

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

DIAN cambia su posición con respecto al IVA en la cadena de comercialización de papel y cartón y concluye que sólo se genera el IVA cuando el papel y cartón para reciclar es vendido a las empresas de fabricación de pastas celulósicas, papel y cartón; fabricación de papel y otras. Así lo expresa la DIAN en el concepto No. 2016000141 del 19 de enero de 2016, concepto que revoca varios anteriores y que dice así en la parte pertinente:

“Sólo se genera el impuesto sobre las ventas cuando el papel y cartón para reciclar (desperdicios y desechos) es vendido a las empresas de fabricación de pastas celulósicas, papel y cartón; fabricación de papel y cartón ondulado, fabricación de envases, empaques y de embalajes de papel y cartón; y, fabricación de otros artículos de papel cartón”:

(...)

“Sobre el particular, mediante el artículo 1º del Decreto 1781 de 2014 se extendió el tratamiento tributario contemplado en el artículo 437-4 del Estatuto Tributario – inicialmente previsto para la chatarra identificada con la nomenclatura arancelaria andina 72 04, 74 04 y 76 02 - al papel o cartón para reciclar (desperdicios y desechos) identificados con la nomenclatura NANDINA 47.07”.

“Dicho tratamiento implica que el impuesto sobre las ventas, que ordinariamente se generaría en la venta de los citados bienes muebles corporales, solo surge jurídicamente “cuando estos sean vendidos a las empresas de fabricación de pastas celulósicas papel y cartón, fabricación de papel y cartón ondulado fabricación de envases, empaques y de embalajes de papel y canon y, fabricación de otros artículos de papel y cartón”.

“De este modo la ley incorpora un hecho generador especial del IVA en lo que se refiere a la venta de papel o cartón para reciclar (desperdicios y desechos) identificados con la nomenclatura NANDINA 47.07 toda vez que su materialización está ligada a una única operación económica con un sujeto manifiestamente determinado, lo cual implica el cambio de la naturaleza del tributo examinado de plurifásico o monofásico en tal evento”.

En este sentido, es de recordar que en los términos del párrafo 1 del artículo 1 del Decreto 1781 de 2014, la actividad económica principal de las referidas empresas - registrada en el RUT - debe corresponder a los códigos 1701, 1702 ó 1709 de la Resolución 139 de 2012. Asimismo, consecuencia de lo señalado es que las empresas en comento, adquirentes del mencionado papel

o cartón para reciclar (desperdicios y desechos), deberán retener el 100% del impuesto generado, a menos que el vendedor se encuentre calificado como Gran Contribuyente (Resolución DIAN 41 de 2014) en cuyo evento “se aplicarán las normas generales de retención en la fuente del IVA”.

Procedimiento de embargo que deben tener en cuenta las entidades financieras en los procesos de cobros coactivos, iniciados por las entidades territoriales, y que obligan a mantener los recursos en las cuentas del contribuyente para evitar de esta manera los giros a las entidades territoriales. Circular 042 de 2015 de la Superintendencia Financiera de Colombia, circular cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Es decir, que durante el proceso de discusión bien en la vía gubernativa o en la jurisdicción contenciosa, los entes territoriales pueden, y de hecho lo hacen, embargar por ejemplo las cuentas bancarias de las empresas. Sin embargo, fue la misma Ley 1066 de 2006 en su artículo 9° la que adicionó el artículo 837-1 al Estatuto Tributario para complementar dicho procedimiento, definiendo lo siguiente:

“Art. 837-1. Límite de inembargabilidad.

“- Artículo adicionado- Para efecto de los embargos a cuentas de ahorro, librados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dentro de los procesos administrativos de cobro que esta adelante contra personas naturales, el límite de inembargabilidad es de 510 UVT, depositados en la cuenta de ahorros más antigua de la cual sea titular el contribuyente. En el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad”.

“-Inciso Modificado- No serán susceptibles de medidas cautelares por parte de la DIAN y demás entidades públicas, los bienes inmuebles afectados con patrimonio de familia inembargable o con afectación a vivienda familiar, y las cuentas de depósito en el Banco de la República”.

“No obstante no existir límite de inembargabilidad, estos recursos no podrán utilizarse por la entidad ejecutora hasta tanto quede plenamente demostrada la acreencia a su favor, con fallo judicial debidamente ejecutoriado o por vencimiento de los términos legales de que dispone el ejecutado para ejercer las acciones judiciales procedentes”.

“Los recursos que sean embargados permanecerán congelados en la cuenta bancaria del deudor hasta tanto sea admitida la demanda o el ejecutado garantice el pago del 100% del valor en discusión, mediante caución bancaria o de compañías de seguros. En ambos casos, la entidad ejecutora

debe proceder inmediatamente, de oficio o a petición de parte, a ordenar el desembargo”.

(...)

“Como puede verse, es forzoso concluir que si bien los dineros poseídos en la cuentas bancarias de las empresas pueden ser embargadas, los mismos deben permanecer congelados en dicha cuenta. Pero esta norma ha sido permanentemente trasgredida por las entidades financieras, quienes ante la solicitud de embargo y giro de estos recursos por parte de las entidades territoriales, han realizado casi de inmediato los giros de dichos recursos”.

(...)

“Con esta nueva norma, tenemos una luz de esperanza para que los entes territoriales no se apoderen indebidamente de los recursos de las empresas”.

(...)

“Modificación a la Circular Básica Jurídica expedida mediante la Circular Externa 029 de 2014”.

“(...) acaten el contenido del artículo 9° de la Ley 1066 de 2006 que precisa el derecho de los contribuyentes, según el cual, mientras se admite la demanda interpuesta contra los actos tributarios que sirven de título ejecutivo o se asegure el pago mediante caución bancaria o de compañía de seguros, los recursos embargados del ejecutado deberán permanecer congelados en su cuenta (...)”.

(...)

*“**PRIMERA:** Adicionar el subnumeral 5.1.7. al Capítulo I del Título IV de la Parte I de la Circular Básica Jurídica, relacionado con el cumplimiento de órdenes de embargo decretadas por entidades territoriales en procesos de cobro coactivo de deudas fiscales, atendiendo el procedimiento especial establecido en el Estatuto Tributario”.*

La declaración de renta a presentar por parte de un inversionista extranjero, debe hacerse dentro del mes siguiente y no al año siguiente, así se trate de contribuyentes cobijados por el tratado entre Colombia y Chile, sin que haya lugar a la aplicación de la cláusula de no discriminación consagrada en el mismo. Así lo expresa la DIAN en el concepto No. 031716 del 4 de noviembre de 2015, concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

En atención a lo anterior solicita se aclare: “Que en ese sentido el término para presentar la declaración de renta por parte de inversionista extranjero residente en Chile y constituido como sociedad, que sustituye o cancela su inversión extranjera en Colombia, debería ser el mismo que tendría una sociedad colombiana con inversión en Colombia, esto es, el término que establece el Gobierno nacional (año vencido) y no dentro del mes siguiente”.

(...)

“Ahora bien, en lo relacionado con las personas jurídicas, y en particular lo relacionado con las sociedades, como menciona el consultante, una sociedad colombiana y una sociedad chilena, siempre indefectiblemente se encontrarán en una situación no comparable, debido a que sus situaciones fácticas no podrán ser las mismas”.

“Las sociedades, cuando son constituidas bajo las leyes colombianas, deben tener necesariamente su domicilio fiscal en este país, y por tal motivo, tendrá siempre indudablemente su residencia para efectos cambiarios en el mismo. Ocurriendo lo contrario para aquellas sociedades que tengan su domicilio en Chile, esto es, serán siempre No residentes para el tema cambiario”.

“Al no encontrarse en una situación comparable (por no encontrarse en situaciones de hecho iguales), no se encontraría una distorsión dentro del ordenamiento jurídico, ni a la luz del CDI firmado entre Colombia y Chile, y por consiguiente no habría lugar a la aplicación de la cláusula de no discriminación consagrada en el mismo”.

“Es importante tener presente, que la aplicación de la mencionada cláusula se aplica, cuando un nacional chileno y un nacional colombiano (para el caso en estudio), se encuentran en las mismas situaciones de hecho, pero reciben –en este caso en el ordenamiento jurídico colombiano–, un tratamiento diferente”.

“Por consiguiente, no se presenta una distorsión en el ordenamiento para el caso en estudio en lo relacionado con las sociedades, debido a que estas, no se encuentran dentro de una situación comparable”.

“En conclusión, y en aplicación de la cláusula de no discriminación incorporada en el CDI en cita, las sociedades chilenas que sustituyan o cancelen la inversión extranjera que tienen en Colombia, no tendrán el mismo término para presentar la declaración de renta que tienen las sociedades colombianas, y por tal motivo deberán estarse a lo dispuesto en el artículo 326 del E.T.”.

“Por los argumentos anteriormente expuestos, no hay lugar a aclarar ni a modificar la tesis expuesta en el Oficio 02344 del 30 de enero de 2015”.

Las ventas efectuadas en las máquinas dispensadoras se pueden soportar con los documentos internos y/o externos a que haya lugar, cuando la Autoridad Tributaria así lo requiera, sin que haya obligación de facturar. Concepto 036311 del 23 de diciembre de 2015, concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Es así como el artículo 7 del Decreto 1165 de 1996, introdujo como documento sustitutivo de la factura el comprobante que los obligados a facturar deben elaborar a sus vendedores tratándose de distribución masiva y ambulante de bienes, siempre que la venta no se realice a comerciantes distribuidores del producto”.

(...)

“Sin perjuicio de lo anterior, se observa que es posible que las máquinas expendedoras de productos que existen actualmente en nuestro país no cuenten con esas tecnologías y por tanto no estén dotadas de los instrumentos y funcionalidades que les permitan expedir tiquetes de venta”.

“Así las cosas y teniendo presente el concepto de “venta masiva y ambulante” en función del cual se admite el documento sustitutivo de la factura, cabe revisar su aplicación en las ventas efectuadas a través de máquinas dispensadoras, bajo el entendido que las ventas ‘masivas y ambulantes’, se caracterizan por; “... llegar aleatoriamente al público que circula por las vías, o que se ofrecen para su venta en ellas o a domicilio y los cuales pueden ser adquiridos o no por sus potenciales consumidores”, según se precisó en Concepto 062377 de 1999”.

“Analicemos entonces, si tratándose de ventas a través de máquinas dispensadoras, puede aplicarse el artículo 1 del decreto 1514 de 1998.

“De acuerdo con la disposición del artículo 1 del Decreto 1514 de 1998, según se ha planteado, la idea es que el obligado a facturar, en tanto, opera a través de sus vendedores para realizar ventas a consumidores finales en operaciones masivas y ambulantes, puede utilizar el documento sustitutivo de la misma, el cual debe incluir la información que permita controlar este tipo de operaciones y, que para el caso de las ventas a través de las máquinas expendedoras, es posible que el obligado a facturar que explota la máquina expendedora sea quien la provee y recoge el producto de la venta o, que acuda para ello a dependientes, sería pues factible a través del documento sustitutivo, establecer el producto suministrado a la máquina, lo

devuelto, lo vendido y su valor, identificando al obligado a facturar, así como las máquinas dispensadoras como tal o identificar los dependientes del vendedor y las máquinas, estableciendo igualmente el producto suministrado, lo devuelto, lo vendido y su valor, según el caso, como un control en este tipo de ventas que debe estar disponible para la DIAN”.

En consecuencia se concluye, que tratándose de sujetos obligados a facturar que realicen ventas a través de máquinas expendedoras (vending) y, bajo los supuestos analizados, por corresponder en la práctica a ventas masivas y ambulantes, es factible admitir como soporte de las ventas efectuadas el documento sustitutivo previsto en el artículo 1 del Decreto 1514 de 1998. En todo caso los registros, movimientos y soportes de salida, cargue y descargue de los inventarios de los productos que se reemplazan en dichas máquinas, y que se efectúan desde la sede principal del negocio o empresa, que utiliza este medio o vehículo comercial para la venta o comercialización masiva de los mismos, deberán probarse con los documentos internos y/o extensos a que haya lugar, cuando la autoridad tributaria así lo requiera.

En los anteriores términos se da alcance al Oficio 021723 del 24 de julio de 2015 (Número interno 000911 de la misma fecha”.

La corrección tiene lugar en la primera declaración en la que se presentó el saldo a favor improcedente, razón por la cual se tendrá que atender al término de firmeza de la misma, siendo inviable que la Administración pueda fiscalizar las declaraciones en firme o que el contribuyente corrija en esta oportunidad. Concepto DIAN 031370 del 17 de diciembre de 2015, concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Con base en la norma en comento se ha indicado que debe corregirse solo la primera declaración en la que se presentó el saldo a favor improcedente, con liquidación y pago de la sanción a que hubiere lugar, con la precisión de que la Administración debe exigir el reintegro de la suma en que fue disminuido el saldo inicial, incluidos los intereses moratorios correspondientes, en razón a que este valor ya había sido imputado en las declaraciones subsiguientes, de lo contrario el contribuyente tendría que corregir estas declaraciones con la liquidación y pago de las sanciones correspondientes, por la improcedencia de los saldos allí imputados (Concepto número 069922 del 28 de octubre de 2003)”.

(...)

“Como es bien sabido, en el caso específico de los saldos a favor de las declaraciones tributarias, existen en el procedimiento, términos perentorios,

así: la solicitud de devolución y/o compensación, se debe presentar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (artículos 816 y 854 del E. T.), la solicitud de corrección de la declaración para imputar un saldo a favor, que no se arrastró en la declaración inicial, se debe presentar dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar esta declaración o de su corrección (artículos 589 y 815 del E. T. y artículo 80 de la Ley 383 de 1997)”.

“Así mismo, es pertinente señalar que de acuerdo con la doctrina reiterada de este Despacho, avalada por el Honorable Consejo de Estado, al quedar en firme una declaración tributaria, no es modificable por parte del contribuyente, ni por parte de la Administración (Sentencias números 14773 del 6 de octubre de 2005 y 12949 del 10 de febrero de 2003)”.

“En resumen, las normas citadas consagran un requisito de oportunidad para solicitar la devolución y/o compensación de los saldos a favor, o para imputarlos en la declaración del período gravable siguiente, cuya falta de ejercicio no es subsanable a través del mecanismo consagrado en la Ley 962 de 2005 (...)”. (Subrayado fuera de texto).

*“De esta manera, la corrección de las declaraciones tributarias a la luz del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, con errores u omisiones de imputación o arrastre de saldos a favor sin solicitud de devolución y/o compensación, **puede efectuarse siempre y cuando la respectiva declaración no se encuentre en firme, dentro del término de corrección previsto en la legislación tributaria**”.* (Se resalta).

Los cuadernos importados de China están exentos de IVA y su comercialización posterior se considera excluida del gravamen; dice así el concepto DIAN 34124 de noviembre de 2015, el cual establece en la parte pertinente que:

(...)

“En el escrito de la referencia, solicita se precise y dé alcance a la exención prevista en el literal f) del art. 480 del Estatuto tributario, a los cuadernos que se exporten desde la República Popular China hacia la República de Colombia, fundamenta esta solicitud de acuerdo a lo dispuesto en el artículo III párrafos 1, 2 y 4 relativos al “Principio de Trato Nacional” contenido en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), del cual son miembros plenos ambas naciones”.

(...)

“Es importante destacar, que dicho acuerdo prohíbe que se establezca una mayor carga impositiva, a productos que se importen por parte de

miembros plenos de la OMC, que la que soportan los mismo (sic) bienes que sean producidos dentro del país.

“Por tal motivo, y atendiendo al reseñado principio de “Trato Nacional”, consagrado en el acuerdo referido, la importación de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 48.20.20.00.00, estará exenta del impuesto sobre las Ventas (siempre que se acredite la producción nacional del país exportador, protegiendo al productor nacional de los países que sean miembros plenos de la OMC), y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 439 del E.T., su posterior comercialización se considera excluida de este gravamen, por tal razón no será responsable del IVA, y no tendrá derecho a impuestos descontables”.

“Por las razones expuestas, se extiende la tesis expuesta en el Oficio 013089 de 2015”.

En las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, no proceden los impuestos descontables para el usuario industrial.

Concepto DIAN 032126 del 9 de noviembre de 2015, concepto que en su parte pertinente dice:

(...)

“1. Pretender otorgarle el tratamiento y los efectos fiscales propios de las exportaciones o de las ventas exentas a operaciones (Ventas desde zona franca por usuario industrial a adquirentes en el territorio nacional) que la ley no ha calificado o consagrado expresamente como tal, no es viable constitucional ni legalmente, como quiera que no es factible crear exenciones por vía de interpretación analógica o extensiva de la norma. Constituye principio general que las exenciones requieren en todos los casos de expresa consagración legal”.

*“2. El usuario industrial que vende desde zona franca debe expedir factura sin liquidar el IVA al adquirente del territorio aduanero nacional, y en consecuencia este último es responsable del impuesto al momento en que efectúe la importación de conformidad con lo previsto en el literal d) del artículo 437 del Estatuto Tributario. **Aquél no tiene derecho a impuestos descontables a la luz del artículo 485 del Estatuto Tributario, por los costos y gastos nacionales, en virtud de que se trata de una operación gravada pero en cabeza o a cargo del adquirente-importador y no del vendedor. A su vez el artículo 488 ibídem, sólo otorga derecho a impuesto descontable sobre las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas, aspecto sobre el que se reitera, en el sentido que por disposición legal los costos y gastos***

nacionales no hacen parte de la base gravable en la importación en este caso, y por otra parte no constituye una operación gravada para el vendedor, sino para el importador”.

“3. En las ventas de bienes desde zona franca por parte de usuarios industriales a adquirentes en el resto del territorio aduanero nacional, además de tratarse como una importación ordinaria, se causa el IVA en el momento en la nacionalización (Literal d) artículo 429 del E.T.), sobre el agregado de origen extranjero, excluyendo de dicha base los costos y gastos nacionales. En consecuencia, pretender solicitar impuestos descontables por parte del usuario industrial que no ha generado ni pagado el impuesto, riñe con lo previsto en el artículo 485 y siguientes del Estatuto Tributario”.

“Por último, y sobre la hipótesis de que el usuario fuera responsable en la operación, un criterio como el propuesto por el consultante rompe el esquema del valor agregado, porque habilita al usuario a solicitar un impuesto descontable pleno pagado en servicios gravados contra un impuesto inexistente o no generado, como quiera que la base gravable solo está constituida por el componente extranjero y no el nacional. (...)” (negrita fuera de texto)”.

(...)

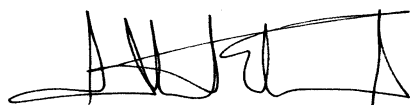
“Valga destacar que solo con el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012 se adicionó el artículo 459 del Estatuto Tributario Nacional, para establecer que en esta base gravable no se descuenta el valor del componente nacional”.

(...)

“Por lo anterior, considera este Despacho que el Concepto número 099610 de 2007 se ajusta a las normas vigentes en su interpretación, es plenamente aplicable a las situaciones fácticas allí descritas, y por lo mismo no procede la solicitud de revocar la doctrina en él contenida”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos