

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Cambios importantes en materia de devoluciones que contiene el Decreto 2877 del 11 de diciembre de 2013:

1. **Productores de bienes y servicios gravados con IVA a una tarifa del 5%:** según la Ley 1607 de 2012, estos productores tienen derecho de solicitar la devolución o compensación por diferencia de tarifa una vez presenten la declaración de renta. De acuerdo con el artículo primero del Decreto 2877 de 2013, la devolución o compensación solo procederá con respecto de los bienes enajenados o servicios prestados; lo cual supone gran dificultad, ya que no es posible demostrar que el IVA de un insumo ya está en un bien vendido o en un servicio prestado.
2. Cuando la solicitud de devolución o compensación esté suscrita por representantes legales o revisores diferentes a los que firmaron las declaraciones, es preciso anexar un certificado histórico en el que conste el nombre de los representantes legales y revisores fiscales que estaban al momento de declarar.
3. Cuando la solicitud de devolución o compensación sea inadmitida, hay lugar a la devolución de toda la documentación, y la solicitud debe presentarse nuevamente dentro del mes siguiente. Este aspecto exige tener un cuidado especial para evitar que la solicitud sea extemporánea.
4. Aunque mantiene el requisito del detalle de los arrastres de los saldos a favor, el Decreto soluciona en gran medida la situación que venía presentándose, ya que el parágrafo cuarto del artículo tercero del Decreto 2877 de 2013 dice que la información relacionada con los arrastres es únicamente con respecto de la que no haya sido allegada por el contribuyente en períodos anteriores.
5. Cuando el solicitante sea un proveedor de una sociedad de comercialización internacional y tenga a la fecha de la solicitud de

devolución o compensación declaraciones sin presentar (el Decreto no especifica el tipo de declaraciones) o sin pago, debe anexar una relación de los impuestos descontables de tales declaraciones. Esto no tiene sentido, toda vez que estos casos lo que procede, según el artículo 857 del Estatuto Tributario, es rechazar la devolución o compensación.

6. Cuando el saldo a favor imputado a períodos siguientes haya sido declarado improcedente, las modificaciones se harán solo sobre la declaración que originó el saldo a favor y habrá que reintegrar los saldos a favor improcedentes con los correspondientes intereses.
7. Sobre el artículo 489 del Estatuto Tributario, relacionado con el saldo a favor susceptible de devolución o compensación para aquellos contribuyentes que tienen operaciones gravadas en el país y operaciones de exportación, y que deben efectuar un prorrateo, el Decreto señala que los saldos a favor que no pueden ser solicitados como devolución o compensación deben imputarse al período siguiente.
8. El procedimiento de la proporcionalidad para el saldo a favor susceptible de devolución o compensación de que trata el artículo 489 del Estatuto Tributario, el Decreto lo extiende a los productores de bienes exentos.
9. la DIAN deberá devolver o compensar dentro del plazo especial de 30 días contados a partir de la fecha de solicitud, los saldos a favor originados en IVA por exceso de impuesto descontable por diferencia de tarifa que sean solicitados por: **a)** Los productores de bienes exentos a que se refiere el artículo 477 E.T.; **b)** Los responsables de bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 E.T.; y **c)** Los responsables de IVA de que trata el artículo 481 E.T. que ostenten la calidad de operador económico autorizado - OEA, de conformidad con el Decreto 3568 de 2011.

De esta manera, el Gobierno Nacional interpreta que no se necesita ser OEA para obtener la devolución en 30 días, sino que se puede acceder mediante una cualquiera de las tres causales de que trata el artículo 6 bajo estudio, lo que redundará en beneficio directo del contribuyente y fue la intención del legislador.

La recuperación de provisiones y el reintegro de otros costos y gastos que se registran en la cuenta contable de ingresos forman parte de la base gravable del CREE, y no se pueden deducir como ocurre en el impuesto de renta: Esta posición fue expresada por la DIAN mediante Oficio 000826 de 4 de octubre de 2013, cuyos apartes pertinentes dicen:

“Según lo consagrado en el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE ‘lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable...’

“De otro lado, el artículo 22 del mismo texto legal consagra cómo se determina la base gravable del impuesto, y para ello parte de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, los cuales se depuran con los conceptos allí señalados.

“ ...

“Así las cosas, y como quiera que el impuesto CREE es un nuevo impuesto, diferente del impuesto sobre la renta y complementarios, para efectos de su determinación deberá tenerse en cuenta los factores que la Ley 1607 de 2012 expresamente consagró. En tal medida, el hecho de que en el tradicional impuesto sobre la renta y complementarios, algunas provisiones no se hayan tenido en cuenta como deducibles, no afecta su carácter de ingreso para el impuesto CREE al tenor de los citados artículos 20 (sic) y 22 de la mencionada Ley. Igual situación acontece con el reintegro de costos y gastos que en su momento se efectuaron, y que se registran contablemente como ingresos, los cuales conforman la base gravable que será objeto de depuración”. (Énfasis fuera de texto original).

El principio de proporcionalidad le exige a los entes territoriales que los métodos que usan para calcular las sanciones por comisión de infracciones tributarias, sean compatibles y armónicos con los métodos que usan para liquidar el impuesto que da origen a la sanción: esta posición fue expresada por el Consejo de Estado mediante

Sentencia de 28 de noviembre de 2013 (Número interno 18.443; C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), cuyos apartes pertinentes dicen:

“Para el efecto, la sentencia de 12 de julio de 2012 (CE, Exp. 17502) precisó que, en el análisis de los casos concretos, se debe tener en cuenta la fecha en que ocurrieron los hechos tipificadores de la infracción administrativa tributaria...

“Ahora bien, si los hechos tipificadores de la infracción ocurrieron en vigencia de la Ley 788 de 2002, los actos administrativos de carácter particular y concreto pueden fundamentarse en normas de carácter territorial pese a la coexistencia del Estatuto Tributario Nacional. Sin embargo, si el Estatuto Tributario Nacional prevé sanciones más favorables que sean compatibles con el impuesto territorial, por principio de favorabilidad, la norma a aplicar será el Estatuto Tributario Municipal.

“En ausencia de esa compatibilidad, se aplicará la norma territorial. Y, en ausencia de norma territorial que tipifique la falta, no habrá lugar a sanción alguna, porque, se reitera, no es posible aplicar el régimen sancionatorio del Estatuto Tributario por simple analogía. Las entidades territoriales deben contar con las normas suficientes para regular todo lo concerniente al régimen tributario.

“Se concluyó, entonces, que el régimen jurídico tributario de las entidades territoriales es mixto, pues está conformado por las normas locales y por las normas nacionales. Ese régimen mixto debe ser interpretado a los principios de razonabilidad y armonía, todo eso en un contexto de autonomía relativa territorial.

“ ...

“Precisado lo anterior, se tiene que, en el caso concreto, está claro que el Acuerdo 008 de 2000 estableció expresamente la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, y que la tarifa es menor que la prevista en el Estatuto Tributario Nacional, pues mientras el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional la fija en el 20%, el Acuerdo 008 de 2000 la fija en el 10%. En esas condiciones, la norma aplicable al caso es el Acuerdo 008 de 2000.

“No obstante lo anterior, la sanción por no declarar tasada en el porcentaje del artículo 270 del Acuerdo 008 de 2000 (10%) resulta

desproporcionada respecto del monto de los impuestos a pagar, puesto que estos, de conformidad con el artículo 55 del mismo acuerdo, se tasan en miles.

“Esta sanción se puede apreciar en el caso concreto, pues mientras el impuesto de industria y comercio por el año 2002 (Liquidación de aforo 02 de 2004, confirmada por la Resolución 025 de 2004) se tasó en la cuantía de \$46.484.237, la sanción por no declarar se fijó en cuantía de \$1.010.526.774.

“En esa medida, la Sala considera que si bien la Liquidación de aforo 02 de 2004 y la Resolución 025 del mismo año, que la confirmó, se ajustan a derecho en cuanto impusieron la sanción por no declarar – pues la sociedad demandante admitió que incurrió en la infracción, la cuantía de la sanción no es proporcional respecto del monto del impuesto liquidado...”

“Por lo tanto, la Sala considera que sí está probada la causal de nulidad por violación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, concretamente, por violación del principio de proporcionalidad y, por tanto, decide re liquidar la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio...en el valor de \$50.526.338,74”. (Énfasis fuera de texto original).

Los usuarios de zona franca que gozan de la tarifa especial del 15% del impuesto de renta, NO pueden renunciar discrecionalmente a este beneficio legal y acogerse a la tarifa general, para invocar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos y otros beneficios tributarios a los que no tendrían derecho por ser usuarios de zona franca, ya que la tarifa del 15% es para ellos un elemento esencial del tributo: Esta posición fue expresada por el Consejo de Estado mediante Sentencia de 28 de noviembre de 2013 (Número interno 18.275; C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), cuyos apartes pertinentes dicen:

“Los demandantes solicitaron que se declara la nulidad del concepto número 07020446 de 24 de marzo de 2010 de la DIAN..., efecto para el cual se transcribieron los siguientes apartes:

“...Una simple lectura de la exposición de motivos del proyecto que finalmente fue aprobado como Ley 1370 de 2009, permite inferir que el propósito de la disposición no fue autorizar la aplicación de uno u otro régimen a discreción del contribuyente, sino impedir que los usuarios de zona franca, que gozan de la tarifa especial del 15% y de los demás beneficios tributarios y aduaneros que su condición les confiere, puedan adicionalmente utilizar la mencionada deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos”.

“ ...

“La Sala considera que, contrario a lo que alegaron los demandante, en razón a que la tarifa del 15% del impuesto sobre la renta fue establecida por el legislador en el artículo 240-1 del E.T. en uso de la potestad que en materia tributaria le confiere la Constitución Política, es de obligatorio cumplimiento para aquellos que se encuentren inmersos en los supuestos previstos en la Ley para que dicha tarifa sea aplicable, lo que descarta que sea potestativo de los contribuyentes darle o no aplicación.

“Según el artículo 338 de la Constitución Política, los elementos del tributo, entre estos la tarifa, deben ser establecidos por el legislador. En este caso, la tarifa del 15% fue fijada en la Ley 1004 de 2005, que introdujo el artículo 240-1 del E.T., y que se reservó a favor de los usuarios industriales de las zonas francas que acreditaran las condiciones previstas en la Ley.

“Por tanto, tales usuarios no pueden desconocer la ley para aplicar la tarifa general del impuesto sobre la renta, a pretexto de beneficiarse de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

“En consecuencia, no le asiste la razón a los demandantes cuando señalan que la tarifa del 15% del impuesto sobre la renta puede ser objeto de renuncia por tratarse de un beneficio tributario, pues, como señaló, se trata de uno de los elementos del tributo, establecidos por el legislador, de cuya aplicación no pueden disponer a su arbitrio los contribuyentes y, menos si se hace con el propósito de invocar un beneficio tributario al que no tienen derecho”. (Énfasis fuera de texto original).

Gobierno Nacional sanciona y ordena la publicación de la Ley que aplaza el desmote del gravamen a los movimientos financieros (4x1000):

Por medio de la Ley 1694 de 17 de diciembre de 2013, el Congreso de la República modificó el artículo 872 del Estatuto Tributario Nacional, en el sentido de aplazar el desmote del gravamen a los movimientos financieros, conocido popularmente como 4x1000, para destinar dichos recursos al sector agropecuario. Dicha Ley, ya recibió sanción por parte del Gobierno Nacional y empieza a regir a partir de la fecha de su promulgación y publicación en el Diario Oficial. Sus apartes más importantes dicen:

"Artículo 872. Tarifa del gravamen a los movimientos financieros. La tarifa del gravamen a los movimientos financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000).

La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:

- al dos por mil (2x1.000) en el año 2015
- al uno por mil (1 x 1.000) en los años 2016 y 2017
- al cero por mil (0x1.000) en los años 2018 y siguientes.

Parágrafo. A partir del 10 de enero de 2018 deróguense las disposiciones contenidas en el libro sexto del estatuto tributario, relativo al gravamen a los movimientos financieros".

En la citada Ley, también se les concedió un alivio a los deudores de FINAGRO, con y sin obligaciones vencidas.

Por último, la Ley en mención le otorgó al Gobierno Nacional la facultad de implementar nuevos mecanismos de crédito, para financiar a los productores agropecuarios en situaciones de crisis económica, esto es, ante caídas severas y sostenidas de sus ingresos normales.

Gobierno Nacional reglamenta las condiciones para la exoneración de la contribución de solidaridad a los usuarios industriales del servicio público de energía eléctrica:

A través del Decreto 2860 de 9 de diciembre de 2013, reglamentario del artículo 211 parágrafos 2 y 3 del Estatuto Tributario, el Gobierno Nacional derogó los Decretos 4955 y 2915 de 2011, y ajustó

las condiciones para descontar del impuesto de renta la sobretasa pagada en el sector eléctrico. Se resalta que este decreto se expide, principalmente, porque la DIAN mediante la Resolución 000139 de 2012 adoptó la nueva clasificación universal de actividades económicas (CIIU, revisión 4), y derogó la Resolución 000432 de 2008 (CIIU, revisión 3), por lo cual se hace necesario ajustar los códigos de actividad económica ejercida por los usuarios industriales del sector eléctrico. La principal novedad del decreto es, por tanto, que de conformidad con los artículos 1 y 5 ídem, tienen derecho al tratamiento tributario consagrado en el artículo 211 del Estatuto Tributario, solo los usuarios industriales de energía eléctrica cuya actividad económica principal se encuentre registrada en el RUT, en los códigos CIIU 011 a 360, 581 y 411 a 439 de la resolución Dian 000139 de 2012. Consideramos prudente mirar en detalle la nueva resolución para estar seguro que la actividad económica por Ustedes realizada encaje o no dentro de la nueva resolución.

Que el demandante efectúe el pago de los gastos procesales, antes de que quede ejecutoriado el auto que ordena el archivo del expediente por aplicación de la figura del desistimiento tácito de la demanda, obliga a que el Juez revoque el auto en cuestión, y ordene continuar el trámite normal del proceso: Esta posición fue expresada por el Consejo de Estado mediante Auto de 30 de octubre de 2013 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; radicado número 2012-00036-01), cuyos apartes pertinentes dicen:

“La demanda se presentó ante el Tribunal Administrativo del Chocó que, en auto de 18 de abril de 2012, la admitió. En la misma providencia se ordenó: ... al demandante, en un término de 10 días, consignar \$20.000 como gastos del proceso.

“Mediante auto de 6 de septiembre de 2012, el Tribunal Administrativo del Chocó entendió desistida la demanda y ordenó el correspondiente archivo del expediente, porque la sociedad actora no consignó los gastos del proceso dentro del plazo otorgado.

“El apoderado de la sociedad solicita que se revoque el auto de 6 de septiembre de 2012, y en consecuencia, se ordene continuar con el trámite del proceso, teniendo en cuenta que el 10 de septiembre se consignaron los gastos del proceso.

“Advierte que el pago de los gastos del proceso se efectuó antes de que quedara ejecutoriada la providencia que ordenó el archivo del expediente, razón por la cual procede la revocatoria del auto.

“ ...

“Del soporte antes indicado, la Sala observa que la sociedad de comercialización internacional C.I. Dhows Congo S.A. depositó el valor fijado para cubrir los gastos del proceso, pero como lo hizo después de cumplido el mes otorgado en el citado numeral 4 del artículo 207 del C.C.A. se declaró el desistimiento tácito de la demanda.

“Lo anterior, en principio, implicaría la confirmación de la providencia apelada; no obstante, la Sala no puede pasar por alto que la sociedad actora al consignar los gastos del proceso demuestra la intención de continuar con el trámite de la demanda. Así que, en aras de garantizar el acceso a la administración de justicia, se revocará el auto apelado, que declaró el desistimiento tácito de la demanda y ordenó el archivo del expediente y, en su lugar, se ordenará al Tribunal Administrativo del Chocó que, por Secretaría, efectúe las notificaciones respectivas para efectos de que pueda surtirse el trámite del proceso. ” (Énfasis fuera de texto original).

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos y Sociales