

INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Una vez se notifica el requerimiento especial, no es válido corregir la declaración con hechos distintos a los planteados por la DIAN.

El Consejo de Estado reiteró esta tesis en sentencia No. 25000-23-37-000-2012-00180-01 (20745) de abril del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“4- Sobre el primero de los asuntos debatidos, la demandante argumenta que, frente a la corrección provocada por el requerimiento especial, el artículo 709 del ET no exige que se ajusten los mismos renglones glosados por la Administración, sino que se acepten los hechos planteados en el acto preparatorio. Asegura que cumplió con ese requisito, comoquiera que con su corrección disminuyó las deducciones inicialmente declaradas en la cuantía propuesta por su contraparte; y que, en todo caso, según el Decreto 2650 de 1993, el gasto objetado debía registrarse en la cuenta contable nro. 52559585 (*i. e.* gastos operacionales de ventas), correspondiente al renglón nro. 53 de la declaración del impuesto sobre la renta, no al renglón nro. 55 (que fue modificado por los actos)”. “Agrega que –con la misma declaración de corrección– redujo el valor de las retenciones imputadas, de acuerdo con lo indicado por la demandada, aspecto no controvertido. Por lo anterior, censura que su contraparte desconociera la corrección en cuestión y que negara la consecuente disminución de la sanción por inexactitud”.

“En oposición, el extremo pasivo de la litis reprocha que el *a quo* aceptara esa corrección y la reducción de la multa impuesta, pese a que la actora modificó «*a su libre arbitrio*» un renglón que no fue objetado. Aduce que no obran en el expediente soportes contables que den cuenta de la composición del renglón que fue ajustado por la contribuyente y que el Plan Único de Cuentas (PUC) no permite establecer que ese ajuste satisfaga las exigencias del artículo 709 del ET; por lo cual plantea que se debía desestimar la corrección y desconocer los efectos jurídicos pretendidos por la demandante”.

“Queda establecido entonces que las partes no debaten sobre la procedencia de las deducciones y retenciones rechazadas, ni controvierten que la actora aceptó los hechos que sustentaron tales rechazos. Discuten si el allanamiento



INFORME

a los planteamientos de la autoridad tributaria se supedita a que el administrado corrija los específicos renglones del formulario de declaración glosados en los actos proferidos dentro del procedimiento de revisión, de lo cual dependerían los efectos jurídicos atribuibles a la declaración de corrección provocada, así como la reducción de la sanción por inexactitud.

“Al respecto: 4.1- Los artículos 590 y 709 del ET facultan a los obligados tributarios para que, al responder el requerimiento especial o su ampliación, *«accepten total o parcialmente los hechos planteados»* en el acto preparatorio y, en consecuencia, obtengan la reducción de la sanción por inexactitud propuesta por la Administración. Para ello, el citado artículo 709 exige que el interesado corrija la liquidación privada *«incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida»* y adjunte a la respuesta al requerimiento copia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. A partir de esas disposiciones, la Sección ha aclarado que esas correcciones tienen connotaciones diferentes a las que no están precedidas de apremio de la autoridad, porque el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración de corrección, en la medida en que las modificaciones a la autoliquidación cuestionada solo pueden versar sobre las glosas planteadas por la Administración en el requerimiento (sentencias del 03 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate; del 18 de febrero de 2016, exp. 18429, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de diciembre de 2017, exp. 20553, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del y 21 de febrero del 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)”.

“Bajo este lineamiento, se debe entender que lo que invalida las correcciones presentadas tras la notificación del requerimiento especial, es la inclusión de hechos distintos a los referidos en el acto preparatorio. Y, si bien esto supondría que el declarante solo está autorizado para modificar los renglones de la declaración que fueron objetados, también es cierto que el disenso respecto del renglón concreto que debe ser corregido no genera, por sí solo, la invalidez de la declaración de corrección. Lo anterior, porque lo que exige el ordenamiento es que la modificación que introduzca el sujeto pasivo corresponda materialmente a una aceptación de los *«hechos»* que sustentan la glosa formulada, sin que se admita la inclusión de correcciones que excedan el debate trabado con el requerimiento especial. Por eso, si en la corrección provocada se modifican renglones distintos a los indicados por la autoridad, esta debe analizar si, a pesar de esa diferencia, puede apreciarse que el contribuyente



INFORME

reconoció y aceptó los hechos cuestionados oficialmente (e. g. la existencia de ingresos omitidos, o la improcedencia costos o gastos)”.

El retiro de inventarios, para autoconsumo en el proceso de generación de renta del contribuyente, no está gravado con el impuesto sobre las ventas. El Consejo de Estado reitera esta posición a través de la sentencia 25000-23-37-000-2017-01322-01 (25153) de abril 22 del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Para resolver el problema jurídico planteado se advierte que, en casos con supuestos fácticos similares, la Sala ha precisado que el retiro de bienes que se incorporan al proceso productivo de los contribuyentes no está gravado con el impuesto sobre las ventas.

Al respecto se ha expresado que:

- El artículo 420 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión, estableció que «Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente» constituyen un supuesto del hecho generador del impuesto sobre las ventas, y que el literal b) del artículo 421 ib. dispuso que «los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa» se consideran ventas”
- La estructura del hecho generador del tributo incluye el «autoconsumo» o «autoproducción», supuesto que ocurre «cuando el responsable del impuesto destina a su proceso productivo bienes que previamente ha adquirido o producido; o cuando los destina para su uso personal, consumo privado o los transfiere de manera gratuita a un tercero. Así, en función del destino que el responsable del impuesto le dé a los bienes retirados del inventario, puede suceder que los emplee para satisfacer necesidades ajenas a su actividad empresarial (cuando los transfiere a su patrimonio personal, para su consumo particular, o gratuitamente a un tercero), o por oposición, que los utilice en el marco de su actividad empresarial».
- El artículo 9 de la Decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina, aplicable en el ordenamiento interno colombiano, precisó que «con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA, para un fin distinto de la actividad gravada, se genera el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien», lo que indica que el impuesto se causa cuando el retiro de

INFORME

bienes se realiza para fines diferentes de la actividad gravada, pues de lo contrario, si se destina al proceso productivo para la obtención de bienes gravados o exentos, no se genera el impuesto”.

“Lo anterior tiene como fin «preservar la neutralidad del tributo», porque el retiro de bienes para autoconsumo en el marco del proceso productivo del cual resultan bienes gravados otorgaría el derecho a exigir un nuevo impuesto descontable”.

“En esas condiciones, el retiro de inventarios para autoconsumo dentro del proceso de generación de renta de la contribuyente no está gravado con el impuesto sobre las ventas”.

No hay nulidad cuando no se reúne el comité consagrado en el artículo 560 del E.T., antes del fallo del recurso de reconsideración.

Así lo plantea la sentencia del Consejo de Estado 63001-23-33-000-2015-00215-01 (23230) de abril del 2021, cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“Alega la parte actora que no está probado en el expediente que el comité de que trata el artículo 560 del ET se reunió para estudiar el proyecto de recurso de reconsideración”. Por ende, se vulnera el numeral 4.º del artículo 744 del ET, el principio de buena fe y de confianza legítima, así como su derecho de defensa”.

“Por su parte, la demandada señala que el texto de la Resolución 900236, del 26 de marzo de 2015, prueba que el comité revisó el proyecto de acto administrativo. A dicha consideración, añade el *a quo* que la demandada no está obligada a notificar a la demandante esa clase de actuaciones”.

“En aras de esclarecer la presente cuestión, se reitera lo dispuesto en las sentencias del 10 de octubre de 2019 (exp. 23096, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 5 de marzo de 2020 (exp. 22744, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Sobre el particular, esta corporación sostuvo que, si la Administración omite incorporar al expediente administrativo el acta de reunión del comité al que alude el artículo 560 del ET no se vicia de nulidad la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración”

INFORME

Tampoco acarrea la nulidad del acto administrativo omitir del todo someter a revisión el proyecto de resolución, ya que tal circunstancia no está expresamente consagrada en las causales de nulidad del artículo 730 del E.T.”

“Advierte la Sala que le asiste razón a la parte demandante al indicar que no se aportó al expediente el acta en la que se plasmó la reunión del comité técnico. Sin embargo, se niega el cargo de apelación toda vez que esa clase de omisión no vicia de nulidad la resolución que resuelve el recurso de reconsideración”.

Por cada enajenación indirecta se debe presentar una sola declaración, así el precio esté compuesto por un valor fijo y otro variable. La DIAN sostuvo esta posición en el concepto 100208221-0630 del 3 de mayo de 2021, cuyos apartes relevantes se transcriben a continuación:

Es por lo anterior que, para esta Subdirección, lo señalado en el artículo 1.2.1.26.14 del Decreto 1625 de 2016 se debe interpretar de manera armónica con lo previamente resaltado del artículo 1.6.1.13.2.19 ibídem, esto es, que por cada enajenación indirecta se debe presentar una y sólo una declaración del impuesto sobre la renta y complementario, siempre y cuando el enajenante indirecto no sea residente fiscal en Colombia.

En este sentido, independientemente de cómo se pacte el pago del valor de la operación, una misma enajenación indirecta no puede dar lugar a dos o más declaraciones tributarias.

Lo antepuesto conduce entonces a la siguiente interpretación del artículo 1.2.1.26.14 ibídem, en tanto el enajenante indirecto no sea residente fiscal colombiano:

- i) De haberse pactado que la totalidad del pago de la enajenación indirecta está sometido a una condición, una vez se cumpla la misma y dentro del mes siguiente, el enajenante indirecto estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales (formulario 150).
- ii) Si, por el contrario, sólo una parte del pago de la enajenación indirecta está sometido a una condición, el enajenante indirecto estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales (formulario 150) dentro del mes siguiente a la fecha de enajenación

INFORME

(cfr. artículo 1.2.1.26.13 ibídem) considerando el valor total de dicha enajenación indirecta; es decir, tomando en cuenta tanto el valor fijo como el variable sometido a condición.

Para efectos del segundo supuesto, este Despacho considera pertinente traer a colación lo explicado en el Oficio N° 902494 del 24 de marzo de la presente anualidad:

“(…) la peticionaria plantea la siguiente hipótesis:

- Una sociedad extranjera, única accionista de una sociedad colombiana, vende la totalidad de su participación.
- En el contrato de compraventa de las acciones se pactó que el precio de venta podía ser objeto de ajustes como consecuencia de hechos futuros e inciertos.

Con base en lo anterior, formula unas preguntas, las cuales se resolverán cada una a su turno.

1. ¿Puede la sociedad extranjera corregir la declaración de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera si posterior a su presentación el precio de venta disminuye como consecuencia de un ajuste?

Tal y como se desprende del inciso 2° del artículo 1.6.1.5.4 del Decreto 1625 de 2016, las declaraciones de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera son susceptibles de ser corregidas, para lo cual ‘se aplicarán las disposiciones generales contenidas en el Estatuto Tributario’.

Por lo tanto, si la sociedad extranjera vendedora determina que, como consecuencia de la disminución del precio de venta se pagó un mayor impuesto al que estaba obligada, podrá corregir la mencionada declaración de renta para lo cual se deberá atender de manera rigurosa lo previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

(…)” (Subrayado fuera del texto original).

Así las cosas, de acuerdo con el pronunciamiento antes reseñado, en el evento en que la condición no se llegare a cumplir y, por lo tanto, el valor de la enajenación indirecta se viera disminuido, el enajenante indirecto podría

corregir la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales presentada en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario.

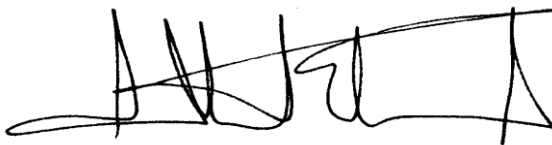
Siguiendo con la misma línea de argumentación y para efectos de lo consultado, ya que el enajenante indirecto estaría obligado a presentar la declaración en comento considerando el valor total de la correspondiente enajenación indirecta (que debe corresponder al valor comercial del activo subyacente de conformidad con la normativa tributaria), también estaría facultado para tomar la totalidad del costo fiscal del activo subyacente en la determinación de la utilidad gravada, atendiendo lo consagrado en los artículos 90 y 90-3 del Estatuto Tributario.

Es por ello que, a propósito del planteamiento realizado por el peticionario sobre la posibilidad de reconocer de forma proporcional el costo fiscal cuando parte del pago de la enajenación indirecta está sometido a una condición, debe resaltarse que, acorde con el artículo 1.2.1.26.4 ibídem, los únicos supuestos contemplados en la normativa reglamentaria de enajenaciones indirectas en los que se permite un reconocimiento proporcional del costo fiscal del activo subyacente son: i) cuando no se enajena la totalidad de la entidad propietaria del activo subyacente y/o ii) cuando no se enajena la totalidad del activo subyacente.

Por último, no sobra aclarar que lo aquí manifestado se realiza sin perjuicio de lo señalado en los párrafos 1° y 2° del artículo 90-3 del Estatuto Tributario.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos