

INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

1. Descuento en renta por IVA pagado en activos fijos reales productivos, no es fraccionable para solicitarse en los siguientes periodos gravables. Por medio del concepto No. 100202208-12 del 14 de febrero de 2022, la DIAN confirmó su posición, según la cual dicha facultad no se encuentra contemplada en la Ley. A continuación, presentamos los apartes más relevantes del referido concepto:

“En otras palabras, el valor del descuento es uno sólo, esto es, el monto del IVA pagado, con lo cual la misma ley da a entender que, en el evento que el contribuyente opte por éste (en lugar de la deducción del IVA vía costo o gasto), su valor corresponderá a la totalidad del susodicho IVA, sin lugar a su fraccionamiento y limitado en todo caso a lo establecido por el artículo 259 del Estatuto Tributario, el cual señala:

“En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta. La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.”
(Subrayado fuera de texto).

“Lo antepuesto de modo alguno implica la limitación del beneficio tributario bajo estudio, ya que la ley -por el contrario- plantea, a favor de los contribuyentes, diferentes alternativas en aras de su aprovechamiento del modo que resulte más conveniente como son la determinación del tratamiento tributario (descuento o deducción) del IVA pagado en relación con los activos fijos reales productivos, y la elección del período gravable en el que se desee utilizar”.

(...)

“De lo anterior se observa que, aunque la Ley 1943 de 2018 ya no está vigente y, por lo tanto, carecería de sentido examinar sus antecedentes, éstos -no obstante- permiten comprender que la voluntad del legislador se orientó a permitir que el descuento *sub examine* sea utilizado en cualquier período gravable siguiente al año en que se efectúa el pago del IVA (limitado inicialmente a 5 años según el texto de la Primera Ponencia Senado), no así a su fraccionamiento”.

“En línea con lo señalado anteriormente y, de cara al fraccionamiento del descuento tributario planteado por los peticionarios, se considera importante destacar que ha sido la misma ley la encargada de indicar en qué eventos procede tal circunstancia. A modo de ejemplo y, tal y como lo evidenció la Subdirección de Normativa y Doctrina, el artículo 258 del Estatuto Tributario regula el tratamiento aplicable a los excesos no utilizados de los descuentos tributarios previstos en los artículos 255, 256 y 257 *ibídem*. Por ende, bajo la premisa de la limitación consagrada en el artículo 259 del Estatuto Tributario y en lo que al artículo 258-1 *ibídem* se refiere, es de colegir que el exceso no descontado no se puede aprovechar en los períodos gravables siguientes, ya que dicha situación no está contemplada en la ley”

2. Garantía para la devolución tributaria, debe cubrir la posible sanción por su improcedencia, inclusive la falsedad o el fraude. Por medio de la sentencia No. 21924 del 11 de julio de 2019 (notificada el 31 de enero de 2022), el Consejo de Estado precisó el alcance de dicha garantía en relación con las sanciones aplicables ante la improcedencia de la devolución. A continuación, presentamos los apartes relevantes de la sentencia:

“En cuanto a los cargos de apelación dirigidos a desvirtuar el alcance de la póliza otorgada por la compañía de seguros demandante, se destaca que el artículo 860 del ET establece los requisitos y alcance de las garantías que resultan admisibles, a efectos de tener por tramitada la solicitud de devolución con presentación de garantía y, en consecuencia, obtener la devolución en un plazo reducido”.

“Al respecto, el primer inciso de la norma (en la redacción dada por el artículo 144 de la Ley 223 de 1995, vigente para los hechos del sub lite) determinaba que la solicitud de devolución debía acompañarse de una «garantía a favor de la Nación» que debía ser «otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros», en cuantía equivalente al monto objeto de devolución. Cuando tales exigencias fueran satisfechas, el mismo inciso prescribía que la Administración de impuestos, debía hacer entrega del cheque, título o giro, dentro de los 10 días siguientes.

“Por su parte, el 2º. inciso de la disposición *ibídem* señalaba que la garantía descrita tendría una vigencia de dos años; y que, si dentro de ese lapso, la Autoridad tributaria notificaba la liquidación oficial de revisión, el garante sería solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, «incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución (...) junto con los intereses correspondientes». De igual forma, el último inciso del artículo 860 del ET establecía que tales obligaciones se harían efectivas tras la ejecutoría del acto administrativo liquidatorio o sancionador, aún si ello se producía con posterioridad a los dos años indicados”.



INFORME

“En esos términos, el primer apartado del artículo 860 del ET fijaba como elementos definitorios del negocio jurídico exigido a efectos de tener por tramitada la devolución con presentación de garantía, que (i) se tratara de una «garantía», (ii) expedida a favor de la Nación, (iii) emitida por entidades bancarias o compañías de seguros (iv) por un valor equivalente al monto objeto de devolución”.

(...)

“Ahora, el último inciso del artículo 860 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos, contenía una regla que fijaba el contenido y el alcance de las obligaciones objeto de los negocios jurídicos bajo análisis, que celebraran las referidas entidades financieras y aseguradoras para los efectos pertinentes del aludido artículo 860. En ese sentido, señalaba que: (i) la garantía tendrá vigencia por un término de dos años; y (ii) que el garante adquiriría la condición de «responsable solidario» de la sociedad tomadora si, dentro de ese lapso de dos años, la Administración notificaba el acto de liquidación oficial de revisión; (iii) la responsabilidad solidaria se hace extensiva al «monto de la sanción por improcedencia de la devolución (...) junto con los intereses correspondientes», exigibles tras la ejecutoria del mismo acto de liquidación oficial o de improcedencia de la sanción, incluso si la ejecutoria se verifica luego del referido término de dos años”.

“Por tanto, a la luz del artículo 860 del ET, queda en claro que hace parte del contenido de la prestación a cargo del garante el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, junto con los intereses procedentes, cuya pena correspondía, en la versión fijada por la Ley 223 de 1995, en el pago de los intereses moratorios que correspondan incrementados en un cincuenta por ciento (50 %), a menos que la devolución se obtuviera con la utilización de documentos falsos o mediante fraude, en cuyo caso la sanción principal referida se adiciona o acumula con una multa equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente”.

“Pues bien, el tipo infractor por improcedencia de devoluciones o compensaciones, en la versión fijada por la Ley 223 de 1995, establecía dos sanciones: (i) la primera corresponde a la pena por la comisión de la conducta ilícita y consiste en pagar los intereses moratorios que correspondan incrementados en un 50 %; la segunda sanción corresponde a una circunstancia de mayor punibilidad del ilícito, que se impone cuando la comisión de la conducta ilícita concurre con una circunstancia de agravación punitiva, consistente en la utilización de documentos falsos o medios fraudulentos, en cuyo caso la sanción principal referida se adiciona o acumula con una multa equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente”.

“Bajo esas condiciones, la Sala encuentra que cuando el artículo 860 del ET señala que la responsabilidad solidaria en cabeza del garante «[incluye] el monto de la sanción por improcedencia de la devolución», esta abarca tanto la pena principal por la comisión del tipo infractor, como la pena adicional del 500% que resulta de la

comisión de la misma conducta ilícita con la circunstancia de mayor punibilidad o agravación punitiva descrita”.

“Vistos los anteriores planteamientos, la Sala considera que el negocio jurídico reglado por el artículo 860 del ET para efectos de la devolución de tributos, bien se trate de una garantía bancaria, o de un seguro de cumplimiento, constituye un ejemplo de intervención del legislador en la autonomía privada de los particulares, prerrogativa que viene reconocida al Congreso a partir del artículo 333 superior, inciso final. De manera que, la prestación contractual del respectivo negocio jurídico de garantía, sea garantía bancaria o de seguro, tendrá el alcance que le asigna el último inciso ibídem anteriormente analizado”.

“Tanto así, que el artículo 184, ordinal 2.º, del EOSF dispone que las pólizas tendrán que sujetarse a las normas que regulan el contrato de seguro, al propio EOSF «a las demás disposiciones imperativas que resulten aplicables, so pena de ineficacia de la estipulación respectiva». En ese orden de ideas, la Sala considera que el inciso 2.º se erige como una norma imperativa cuando dispone que «el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes».

“De manera que, en criterio de la Sala, el alcance de la prestación contractual asumida por una aseguradora, en virtud de las garantías de que trata el artículo 860 del ET, no se agota en el monto asegurado (i.e. el valor solicitado en devolución) descrito en la póliza, sino que, si la Administración notifica el acto liquidatorio dentro del plazo de dos años de vigencia del afianzamiento, la prestación contractual a cargo de la compañía de seguros se extenderá a los intereses moratorios causados y a la sanción que por indebida devolución imponga la Administración al tomador del seguro según el artículo 670 del ET”.

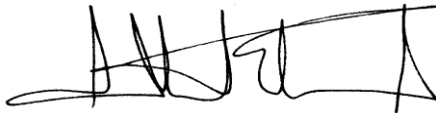
(...)

“4.2- Respecto a las excepciones de falta de título ejecutivo, falta de calidad de deudor solidario e indebida tasación de la deuda, la apelante aduce que, para que la DIAN pueda reclamar el cumplimiento de la garantía, la póliza otorgada al tomador del seguro debe ser válida, condición que, a su juicio, no se cumple en el sub lite, ya que el artículo 1055 del Código de Comercio prohíbe asegurar el dolo, la culpa grave y los actos potestativos del afianzado. En el mismo sentido, manifiesta que la sanción prescrita en el inciso 5.º del artículo 670 del ET no hace parte del monto asegurado en la póliza, ya que la versión del artículo 860 del ET, vigente a la fecha de la devolución, preveía que la aseguradora era solidariamente responsable por la improcedencia de la devolución, pero no por la utilización de medios fraudulentos, que es una sanción independiente. Aunado a ello, sostiene que la póliza de seguro fue expedida por un valor asegurado de \$ 1.913.796.000, por lo que, de conformidad con los artículos 1079 y 1089 del Código de Comercio, la demandante solo estaba obligada a responder hasta ese monto”.

“En virtud de los anteriores planteamientos, la Sala destaca que en el sub líte no se discute que el artículo 860 del ET sea la norma aplicable al caso concreto. No obstante, dado que los principales argumentos de la actora se sustentan en la aplicación de las disposiciones del Código de Comercio sobre el contrato de seguros, corresponde insistir en que las características, el contenido, y los efectos del contrato de seguros que ocupa la atención de la Sala fueron estrictamente delimitados, precisamente, por el reseñado artículo 860 del ET. Por consiguiente, las normas de carácter general relativas al contrato de seguros únicamente aplicarán al sub iudice en cuanto no contraríen los mandatos del citado artículo 860 del ET”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos