



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Instrucciones para la devolución automática de saldos a favor. Concepto Dian 100224333 -1893.

Con el fin de facilitar el cumplimiento del requisito adicional para las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor en renta establecido en el Artículo 3 del Decreto 1422 del 6 de agosto de 2019 referente a la **"Relación de los costos y gastos declarados en el objeto solicitud y los que componen el arrastre certificada por revisor o contador público, cuando a ello hubiere lugar"**, en forma atenta solicito compartir con sus afiliados las siguientes instrucciones:

1. Forma de presentación:

El SIE de Devoluciones permite adjuntar al formato de certificación bancaria (Formato 1668) archivos de tamaño máximo 5 MB, por lo tanto, en caso de no ser posible el cumplimiento del requisito a través de un solo archivo en PDF debidamente firmado, se podrá enviar la relación de costos, gastos y deducciones en varios archivos mediante cualquier extensión de formato (PDF, XLS, DOC, XLM), adjuntando en otro archivo una certificación firmada por contador público y/o revisor fiscal, según el caso, dando fe sobre la veracidad de la información depositada en las relaciones, para esto debe incluir en la certificación el nombre de los archivos adjuntos.

Las solicitudes de devolución que se presenten en forma manual deben incluir la relación junto con los demás requisitos.

2. Contenido de la información

La relación de costos, gastos y deducciones, por cada año, puede presentarse en cualquiera de las siguientes formas, así:

a. Reporte totalizado por año de cada uno de los conceptos del costo, gasto o deducción. Ejemplo:

<i>Concepto del costo o gasto</i>	<i>Valor \$</i>	<i>Tipo de soporte</i>
Gastos de nómina	100.000.000	Comprobante de contabilidad



INFORME

Compra de materia prima	\$140.000.000	Facturas
Cajas menores	\$150.000.000	Comprobante de contabilidad
Total:	<u>\$390.000.000</u>	

b. Reporte totalizado detallando uno a uno cada ítem que conforma los costos, gastos y deducciones declarados en el año, indicando:

- Si el soporte se trata de facturas o documentos equivalentes: NIT del proveedor, Nombres o apellidos o razón social del proveedor, Tipo y número de documento soporte, fecha de expedición, concepto y valor \$ del costo, gasto o deducción.
- Si el soporte se trata de comprobante de contabilidad: Tipo y número del documento soporte, fecha de expedición, concepto y valor \$ del costo, gasto o deducción.
- Para los no obligados a llevar contabilidad: concepto y valor \$ del costo, gasto o deducción.

Notas: - *Las personas que no hayan registrado costos, gastos y deducciones no están obligadas a suministrar la relación.*

- *El tipo de soporte "Comprobante de Contabilidad" aplica para todos los costos, gastos y deducciones que no se encuentran soportados a través de facturas y que se encuentran efectivamente declarados. Ejemplo: Costo de ventas determinado por sistemas de valuación de inventarios, amortizaciones, depreciaciones, gastos de nómina y demás ajustes que hacen parte integral de la declaración de renta y complementarios.*

3. Término del lineamiento

El presente lineamiento aplicará hasta nuevas instrucciones que se comunicarán oportunamente.

Es importante señalar que se está trabajando en el desarrollo tecnológico del formato "Relación de Costos, Gastos y Deducciones", teniendo previsto que se envíe por Carga Masiva y contemple el detalle uno a uno de los costos, gastos y deducciones, a fin de permitir validar el cumplimiento del requisito para "Devolución automática" establecido en el artículo 98 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 1 del Decreto 1422 de 2019 referente a que más del 85% de los costos, gastos y deducciones estén soportados con factura electrónica.



INFORME

Los errores de año gravable y sujeto responsable en medios magnéticos conllevan sanción por error en la información, aplicada con criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Cuando en medios magnéticos hay error en el año calendario, que se informa el del momento del reporte y no el año calendario objeto de reporte o se informa a nombre del representante legal, debiendo ser el de la sociedad, debe ser la sanción por error en la información, pero debe aplicarse con criterio de razonabilidad y proporcionalidad. Así lo dice la DIAN en el concepto 012141 del 24 de mayo de 2019

(...)

“Así las cosas, este despacho considera que el hecho sancionable correspondiente a estos eventos debe ser el suministro de información en forma errónea, puesto que en ambos supuestos la información fue suministradas a la entidad por la vía asignada; en otras palabras, la información llegó a la administración mediante el sistema respectivo, pero en forma equivocada, configurándose en las dos situaciones la efectiva obstaculización de la función fiscalizadora del Estado”:

“Lo anterior se fundamenta en que el error cometido impide, al cruzar la información presentada, que se puedan detectar las irregularidades o inexactitudes en lo declarado por los contribuyentes, a efectos de elevar los correspondientes requerimientos para la corrección de las declaraciones e imposición de multas, por el incumplimiento del deber de tributar en debida forma”.

“Asimismo, debe precisarse en el supuesto referido al suministro que hace el representante legal a nombre propio de la información de su empresa, que este no está desligado del obligado principal, ya que es el representante legal de la persona jurídica quien debe cumplir el deber de informar. Por lo cual, este sujeto no es un tercero para la sociedad obligada, sino que se trata de quien la representa legalmente, sujeto que de manera errónea efectúa el suministro de la información, al equivocarse en el procedimiento para hacer el envío, lo que deriva en un error formal al momento de ingresar la información al sistema respectivo”.

“Ahora, se advierte que la facultad sancionatoria de la administración tributaria debe ejercerse dentro de los límites de la equidad, tal como



INFORME

lo ordena la Constitución Política en el artículo 363; de igual manera las sanciones que puede imponer la administración deben estar enmarcadas en criterio de proporcionalidad y razonabilidad que legitiman su poder sancionador. En este sentido, el Consejo de Estado citando a la Corte Constitucional ha explicado:

“Que la proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella”.

“Que el legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia (...)” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia del 25 de septiembre de 2017. Rad. 20800)

“De manera que, la proporcionalidad guardada entre los hechos sancionables del artículo 651 del E.T. expresada primariamente por el legislador, debe ser acatada por el intérprete y por el operador jurídico, quienes se verán siempre en la obligación de diferenciar entre el no suministro de información y el suministro erróneo de la misma, conductas que ameritan sanciones proporcionales al efecto dañino con ellas causado, siendo el primer caso objetivamente materia de sanción y requiriendo el segundo de un efecto subjetivo, el cual es la obstaculización de la función fiscalización de la administración”.

Para efecto de la normalización tributaria no se entiende que hay repatriación cuando los activos normalizados son invertidos en cuentas de compensación. Así lo dice la DIAN en el concepto 1215 de mayo del 2019

Considera la DIAN que no se entienden repatriados los activos normalizados que sean invertidos en sociedades nacionales cuando sean depositados en cuentas de



INFORME

compensación pues no cumplen con el significado de repatriar ya que los activos normalizados no necesariamente serán devueltos al territorio nacional.

Así mismo, no se entienden repatriados unas acciones de una sociedad extranjera cuyo subyacente son activos en el país, ya que en opinión de la DIAN la repatriación debe recaer sobre el activo normalizado y no respecto de sus activos subyacentes.

Así mismo aclara la DIAN que la aminoración de la base gravable de este impuesto complementario de normalización que contempla tanto el artículo 44 como el 45 de la Ley 1943 del 2018, se puede disminuir en un 50% y no se pueden aplicar ambas aminoraciones de forma simultánea, es decir, no se podría disminuir la base gravable al 25%.

Los ALTEX tienen que exportar el 30% de sus ventas totales para poder tratar como excluidas de IVA las importaciones de maquinaria industrial.

El artículo 766 del decreto 1165 del 2019, estableció las condiciones para los ALTEX que importen maquinaria industrial hasta el 22 de marzo de 2020. Al amparo del artículo 428, literal g) del estatuto tributario, conservarán el beneficio, siempre y cuando cumplan las condiciones establecidas en dicho literal y en los numerales 1º y 2º del artículo 766 del Decreto 1165 del 2019, es decir que el valor exportado, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, represente por lo menos el treinta por ciento (30%) del valor de sus ventas totales correspondientes a los 12 meses inmediatamente anteriores a la fecha de presentación de la solicitud como usuario altamente exportador. Así lo establece la DIAN en el concepto 1527 del 26 de julio de 2019

(...)

“La importación y nacionalización de maquinaria industrial realizada por los usuarios altamente exportadores al amparo del artículo 428, literal g) del estatuto tributario solo podrá realizarse hasta el 22 de marzo del año 2020 y estará sometida a las siguientes condiciones:

1. Que el valor exportado, directamente o a través de una sociedad de comercialización internacional, represente por lo menos el treinta por ciento (30%) del valor de sus ventas totales correspondientes a los 12 meses inmediatamente anteriores a la fecha de presentación de la solicitud como usuario altamente exportador”.

“2. Para la procedencia de este beneficio debe acreditarse anualmente el cumplimiento del monto de las exportaciones a que se refiere el



INFORME

numeral anterior y la maquinaria importada deberá permanecer dentro del patrimonio del respectivo importador durante un término no inferior al de su vida útil sin que pueda cederse su uso a terceros a ningún título, salvo cuando la cesión se haga a favor de una compañía de leasing con miras a obtener financiación a través de un contrato de leasing”.

“Una vez vencido el término señalado en el inciso primero del presente artículo, el beneficio de que trata el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario, operará para los operadores económicos autorizados tipo de usuario exportador de que trata el Decreto 3568 del 2011 y demás normas que lo modifiquen, adicionen o complementen”.

En zona franca la base gravable para liquidar el IVA es diferente dependiendo de quién sea el importador. Además, todas las ventas a zona franca deben ser una exportación. Así lo dice la DIAN en el concepto 951 de septiembre del 2019 el cual consagra varios supuestos y además revoca todos los conceptos que le sean contrarios

El primer supuesto consagrado por la norma es para efectos **arancelarios**, No se incluyen en la base gravable de los derechos de aduanas (aranceles), las materias primas provenientes de un país con los que Colombia tenga suscrito un acuerdo de libre comercio ‘TLC’.

En segundo lugar, concluye que para liquidar el IVA depende del importador de la siguiente manera:

“Cuando el importador de la mercancía es el usuario industrial debe tomar el valor para liquidar los derechos de aduanas, adicionarle el valor de este gravamen, sumándole todos los costos de producción, incluido el componente nacional exportado, las materias primas extranjeras, la mano de obra, los servicios relacionados con la producción, entre otros costos”:

Es decir en este supuesto no se incluye la ganancia del productor.

“Cuando el importador es el cliente ubicado en el Territorio Aduanero Nacional, la base gravable del IVA es el valor en aduana de la mercancía importada en el estado en que se presente al momento de la valoración, que en el caso del producto terminado es el valor de la factura de venta”.



INFORME

Es decir, la base es el precio final al cliente del TAN.

Llama la atención que se haya revocado el oficio 646 del 2019 de la DIAN en el cual se decía que para efecto del IVA no se tendría en cuenta el material extranjero desgravado, por un acuerdo comercial suscrito por Colombia, pues no hace parte de la base gravable para liquidar el IVA, habida cuenta que estos bienes no fueron exportados a zona franca desde el territorio aduanero nacional, sino que ingresaron directamente desde el país extranjero a la zona franca.

Al haberse revocado el concepto antes enunciado, determinamos que la DIAN llega a la conclusión que para liquidar el IVA si debe tenerse en cuenta el material extranjero desgravado por acuerdo comercial. No obstante, al decir que para liquidar el IVA debe tenerse en cuenta la base arancelaria y esta como ya se dijo excluye dichos materiales con países con acuerdo comercial, se concluye que no harían parte de la base gravable pero entonces qué sentido tendría revocar el oficio 646 del 2019?

Pero también llega el concepto a una tercera conclusión que necesariamente las ventas a zona franca deben ser una exportación y que no es posible renunciar a este beneficio y tendría el proveedor del TAN que vender necesariamente sin IVA.

“¿Todas las ventas de materias primas que realiza un proveedor en territorio aduanero nacional a un usuario industrial en zona franca, deben tratarse como una exportación en los términos del artículo 481 del Estatuto Tributario?”.

“La norma tributaria establece expresamente que las ventas de materia prima desde el territorio aduanero nacional a un usuario industrial en zona franca, deben entenderse como una exportación y para todos los efectos tributarios debe tratarse como una venta exenta con derecho a devolución, de conformidad con lo establecido en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, concordantes con lo anterior, el artículo 479 del Decreto 1165 de 2019 lo establece como exportación”.

“Por tanto, quienes venden estos bienes tienen los derechos (e.g. exención del IVA, devolución de saldos a favor) y cargas (e.g. registro como exportador) que establecen las normas tributarias, **sin que sea posible renunciar a estas prerrogativas**”.

“Lo anterior sin perjuicio de la posible aplicación de la norma general anti-abuso regulada en el artículo 869 del Estatuto Tributario, cuando el móvil de la decisión de caracterizar esa venta



INFORME

como gravada, sea la de lograr un tratamiento tributario preferencial, que solo se logra se la venta no califica como una exportación”.

“El presente concepto recoge la doctrina proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN hasta la fecha y revoca todos los conceptos y oficios expedidos relacionados con los temas aquí analizados, en especial el oficio 000646 del 18 de marzo de 2019”

Cuando un patrimonio autónomo vende un inmueble a una sociedad no debe practicarse la retención en la fuente. Así lo dice la DIAN en el concepto 012546 de mayo del 2019

Considera la DIAN que en virtud del principio de transparencia, son los beneficiarios quienes deben incluir en su declaración de renta, los ingresos, costos y gastos que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo en el mismo año y por tanto no se genera unos ingresos que de ser reconocido por el patrimonio autónomo sea susceptible de incrementar su patrimonio y por lo tanto los pagos realizados a favor de un patrimonio autónomo que está actuando como vendedor de un bien inmueble; según se contempla en el parágrafo del artículo 401 del E.T. no están sujetos a retención en la fuente y por tanto el notario no debe exigir la retención en la fuente como requisito previo para el otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derechos.

Bono regalado a un tercero que luego lo redime, puede éste solicitarlo como costo o gasto. Concepto DIAN 016302 del 21 de junio de 2019

(...)

“Se observa, sin embargo, que en esta operación, el adquirente del bien o servicio que lo recibe a título gratuito no podría utilizar esta factura más que como comprobante de la titularidad del bien y eventuales reclamos ante el proveedor del bien o servicio. La suma facturada no es viable para éste costo o gasto y el IVA correspondiente tampoco es manejable impuesto descontable, pues el recibió el bono a título gratuito, como un ingreso que constituye ganancia ocasional. El uso de este no constituye una erogación que el dé derecho a un gasto en el impuesto de renta o un impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas”.



INFORME

“Cabe preguntar entonces, qué alternativa tiene el adquirente del bono quien efectivamente incurre en el pago correspondiente y que, sin embargo, no cuenta con la factura como soporte de la operación ni con el bono que se entrega al beneficiario. Además, porque sería un contrasentido que ni quien adquiere el bono regalo y efectúa el pago anticipado del derecho respectivo ni su beneficiario puedan hacer valer el gasto”.

“Se encuentra necesario considerar que, quien adquiere el bono regalo, en la práctica realiza un pago por anticipado, como lo ha indicado la DIAN. Y, según precisa la Superintendencia de Industria y Comercio, en la adquisición del bono regalo debe generarse un documento soporte que demuestre su adquisición. Aunque no es claro, si ese documento es el bono como tal, ello no es óbice para que el vendedor pueda generar al adquirente del mismo un documento como comprobante de este evento y del pago respectivo”.

Si bien, este documento, para efectos fiscales no constituye factura ni un documento equivalente, permite documentar parte de una operación compleja que no se agota en un instante, toda vez que, la adquisición del bono constituye un primer evento; su entrega al beneficiario, un segundo momento y, un tercer evento, su redención por el beneficiario ante el comercio que, en ese momento expide la factura, documento que da cuenta del valor del bien o servicio, concretándose la operación y el IVA respectivo, si procede. Con esto se perfecciona la operación en la que intervienen varios sujetos (emisor del bono regalo/vendedor, adquirente y beneficiario), sin perjuicio que pueda haber un intermediario en la venta de los bonos regalo, operación en la que uno de ellos adquiere el bono y con ello el derecho a reclamar el bien o servicio por el valor allí indicado, valor ya pagado, que usualmente obsequia a terceros beneficiarios quienes pueden redimirlo ante el emisor quien tiene a su cargo la entrega del bien o servicio, obligación que está así acordada previamente con el adquirente del bono. De esta manera que estamos ante una operación donde intervienen varios sujetos, que se desdobra y se cumple en momento distintos”.

“En este contexto, considera el despacho que en tanto la operación este claramente documentada y sea posible, en un momento dado, establecer su trazabilidad y verificación por la administración tributaria, sería admisible reconocer al adquirente del bono el gasto siempre y cuando, además se cumpla las condiciones para su



INFORME

procedencia como tal de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario “.

(...)

“Si bien el adquirente del bono regalo no es el titular del IVA, que procede en la operación concreta de la adquisición de un bien o servicio por el beneficiario del bono, si lo es del gasto por el valor pagado por anticipado por el bono de regalo, debiendo contar con el documento que soporte este evento y, siempre y cuando se cumplan los presupuestos para la procedencia del gasto acorde con los artículos 107 y 107-1 del Estatuto Tributario, si este fuera el caso, y sin perjuicio de los documentos adicionales que documentan la totalidad de la operación, su realidad y las facultades de fiscalización de la DIAN”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos