

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos, a continuación, algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

Los que adquieran gasolina o ACPM del productor, los que importen uno u otro combustible, o los productores que realicen retiros para su propio consumo, son los únicos que pueden solicitar como descontable en IVA el 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM cancelado: esta posición fue expresada por la DIAN mediante el concepto No. 058963 de septiembre de 2013.

La ANDI solicitará que esta posición sea replanteada, porque, como ya lo ha manifestado antes la DIAN, estima que el productor responsable de IVA que adquiere el combustible de un **distribuidor mayorista** sí tiene derecho a llevar como descontable en IVA el 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

La opinión de la ANDI parte de una interpretación del artículo 176 de la Ley 1607 de 2012 que, por un lado, atienda a la intención del legislador y, por el otro, no derive en el absurdo.

Ante todo, debe tenerse en cuenta que bajo el régimen anterior al de la Ley 1607 de 2012, el IVA sobre los combustibles consagrado en el Estatuto Tributario era descontable para el adquirente del combustible. Bajo el nuevo régimen del impuesto, que sustituye tanto el impuesto global a la gasolina y al ACPM como el IVA sobre los combustibles, todo el valor del nuevo impuesto iría al costo, lo que sería muy gravoso para el adquirente. Por ello, la ANDI solicitó que el adquirente del combustible pudiera descontar en IVA parte del nuevo impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

Como resultado de dicha solicitud, en el segundo debate ante la Plenaria de la Cámara de Representantes y ante la Plenaria del Senado de la República fueron introducidas, con el aval del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, sendas proposiciones que corresponden al texto del artículo 176 de la Ley 1607 de 2012.

El término "contribuyente" que trae este artículo 176 de la Ley 1607 de 2012 es desafortunado y, por ello, da lugar a múltiples interpretaciones. Una posible interpretación es la exegética, que amparada en el artículo segundo del Estatuto

Tributario, conduciría a que “contribuyente” fuera sinónimo de sujeto pasivo, esto es, a quien adquiriera la gasolina o el ACPM del productor o importador; al productor cuando realice retiros para consumo propio, y al importador cuando, previa nacionalización, realice retiros para consumo propio (artículo 167, inciso tercero, de la Ley 1607 de 2012).

La ANDI, según fue dicho antes, no comparte la interpretación exegética por las siguientes razones:

- a. Carece de toda lógica conceder un descuento en IVA a alguien que por la actividad de venta de combustible no es responsable de IVA. Acá debe tenerse en cuenta que el artículo 488 del Estatuto Tributario exige que el impuesto descontable debe estar asociado con operaciones gravadas con IVA, de tal suerte que continúa careciendo de lógica conceder el descuento en IVA al sujeto pasivo del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM por el hecho de que este enajene otros bienes gravados con IVA.
- b. Hay otra disposición del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM que solo puede ser entendida en relación con el adquirente del combustible, así dicho adquirente no tenga la calidad de sujeto pasivo. En efecto, el parágrafo segundo del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 señala que el impuesto nacional a la Gasolina y al ACPM es deducible del impuesto sobre la renta por ser mayor del valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Es decir, las disposiciones del impuesto nacional a la gasolina no están circunscritas a los sujetos que señala el artículo segundo del Estatuto Tributario.
- c. Las normas deben interpretarse de forma que tengan un efecto útil. Como fue dicho antes, si el término “contribuyente” del artículo 176 de la Ley 1607 de 2012 es asimilado al de sujeto pasivo del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM del inciso tercero del artículo 167 de la misma Ley, ese artículo 176 carecería de efecto.
- d. El legislador no siempre es preciso en el empleo de los términos, en particular, del término “contribuyente”. En el mismo artículo segundo del estatuto tributario puede observarse que el término contribuyente es asimilado al de responsable.
- e. Desde el punto de vista práctico, la interpretación exegética generaría desigualdades, toda vez que el productor de bienes gravados con IVA que logre adquirir combustible del productor o importador tendría derecho al

descuento del IVA; mientras que el productor de bienes gravados con IVA que adquiere del distribuidor mayorista, carecería de ese derecho.

DIAN considera que debe tenerse en cuenta la diferencia en cambio para efectos de la autorretención del CREE: esta posición fue expresada por la DIAN en el concepto No. 057918 de septiembre de 2013, cuyos apartes pertinentes dicen:

“... es perfectamente aplicable en el impuesto sobre la renta para la equidad, y entonces cuando se ajuste un ingreso por diferencia en cambio, la retención en la fuente CREE no procede por el hecho del ajuste sino que surge del mismo concepto del ingreso sometido al impuesto”.

La ANDI tampoco esta posición de la DIAN, toda vez que la autorretención toma como criterio la causación, y en el caso de la diferencia en cambio, al momento de la causación, lo que existe es una mera expectativa que, como tal, no es susceptible de incrementar el patrimonio, pues el ajuste del activo en el exterior en un mes puede producir ingreso y al siguiente gasto, y se podrá dar una retención en exceso.

La DIAN ratifica que es renta líquida especial la explotación dentro del país, a cualquier título, de programas de computador: posición expresada por la DIAN mediante el concepto 057425 de septiembre de 2013

El consultante planteaba que la adquisición de un software a una entidad extranjera sin establecimiento permanente en Colombia y residente en un Estado con el cual el país ha suscrito convenio para evitar la doble tributación, no debía considerarse renta de fuente nacional puesto que el adquirente solo puede usarlo para fines privados

Los apartes pertinentes del concepto de la DIAN dicen:

“... la regla general es que, la explotación de intangibles en general y las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país generan rentas de fuente nacional y, por tanto, gravada.

“Sin perjuicio de lo anterior –que como se indicó es lo general–, el mismo Estatuto en el artículo 204-1 regula de manera especial la renta proveniente de la explotación de programas de computador dentro del país, a cualquier título,

por parte de personas naturales extranjeras sin residencia en el país y de compañías sin domicilio en Colombia, previéndolas como renta líquida especial y establece, que la base del cálculo del impuesto es el ochenta por ciento (80%) del monto del precio o remuneración percibidos por dicha explotación”.

El silencio administrativo positivo en materia tributaria no se interrumpe con el envío del aviso de citación, ya que el aviso no es una notificación por correo, sino un mecanismo para informarle al contribuyente que puede acercarse a las oficinas de impuestos para notificarse: esta posición fue expresada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 12 de septiembre de 2013 (Consejera Ponente: Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; número interno 19515), cuyos apartes pertinentes dicen:

“... el acto que decide el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente, y solo en caso de que esto no sea posible, debe notificarse por edicto (...) En esas condiciones, el envío del aviso de citación no puede entenderse como una notificación por correo. Es solo el medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso.

“En este punto debe precisar la Sala que no puede aceptarse el argumento del ente recurrente referido a que la demandante tuvo conocimiento de la decisión del recurso de reconsideración con el aviso de citación, ni puede calificarse de mala fe la actuación del contribuyente, al no haberse presentado dentro de los 10 días siguientes al envío de la citación, pues la Ley le otorga tal plazo y corresponde a la Administración prever que sus actuaciones queden surtidas dentro de la oportunidad legal”.

Los entes territoriales tienen facultad para disminuir el monto de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario Nacional, y si no ejercen dicha atribución, deben imponer las sanciones determinadas en el citado Estatuto; no pueden crear sanciones nuevas o distintas para sus Estatutos Tributarios Locales: esta posición fue expresada por el Consejo de Estado mediante sentencia de 23 de septiembre de 2013 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; número interno 18610), cuyos apartes pertinentes dicen:

“La controversia en el caso sub examine gira en torno a determinar si la Asamblea Departamental de Risaralda tenía facultades para establecer las sanciones contenidas en los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006, a saber: sanción por no movilización de la mercancía dentro del término legal, sanción por la legalización extemporánea de la tornaguía y sanción por no legalización de tornaguía.

“... El artículo 66 de la Ley 383 de 1997 dispuso que los municipios y distritos quedaron obligados a aplicar los procedimientos contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de administración determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas.

“Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 reiteró el mandato dado a los entes territoriales para que se aplicaran los procedimientos de la normativa nacional y, dispuso que podía disminuir las sanciones y simplificar los procedimientos consagrados en la norma.

“...

“En consecuencia, en vigencia de la Ley 788 de 2002, los municipios y departamentos solo están facultados para disminuir el monto de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario, y si no ejercen dicha atribución, deben imponer las sanciones determinadas en el citado Estatuto, para lo cual, deben tomar en consideración las particularidades de cada tributo.

“...

“La Sala comparte la decisión del a quo de declarar la nulidad de los artículos demandados, porque no le asiste razón a la entidad apelante cuando sostiene que con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 tiene competencia para imponer sanciones; pues si bien la Ley 788 de 2002, dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos (...),

de ninguna manera en aplicación del artículo 59 ib., la autoridad tributaria territorial podría establecer sanciones que la Ley no ha previsto y menos aun cuando si adecuación típica es incorrecta ...”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos y Sociales