

INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

El Consejo de Estado anula concepto de la DIAN que rechazaba, de manera general, la deducción de intereses vinculados a un crédito para adquirir acciones de una sociedad. Mediante sentencia 11001-03-27-000-2020-00017-00 (25346) de julio de 2021, el Consejo de Estado sostuvo anuló el concepto No. 100208221000521 del 5 de marzo de 2019 de la DIAN. A continuación, presentamos los apartes más relevantes de la sentencia:

“De acuerdo con lo anterior, los intereses pagados con ocasión de un crédito pueden ser deducidos del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales, pero para determinar su cumplimiento debe analizarse en cada caso concreto, el acatamiento a dichos requisitos”.

En consecuencia, cuando el concepto Nro. 100208221000521 del 5 de marzo de 2019, establece “un rechazo generalizado de la expensa”, indicando que no es necesaria y no se encuentra la relación de causalidad con la actividad productora de renta, infringe las normas superiores y constituye una falsa motivación por error de los fundamentos de derecho, como quiera que dichas disposiciones no prevén esta limitación absoluta, y sujetan la deducción al análisis del caso particular de cada contribuyente de acuerdo con su actividad propia”.

Con base en lo expuesto, la Sala anulará el concepto acusado porque fueron probados los cargos de nulidad de infracción de las normas superiores y falsa motivación”.

“Finalmente frente a la deducibilidad de los intereses originados en un crédito para adquirir acciones, en los eventos en que la adquirente y la adquirida se fusionen, y sobre los cuales la autoridad señaló que “*aplicaba la misma tesis de no deducibilidad del concepto*”, precisa la sala que la nulidad aquí decretada se enmarca dentro de un juicio abstracto de nulidad y por ello la procedencia de la deducción de acuerdo con la necesidad y relación de causalidad de la expensa demanda un juicio estricto y el análisis que corresponde a cada caso

INFORME

teniendo en cuenta los supuestos jurídicos y fácticos que se presenten en consideración”.

El término para notificar el requerimiento especial en declaraciones de renta de contribuyentes sujetos a precios de transferencia es de 6 años. El Consejo de Estado, mediante la sentencia 11001-03-27-000-2018-00050-00 (24226) del 5 de agosto del 2021, declara la legalidad del Concepto Unificado de la DIAN No. 14116 del 26 de julio de 2017. A continuación, presentamos los apartes más relevantes de la sentencia:

“Tal concordancia no se aprecia en la regla especial del inciso sexto del artículo 714 ib., que al fijar en seis años el término de firmeza de las declaraciones de renta sujetas al régimen de precios superó el término previsto por el artículo 705 ib. para la notificación del requerimiento especial, sin que esa particular circunstancia constituya una incompatibilidad en estricto sentido, porque el propio legislador tributario, en uso de su libertad de configuración normativa, previó tales disposiciones para ámbitos materiales diferentes: se repite, el término del artículo 714 [inc. 6] del ET, respecto de la firmeza de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, y el término del artículo 705 ib., frente a la notificación del requerimiento especial para las declaraciones tributarias en general. Desde ese punto de vista, el aparte demandado no tenía que sujetarse al último de tales artículos”.

“Cosa distinta es que la etapa de determinación del procedimiento tributario presuponga el debido agotamiento de la etapa de fiscalización y que ese agotamiento exija la efectiva notificación del requerimiento especial contenido de la propuesta de modificación de la declaración privada del impuesto de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia”.

“En ese contexto de relación causal entre dichas fases del procedimiento de gestión, donde la determinación es producto de la fiscalización y, a su vez, esta impacta sustancialmente en la existencia, sentido y alcance de aquella, es lógicamente razonable concluir que la fiscalización de las declaraciones de renta del referido régimen contenida en el respectivo requerimiento especial y su notificación, pueden desarrollarse dentro del especial término de firmeza que establece el artículo 714 [inc.6]”.

(...)

INFORME

“Tal interpretación dota de efecto útil a dicha norma, preconcebida con fines de eficacia y practicidad, superando así las dudas e inquietudes que trae consigo la falencia detectada en la legislación tributaria (*artículo 705 ET*) sobre el término de fiscalización de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia”.

“Y es que, como ya lo ha señalado esta Sección, la doctrina tributaria ha propugnado que la interpretación normativa no se quede en la parte literal de los textos legales, sino que busque la armonía y correspondencia con la ley en conjunto, a partir del análisis lógico de la misma, cuando quiera que haya dicho menos de lo que lógicamente debió decir”.

Desde esta perspectiva, la Sala considera que el acto acusado no infringió las normas en las que debía fundarse”.

“Necesidad de unificar jurisprudencia – Término para notificar requerimiento especial en declaraciones de contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia”.

“El artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que, *«Por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, que ameriten la expedición de una sentencia de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las secciones o subsecciones o de los tribunales, o a petición del Ministerio Público. (...)*». (Se resalta).

Al distinguir los conceptos de «**sentar**» y «*unificar*» jurisprudencia, la Sala Plena de la Corporación precisó que **«La primera hipótesis apareja la novedad del asunto a discutir o, por lo menos, la inexistencia de un pronunciamiento previo por parte del órgano de cierre; mientras que la segunda, en cambio, tiene como presupuesto la existencia de pronunciamientos que encierran posiciones divergentes sobre un mismo tema, que ameritan una decisión que zanje las diferencias existentes en aras de dar coherencia a la jurisprudencia y garantizar la igualdad y la seguridad jurídica en las sucesivas decisiones judiciales»** (Se resalta)”.

“Ahora bien, sobre el término para notificar los requerimientos especiales expedidos respecto de declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, no existen pronunciamientos de la Sección; y dado que el término general de notificación del requerimiento especial respecto

de las declaraciones tributarias, previsto en el artículo 705 del ET (*tres años*), deviene claramente menor, por ende insuficiente, y en todo incongruente con el término especial de firmeza previsto en el inciso sexto del artículo 714 ib. (*seis años*) para las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia que, en sí mismo, dobla al de las declaraciones tributarias referidas en el primero de dichos artículos, la Sección considera necesario adoptar una regla de unificación sobre el alcance del término de notificación mencionado, entendiéndolo adicionado en la parte que le falta para corresponder y ser proporcional con el término de firmeza especial previsto para las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia (*tres años más*)”.

“Con ello se busca garantizar la eficacia de la facultad fiscalizadora respecto de las declaraciones de renta sometidas a dicho régimen, así como el espíritu legislativo de control oficial que motivó la ampliación del término de firmeza de las mismas; e igualmente salvaguardar la seguridad jurídica en la aplicación de la normativa de procedimiento tributario en las actuaciones iniciadas para verificar la exactitud de ese tipo de declaraciones especiales. Para tales fines, en torno al término de notificación del requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, la Sección sienta la siguiente regla:

“De acuerdo con el inciso 6 del artículo 714 del ET, el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia será de seis años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma”.

El Consejo de Estado modifica su precedente sobre la firmeza de las declaraciones de IVA con saldos a favor solicitados en devolución, estableciendo que será el mismo de la declaración de renta del periodo gravable que coincida con dichas declaraciones. Esta nueva interpretación se estableció en la sentencia 73001-23-33-000-2013-00453-02 (22105) del 5 de agosto del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Conforme con los artículos 705 y 714 a los que remite esta disposición, según el texto vigente para la época del *sub lite*, la declaración de renta quedaba en firme si no se notificaba requerimiento especial dentro de los dos (2) años siguientes a: *i*) el vencimiento del plazo para declarar (si son oportunas) o *ii*) la presentación de las declaraciones (si son extemporáneas) o *iii*) haberse presentado solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración”.

“En consecuencia, para determinar si la declaración de IVA del II Bimestre del año gravable 2008 se encontraba en firme al momento en que se notificó el requerimiento especial, es menester determinar el término de firmeza de la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008”

“Previo a este análisis debe advertir la Sala que modificará el criterio precedente respecto de computar de manera independiente la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas que tengan saldo a favor y sea solicitado, cuando la declaración del impuesto sobre la renta no genera saldo a favor. En su lugar se computará la firmeza de las declaraciones de IVA y Retención en la fuente junto con la declaración del impuesto sobre la renta del período con el cual coincidan, sin excepción”.

“Con relación al cambio de precedente judicial, esta Corporación ha señalado que en ejercicio de su autonomía las autoridades judiciales pueden apartarse del precedente judicial, incluso del propio, cuando se expongan de forma expresa los argumentos y razones que sirvieron de fundamento para adoptar dicha determinación. (Radicado 11001-03-15-000-2016-00380-00(AC). Sentencia del 11 de mayo de 2016, MP Jorge Octavio Ramírez)”

“En el mismo sentido, en Sentencia de Unificación SU406/16, la Corte Constitucional se refirió al cambio de precedente en el sentido de reconocer la posibilidad para los órganos de cierre de cambiar o modificar un precedente bajo una estricta exigencia argumentativa en tanto no reconocer esa posibilidad equivaldría a darle a sus fallos o al derecho mismo una inmutabilidad contraria a su naturaleza social, así:

“La vinculación al precedente judicial a la luz de los principios comentados, no significa, sin embargo, una inmutabilidad del derecho aplicable a partir de la interpretación fijada por la jurisprudencia. Ello equivaldría a reconocerle al Derecho una característica petrificante que le resulta ajena en cuanto a ciencia social. En sentido contrario, la aplicación judicial de la ley es el escenario ideal

para que el ordenamiento jurídico pueda responder a los distintos cambios normativos y sociales”.

“En consecuencia, esta Corporación ha definido que, ante ciertas circunstancias específicas y bajo una estricta exigencia argumentativa, es posible que se modifiquen las reglas fijadas en los precedentes jurisprudenciales. Así las cosas, tales exigencias permiten, a su vez, reforzar los mismos principios de igualdad, buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima, en la medida en que impiden que el precedente judicial se convierta en una materia discrecional”.

“En estos términos, la hermenéutica constitucional ha señalado que resulta posible, por parte de los órganos de cierre, cambiar el precedente aplicable, siempre y cuando se cumpla con la carga argumentativa de demostrar las razones que justifican dicho cambio”.

“En cumplimiento de lo anterior, la Sala procede a explicar las razones que motivan su rectificación y aclara la que en adelante será su posición”.

Para la Sala, la norma especial y posterior aplicable en el caso concreto es el artículo 705-1 del Estatuto Tributario que dispone lo siguiente:

“Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.

Artículo 705-1 “Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable”.

“Hasta antes de la Ley 223 de 1995 que introdujo el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la norma sobre la firmeza de las declaraciones preveía un término autónomo para cada declaración, que se computaba desde el vencimiento del plazo para declarar o desde su presentación cuando la declaración era extemporánea o desde la solicitud de devolución cuando la declaración presentaba un saldo a favor”.

“Sin embargo, el legislador del año 1995 consideró que era necesario modificar el



INFORME

alcance de la disposición para unificar la firmeza de las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente al término de la declaración del impuesto de renta, tal como se observa en la ponencia para primer debate del proyecto de ley 026 Cámara, que se convirtió en la Ley 223 de 1995, así:

“De conformidad con la legislación vigente, el término para proferir el requerimiento especial tanto en renta, como en ventas y retención en la fuente, es de dos años contados a partir de la fecha en que vence el plazo para presentar la correspondiente declaración”.

“Este artículo nuevo busca que los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, sean los mismos que corresponden a la declaración de renta”.

“Es decir, que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario se introdujo en nuestro ordenamiento con el fin de unificar el término de fiscalización de la declaración de renta con el de las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo período gravable sin consagrar excepción alguna, constituyéndose así en la norma especial, posterior en el tiempo y en consecuencia de prevalente aplicación respecto de la regla de firmeza de carácter general prevista en los artículos 705 y 714 *ibidem*”.

“Muy relevante destacar, para el caso concreto, que lo anterior no fue discutido por la parte actora, por el contrario, tanto este extremo, como su contraparte y el Tribunal, coinciden en señalar que el término de firmeza de la declaración de IVA del segundo bimestre de 2008 corría a la par con el término de firmeza de la declaración de renta del período gravable 2008”.

“Si bien preliminarmente el actor aludió a que su declaración habría podido acceder al beneficio de auditoría (que comporta un término especial de firmeza), esto quedó descartado en virtud de la notificación de un emplazamiento para corregir antes de que transcurriera el término para que operara el beneficio, amén de que el beneficio de auditoría, tampoco era extensivo a las declaraciones de IVA ni de retención en la fuente”.



INFORME

En los retiros de inventario es necesario facturar e informar que el vendedor y el comprador son el mismo. El retiro de inventarios ocurre cuando el responsable del IVA destina los inventarios para su uso o para formar parte de los activos de la empresa. La DIAN sostiene esta tesis en el concepto No. 100208221-980 del 1 de julio del 2021. A continuación, se transcriben los apartes más importantes del concepto:

“Acerca de la expedición de la factura de venta en operaciones de retiro de inventarios de bienes, se precisa que la misma deberá cumplir con todos los requisitos previstos en el artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 por corresponder a una factura electrónica de venta. Ahora bien, respecto a los requisitos técnicos y tecnológicos que debe cumplir el sujeto obligado a facturar en el sistema de facturación electrónica para la correcta generación y transmisión para validación de la factura electrónica de venta a cargo de la DIAN, éste deberá atender a las indicaciones técnicas y tecnológicas que se detallan en el Anexo Técnico de la Factura de venta versión 1.8 adoptado por medio de la Resolución DIAN No. 000012 de 2021 que puede consultarse en la página web de esta entidad”

“Para terminar, sobre la expedición de la factura de venta en retiro de inventarios, no puede perderse de vista que considerar el “retiro de inventario” como una operación de venta es una adecuación legal efectuada por el artículo 421 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, ya que en dicha operación no hay dos partes (vendedor/comprador) plenamente determinadas, ya que se trata de una operación que puede tener distintas características, tales como, retiro para auto consumo, muestras gratis, obsequios, donaciones, publicidad, entre otras, y toda vez que la operación está considerada legalmente como una venta, es el facturador quien hará las veces de adquirente y vendedor, por lo cual, así deberá disponerlo en la respectiva factura de venta dando cumplimiento con el requisito de expedición y entrega de la misma”.

El servicio de maquila en zona franca a favor de una empresa sin residencia en Colombia que vende el producto terminado en el exterior, no se puede considerar como una exportación de servicios. La DIAN reitero esta posición a través del concepto No. 100208221-1022 del 7 de julio de 2021. A continuación, presentamos los apartes más relevantes:

Mediante el radicado de la referencia el peticionario consulta lo siguiente frente a la hipótesis de una empresa no residente que envía insumos del exterior para que un usuario industrial de zona franca le preste y facture un servicio de maquila y, una vez obtenido el bien final, dicha empresa lo recibe en zona franca y desde allí, lo vende a clientes en el exterior o a terceros en el territorio aduanero nacional quienes la nacionalizan:

1. Frente a los bienes maquilados en zona franca y que la empresa sin residencia en Colombia vende al exterior como producto terminado, ¿es posible afirmar que las operaciones realizadas por el usuario industrial de zona franca, se califican dentro de la exportación de servicios, de acuerdo al literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario?

2. En caso que la pregunta anterior sea afirmativa ¿se podría aplicar consecuentemente lo previsto en el artículo referido y considerar que el servicio efectuado en la zona franca es exento de IVA, con derecho a la respectiva devolución?

3. ¿Puede el usuario industrial de zona franca facturar a su cliente en el exterior en dólares americanos?

(...)

El artículo 478 del Decreto 1165 de 2019, establece que se considera exportación, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por usuarios industriales y comerciales de zona franca, para lo cual solo se requiere la autorización del usuario operador y el diligenciamiento del correspondiente formulario de movimiento de mercancías”.

“En el caso expuesto por el peticionario existen dos operaciones comerciales: (i) la de maquila, que es facturada por el usuario industrial a la empresa (no residente) que lo contrató, y (ii) la venta que la empresa (no residente) como propietaria del bien final hace desde zona franca a un tercero en el exterior”.

“Frente a la primera operación, al momento de expedirse la factura por parte del usuario industrial, se debe liquidar IVA, pues es claro que los servicios prestados en zona franca se entienden prestados en el territorio nacional, sin que tengan un tratamiento diferente por el simple hecho de prestarse en zona franca. Esto además teniendo en cuenta que, como se explicó con anterioridad, en el supuesto planteado

no se podría dar aplicación a lo señalado en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por no tratarse de una exportación de servicios”.

“En la segunda operación, es claro que cuando los bienes maquilados en zona franca salen al exterior, no se está vendiendo un servicio, sino un bien corporal mueble. Por lo tanto, cuando el propietario de los bienes finales objeto de la maquila los vende al exterior se configura la exportación con la salida efectiva de los mismos del país de conformidad con lo establecido en el artículo 478 del Decreto 1165 de 2019, y dicha exportación estará exenta de IVA con derecho a devolución, de conformidad con lo dispuesto en el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para lo cual el sujeto deberá dar cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria como contribuyente o responsable en Colombia.

“Frente a la pregunta de cómo debe facturar el usuario industrial de zona franca los servicios de maquila prestados al no residente, la doctrina de la entidad (Oficios 032474 de 2018, 021470 de 23 de julio de 2015 y 903436 del 24 de julio de 2020 los cuales se anexan) ha señalado:

"Para efectos de expedir la factura en casos como el analizado, siendo la factura, documento prueba de las operaciones de venta y prestación de servicios y soporte del registro contable de las transacciones generadoras de impuesto, no existe disposición que prohíba facturar en moneda diferente al peso de curso legal, pero los valores deben ser registrados en la factura además en moneda funcional, y el pago, salvo obligaciones que correspondan a operaciones cambiarias, deberá convertirse a pesos Colombianos." (Subrayado fuera del texto original).

"El artículo 73 de la Resolución 000042 de 2020, indica que la factura electrónica de venta debe generarse en la moneda funcional. Sin perjuicio que además de expresar el respectivo valor en pesos colombianos pueda expresarse en otra moneda. Respecto a la posibilidad de facturar en otra moneda distinta al peso colombiano, esta Entidad se pronunció mediante el oficio No. 901544 del 13 de mayo de 2020, así: "(...) Sobre la moneda de negociación debe tenerse en cuenta que si bien no existe una prohibición expresa para facturar en dólares, la moneda que se debe utilizar para las operaciones en nuestro país es la moneda legal colombiana, en esta medida se debe hacer la conversión a pesos de acuerdo con lo explicado en la doctrina que ha emitido esta Entidad" (Subrayado fuera del texto original).

El contribuyente puede corregir el documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

La DIAN, por medio del concepto No. 100208221-1010 del 7 de julio de 2021, aclaró que el contribuyente tiene las herramientas para corregir dicho documento, a pesar que la normativa actual no dispone un mecanismo específico. En adición, es importante aclarar que cuando el documento soporte sea electrónico, la reglamentación si contempla notas de ajuste. A continuación, presentamos los apartes más relevantes del concepto:

¿Cómo se puede corregir un documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, cuando se deba aumentar o disminuir el valor del bien o servicio inicialmente reportado de forma electrónica a la DIAN? Lo anterior debido a que la Resolución 000012 de 2021 no contempla en el anexo técnico la corrección de estos documentos”.

“En relación con el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, la normatividad vigente no refiere una nota de ajuste o documento que permita su modificación. No obstante, cuando la realidad económica lo requiera y, hasta tanto no exista regulación sobre este asunto, deberá el contribuyente probar el ajuste, rescisión, anulación o resolución de la operación con los documentos a los haya lugar, a efectos de sustentar la variación de los costos, deducciones o impuestos descontables respectivos”.

“Adicionalmente, se precisa que las pruebas que sustenten dichas modificaciones deberán conservarse por el término dispuesto en el artículo 632 del Estatuto Tributario y exhibirse cuando la DIAN así lo requiera en uso de sus facultades de fiscalización.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos