación de la capacidad económica del administrado, que en el tributo en mención corresponde al 1º de enero de 2015. Situación reseñada que no es común, pero para el caso del impuesto a la riqueza así fue determinado por el cuerpo legislativo.

Como quedó establecido en la Ley 1739 de 2014, en el impuesto a la riqueza no solo el hecho generador corresponde al patrimonio poseído por el contribuyente con corte al 1º de enero de 2015, sino que además la base gravable para los años 2016, 2017 y 2018 está atada a la base gravable del año 2015.

Lo anterior, por cuanto conforme lo prevé el parágrafo 4º del artículo 295-2 del E.T., en caso de que la base gravable del impuesto a la Riqueza para los años 2016, 2017 y 2018 sea superior a la del año 2015, la base gravable para cualquiera de estos años debe corresponder a la menor entre la determinada en el año que se declara el tributo y la base gravable del año 2015 incrementada en el 25% de la inflación que hubiere sido certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado.

En otro escenario, bajo el supuesto de que la base gravable en los años 2016, 2017 y 2018 sea inferior a la del año 2015; la base gravable para cada uno de estos años corresponde a la mayor entre la determinada en el año objeto de declaración y la base gravable del año 2015 disminuida en un 25% de la inflación que hubiere sido certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado.

En relación con la base gravable del impuesto a la Riqueza, en la ponencia para el segundo debate del Proyecto de Ley número 134 de 2014 Cámara de Representantes y 105 de 2014 Senado del impuesto a la Riqueza, se indicó:

“El Senador Luis Fernando Duque propuso corregir las referencias a las que hace alusión el artículo cuarto en relación con la exclusión del patrimonio que los extranjeros residentes en Colombia tienen en el exterior. Igualmente esta proposición modifica el parágrafo 4 del artículo 4 del **proyecto para establecer la posibilidad de que la base gravable, en los años posteriores a 2015, pueda aumentar o disminuir en un 25% de la inflación del año anterior al declarado. Ambas proposiciones fueron avaladas por el Gobierno Nacional y se incluyen dentro del texto aprobado**”.

(Destacado fuera del texto original)

De esta manera se observa que con el parágrafo 4 del artículo 4º de la Ley 1739 de 2014 (Artículo 292-4 del E.T), el propósito del legislador fue vincular la base gravable del impuesto a la Riqueza de los años gravables 2016, 2017 y 2018 a la base gravable determinada en el año 2015; razón por la cual esta Sala considera que el concepto demandado no vulnera las disposiciones normativas de orden superior.

De aceptarse la tesis de la demandante, atinente a que para los años gravables 2016, 2017 y 2018 la base gravable de un contribuyente del impuesto a la riqueza persona natural, se vea disminuida por haber tenido la condición de residente fiscal en el año 2015, pero no tenerla en los años 2016, 2017 y 2018, a fin de que en estos últimos tres años, en lugar de tributar por el patrimonio mundial, lo haga por el patrimonio poseído en Colombia; tendría también que aceptarse, *contrario sensu*, que un no residente a 1º de enero de 2015, que declaró el impuesto a la Riqueza acorde con el patrimonio poseído en Colombia, pero que en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018 adquiriera la condición de residente fiscal, se viera en la obligación de incluir en la declaración del impuesto a la Riqueza el patrimonio mundial poseído en los años 2016, 2017 y 2018.

Escenarios descritos que no se ajustan a derecho, por cuanto no fueron establecidos por el legislador en la Ley 1739 de 2014, dado que lo esencial en el impuesto a la Riqueza para efectos de la base gravable de los años 2016, 2017 y 2018 es la base gravable determinada en el año 2015.

Motivos por los cuales, si la condición del contribuyente en los años 2016, 2017 y 2018 es diferente a la que tuvo a 1º de enero del año 2015, ello no modifica de forma significativa la base gravable del tributo, dado que, conforme lo estableció el legislador en el parágrafo 4º del artículo 295-2 del E.T., la base gravable del impuesto a la riqueza para los años 2016, 2017 y 2018 tiene unos extremos económicos mínimos y máximos que están sujetos a la base gravable del año 2015; razón por la cual si el contribuyente persona natural fue residente fiscal en el año 2015, pero no lo es en los años 2016, 2017 y 2018, no le es posible disminuir o aumentar la base gravable por fuera de los extremos fijados por el legislador.

De igual forma, la Sala precisa que en el concepto demandado la Autoridad Tributaria no está vulnerando el principio de reserva de ley, por cuanto la Administración no está modificando ninguno de los elementos esenciales del impuesto a la Riqueza que fueron establecidos por el legislador en la Ley 1739 de 2014.

En consecuencia, de conformidad con lo expuesto, la Sala negará las pretensiones de la demanda.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ