

CONCURSO



Módulo 3

Sistemas – Conceptos
Régimen Tributario



Sistema - Conceptos

Régimen tributario



Unidad 1

Determinación, obligaciones sustanciales y control tributario

Mérito
360

Impuesto Sobre la Renta

Dentro del mundo de los impuestos, el impuesto sobre la renta se encarga de gravar las ganancias fiscales (ingresos fiscales, menos costos y deducciones) que es capaz de generar una compañía o una persona natural.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5° del E.T., el impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende el de renta y ganancias ocasionales.

El impuesto sobre la renta presenta, entre otras, las siguientes características:

- Es un impuesto del orden nacional (el sujeto activo es el Estado),
- Es un impuesto directo (quien declara es quien debe responder por su pago, además que para establecerlo se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo),
- Es de periodo anual (aunque puede ser menor, por la terminación de la sucesión, o por la liquidación de la persona jurídica),
- Grava la ganancia fiscal que obtiene un contribuyente durante un determinado periodo fiscal (del 1 de enero al 31 de diciembre).

La obligación tributaria se encuentra compuesta por elementos relacionados con los tributos, los cuales comprenden:

Elemento del tributo	Descripción
Hecho generador	<p>Hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que, si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.</p> <p>El hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento.</p>

Elemento del tributo	Descripción
Sujeto activo	<p>Es el beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos. El sujeto activo es el Estado representado por el ministro de Hacienda y más concretamente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p>
Sujeto pasivo	<p>Siguiendo la doctrina, la Corte Constitucional ha distinguido los sujetos pasivos “de iure” de los sujetos pasivos “de facto”. A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. Los sujetos pasivos corresponden a los contribuyentes quienes deben cumplir con las obligaciones formales (declarar) y además deben soportar las consecuencias económicas del impuesto.</p>

Base gravable	<p>Se define como “la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria³”</p> <p>La base gravable es la renta líquida gravable obtenida por parte del contribuyente.</p>
Tarifa	<p>Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente.</p> <p>Las tarifas pueden observarse en los art. 240, 241 y siguientes del E.T.</p>

El impuesto sobre la renta y complementarios, puede ser:

- De renta global, porque tiene en cuenta la totalidad de las rentas sin discriminar su origen (personas jurídicas), o
- Un sistema de renta cedular (personas naturales): cédula general que incluye las rentas laborales, de trabajo, de capital y no laborales.

Las ganancias ocasionales incluyen la venta de activos fijos (propiedad planta y equipo, propiedad de inversión, plantaciones agropecuarias de largo plazo, acciones o cuotas partes en sociedades, intangibles, obras de arte, etc.) poseídos por el contribuyente por un periodo de tiempo superior a los dos años, los provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal.

También están gravados con ganancias ocasionales los ingresos recibidos premios de loterías, rifas, apuestas y similares, en cuyo caso el impuesto de ganancias ocasionales debe ser retenido por las personas naturales o jurídicas encargadas de efectuar el pago.

La determinación del impuesto sobre la renta global comprende:

(+) Sumatoria de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable;

(-) Menos las devoluciones, rebajas y descuentos,

(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

(=) ingresos netos.

(-) Menos los costos realizados imputables a los ingresos;

(=) la renta bruta.

(-) Menos las deducciones realizadas;

(=) renta líquida ordinaria

(-) Menos compensaciones por pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva pendientes por compensar (hoy no se calcula renta presuntiva)

(=) Renta líquida

La renta líquida se compara con la renta presuntiva, y sobre la mayor de las dos, se restan las rentas exentas y se suma las rentas gravables, para obtener la renta líquida gravable; y es a la renta líquida gravable ella quien se aplican las tarifas señaladas en la ley.

Renta líquida gravable * tarifa del impuesto sobre la renta (=) Impuesto sobre la renta (+) Impuesto sobre la renta

(-) Menos descuentos tributarios



(=) Impuesto neto de renta

Las personas naturales y jurídicas deben presentar el siguiente formulario para declarar el impuesto sobre la renta:

- Personas jurídicas: Formulario 110
- Personas naturales no residentes: Formulario 110
- Sucesiones ilíquidas de causantes no residentes: Formulario 110
- Personas jurídicas no contribuyentes obligadas a presentar ingresos y patrimonio: Formulario 110
- Personas naturales residentes: Formulario 210
- Sucesiones ilíquidas de causantes residentes: Formulario 210

La determinación del impuesto sobre la renta por el sistema cedular (personas naturales residentes) comprende:

La Renta Líquida Cedular (RLC) se determina de la siguiente manera:

Las pérdidas incurridas dentro de una cédula solo podrán ser compensadas contra las rentas de la misma cédula, en los siguientes periodos gravables, teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas en las normas vigentes (artículo 330 del E.T.).

Las pérdidas declaradas en periodos gravables anteriores a la vigencia de la Ley 2010 de 2019 únicamente podrán ser imputadas en contra de la cédula general (rentas no laborales y rentas de capital), teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas en las normas vigentes (parágrafo transitorio del artículo 330 del E.T.).

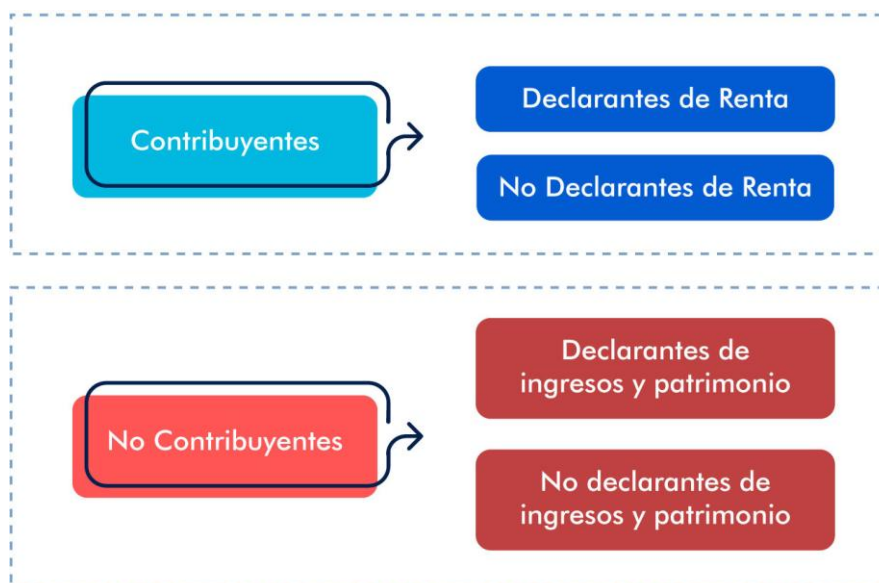
La renta presuntiva se refiere al rendimiento mínimo fiscal que debe tener el contribuyente en un periodo gravable teniendo en cuenta el patrimonio líquido del periodo anterior. Para su cálculo, del total del patrimonio líquido

del año gravable inmediatamente anterior, que es base para el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente algunos valores. No obstante, es importante recordar que desde el año 2022 la tarifa de renta presuntiva es 0% por lo que este no tiene efectos (artículo 288 del ET).

Sujeción Pasiva

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2º del E.T. son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial → **es el sujeto que realiza el hecho generador.**

La sujeción pasiva para efectos del impuesto sobre la renta está dada de acuerdo con la siguiente clasificación.



Sujeción pasiva frente a la residencia

Para efectos de determinar la aplicación territorial de las normas que regulan el impuesto sobre la renta, se tienen en cuenta, respecto del sujeto el criterio de renta mundial y dentro de este contexto se desarrollan los conceptos de principio fuente, principio de domicilio y residencia.

Residentes

Tributan por renta de fuente mundial

Criterios Personas Jurídicas:

1. Cuando se constituya bajo ley colombiana
2. Cuando tenga su domicilio principal en Colombia
3. Sede efectiva de administración

Criterio de personas naturales

1. Cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 9 y 10 del E.T. (revisar requisitos)

No residentes

Tributan por el criterio de renta nacional

Establecimientos permanentes

1. Tributan por renta de fuente mundial
2. Se rigen por el sistema de atribución
3. Ficción legal se toma como si fuere una entidad separada
4. Deben llevar contabilidad para efectos fiscales atendiendo el sistema de atribución.

Determinación del impuesto

Activos (Patrimonio bruto)

Los declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios deben declarar el patrimonio líquido (patrimonio bruto menos deudas), junto con los diferentes ingresos, gastos y costos obtenidos en el periodo.

El patrimonio bruto corresponde al total del valor patrimonial (valor por el que se declaran los activos por parte del contribuyente) de todos los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos en el país o en el exterior por el contribuyente al final del periodo fiscal.

Ejemplo:

- Efectivo
- Depósitos en entidades financieras en moneda extranjera;
- Depósitos en entidades financieras en moneda nacional;
- Inversiones en CDT, CDaT, Bonos, y demás instrumentos de deuda;
- Inventarios destinados a la venta;
- Ganado, cosechas y demás activos biológicos;
- Bienes inmuebles (casas, apartamentos, fincas, lotes, locales, oficinas, otros);
- Vehículos, muebles y enseres, maquinaria y equipo;
- Derechos mineros, patentes, derechos de autor;
- Cuentas por cobrar;
- Joyas, cuadros y
- Demás derechos reales y personales.

Para efectos fiscales, el valor patrimonial de los activos debe establecerse de conformidad con las reglas del Estatuto Tributario, de acuerdo con la naturaleza de los activos.

La información tributaria, no siempre es igual con la información que reposa en libros de contabilidad del contribuyente, la cual es elaborada usando las Normas de Contabilidad e Información Financiera o el Régimen de Contabilidad Pública, según corresponda.

Las principales diferencias pueden incluir:

- Mediciones al valor razonable para efectos contables que no son permitidas fiscalmente;
- Activos y pasivos monetarios mantenidos en moneda extranjera para fines contables, pero para efectos fiscales deben medirse por la tasa del día de la transacción;
- Medición del costo amortizado utilizando la TIR de los flujos internos (considerando los costos de transacción), mientras que para efectos fiscales debe medirse usando la tasa pactada;
- Medición del deterioro de valor de cuentas por cobrar usando el modelo de la pérdida incurrida o pérdida esperada, que difiere de la metodología aceptable fiscalmente (individual o general);
- Usos de vidas útiles de elementos de propiedad, planta y equipo, las cuales en algunos casos podrían diferir de las permitidas en las normas tributarias.
- Diferencia en cambio contable, frente a lo establecido fiscalmente (diferencia en cambio realizada y no realizada)
- Reajustes fiscales utilizados para propósitos fiscales, los cuales no tienen aplicación en los marcos de información financiera;

- Impuestos diferidos en la información financiera, los cuales no son tenidos en cuenta dentro del patrimonio líquido del contribuyente;
- Pasivos por provisiones que procedan de estimaciones contables donde para efectos fiscales no cumplen con los requisitos para ser declaradas como pasivos;
- El uso del método de la participación en inversiones en asociadas, negocios con- juntos o subsidiarias por parte de algunas compañías, el cual no es permitido para efectos fiscales como valor patrimonial.

La información declarada por parte del contribuyente también deberá incluir la totalidad de los ingresos, costos y gastos, activos y pasivos, relacionados con los contratos de colaboración empresarial en los cuales la persona natural o jurídica participe (uniones temporales, consorcios, cuentas en participación, entre otros).

Patrimonio que se debe declarar

Las personas naturales o jurídicas residentes y no residentes en Colombia deben declarar los activos así:

Patrimonio que se debe declarar (E.T., art. 261)	
Personas jurídicas, personas naturales y las sucesiones ilíquidas con residencia o domicilio en Colombia	Las personas jurídicas extranjeras no residentes, incluyendo las sucursales de sociedades extranjeras
Incluyen dentro de su patrimonio bruto aquellos bienes y derechos poseídos en el país como los poseídos en el exterior en el último día del año o período gravable.	Tendrán en cuenta dentro de su patrimonio bruto solo aquellos bienes poseídos en el país.

ARTÍCULO 265. Bienes poseídos en el país

ARTÍCULO 266. Bienes no poseídos en el país.



Pasivos

Los pasivos incluyen: obligaciones financieras y cuentas por pagar, arrendamientos por pagar, otros pasivos financieros, impuestos, gravámenes y tasas por pagar, pasivos por beneficios a los empleados, pasivos por ingresos diferidos y otros pasivos u obligaciones diferentes a las anteriores.

Para que un pasivo pueda ser reconocido como tal en la declaración de renta del contribuyente debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, y su cancelación debe ser a través de la bancarización;
- Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta;
- Los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad;
- Los pasivos en moneda extranjera se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial;
- Algunas provisiones y pasivos contingentes, no se consideran pasivos para efectos tributarios;
- Los pasivos por pensiones de jubilación e invalidez se consideran pasivos para efectos tributarios;
- Los pasivos financieros medidos a valor razonable se medirán y reconocerán aplicando el modelo del costo amortizado;
- Los pasivos que tienen intereses implícitos para efectos del impuesto sobre la renta se reconocerán por el valor nominal de la operación;
- Los pasivos que por efecto de la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable ya no sean reconocidos como tales, deberán

mantener el valor patrimonial declarado fiscalmente en el año o período gravable anterior;

Ingresos:

El hecho generador del impuesto de renta es la obtención de ingresos ordinarios y extraordinarios que sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio: se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente.

Ingresos no constitutivos de renta

Si bien, todos los ingresos que sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, la ley podrá establecer, por razones de política fiscal, algunas circunstancias, como incentivos del estado, situaciones económicas como el componente inflacionario entre otros, como incentivar el mercado bursátil.

El ingreso no constitutivo de renta es un beneficio tributario que conlleva a que dichos ingresos se puedan restar de la depuración de la renta.

Principales ingresos no constitutivos de renta:

La distribución de utilidades no gravadas y de las utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio.

Las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, de las cuales sea titular un mismo beneficiario real, cuando dicha enajenación no supere el diez por ciento (3%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable.

Las utilidades provenientes de la negociación de derivados que sean valores y cuyo subyacente esté representando exclusivamente en acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, índices o participaciones en fondos o carteras colectivas (hoy fondos de inversión colectiva, D. 1242/2013) que reflejen el comportamiento de dichas acciones.

En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, la distribución en acciones o la capitalización, de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional.

La parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas,

Las utilidades que los fondos mutuos de inversión, los fondos de inversión y los fondos de valores distribuyan o abonen en cuenta a sus afiliados, siempre y cuando no sean obligados a llevar contabilidad, en la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros recibidos por el fondo

Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales.

Los dividendos y beneficios distribuidos o repartidos por la ECE, así como los remanentes distribuidos al momento de la liquidación de la ECE, originados en utilidades que estuvieron sometidas a tributación

Las rentas o ganancias ocasionales provenientes de la enajenación de las acciones o participaciones en la ECE que correspondan a utilidades que estuvieron sometidas a tributación

El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño

El ingreso obtenido por la enajenación de inmuebles producto del proceso de expropiación por vía administrativa, siempre y cuando la negociación se realice por la vía de la enajenación voluntaria.

Los aportes obligatorios a fondos de pensiones que realice el trabajador.

Los aportes voluntarios a los fondos obligatorios de pensiones siempre que cumpla con los requisitos para pertenecer al RAIS.
Aportes obligatorios a salud POS que efectúa el trabajador.
Los gananciales.
Demás indicados en el E.T y normas especiales

Ingresos para contribuyentes no obligados a llevar contabilidad

Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

Para las personas naturales no obligados a llevar contabilidad, se mantiene las siguientes reglas:

- Los ingresos se mantienen sobre los efectivamente recibido en dinero o en especie (es decir cuando sean pagados al contribuyente);
- Los dineros recibidos por anticipado (sin haber prestado el servicio o entregado el producto) no se consideran ingresos, aunque ya fueron pagados al contribuyente;
- Para los dividendos y participaciones, se genera el ingreso cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. Para las personas naturales no residentes para efectos tributarios, se entienden realizadas cuando se transfieran las utilidades;
- Los ingresos por enajenación de inmuebles se realizan al momento de la firma de la escritura pública (diferente a la fecha en la que se registra legalmente en la oficina de instrumentos públicos, o la fecha en la cual se recibe el dinero);

- Los ingresos por concepto de auxilio de cesantías y los intereses sobre cesantías, se entenderán realizados en el momento del pago del empleador directo al trabajador o en el momento de consignación al fondo de cesantías;
- En el caso del auxilio de cesantía del régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera, se entenderá realizado con ocasión del reconocimiento por parte del empleador. Para tales efectos, el trabajador reconocerá cada año gravable, el ingreso por auxilio de cesantías, tomando la diferencia resultante entre los saldos a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable materia de declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y el del año inmediatamente anterior. En caso de retiros parciales antes del treinta y uno (31) de diciembre de cada año, el valor correspondiente será adicionado.

Ingresos para contribuyentes obligados a llevar contabilidad

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable (artículo 28 del E.T.).

Tipo de ingreso	Tratamiento tributario respecto de la realización del ingreso
Dividendos y participaciones.	Cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.
Venta de inmuebles	En la fecha de la escritura pública correspondiente.
Transacciones con financiación implícita	Sin efecto tributario, la transacción se mide por el valor nominal (valor de la negociación). El ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.
Ingresos por el método de la participación	No tiene efectos fiscales.

Tipo de ingreso	Tratamiento tributario respecto de la realización del ingreso
Ingresos por variación del valor razonable	Sin efecto tributario (para propiedades de inversión, instrumentos de patrimonio, activos biológicos, derivados financiero).
Recuperación de provisiones	No se encuentran gravadas en renta, siempre que las provisiones no se hayan tomado como costo o gasto deducibles en periodos anteriores (recuperación de multas, recuperación por demandas, recuperación por gastos no deducibles en periodos anteriores).
Recuperación de deterioro acumulado	No se encuentran gravadas en renta, siempre que el gas- to por deterioro no se haya tomado como costo o gasto deducible en periodos anteriores (deterioro de cuentas por cobrar, inventarios, propiedad planta y equipo).
Programas de fidelización (millas, puntos, premios)	El tratamiento es similar al de NIF, pero se otorga un plazo de hasta el siguiente periodo fiscal o la fecha de caducidad de la obligación (el menor de los dos) para redimirse, de lo contrario serán tratados como un ingreso.
Ingresos con contraprestación variable	Se tratan como ingresos cuando se cumpla la condición (descuentos condicionados, cumplimiento de metas, comisiones en ventas).
Otro resultado integral	No se tratan como ingresos para efectos tributarios.
Contratos donde existe derecho al cobro pero no se reconoce contablemente el ingreso	Cuando exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia.
Distribuidores minoristas de combustibles líquidos	Se determina por el número de galones vendidos por el margen de comercialización (valor del precio de venta del combustible menos valor de compra del combustible, sin

(artículo 10 Ley 26 de 1989)	incluir fletes u otros costos).
------------------------------	---------------------------------

Fuente: Nueva Legislación (2022) Cartilla Renta Personas Naturales

Ingresos de fuente nacional y fuente extranjera

Para establecer la clasificación de los ingresos, entre fuente nacional y extranjera, debes revisar los artículos 24 y 25 del E.T.



Costos y deducciones

Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos y deducciones realizadas fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable.

Los contribuyentes únicamente podrán detraer los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente, y corresponden

a todas aquellas erogaciones en que se incurra para la obtención del ingreso y que cumplen todos los requisitos y limitaciones para su procedencia de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario.

Pueden tomarse como costo o deducción las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad, que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. Revisar art. 59 y 105 del E.T. Artículo 107 del ET.

Requisito para la deducción	Definición
Relación de causalidad	<p>Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta.</p> <p>Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.</p>
Necesidad	<p>Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta.</p> <p>La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros.</p> <p>Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones</p>

	<p>que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.</p>
<p>Proporcionalidad</p>	<p>La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial.</p> <p>La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.</p>

<p>Requisito para la deducción</p>	<p>Definición</p>
<p>Pruebas</p>	<p>Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y</p>

	tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.
--	--

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas.

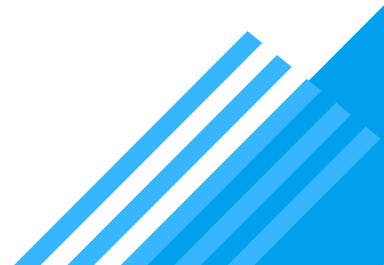
Rentas exentas

Las rentas exentas corresponden con ingresos por algunas circunstancias, la ley ha previsto que su tarifa de impuestos sobre la renta es del cero por ciento (0 %).

Las rentas exentas son todas aquellas rentas que por expresa disposición legal no están gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios, las cuales se deben restar de la renta líquida, para obtener la renta gravable.

Las rentas exentas y deducciones aplicables a cada una de las rentas de trabajo, de capital, no laborales y de pensiones, deben mantener los límites específicos de cada uno de los beneficios

Las rentas exentas y deducciones aplicables a la cédula general no podrán exceder el cuarenta por ciento (40%), en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales. El porcentaje aquí mencionado se aplicará sobre la base que se obtiene de detraer a los ingresos por concepto de rentas de trabajo, de capital y no laborales los ingresos no constitutivos de renta, imputables a cada uno.



¿Sabía qué?

La Reforma Tributaria del 2022 redujo la limitación del artículo 336 del Estatuto Tributario, anteriormente esta limitación era 5.040 UVT. mien- tras que actualmente es de

Tarifas

La tarifa general del impuesto de renta y complementarios será de 35 % a partir del año 2022, según el artículo 240 del Estatuto Tributario, para las personas jurídicas y personas naturales no residentes.

También existen tarifas especiales las cuales varían a través del tiempo de acuerdo con las reformas al Estatuto Tributario, de acuerdo con lo siguiente:

La tarifa para personas naturales residentes se establece de conformidad con el artículo 241 del E.T.

Dividendos

Los ingresos recibidos por concepto de dividendos y/o participaciones, constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.

Deberá incluir el valor total de los dividendos y/o participaciones que le hayan sido pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles, durante el año gravable, según los valores certificados por la sociedad anónima, limitada o asimiladas.

Dependiendo del periodo en el que los dividendos fueron decretados y pagados o abonados, estos pueden ser considerados como no constitutivos de renta, o como gravados.

Renta por comparación patrimonial

El artículo 236 del Estatuto Tributario menciona lo *siguiente*:

“Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas”

Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas (art. 236 y 237 E.T.).

Para efectos de la determinación de la renta por comparación patrimonial, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta y las rentas exentas. De esta suma, se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable.

Constituye explicación satisfactoria para el cónyuge o hijo de familia, la inclusión de los bienes en la declaración de renta del otro cónyuge o de los padres, según el caso, en el año inmediatamente anterior (art. 238 E.T.).

El procedimiento para obtener la justificación patrimonial es el siguiente:

- (más) renta líquida gravable
- (más) ganancia ocasional neta
- (mas) rentas exentas
- (más reajustes fiscales
- (más) valorizaciones nominales, por tomar el avalúo catastral como valor patrimonial

- (más) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional
- (más) inclusión de activos omitidos en periodos anteriores
- (más) exclusión de un pasivo inexistente
- (menos) impuesto de renta a cargo del periodo
- (menos) retenciones en la fuente que le practicaron al contribuyente
- (menos) el anticipo pagado por el año anterior
- **(igual) Variación justificada del patrimonio**

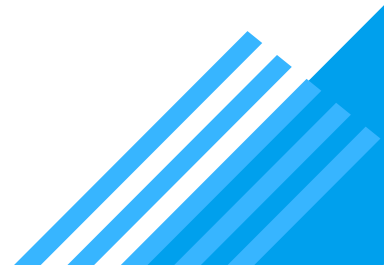
El patrimonio líquido al 31 de diciembre del año anterior, más la variación justificada del patrimonio, no puede ser inferior al valor del patrimonio líquido al 31 de diciembre del periodo gravable actual.

En caso de que la variación justificada del patrimonio, sumada al patrimonio líquido al 31 de diciembre del año anterior sea inferior al patrimonio líquido a diciembre 31 del periodo gravable actual, dicha diferencia constituirá renta líquida gravable por compensación patrimonial, la cual no admite ningún tipo de deducción ni renta exenta (parágrafo del artículo 1.2.1.19.2 del DUR 1625 de 2016).

Ganancias ocasionales

Se llama Ganancia Ocasional al ingreso o utilidad que tiene una persona o empresa por la venta ocasional o esporádica de un bien que no hace parte del giro ordinario de sus negocios, o por la ocurrencia de un hecho económico excepcional como ganar la lotería o una rifa, recibir una herencia o una indemnización.

Los ingresos que se consideran ganancia ocasional corresponden a lo siguiente:



Situación	Artículo del E. T.
Venta de activos fijos poseídos por dos años o más (precio de enajenación menos el costo fiscal del activo enajenado). La base gravable se determina por la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal del activo vendido.	300
Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares. La base gravable se determina: si es en dinero, será lo efectivamente recibido; si es en especie, será el valor comercial del bien al momento de recibirse.	304, 306, 317
Valores o bienes recibidos por liquidación de sociedades de cualquier naturaleza correspondientes al exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación (siempre que la sociedad al momento de su liquidación haya cumplido dos o más años de existencia).	301
Lo proveniente de herencias y legados.	302, 303
Asignación por muerte de la porción conyugal a los legitimarios o al cónyuge	47, 302, 303
Los proveniente de gananciales que le corresponde a cada cónyuge una vez se disuelve la sociedad conyugal (divorcio) que serán ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.	47

Situación	Artículo del E. T.
Lo proveniente de donaciones o cualquier otro acto jurídico celebrado " <i>inter vivos</i> " a título gratuito.	302
Las indemnizaciones por seguros de vida, en el monto que supere doce mil quinientas (12.500) UVT. El monto que no supere las doce mil quinientas (12.500) UVT es una ganancia ocasional exenta.	303-1

Lo proveniente de premios en títulos de capitalización. Es un título de capitalización respaldado por entidad capitalizadora en el cual el ahorrador deposita un valor inicial y se compromete a ahorrar una cuota fija mensual, por un tiempo determinado. Por la constancia al ahorro tiene el derecho a participar en sorteos mensuales de acuerdo con el saldo promedio.	305
Recompensas por el suministro de datos e informaciones especiales a las secciones de inteligencia de los organismos de seguridad del Estado	42
Utilidad en venta de acciones inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia, cuando dicha enajenación no supere el 10% de las acciones en circulación de la respectiva sociedad.	36-1
Utilidad en la venta de la casa o apartamento de habitación	311-1, 44

La tarifa de ganancia ocasional es del 15%, excepto para loterías, rifas, apuestas y similares que es del 20%.

Cuando un contribuyente vende un activo fijo (propiedad de inversión, acciones, cuotas partes, intangibles, propiedad, planta y equipo, y demás inmuebles) podrían suceder dos situaciones:

- Situación uno: que el activo fijo vendido haya sido poseído por el contribuyente por un término menor a dos años. En este caso la venta se declarará dentro de la cédula general dentro de las rentas no laborales;
- Situación dos: que el activo fijo vendido haya sido poseído por el contribuyente por un término mayor a dos años. En este caso la venta se declarará como una ganancia ocasional, descontando el valor correspondiente a la renta líquida por recuperación de deducciones. El valor la renta por recuperación se declarará dentro de la cédula general dentro de las rentas no laborales;

La venta de activos fijos que el contribuyente posea por un término de dos años o más, no se considerará renta ordinaria (excepto por la renta líquida por recuperación de deducciones), sino que se considerará ganancia ocasional.

El artículo 60 del E.T. manifiesta que: *“son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”*.

Se consideran activos fijos:

- Propiedad, planta y equipo (artículo 60 del E.T.);
- Propiedades de Inversión (artículo 60 del E.T.);
- Activos no corrientes mantenidos para la venta (artículo 60 del E.T.);
- Acciones y cuotas partes en sociedades y asimiladas;
- Activos intangibles; y
- Obras de arte.

De conformidad con las normas legales, el precio de venta deberá constituir con la operación realmente realizada, no obstante, en algunas ocasiones, la legislación tributaria ha observado unos mínimos a considerar, debido que pueden existir transacciones ficticias (diferentes a la operación real) que disminuyen la base de tributación en este tipo de operaciones. Por lo anterior debemos considerar lo siguiente:

Determinación de la ganancia o pérdida en venta de activos fijos

- Renta bruta o pérdida proveniente de la enajenación de activos fijos: diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados (art. 90 E.T.);

Para los activos fijos depreciables

- Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones (depreciaciones o amortizaciones acumuladas fiscales, tomadas como deducibles en periodos anteriores); el saldo de la utilidad constituye renta (poseído por menos de dos años) o ganancia ocasional (poseído por más de dos años) (art. 90 E.T.);

Precio en venta de inmuebles

- El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie (art. 90 E.T.);
- En el caso de bienes raíces (inmuebles), no se acepta un precio de enajenación inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo, aunque podría corresponder con un valor comercial superior (art. 90 E.T.);
- En la escritura pública de enajenación las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente. En caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos (art. 90 E.T.);
- Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, la Administración tributaria podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos. Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un quince por ciento (15%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos (art. 90 E.T.);

Precio en venta de acciones o cuotas partes de interés social

- Cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%. Lo anterior sin perjuicio de la facultad fiscalizadora de la DIAN, en virtud de la cual podrá acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA (art. 90 E.T.);

La norma tributaria en su artículo 307 del E.T. define algunas ganancias ocasionales exentas, entra las que tenemos las siguientes:

- Las primeras 13.000 UVT del valor de la ganancia ocasional de un inmueble de vivienda urbana de propiedad del causante (fallecido).
- Las primeras 6.500 UVT del valor de la ganancia ocasional de un inmueble rural de propiedad del causante (fallecido) que no sean casas quintas o fincas de recreo.
- Las primeras 3.250 UVT del valor de las asignaciones por concepto de porción conyugal o de herencia o legado, reciba el cónyuge sobreviviente y cada uno de los herederos y legatarios.
- El 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y el cónyuge sobreviviente, sin que dicha suma supere de 1.625 UVT.9.
- El 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y otros actos jurídicos, sin que dicha suma supere de 1.625 UVT10.
- La totalidad de los libros, ropas y utensilios de uso personal y el mobiliario de la casa del causante (fallecido).

Descuentos tributarios

Los responsables del impuesto sobre las ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o construidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.

El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del impuesto sobre las ventas (IVA).

También registre los otros valores que por disposición de la ley se pueden restar del impuesto de renta determinado, los cuales no pueden ser tratados simultáneamente como costo o deducción.

Sabía qué?

La Reforma Tributaria del 2022 eliminó la posibilidad de tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.

Consideraciones respecto de las personas naturales:

Las personas naturales, diferentes de las sociedades, pueden encontrarse obligadas o no a presentar declaración del impuesto sobre la renta. Por lo anterior, es relevante en primera medida establecer que personas naturales se encuentran obligados a declarar:

Personas naturales		
Que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:		
1. Que los ingresos brutos durante el año 2022 sean superiores a 1.400 UVT.		
2. Que el patrimonio bruto (activos) al 31 de diciembre exceda de 4.500 UVT.		
3. Que los consumos mediante tarjeta de crédito excedan de 1.400 UVT.		
4. Que el valor total de compras y consumos superen las 1.400 UVT.		
5. Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras (CDT o CDaT) excedan de 1.400 UVT.		
6. Que sean responsables del impuesto a las ventas (IVA).		
Nota. Si una persona natural por el año gravable actual, ha optado por inscribirse en el Régimen SIMPLE de Tributación - RST11; dicho contribuyente no debe presentar el formulario de la declaración de renta y complementarios por el año gravable respectivo.		

Las personas naturales no residentes se encuentran obligadas a declarar impuesto sobre la renta en Colombia por sus ingresos de fuente nacional, a menos que sobre *“la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 409 del Estatuto Tributario y dicha retención en la fuente les hubiere sido practicada”*.

Residencia personas naturales

Para toda persona natural, es muy importante determinar si cumple los criterios de residencia o no residencia, establecidos en las normas tributarias colombianas.

El concepto de “residencia” de conformidad con el artículo 10 del Estatuto Tributario contempla el cumplir 184 días calendario (más de 183 días) dentro del mismo año gravable de forma continua o discontinua, o en un periodo consecutivo de 365 días (pueden ser dos periodos gravables diferentes).

Una cosa es la residencia para efectos migratorios y otra es la residencia para efectos fiscales, de tal manera que una persona natural de nacionalidad extranjera, podría ser residente fiscal en Colombia si cumple los requisitos establecidos en el artículo 10 del Estatuto Tributario, aunque no tenga nacionalidad colombiana o tenga su domicilio en Colombia.

Al respecto el oficio DIAN No 007234 del 9 de marzo de 2015, expresó lo siguiente:

*“Por lo mismo, cuando un extranjero adquiere la condición de residente en el país, lo es respecto del periodo gravable en el cual adquiere dicha condición y deberá presentar su declaración por sus rentas de fuente nacional y extranjera obtenidas durante el respectivo periodo. El hecho de adquirir la residencia en un mes ya iniciado en el año no conlleva que solo desde ese mes, a manera de ejemplo concreta los 183 días en mayo de 2014, deba incluir los ingresos solo desde mayo-, por que como ya se señaló, el periodo gravable del impuesto legalmente no es divisible. **Una situación es la contabilización de los días para concretar la residencia y otra distinta es la obligación de declarar por todo el periodo.** Para que el extranjero no residente tuviera la obligación de declarar por fracción de año desde el momento en que culmina el tiempo de permanencia en el país exigido en la norma, tendría que haberse previsto legalmente, lo cual no ha sido consignando” (lo subrayado es nuestro).*

Una persona natural puede ser considerada como residente o no residente, para efectos fiscales. Para ser residente para efectos fiscales, deberá cumplir con cualquiera de las siguientes situaciones:

Condiciones

Que permanezca en el territorio nacional de forma continua o discontinua por más de 183 días calendarios (incluyendo días de entrada y salida del país), durante un periodo cualquiera de 365 días calendarios consecutivos.

Cuando la permanencia continúa o discontinúa en el país recaiga sobre más de un año o periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable.

Que se encuentren exentos de tributación en el país en el que se encuentren en misión respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el respectivo año o periodo gravable, por su relación con el servicio exterior del Estado Colombiano en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares.

Ver artículos 903 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional. Tomado del literal c) del artículo 1.6.1.13.2.7. del DUR 1625 de 2016. Artículo 10 del Estatuto Tributario

Adicional a lo anterior, una persona natural con nacionalidad colombiana se considerará residente cuando cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones (aunque no se cumplan los términos de permanencia de 183 días):

Condición	Persona Natural
Que su cónyuge o compañero(a) permanente (no separado legalmente), o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en Colombia.	X
Obtener el 50% o más de sus ingresos de fuente nacional (si el 50% o más de sus ingresos anuales tienen su fuente en la jurisdicción en la cual tenga su domicilio, no se considera residente para efectos tributarios, aunque cumpla los demás requisitos).	X

Que el 50% o más de sus bienes sean administrados o que el 50% o más de sus activos se entiendan poseídos en Colombia (si el 50% o más de sus activos se encuentran localizados en la jurisdicción en la cual tenga su domicilio, no se considera residente para efectos tributarios, aunque cumpla los demás requisitos).	X
Habiendo sido requerido por la DIAN, no acredite su condición de residente en el exterior (certificado de residencia fiscal expedido en el país de residencia).	X
Tener residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como jurisdicciones no cooperantes (paraísos fiscales).	X

De conformidad con el párrafo segundo del artículo 10 del E.T, si una persona natural cumple con alguno de los literales del numeral 3 del artículo 10 del E.T., es decir, su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o sus hijos dependientes menores de edad, tienen residencia fiscal en el país; o habiendo sido requeridos por la administración tributaria para ello no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o, tienen residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal, no se consideran residentes para efectos tributarios, siempre y cuando cumplan con alguna de las siguientes condiciones:

1. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio; o
2. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

Se recomienda ver Artículos 329 al 343 del Estatuto Tributario.

El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, se calculará y ajustará de conformidad con las reglas dispuestas en el título V del Libro I del Estatuto Tributario.

Ítem		Sistema Ordinario	Sistema Presuntivo ¹⁵	Ganancias Ocasiones ¹⁶	Sistema alternativo
Personas naturales residentes	Norma legal	Art. 26 E.T. Art. 330 E.T.	Art. 188 E.T.	Art. 299 al 317 E.T.	Art. 903 al 916 E.T.
	Denominación	Impuesto de renta por determinación cedular	Renta presuntiva	Ganancia ocasional	Régimen SIMPLE de Tributación
	Requisitos	Art. 592 y 594-1 ET	No aplica	No aplica	Art. 905 y 906 del E.T.

Ítem		Sistema Ordinario	Sistema Presuntivo	Ganancias Ocasiones
Personas naturales no residentes	Norma legal	Art 9 y 26 E.T. Respecto de sus ingresos y gastos de fuente nacional	Art 188 E.T.	Art 299 E.T. Respecto de su ganancia ocasional de fuente nacional
	Denominación	Impuesto de renta	Renta presuntiva	Ganancia ocasional
	Requisito de ingresos brutos	Numeral segundo del Art 592 E.T.17		
	Requisito de patrimonio líquido	No		

Ejercicio Personas naturales

De las siguientes opciones, seleccione aquellas que hayan sido introducidas por la Ley 2277 de 2022:

- a. Se introduce una cédula general que incluye las rentas laborales, de trabajo, de capital y no laborales con un impuesto progresivo entre 0 y el 39%;
- b. Se limita el valor de las rentas exentas y deducciones especiales de la cédula general se limita al 40% del ingreso neto o a 2.700 UVT anuales.
- c. La renta exenta del 25% de los pagos laborales se limita a la suma de 790 UVT.
- d. Se gravan las pensiones que excedan de las 2.000 UVT mensuales
- e. Se prevé una deducción especial del 1% que no está sujeta al límite del numeral 3 por la adquisición de bienes y servicios que cuenten con i) pago por tarjetas débito o crédito y ii) hayan sido expedidas con factura electrónica.
- f. Cédula de ganancias ocasionales gravados a la tarifa del 10% o 30%.

Respuesta:

a), c) y e)

1. Impuesto sobre las Ventas

Es un gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, se ha estructurado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final. Es decir, que este impuesto solo grava el mayor valor que se genera por transformarlo o por la utilidad percibida al enajenarlo o prestar el servicio.

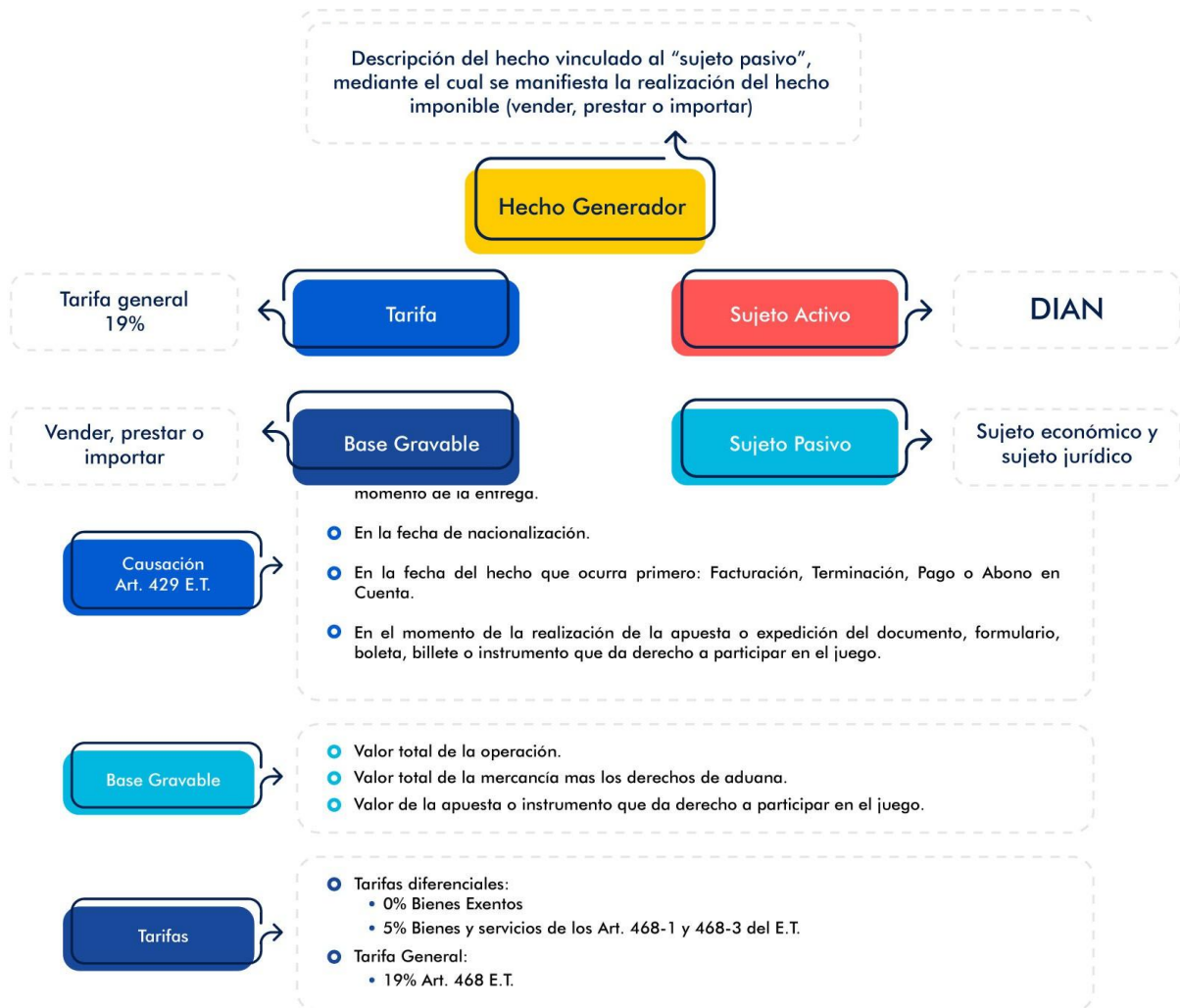
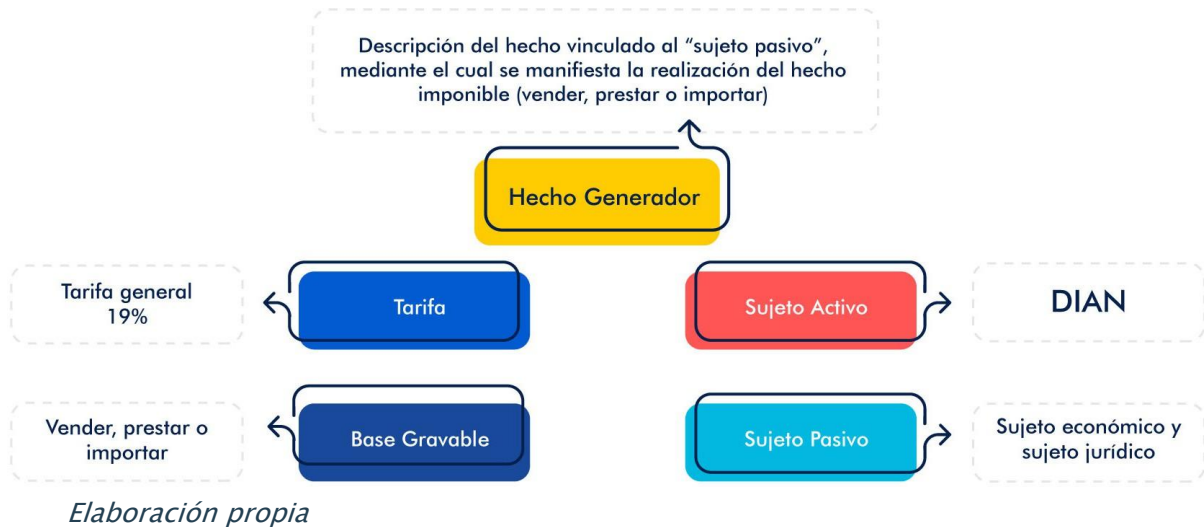
El mayor valor (valor agregado), es considerado como la diferencia entre el precio de venta del bien o prestación del servicio y los costos/gastos en que se incurre para obtenerlo. Fiscalmente, se determina entre la base gravable de venta del bien o prestación del servicio y la base gravable de los insumos en que se incurrió y sobre los cuales se pagó el impuesto. De esta manera, se grava la porción del valor agregado que no haya sido sometida a imposición por concepto de este tributo. El sujeto que transforma y/o enajena el bien o presta el servicio, es calificado por la ley como responsable del tributo, es considerado como el intermediario entre el Estado y el consumidor final para efectos de recaudo de este impuesto.

En materia de IVA la regla general es que todos los bienes muebles y servicios están gravados con dicho impuesto y la ley señalará expresamente los productos y servicios que se encuentran excluidos del impuesto.

Sin embargo, como excepción a la regla general, existen bienes gravados con régimen monofásico, el impuesto se causa una sola vez en el proceso de producción y comercialización sobre estos bienes. El sistema monofásico era la regla general hasta la expedición del Decreto Extraordinario 3541 de 1983, que implantó el sistema del impuesto al valor agregado. El origen legal del IVA en Colombia se encuentra en las facultades extraordinarias otorgadas al Presidente de la República, a través de la Ley 21 de 1963, para establecer los impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados, efectuadas por parte de productores o de importadores.

El primer país en adoptarlo fue Brasil en 1965; luego siguieron Ecuador (1970), Uruguay (1972), Argentina (1975), Chile (1975), Costa Rica (1975) y México (1980). Por lo general en estos países el IVA vino a sustituir los impuestos a las ventas aplicados sólo en etapa manufacturera.

Organismos internacionales como la Aladi, el BID, el Intal, han impulsado su aplicación en toda Latinoamérica. Actualmente están vigentes las tarifas del 0% (exentos), del 5% y 19%.



Sujetos responsables

El sujeto activo del IVA es el Estado colombiano, en cabeza de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales; actúa como acreedor del vínculo jurídico y quien está facultado para exigir el cumplimiento del pago del impuesto. (Decreto 1742 de 22 de diciembre de 2020, artículos 1 y 3)

El sujeto pasivo del IVA debe verse desde dos puntos de vista, así:

- **Sujeto Pasivo Económico:** es la persona que adquiere bienes y/o servicios gravados, quien soporta o asume el impuesto. El sujeto pasivo económico desde el punto de vista económico y de política fiscal es la persona a quien se traslada el impuesto y es en últimas quien lo asume.
- **Sujeto Pasivo de Derecho:** es el responsable del recaudo del impuesto, actúa como recaudador y debe cumplir las obligaciones formales que le impone el Estado. (Ej. presentar la declaración y pagar el impuesto), so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (por extemporaneidad, intereses moratorios, etc.) y de tipo penal.

Hecho generador

El IVA se genera, y por tanto nace la obligación de cobrarlo, cuando se vende un producto o se presta un servicio que está gravado con el IVA.

El artículo 420 del estatuto señala los hechos generadores de acuerdo con lo siguiente:

1. En la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.
2. En la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.
3. En la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

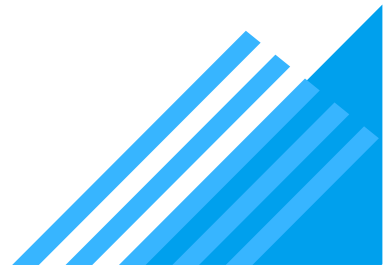
4. En la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.
5. Por la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

El IVA se genera siempre que se realice una operación que está sujeta a este impuesto, lo que normalmente ocurrirá con la expedición de la factura de venta.

Venta de bienes:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 421 del E.T. para efectos de IVA, se considera venta, todos los actos que impliquen transferencia de dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de tercero.

También se considera venta, el retiro de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa y las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.



Bienes gravados con el impuesto sobre las ventas

Los bienes que se encuentran gravados con el IVA son los clasificados como los inventarios, que son aquellos bienes, que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, ya que el parágrafo 1° del artículo 420 del E.T. establece que “El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los bienes inmuebles de uso residencial, automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos”.



Clasificación de los bienes

Para efectos del impuesto a las ventas se debe tener en cuenta la siguiente clasificación:

GRAVADOS	EXCLUIDOS	EXENTOS
Son aquellos que causan el impuesto y en tal sentido se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial, según sea el caso.	Son aquellos que no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley; por consiguiente, quien comercializa con ellos exclusivamente, no se convierte en responsable ni tiene obligación alguna en relación con el gravamen. Si quien los produce o comercializa pagó impuestos en su etapa de producción o comercialización, dichos impuestos no dan derecho a descuento ni a devolución, constituyen un mayor costo del respectivo bien. (Artículos 424 y siguientes del Estatuto Tributario).	Son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero); los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables con derecho a devolución, pudiendo descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones, que constituyan costo o gasto para producirlos y comercializarlos o para exportarlos

	GRAVADOS	EXENTOS	EXCLUIDOS
Elemento Objetivo	Causan el impuesto	Causan el impuesto	No causan el impuesto
Elemento Cuantitativo	Tarifa general o especiales	Tarifa del 0%	No existe tarifa
Elemento Subjetivo	Quienes produzcan o vendan son responsables del IVA	Productores y exportadores son responsables del IVA	Quienes produzcan o vendan no son responsables de IVA
	Derecho a descontar el IVA pagado	Derecho a descontar el IVA pagado	El IVA pagado constituye mayor valor del costo
	No tiene derecho a la devolución del IVA pagado <i>(solamente procede en la devolución de los saldos a favor que hayan sido objeto de retención en la fuente)</i> .	Derecho a la devolución del IVA pagado.	No tiene derecho a devolución

Ingresos no gravados: serán aquellos que percibe el responsable por aquellas fuentes que no están dentro del hecho generador, como es el caso de la venta de activos fijos, ingresos por diferencia en cambio.

Regla para determinar la clasificación de los bienes

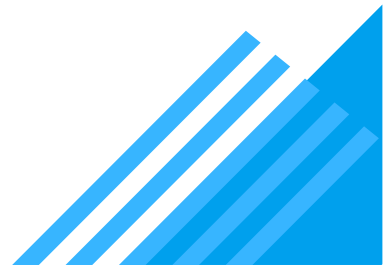
1. Revisar si la venta del bien está dentro del hecho generador	ART 420
2. Revisar si el bien está excluido	ART 424
3. Revisar si el bien está exento del impuesto	ART. 477 y 481
4. Revisar si tiene una tarifa diferencial	ART. 468-1

Si no está en alguno de los anteriores tratamientos el bien estará gravado con la tarifa general del 19%.

Prestación de servicios

Para efectos del IVA, la prestación de servicios es considerada como toda actividad, labor o trabajo prestado por el responsable, sin que medie relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de la denominación o forma que esta adquiera²¹.

Se debe tener en cuenta que la definición de servicios para IVA es independiente de la utilizada para efectos de retención en la fuente en renta. Por tanto para IVA no importa si en el servicio predomina el factor material o intelectual y si la persona está clasificada como empleado o no, ya que se grava toda actividad que genere una contraprestación y que no derive de una relación laboral.



De la definición de servicio se desprende que para que haya servicio es necesario un acuerdo de voluntades entre al menos dos partes, contratante y contratista, por tanto una actividad realizada para el exclusivo provecho de quien la realiza no será un hecho generador de IVA.

Ahora bien, el hecho generador del IVA es la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

Regla para determinar la clasificación de los servicios

1. Revisar si la operación está dentro de los hechos generadores	ART 420
2. Revisar si el servicio está excluido	ART 476
3. Revisar si el servicio está exento	ART. 481
4. Revisar si tiene una tarifa diferencial	ART. 468-3

Si no está en alguno de los anteriores tratamientos el servicio estará gravado con la tarifa general del 19%.

A. Causación del IVA

En el Concepto Unificado 001 de 2003 del 25 de junio de 2003 se menciona lo siguiente:

“Desde la óptica del hecho generador, el impuesto sobre las ventas es de carácter instantáneo y se causa por cada operación sujeta al impuesto, pero para efectos de una adecuada y eficiente administración del impuesto se consagra un período bimestral para presentar las declaraciones tributarias correspondientes”.

(...)



“La causación del IVA establece el momento en que surge la obligación del afectado económico de cancelar el valor del impuesto conjuntamente con el precio de la transacción. Es de recordar que dentro del precio del bien o del servicio sujeto al IVA, se entiende incluido el impuesto”.

Se entenderá causado el impuesto a las ventas (art. 429 del E.T.) de acuerdo con las siguientes reglas:


- En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.
- En los retiros de mercancías (literal b) del artículo 421 del E.T.), en la fecha del retiro.
- En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.
- En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

En el Concepto Unificado 001 de 2003 del 25 de junio de 2003, se menciona:

“Por lo tanto, si como consecuencia de la operación sujeta al IVA se expide la factura correspondiente, al momento de facturar se causa el impuesto, independientemente de que la entrega del bien se realice con posterioridad; si por el contrario, la entrega se hace previamente a la expedición de dicho documento, este hecho determina el momento de causación”.

B. Responsables del IVA

En resumen, se puede decir que son responsables del Impuesto sobre las ventas todas las personas jurídicas y naturales que vendan productos o presten servicios gravados.



C. Tarifas

Para el año 2023 las tarifas del impuesto a las ventas son las siguientes:



C. Determinación del impuesto

Para lograr determinar el impuesto a las ventas a pagar se debe realizar la operación designada en el artículo 483 del estatuto tributario:

- En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.
- En la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

E. Procedimiento y control

Según el artículo 508-1 para efectos de control tributario, la Administración Tributaria podrá oficiosamente reclasificar a los no responsables en responsables, cuando cuente con información objetiva que evidencie que son

responsables del impuesto, entre otras circunstancias, que:

- Formalmente se cambia de establecimiento de comercio, pero en la práctica sigue funcionando el mismo negocio y las ventas son iguales o superan las 3.500 UVT, o
- Se fracciona la facturación entre varias personas que ocupan el mismo local comercial y la sumatoria de las mismas son iguales o superan las 3.500 UVT, o
- Quienes pagan bienes o servicios reportan la existencia de operaciones que son iguales o superan las 3.500 UVT, mediante el sistema de factura electrónica emitida por el contratista cuando realiza operaciones con no responsables.

La decisión anterior será notificada al responsable, detallando las razones que llevan a tomar la decisión (se refiere a la realización y seguimiento del paso a paso por parte del funcionario sin ningún tipo de sesgo, con referencia al contribuyente), a través del seguimiento paso a paso del procedimiento tributario tanto por parte de la administración tributaria como del contribuyente. Contra la misma no procede recurso alguno y a partir del bimestre siguiente ingresará a ser responsable del impuesto sobre las ventas.

2. Impuesto Nacional al Consumo

De acuerdo con la Ley 1607 de 2012 emitida por el Congreso de la República de Colombia el 26 de diciembre en su artículo 71, se creó el Impuesto Nacional al Consumo (INC) como mecanismo sustitutivo o complementario del impuesto sobre las ventas, para algunos bienes y servicios considerados como primordiales u ostentoso, que se encontraban gravados con tarifas diferenciales.

El INC se trata de un impuesto:

- Monofásico, y
- directo, ya que no es impuesto que se aplique a unos derechos recibidos si es por la consecuencia de una acción realizada por una acción voluntaria que es consumir y con ente si no se consume es indirecto.

A. Hecho generador del INC

El hecho generador del impuesto al consumo surge por la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final de los siguientes servicios y bienes:

- La prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos.
- Los vehículos automóviles de tipo familiar y camperos.
- Pick-up.
- Motocicletas con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 200 c.c.
- Yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas (botes) de remo y canoas.

- Globos y dirigibles; planeadores, alas planeadoras y demás aeronaves, no propulsados con motor de uso privado.
- Aeronaves (por ejemplo: helicópteros, aviones); vehículos espaciales (incluidos los satélites) y sus vehículos de lanzamiento y vehículos suborbitales, de uso privado.
- El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.

B. Base Gravable

Es el valor de venta del bien o del servicio, sin incluir el impuesto a las ventas cuando este exista, como es el caso de los servicios de telefonía móvil y datos.

Respecto de los vehículos, se debe observar lo dispuesto en el artículo 512-3 del Estatuto Tributario, el cual afirma que la base gravable del impuesto al consumo será el valor total del bien y se deberá incluir todos los accesorios que vienen de fábrica que hagan parte del valor total pagado por el adquirente, sin incluir el impuesto a las ventas.



C. Tarifa

En el artículo 512 del Estatuto Tributario se evidencia las diferentes tarifas:

Tarifa del 16%	Tarifa del 8%	Tarifa del 4%
<p>Automóvil familiar, camperos y pick-up, con valor FOB o equivalente, sea igual o superior a USD \$30.000, con sus accesorios.</p> <p>Globos y dirigibles; planeadores, alas planeadoras y demás aeronaves, no propulsados con motor de uso privado.</p> <p>Demás aeronaves; vehículos espaciales, de lanzamiento y suborbitales, de uso privado.</p>	<p>Automóviles de tipo familiar, camperos y pick-up cuyo valor FOB o equivalente, sea inferior a USD \$30.000, con sus accesorios.</p> <p>Motocicletas con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 200 c.c.</p> <p>Yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas (botes) de remo y canoas.</p> <p>Servicio de restaurante.</p>	<p>Telefonía.</p> <p>Datos.</p> <p>Internet y navegación móvil</p>



D. Período de presentación de la declaración del INC

El impuesto nacional al consumo es un impuesto de ejecución instantánea. No obstante, la declaración se debe presentar de manera bimestral, de acuerdo con la siguiente periodicidad:

Figura Periodicidad



Ahora bien, tengamos en cuenta, que no son responsables de este impuesto las personas naturales que presten servicios de restaurantes y bares que cumplan con los requisitos evidencias en el artículo 512.13 del Estatuto Tributario.

Lo invitamos a revisar el siguiente link para su complemento:

Trámites y Servicios Responsables Impuesto Nacional al Consumo
(dian.gov.co)

E. Impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas

El impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas es un impuesto diferente al impuesto al consumo antes mencionado, y está regulado por el artículo 512-15 del Estatuto Tributario

A partir del 1 de julio del 2017 este sujeto al INC el consumo de la entrega de cualquier bolsa plástica que tenga finalidad llevar o cargar productos vendidos por los establecimientos de comercio.

F. Impuesto al consumo en el régimen simple de tributación

El impuesto al consumo se encuentra integrado dentro del formulario del régimen simple de tributación, pero en el sentido de que se declara en un solo impuesto, no que la tarifa del impuesto al consumo esté incluida dentro de la tarifa del régimen simple de tributación.

G. No responsables del INC

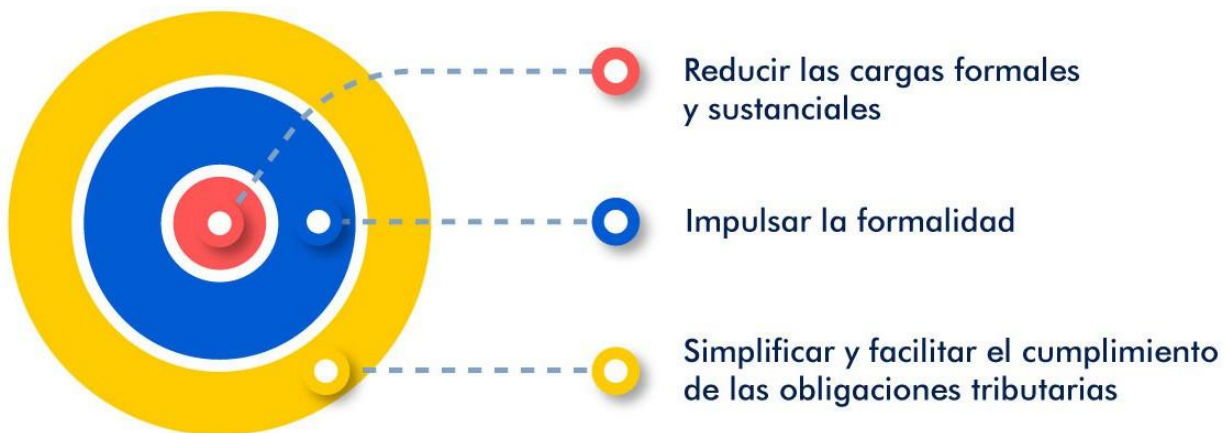
No serán responsables del Impuesto Nacional al Consumo de restaurantes y bares a que hace referencia el numeral 3 del artículo 512-1 de este Estatuto, las personas naturales que cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:



- a. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales, provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT;
- b. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

3. Régimen simple de tributación (RST)

Objetivo del RST



El régimen simple se creó a partir del 1 de enero de 2019, con el fin de disminuir las cargas fiscales y formales, para aumentar o incentivar la formalización, de modo que los contribuyentes puedan acceder de una forma sencilla y cumplir de este modo con sus obligaciones tributarias.

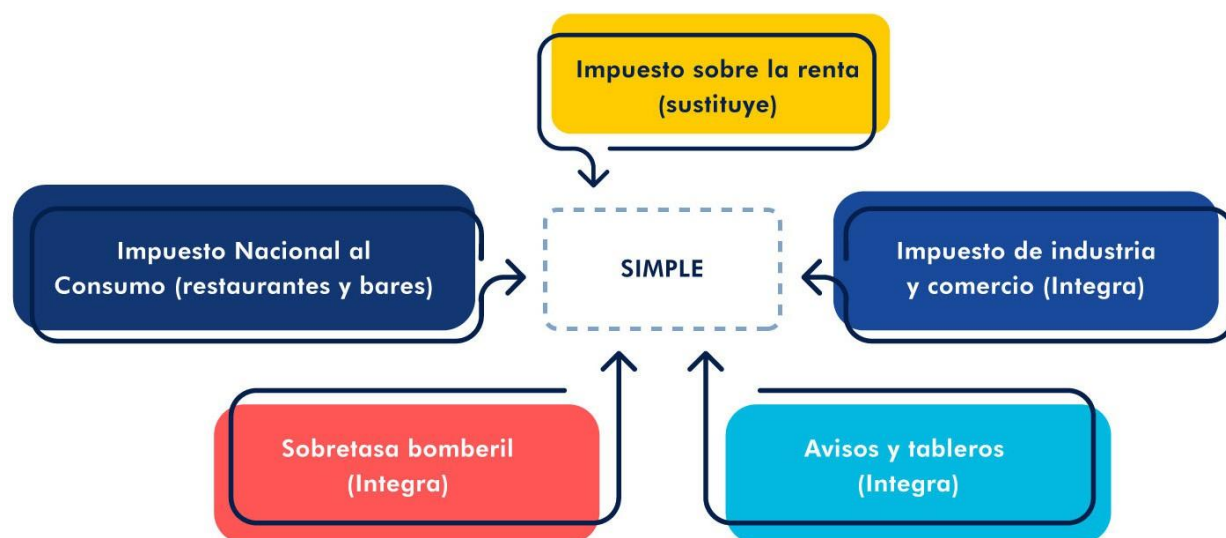
Características



El RST es opcional, es decir si el contribuyente obligado a presentar declaración de renta y complementarios, puede optar por usar el RST (alternativo y voluntario) en vez de realizar la declaración de renta y complementarios (siempre que se cumplan los requisitos para pertenecer al RST)

La DIAN puede registrar en el régimen simple de manera oficiosa a contribuyentes que no hayan declarado cualquiera de los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, al consumo y/o el impuesto de industria y comercio consolidado. La inscripción o registro, podrá hacerse en el Registro Único Tributario (RUT) de manera masiva, a través de un edicto que se publicará en la página web de la DIAN. (DIAN, 2022)

Impuestos y aportes que se integran al Régimen Simple de Tributación



A. Impuesto sobre las ventas – IVA



The image shows two tax forms from DIAN. The left form is a 'Recibo Electrónico SIMPLE' with the number 2593. It includes fields for identification, address, and tax details. The right form is a 'Declaración del Impuesto sobre las Ventas - IVA' with the number 300. It includes fields for identification, address, and tax details. Both forms have a 'POR UNA COLOMBIA MÁS HONESTA' slogan.

Los contribuyentes del SIMPLE que sean responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA), presentarán una declaración anual consolidada, sin perjuicio de la obligación de transferir el IVA mensual cada bimestre mediante el recibo electrónico del SIMPLE.

En este caso el Impuesto sobre las Ventas (IVA) mantiene su naturaleza y sus elementos estructurales de determinación (Artículo 1.5.8.1.2. Impuestos y aportes que se integran al Régimen Simple de Tributación).

B. Impuesto de industria y comercio

El impuesto de industria y comercio consolidado a cargo del contribuyente del SIMPLE que comprende: el impuesto de industria y comercio, el complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil establecidos bajo la autonomía de los distritos y municipios.

Este impuesto mantiene su naturaleza y sus elementos estructurales de determinación, para que se liquide y pague en los recibos electrónicos del SIMPLE y en la declaración del SIMPLE, de conformidad con las normas vigentes. (Artículo 1.5.8.1.2. Impuestos y aportes que se integran al Régimen Simple de Tributación).

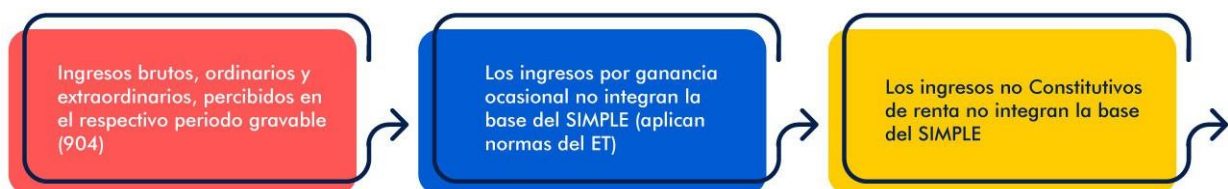
C. Seguridad social



D. Descuento tributario por aporte de pensión por parte del empleador



E. Base gravable RST



Ingresos ordinarios y extraordinarios Menos: Ingresos no constitutivos de renta Menos: Ingresos por ganancia ocasional = <i>Base gravable</i>	Base gravable X tarifa = <i>Impuesto SIMPLE</i> Menos: descuentos tributarios = Valor a pagar
--	--

F. Sujetos pasivos

Todas las personas naturales y jurídicas que cumplan los siguientes requisitos:

- Que desarrollen el concepto de “empresa”. Son elementos indicativos de que el contribuyente desarrolla su actividad económica con criterios empresariales, cuando dispone a cualquier título de personal, bienes inmuebles, muebles, materiales o insumos, de maquinaria o equipo, necesarios para el desarrollo de la actividad generadora de ingresos, siempre y cuando estos bienes no sean puestos a disposición por el contratante del contribuyente.
- Persona jurídica, en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.
- Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 100.000 UVT. Sin tener en cuenta la ganancia ocasional, ni los ingresos no constitutivos de renta.
- Si uno de los socios persona natural tiene una o varias empresas o participa en una o varias sociedades, inscritas en el RST, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas empresas o sociedades.

- Si uno de los socios persona natural tiene una participación superior al 10% en una o varias sociedades no inscritas en el RST, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas sociedades.
- Si uno de los socios persona natural es gerente o administrador de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.
- Debe estar al día con sus obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con sus obligaciones de pago de aportes a la Seguridad Social.

G. No pueden inscribirse en el RST

- Personas jurídicas extranjeras o sus establecimientos permanentes.
- Personas naturales sin residencia en el país o sus establecimientos permanentes.
- Personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes.
- Sociedades cuyos socios o administradores tengan en sustancia una relación laboral con el contratante, por tratarse de servicios personales, prestados con habitualidad y subordinación.
- Entidades que sean filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes.
- Sociedades que sean accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes

o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior.

- Sociedades que sean entidades financieras.
- Personas naturales o jurídicas dedicadas a alguna de las siguientes actividades:
 - Actividades de microcrédito;
 - Actividades de gestión de activos, intermediación en la venta de activos, arrendamiento de activos y/o las actividades que generen ingresos pasivos que representen un 20% o más de los ingresos brutos totales de la persona natural o jurídica.
 - Factoraje o factoring;
 - Servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos;
 - Generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica;
 - Actividad de fabricación, importación o comercialización de automóviles;
 - Actividad de importación de combustibles;
 - Producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivos y detonantes.
- Personas naturales o jurídicas que desarrollen simultáneamente una de las actividades relacionadas en el numeral 8 anterior y otra diferente.
- Sociedades que sean el resultado de la segregación, división o escisión de un negocio, que haya ocurrido en los cinco (5) años anteriores al momento de la solicitud de inscripción.

H. Obligaciones formales

- Declaración anual (Formulario 260)
- Anticipo bimestral (Recibo electrónico SIMPLE formato 2593) obligatorio con o sin valor a pagar.
- Presentación de la declaración por medios electrónicos, y pago en entidades usadas para otros impuestos.
- Opción que, de saldo a favor en la declaración anual, imputable en recibos de anticipos de años siguientes o su declaración anual.
- Facturar electrónicamente
- Contar con firma electrónica

I. Sujetos a retención en la fuente



J. Agentes de retención



1.1. Obligaciones formales como disposiciones para el control

Las obligaciones formales hacen referencia al procedimiento que se debe seguir para cumplir con la obligación sustancial de pagar el tributo.

Las obligaciones tributarias que tiene un contribuyente se clasifican en formales y sustanciales.

La obligación sustancial es el pago efectivo del tributo, y la obligación formal el parte procedimental que permite al contribuyente cumplir con la obligación sustancial.

La obligación sustancial se materializa gracias al cumplimiento de las distintas obligaciones procedimentales que fija la ley y el reglamento.

Entre las obligaciones formales que debe cumplir un contribuyente tenemos:

- Inscribirse en el Rut
- Expedir factura electrónica y demás documentos electrónicos
- Reportar información exógena

- Practicar la retención en la fuente
- Presentar las declaraciones tributarias
- Preparar y presentar la conciliación fiscal
- Presentar la declaración informativa de activos en el exterior
- Obligación de llevar la contabilidad
- Bancarización

A. Inscribirse en el Rut

El registro único tributario, es administrado por DIAN, mediante él se asigna el NIT y es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas por la DIAN, así como aquellos que por disposición legal deban hacerlo o por decisión de la DIAN conforme con las normas legales y reglamentarias vigentes.

Permite contar con información veraz y actualizada por parte del contribuyente, con el se tiene un control efectivo de los terceros con quienes se mantiene relación comercial, reconocer las obligaciones tributarias, e identificar las actividades económicas.

Deben inscribirse en el RUT las siguientes personas naturales y jurídicas

- a. Las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, y demás Impuestos administrados por la U.A.E. DIAN.
- b. Los patrimonios autónomos, en aquellos casos que por disposiciones especiales deban contar con un NIT individual.

- c. Los inversionistas extranjeros obligados a cumplir deberes formales;
- d. Las sucursales en el país de personas jurídicas o entidades extranjeras;
- e. Las personas naturales que actúan en calidad de representantes legales, mandatarios, delegados, apoderados y representantes en general que deban suscribir declaraciones, presentar información y cumplir otros deberes a nombre del contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante, informante o inversionista extranjero, en materia tributaria, aduanera o cambiaria. Así mismo, deben cumplir con esta inscripción los revisores fiscales y contadores, que deban suscribir declaraciones por disposición legal;
- f. Las personas y entidades no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio y las personas naturales y jurídicas del régimen simplificado del impuesto al consumo;
- g. Los responsables del impuesto sobre las ventas;
- h. Las personas o entidades no responsables del impuesto sobre las ventas, que requieran la expedición de NIT cuando por disposiciones especiales estén obligadas a expedir factura, o como consecuencia del desarrollo de una actividad económica no gravada;
- i. Los responsables del impuesto al consumo;
- j. Los responsables del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM;
- k. Los agentes retenedores;
- l. Los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros;
- m. Los profesionales de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajeros;
- n. Los obligados a declarar el ingreso o salida del país de divisas o moneda legal colombiana en efectivo;

- o. La DIAN podrá requerir la inscripción de otros sujetos diferentes de los enunciados en los literales anteriores, para efectos del control de las obligaciones sustanciales y formales que administra.
- p. Los inversionistas no residentes ni domiciliados en Colombia titulares de inversiones de capital del exterior de portafolio, independientemente de la modalidad o vehículo utilizado para efectuar la inversión.

B. Expedir factura electrónica y demás documentos electrónicos

a. Documentos electrónicos

b. Factura electrónica

- Por regla general, se deberá expedir factura electrónica de venta.
- Para su reconocimiento tributario deberá ser validada previo a su expedición por la DIAN. Se eliminó la validación por el proveedor autorizado.
- Se entenderá expedida cuando sea validada y entregada al adquirente y si cumple con las condiciones establecidas por la DIAN.
- Se puede entregar factura electrónica de venta sin validación previa por razones tecnológicas atribuibles a la DIAN, siempre y cuando sea transmitida a la DIAN dentro de las 48 horas siguientes al momento que se solucione el inconveniente tecnológico.
- Por excepción: se podrá expedir factura de venta de talonario o de papel, cuando el sujeto obligado a facturar presente inconvenientes tecnológicos que le imposibiliten facturar electrónicamente.

Como lo explico el concepto No. 901634 de 2020, que: “(...) los sistemas de facturación vigentes son: i) factura de venta y ii) documentos equivalentes, (...) Se tiene entonces, que la factura electrónica de venta es el medio preferente de expedición de la factura de venta y todos los sujetos obligados a facturar que no tengan dentro de la legislación vigente un documento equivalente, deberán implementarla.

C. Reportar información exógena tributaria

¿Qué es Información Exógena?

Conjunto de datos que las personas Naturales y Jurídicas deben presentar periódicamente a la DIAN según resolución expedida por el Director General, sobre las operaciones con sus clientes, proveedores, cuentas por cobrar, por pagar, entre otras.

Obligados a presentar

- Personas naturales y asimiladas que cumplan ciertos topes de ingresos;
- Las personas jurídicas y sus asimiladas y demás entidades públicas y privadas que cumplan ciertos topes de ingresos;
- Las personas naturales y sus asimiladas, las personas jurídicas y sus asimiladas, las personas jurídicas y sus asimiladas, entidades públicas y privadas, y demás obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas (IVA) y Timbre;
- Las personas o entidades que celebren contratos de colaboración tales como consorcios, uniones temporales, contratos de mandato, administración delegada, contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales, joint venture, cuentas en participación y convenios de cooperación con entidades públicas;

- Las entidades públicas o privadas que celebren convenios de cooperación y asistencia técnica para el apoyo y ejecución de sus programas o proyectos, con organismos internacionales;

Formatos que se reportan: Relación anual de contratos vigentes (1159), pagos o abonos en cuenta y retenciones (1001), rentas de trabajo (2276)

- Las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales y los fondos de empleados que realicen actividades financieras;

Formatos que se reportan: Información de cuentas corrientes y/o ahorros (mensual- saldos, movimientos, promedio)- 1019; Información de CDT y otros títulos (mensual)- 1020; Consumos TC (anual)- 1023, Ventas a través de TC (anual)- 1024, Préstamos otorgados (anual)- 1026.

- Bolsas de valores y comisionistas de bolsa;

Formatos que se reportan: Formato 1041 Adquisiciones, enajenaciones y comisiones de cada comisionista de bolsa.

Formato 1042 Tercero que efectuó operaciones a través de comisionistas

- Entes públicos del Nivel Nacional y Territorial del orden central y descentralizado contemplados en el artículo 22 del Estatuto Tributario, no obligados a presentar declaración de ingresos y patrimonio;

Formatos que se reportan: 1001 Pagos. 1009 Pasivos. 1011 y 1012. 2279 CUIN.

- Establecimientos permanentes de personas naturales no residentes y de personas jurídicas y entidades extranjeras;

Formatos que se reportan: 1001 Pagos. 1003 Retenciones que les practicaron. 1007 ingresos. 1005 y 1006 IVA. 1008 CXC. 1009 Pasivos. 1647 ingresos para terceros. 1011 y 1012. 1004 DT. 2275 INCR. 2276.

- Obligados a presentar estados financieros consolidados;

Formatos que se reportan:

1034 Información de los estados financieros consolidados (cifras)

1035 Información de las entidades subordinadas o controladas nacionales

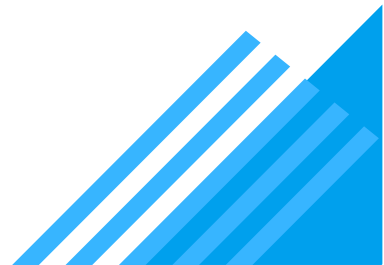
1036 Información de las entidades subordinadas o vinculadas del exterior

- Las Cámaras de Comercio – 1038 sociedades creadas; 1039 sociedades liquidadas
- Registraduría Nacional del Estado Civil – 1028 personas fallecidas
- Notarios–operaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones – 1032 enajenación de bienes o derechos
- Entidades que otorguen, cancelen o suspendan personerías jurídicas;
- Personas o entidades que elaboren facturas de venta o documentos equivalente – 1032 enajenación de bienes o derechos
- Alcaldías, Distritos y Gobernaciones;

Formatos que se reportan:

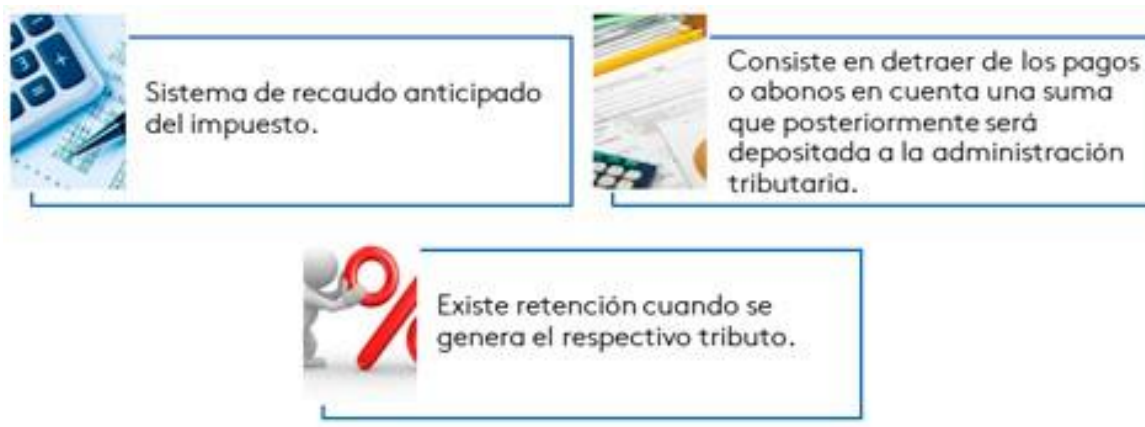
1480 información impuesto vehículos

1481 información sobre ICA

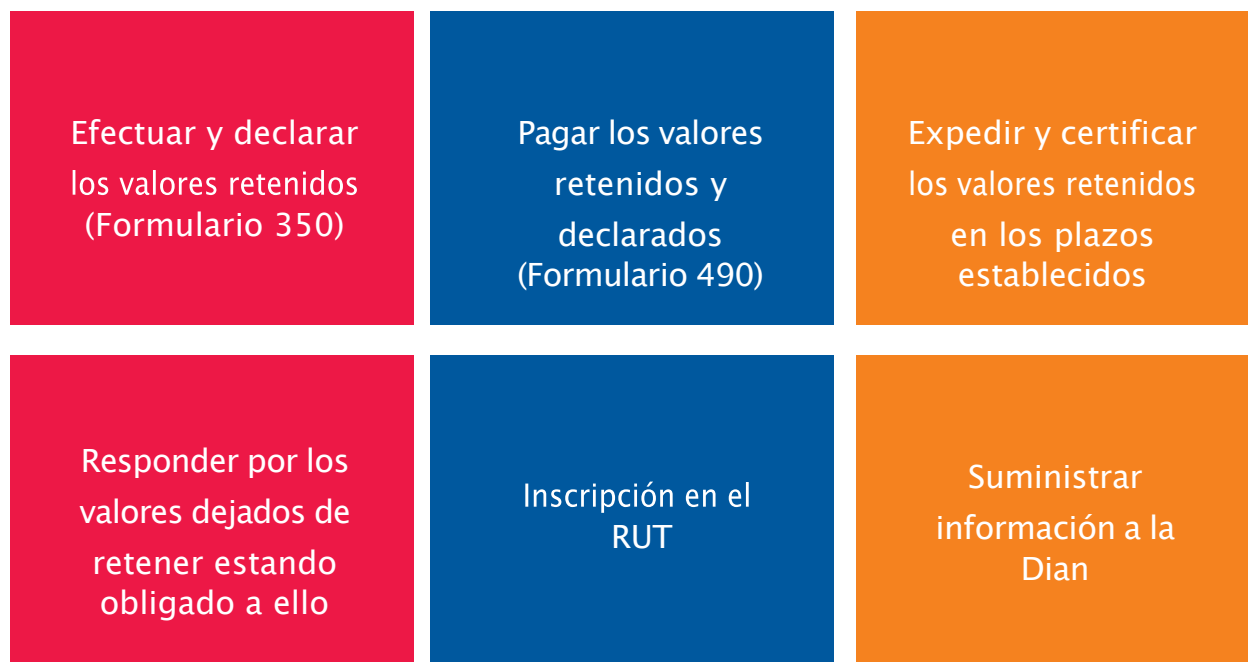


- Autoridades catastrales – 1032 enajenación de bienes o derechos
- Responsables del Impuesto Nacional al Carbono – 1032 enajenación de bienes o derechos.

D. Practicar la retención en la fuente



El agente retenedor es responsable de:



Agentes de retención IVA

La Nación, Departamentos, D.C., D.E., áreas metropolitanas, asociaciones de municipios y municipios	Establecimientos públicos, EICE, Sociedades de Economía Mixta (+50%), entidades descentralizadas (no	Todos los organismos o dependencias del Estado (no se retiene a GC)
Grandes contribuyentes, responsables o no del IVA (no se retiene a GC)	Responsables del IVA (en contratos con no residentes o no domiciliados en el país, por servicios gravados en el	UAE Aeronáutica Civil (100% en venta de aerodinós).
Agentes de retención del IVA designado por la DIAN.	Entidades emisoras de tarjetas débito o crédito y sus asociaciones.	Cámaras de Riesgo Central de Contraparte.
Banco de la República (Compras de oro).	Proveedores de Sociedades de Comercialización Internacional.	Responsables del IVA cuando adquieran bienes o servicios gravados a responsables del

E. Presentar las declaraciones tributarias

Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

- Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar, o declaración consolidada del régimen SIMPLE de tributación;

- Declaración bimestral (cuatrimestral o anual) del impuesto sobre las ventas, para los responsables de este impuesto
- Declaración mensual de retenciones en la fuente, para los agentes retenedores del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, y del impuesto de timbre nacional
- Declaración anual de activos en el exterior
- Las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, deberán presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, salvo que hayan sido expresamente exceptuadas
- Renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera
- Declaración informativa de precios de transferencia;
- Declaración bimestral del impuesto nacional al consumo;
- Declaración del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM;
- Declaración del impuesto nacional al carbono; la de GMF;

La presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. Así mismo el gobierno podrá efectuar la recepción de las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades financieras

F. Preparar y presentar la conciliación fiscal

La conciliación fiscal constituye una obligación de carácter formal, que se define como el sistema de control o conciliación mediante el cual los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad deben registrar las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

La conciliación fiscal contiene las bases contables y fiscales de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos (deducciones) y demás partidas y conceptos que deban ser declarados, así como las diferencias que surjan entre ellas.

La conciliación fiscal está compuesta por los siguientes elementos:

- a. El control de detalle. Corresponde a una herramienta de control implementada de manera autónoma por el contribuyente, la cual contiene las diferencias que surgen entre los sistemas de reconocimiento y medición de la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario y detalla las partidas conciliadas a que se refiere el numeral 2 de este artículo.
- b. Reporte de conciliación fiscal. Corresponde al informe consolidado de los saldos contables y fiscales, en donde se consolidan y explican las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Este reporte constituye un anexo de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario y hará parte integral de la misma, debiendo ser presentado a través del servicio informático electrónico, que para tal efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Se encuentran obligados a presentar el reporte de la conciliación fiscal, los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad o aquellos que de manera voluntaria decidan llevarla.

No están obligados a presentar a través de los servicios informáticos electrónicos el reporte de conciliación fiscal, los contribuyentes que en el año gravable objeto de conciliación, hayan obtenido ingresos brutos fiscales inferiores a 45.000 Unidades de Valor Tributario (UVT).

El incumplimiento de la obligación formal de la conciliación fiscal, se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad, sancionable de acuerdo con el artículo 655 del Estatuto Tributario.

G. Presentar la declaración informativa de activos en el exterior

El artículo 607 del Estatuto Tributario establece el contenido de la Declaración Anual de Activos en el Exterior, se encuentran obligados a su presentación los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que sean residentes para efectos fiscales en Colombia y posean activos en el exterior de cualquier naturaleza al primero de enero de cada año, superior a dos mil (2.000) UVT. Artículo 607 del E.T.

El contenido de la declaración anual de activos en el exterior será el siguiente:

1. El formulario designado por la DIAN corresponde con el número 160.
2. La información del RUT.
3. La discriminación, el valor patrimonial, la jurisdicción donde estén localizados, la naturaleza y el tipo de todos los activos poseídos a 1 de enero de cada año cuyo valor patrimonial sea superior a 3.580 UVT (\$ 136.054.000 en 2022).

Si es una corrección indique: 25 Cor.		26. No. Formulario anterior	27. Valor patrimonial superior a 3.580 UVT?	SI <input type="checkbox"/>	NO <input type="checkbox"/>
Activos poseídos en el exterior con valor patrimonial superior a 3.580 UVT					
Naturaleza del activo			Valor patrimonial \$		
Activos fijos			28		
Activos movibles			29		
Total activos con valores > 3.580 UVT			30		
Activos poseídos en el exterior con valor patrimonial igual o menor a 3.580 UVT					
Naturaleza del activo					
Activos fijos			31		
Activos movibles			32		
Total activos con valores ≤ 3.580 UVT			33		
Liquidación sanción de extemporaneidad en la presentación de la declaración					
Sanción por extemporaneidad (Parágrafo 1 del Artículo 641 del E.T.)			34		

4. Los activos poseídos a 1 de enero de cada año que no cumplan con el límite señalado en el numeral anterior, deberán declararse de manera agregada de acuerdo con la jurisdicción donde estén localizados, por su valor patrimonial.
5. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

H. Obligación de llevar la contabilidad

El artículo 19 del Código de Comercio establece dentro de las obligaciones de los comerciantes, la de llevar contabilidad:

“Artículo 19. Obligaciones de los comerciantes. Es obligación de todo comerciante: (...)

3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales (...)”

El artículo 45 de la Ley 190 de 1995 menciona la obligatoriedad de llevar contabilidad para algunas personas naturales y para las personas jurídicas:

“De conformidad con la reglamentación que al efecto expide el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control. Cuando

se cumplan los requisitos, los estados básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a una auditoría financiera. El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere la presente Ley”.

I. Obligación de presentar estados financieros

El artículo 34 de la Ley 222 de 1995 establece la obligación de preparar y difundir estados financieros:

“Obligación de preparar y difundir estados financieros. A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados.

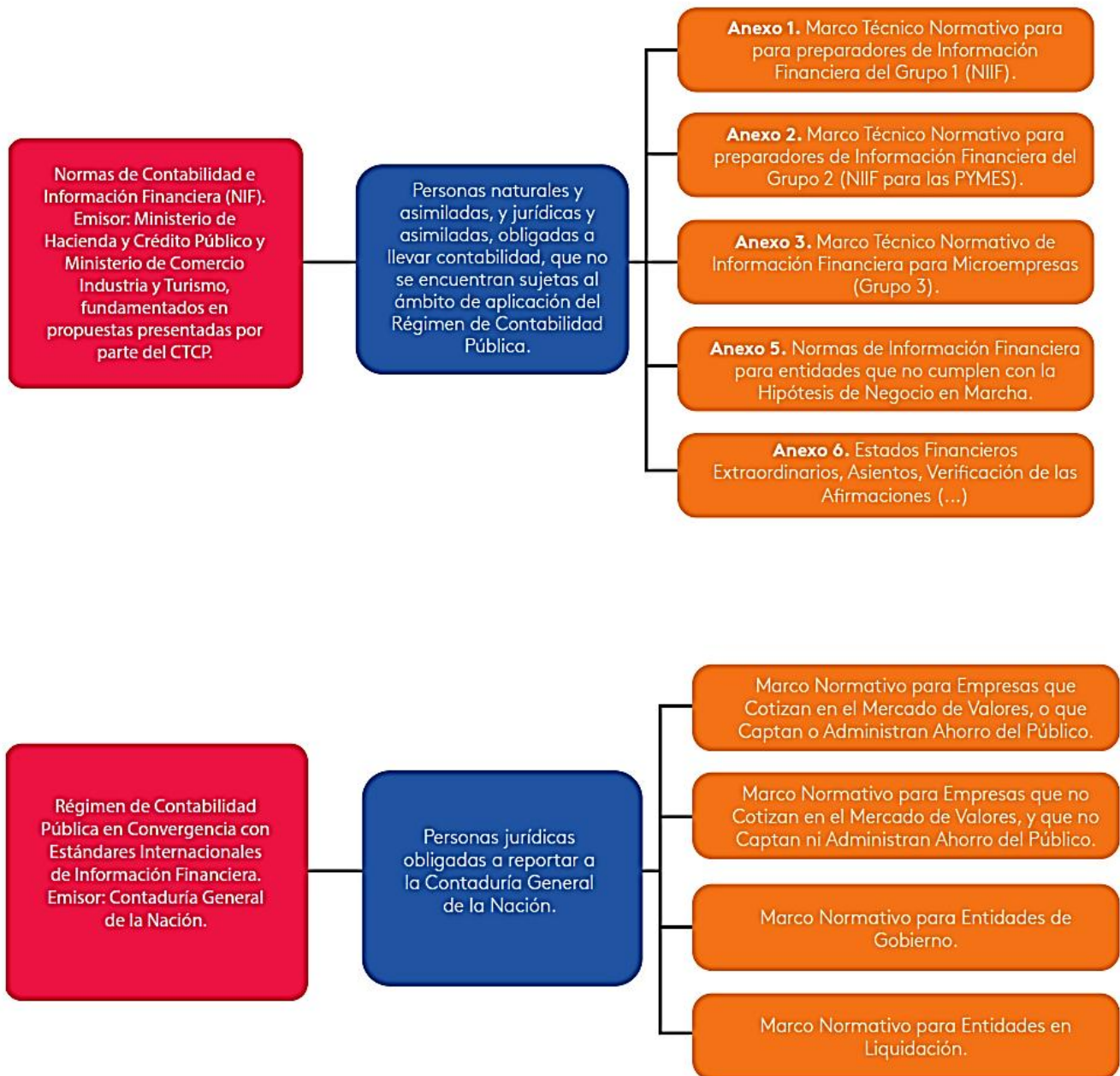
Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera. El Gobierno Nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados. (...).”.

Contabilidad como medio de prueba

- Los libros de contabilidad deben estar llevados en debida forma (art. 772 del E.T.), es decir que cumple las especificaciones legales (sentencia C-062 de 2008);
- Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras (art. 773 del E.T.);
- Debe reflejar la situación económica y financiera de la empresa (art. 773 del E.T.);

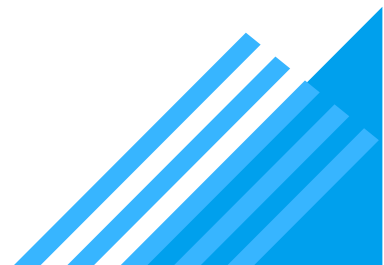
- Debe encontrarse respaldada por comprobantes internos y externos, que sirven de respaldo a los registros contables (art. 774 del E.T. y 51 del Co Co);
- Debe llevarse en idioma castellano, por partida doble, de manera que suministre una historia clara, completa, y fidedigna de los negocios del comerciante (art 50 del Co Co);
- Los registros contables se hacen de manera cronológica, referenciando los comprobantes de contabilidad que las respalden (art 53 del Co Co);

Normas de contabilidad aplicables en Colombia



Aplicación de las normas contables de acuerdo a al entidad o persona natural

Condición	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Normatividad aplicable
Entidad que tenga valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores.	X			NIIF
Entidades y negocios de interés público.	X			NIIF
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que sea subordinada o matriz de una entidad nacional que deba aplicar NIIF o de una entidad extranjera que aplique NIIF.	X			NIIF
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o ventas respectivamente.	X			NIIF
A partir del 1 de enero de 2023, entidades con ingresos inferiores a 23.563 UVT (sector manufacturero), 32.988 UVT (sector servicios) o 44.769 UVT (sector comercio), y que no mantengan inversiones en subsidiarias, negocio conjuntos, o sociedades; que no presenten estados financieros combinados, consolidados o separados; que no tengan pagos basados en acciones; que no tengan planes de beneficios posempleo por beneficios definidos; que no sean cooperativas de ahorro y crédito			X	NIF microempresas
Entidades que no se clasifiquen en las condiciones anteriores.		X		NIIF PYMES



J. Bancarización

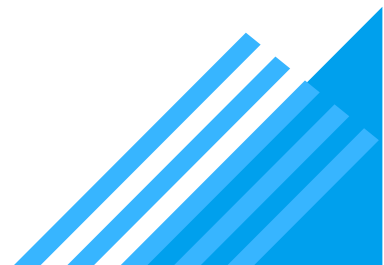
La restricción de pagos en efectivo llamada comúnmente bancarización, fue introducida en la Ley 1430 de 2010, la cual indicó que la restricción empezaría a partir del año 2014; luego fue postergada por la Ley 1739 de 2014 para el año 2019, y la Ley 1819 de 2016 la anticipó para el año 2018.

El parágrafo 2 del artículo 771-5 del ET., indica que:

“los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales” (parágrafo 2).

“Los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional” (inciso 1).

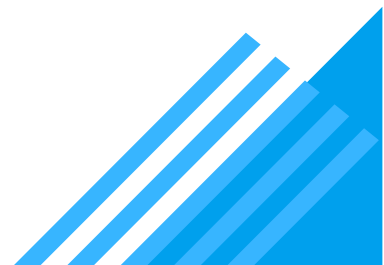
Respecto de lo que la administración tributaria considera como pagos individuales que no pueden superar los 100 UVT, lo siguiente:



Concepto DIAN	Descripción
<p>Oficio 21 36 (902712) di- ciembre 6 de 2018</p>	<p>Para dar respuesta a sus cuestionamientos es necesario transcribir lo expuesto en el Oficio No. 019439 de julio 27 de 2018 expedido por la Dirección de Gestión Jurídica (DGJ) el cual reconsideró el Oficio 005713 de marzo 7 de 2018, las preguntas 1 y 3 del Oficio 000203 de marzo 6 de 2018, el Oficio 0073308 de marzo 23 de 2018 y el Oficio 000724 de mayo 10 de 2018, determinando que:</p> <p>“(…) la hipótesis a la cual se refiere el párrafo segundo del artículo 771-5 del estatuto tributario, corresponde a que el límite en efectivo de las 100 UVT, es por el sujeto que las recibe dentro de un año gravable, independientemente de que los pagos se hagan en una o más transacciones. Esto, sin perjuicio del cumplimiento de lo establecido en el párrafo 1 de este artículo. El incumplimiento de la norma conlleva a que el monto que exceda el límite sea desconocido fiscalmente como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable (...)”.</p>
<p>Concepto 19439 de julio 27 de 2018 y 0935 de julio 25 de 2018.</p>	<p>Por lo tanto, este Despacho concluye que la hipótesis a la cual se refiere el párrafo segundo del artículo 771-5 del estatuto tributario, corresponde a que el límite del pago en efectivo de las 100 UVT, es por el sujeto que las recibe dentro de un año gravable, independientemente de que los pagos se hagan en una o más transacciones.</p> <p>Esto, sin perjuicio del cumplimiento de lo establecido en el párrafo 1 de este artículo. El incumplimiento de la norma conlleva a que el monto que exceda el límite sea desconocido fiscalmente como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable.</p>

<p>Concepto 203 de marzo 6 de 2018 (concepto reconsiderado por parte de la DIAN)</p>	<p><i>“Pago individual es aquel que puede individualizarse o considerarse como una unidad particular o independiente respecto de un conjunto. No se asimila a los pagos acumulados en un año, ni a los pagos diarios, o a los pagos por transacción, pues en los dos primeros casos consultados pagos en el año o en el día, el factor o criterio para la denominación es un lapso de tiempo; mientras que, en el último caso, que es el pago por transacción, se involucra la satisfacción de una obligación en la que puede presentarse más de una operación de pago o desembolso.</i></p> <p><i>En este contexto, la individualización está relacionada con la unidad de la operación de desembolso de recursos para satisfacer una obligación en un determinado momento respecto de una persona natural o jurídica. Así las cosas, el límite para pagos en efectivo individuales realizados por personas jurídicas y los pagos en efectivo percibidos por personas naturales que perciban rentas no laborales es de cien (100) UVT entendido el límite respecto del pago particular realizado como unidad u operación independiente en relación con otros desembolsos de efectivo”.</i></p>
--	---

La postura de la administración tributaria es que los pagos son individuales, y considerando lo que el sujeto recibe durante todo el año en efectivo y no transacción por transacción.



PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

1. Concepto

Los procedimientos administrativos buscan garantizar el respeto por el derecho fundamental al debido proceso, pues suponen el camino que deben seguir las autoridades y los interesados o afectados ya sea para perseguir los fines del Estado, los primeros, o para hacer valer sus derechos, los segundos.

En ese sentido, el procedimiento tributario supone una serie de reglas que deben observarse para la determinación de los tributos en Colombia, así como para imponer sanciones y realizar otras actuaciones relacionadas con los impuestos tasas y contribuciones.

Dada la importancia de estas reglas, tanto para la Administración Tributaria como para los administrados, con este Módulo se pretende abordar el procedimiento tributario aplicable a los tributos administrados por la DIAN, explicando sus principales aspectos.

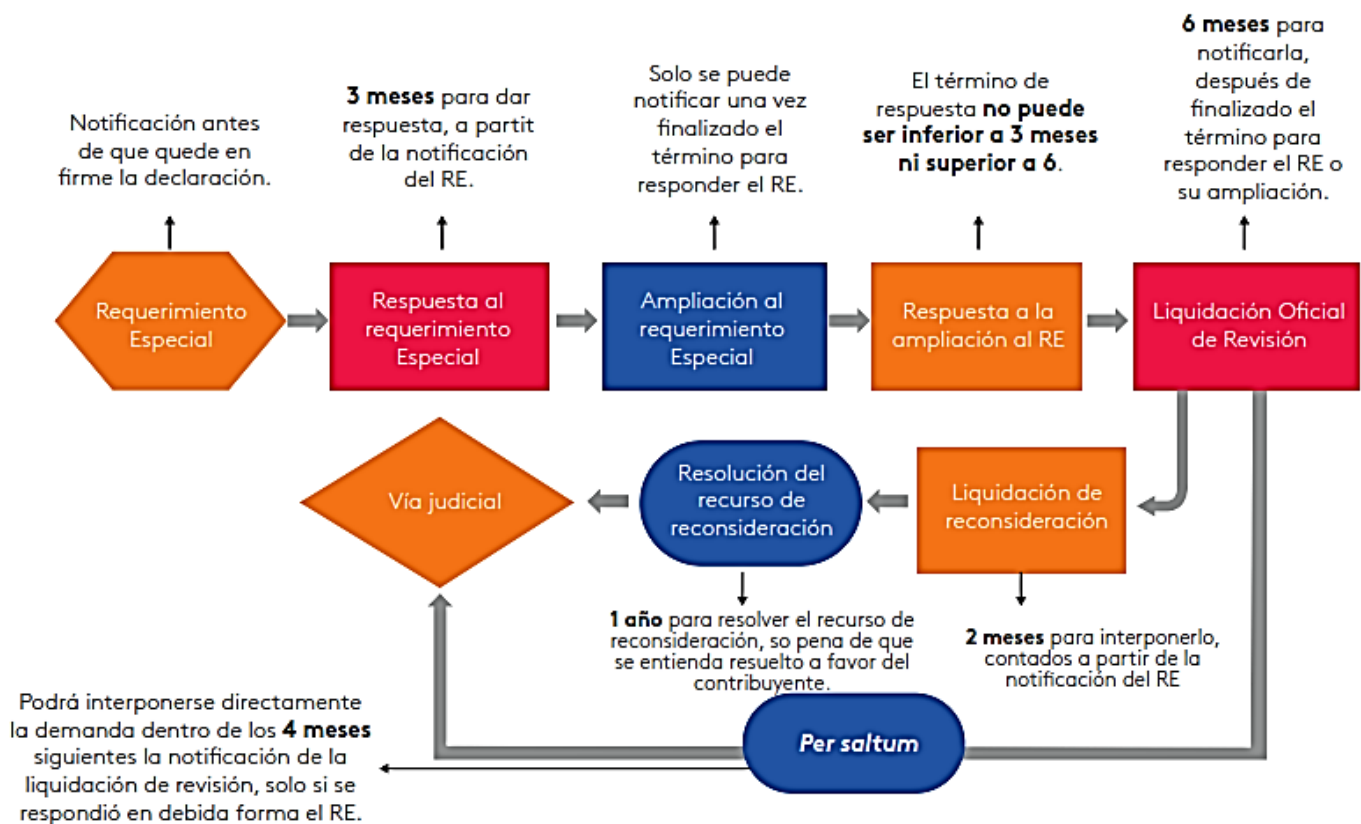
Por lo cual, debe aclararse que este Módulo se referirá únicamente a la actuación ante la Administración Tributaria, es decir, la actuación administrativa – antes llamada vía gubernativa.

2. Procedimientos de fiscalización para la determinación de los tributos

Procedimiento de Revisión

En ejercicio de las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la Administración Tributaria, esta puede modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes, por una sola vez, mediante liquidación de revisión. Este procedimiento supone entonces que necesariamente debe haber una declaración válida para que se pueda iniciar este procedimiento y que, además, esa liquidación privada no haya quedado en firme, según lo señalado en el capítulo de firmeza de las declaraciones.

Esquema general del Procedimiento de Revisión:



Requerimiento especial

Mediante la notificación del requerimiento especial se inicia el procedimiento de revisión, siendo obligatorio para la Administración Tributaria preferirlo de manera previa a la expedición de la liquidación oficial.

Estatuto Tributario, artículo 702. Omitir la expedición del requerimiento especial de manera previa a la liquidación oficial de revisión es una causal de nulidad de este acto y de los de la resolución de recursos, según el numeral segundo del artículo 730 ET.

A través del requerimiento especial se propondrá la modificación de la liquidación privada, debiendo indicarse todos los puntos que se pretende modificar, explicando las razones en que se fundamenta, así como la

cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretenden adicionar a la declaración.

Una vez notificado el requerimiento, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante podrá dar respuesta dentro de los tres (3) meses siguientes, debiendo formular por escrito sus objeciones, solicitar las pruebas que considere pertinentes, así como solicitar la práctica de inspecciones tributarias, subsanar las omisiones permitidas por la ley.

Con la respuesta al requerimiento especial se pueden aceptar total o parcialmente las modificaciones propuestas por la Administración y, en el evento en que esto ocurra,

–que se corrija la declaración con ocasión del requerimiento especial– se podrá acceder a la reducción de la sanción de inexactitud,³¹ así como será posible liquidar y pagar los intereses por cada día de retardo, no a la tasa de interés moratorio señalada en el artículo 63532 ET, sino con la fórmula de interés simple, a la tasa de interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales.

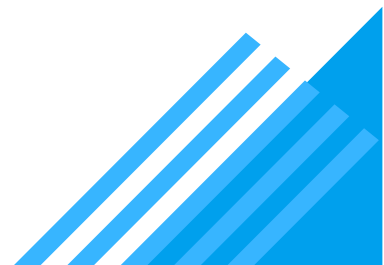
Además, es posible también aceptar total o parcialmente lo propuesto por la DIAN y continuar la discusión de fondo, para lo cual debe tenerse en cuenta que si se acepta liquidando y pagando los intereses a la tasa señalada en el artículo 590 ET, y el contribuyente pierde, eventualmente, los intereses serán liquidados a la tasa de interés moratorio de los artículos 634 y 635 ET, sin reimputar los pagos realizados con anterioridad.

Término para notificar el requerimiento especial

Dado que la firmeza de las declaraciones implica que, una vez esta se configure, la liquidación privada no pueda ser modificada ni por la Administración ni por el contribuyente, por lo que, de manera expresa las normas tributarias establecen un límite temporal para expedir el requerimiento especial que, como se ha indicado, corresponde a la primera etapa –obligatoria– dentro del procedimiento de revisión.

Así, si la Administración pretende modificar una liquidación privada, deberá notificar el requerimiento especial, a más tardar:

- Dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar. Esto quiere decir que si se presenta la declaración con anterioridad a la fecha de vencimiento, en todo caso, el término para notificar el requerimiento especial contará no desde la presentación, sino desde la fecha de vencimiento la fecha máxima para presentar la declaración, según el calendario tributario.
- Si la declaración se presentó extemporáneamente, los tres (3) años se cuentan desde la presentación de la declaración.
- Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor, el requerimiento deberá notificarse dentro de los tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva. Es importante tener en cuenta que los tres años se cuentan desde la solicitud de devolución y no desde que esta es aceptada.
- En el caso de las declaraciones de retención en la fuente y del impuesto sobre las ventas-IVA, el término para notificar el requerimiento especial será el mismo que corresponda a la declaración del impuesto sobre la renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable de la renta. En el Capítulo de Firmeza de las declaraciones, de este módulo, se desarrolla con mayor detalle este asunto, pues la firmeza de las declaraciones y el término para notificar el requerimiento especial se encuentran atados.
- El término para notificar el requerimiento especial en los casos de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia será el mismo término de firmeza. Así estableció el Consejo de Estado fijando la siguiente regla de unificación:



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.

La anterior regla jurisprudencial rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos decididos con antelación.

Si bien la regla de unificación señala que el término para notificar el requerimiento especial en estos casos es de seis (6) años, consideramos que, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley 2010 de 2019, debe entenderse que no son seis (6) años sino cinco (5) años para notificar el requerimiento especial, siguiendo la lógica expuesta por el Consejo de Estado en la sentencia de unificación.

Estatuto Tributario, artículo 705-1. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-001 del 05 de agosto del 2021, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, exp. 24226.

Suspensión del término para notificar el requerimiento especial

- **Emplazamiento para corregir.** La Administración Tributaria, previo a la notificación del requerimiento especial, puede notificar el emplazamiento para corregir, con el fin de invitar al contribuyente o declarante a que corrija su liquidación privada, previo a iniciar un procedimiento de revisión. Este acto no es de obligatoria expedición para la DIAN, sin embargo, tiene un efecto importante y es que con su notificación se suspende por un (1) mes el término para notificar el requerimiento especial.
- **Inspección tributaria.** En los casos en que se decrete la inspección tributaria, el término para responder el requerimiento especial se suspenderá, así:

- Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de 3 meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
- Cuando se practica la inspección tributaria por solicitud del administrado, caso en el cual la suspensión dura por el término de la inspección.

Es importante tener en cuenta que la suspensión operará únicamente si el auto que decreta la inspección se notifica debidamente y la inspección tributaria se practica de manera efectiva, lo que implica que, para que se entienda suspendido el término por los tres (3) meses, la Administración Tributaria deberá realizar las actuaciones pertinentes dentro de ese término. Así lo ha señalado el Consejo de Estado:

Lo anterior, con especial énfasis en que es el propio texto del artículo 706 del Estatuto Tributario el que establece que la suspensión inicia desde la notificación del auto que decreta la inspección, por eso, no puede asumirse que la suspensión se da cuando la autoridad tributaria realiza cualquier actividad probatoria con motivo de la inspección.

Sobre este medio probatorio, señala el artículo 779 del Estatuto Tributario que se entiende por inspección tributaria, la diligencia en virtud de la cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la autoridad tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias. Asimismo, prevé que se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente en el que se deben indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. (...)

Así las cosas, para que se suspenda el término de notificación del requerimiento especial por virtud de la inspección oficiosa, la Administración debe adelantar por lo menos una actuación encaminada a la constatación directa de los hechos que interesan al proceso de fiscalización, dentro de los tres meses siguientes a haber decretado y notificado la diligencia de inspección tributaria. (...)

El recuento de pruebas precedente lleva a la Sala concluir que la entidad demandada no realizó diligencia alguna dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto de inspección tributaria, surtida el 10 de noviembre de 2011. Igualmente, que en sus propios informes y en la misma acta de inspección tributaria la Administración dejó constancia que la actuación inmediata al decreto y notificación de la citada inspección fue un requerimiento ordinario de información al contribuyente del 2 de abril de 2012, esto es, transcurridos más de cuatro meses desde que se comunicó al contribuyente que se le había decretado la inspección. (...)

Siguiendo los precedentes de la sección que fueron citados, para que se suspenda el término de firmeza de la declaración en razón de la inspección oficiosa, la Administración debió adelantar por lo menos una actuación encaminada a la constatación directa de los hechos relevantes en la correspondiente fiscalización, dentro de los tres meses siguientes a haber decretado y notificado la diligencia de inspección tributaria, lo cual no ocurrió, de manera que el plazo para notificar el requerimiento especial no se suspendió, (...).

Liquidación oficial de revisión

La liquidación oficial de revisión es el acto mediante el cual la Administración Tributaria decide modificar la liquidación privada del contribuyente, luego de haberse notificado debidamente el requerimiento especial.

Este acto administrativo deberá estar motivado y debe contener:

- a. La fecha y, en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.*
- b. El período gravable a que corresponda.*
- c. El Nombre o razón social del contribuyente.*
- d. El número de identificación tributaria.*
- e. Las bases de cuantificación del tributo.*

- f. El monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.*
- g. La explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.*
- h. La firma o sello del control manual o automatizado.*

Además, debe tenerse en cuenta que la liquidación oficial de revisión debe guardar correspondencia con los hechos contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, y solo puede contraerse a la declaración del contribuyente.

Dentro del término para interponer el recurso de reconsideración se puede aceptar total o parcialmente lo decidido por la Administración⁴¹ en la liquidación oficial de revisión y, en el evento en que esto ocurra, –que se corrija la declaración en esta etapa– se podrá acceder a la reducción de la sanción de inexactitud,⁴² así como será posible liquidar y pagar los intereses por cada día de retardo, no a la tasa de interés moratorio señalada en el artículo 635 ET, sino con la fórmula de interés simple, a la tasa de interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales.

Término para notificar la liquidación oficial de revisión

Como se mencionó en el capítulo de firmeza de las declaraciones, debe notificar liquidación oficial de revisión dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, pues si no lo hace dentro de este término, la declaración que sobre la cual recae el proceso de revisión, quedará en firme.

Procedimiento de Aforo

El procedimiento de aforo se adelanta para determinar oficialmente el impuesto de quienes, teniendo el deber de declarar no lo cumplen o que, habiéndolo cumplido, sus declaraciones se tienen por no presentadas o se consideran ineficaces.

En ese sentido, el presupuesto del procedimiento de aforo es que

- (i) se tenga el deber de declarar; y,
- (ii) que se no se haya cumplido con el deber de declarar; o
- (iii) que, habiéndose cumplido con el deber de declarar, la declaración se haya tomado por no presentada o quede ineficaz.

Esquema general del procedimiento de aforo:



Emplazamiento previo por no declarar o emplazamiento previo para declarar

Este acto debe notificarse con anterioridad a la expedición de la liquidación oficial de aforo, previa comprobación de la obligación de declarar por parte de la Administración, y con él se emplaza al contribuyente omiso para que cumpla con la obligación de declarar dentro del término de un (1) mes, debiéndose advertir allí las consecuencias legales en caso persistir el incumplimiento. Estatuto Tributario, artículo 715.

Frente a este acto, podrá el supuesto omiso pronunciarse en su defensa, aceptar su omisión y presentar la declaración, pagando el impuesto, sanción e intereses correspondientes, o simplemente guardar silencio.

Imposición de la sanción por no declarar

Si bien, como se verá en el capítulo siguiente, la imposición de las sanciones debe estar, generalmente, precedida de la notificación del pliego de cargos, el Consejo de Estado ha señalado que esto no aplica para el procedimiento de aforo, donde este requisito se suple con el emplazamiento previo por no declarar.

Ahora bien, tal como lo señala el artículo 716 ET, previo a la liquidación oficial, procede la imposición de la sanción por no declarar la cual puede imponerse en un acto independiente –resolución sanción– o en la liquidación oficial de aforo, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado:

En esta providencia se señaló que “el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la Administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo, impuso la sanción por no declarar y la sanción por responder en forma extemporánea, cada una de las cuales, además de ser independientes, cuenta con el recurso de reconsideración, por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 717

del Estatuto Tributario”.

Posteriormente, se cambió la postura frente a esta temática, en el entendido que formular la liquidación de aforo en el mismo acto que impone la sanción por no declarar no constituye irregularidad sancionable con la nulidad del acto, en la medida en que nada se opone a que las dos actuaciones administrativas se adelanten de manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola, pues, esto consulta los principios de eficiencia, celeridad, eficacia y economía, y así lo permite hacer el artículo 637 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta la disparidad de criterios, la Sala consideró necesario tomar una posición, por lo que, en lo sucesivo, se entenderá que la liquidación oficial de aforo y la sanción por no declarar pueden expedirse de forma independiente o en un mismo acto administrativo, sin embargo, cuando la Administración impida al contribuyente tener acceso a la sanción reducida prevista en el parágrafo 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario, procede el reconocimiento de la sanción reducida por violación al debido proceso. (Énfasis añadido)

Por lo tanto, en el procedimiento de aforo, normalmente deberán agotarse las etapas del emplazamiento previo por no declarar, la imposición de la sanción y la liquidación de aforo, sin embargo, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado, es válido que la imposición de la sanción y la liquidación oficial de aforo se concentren en un mismo acto.⁴⁷

Liquidación oficial de aforo

Una vez cumplido el procedimiento establecido en los artículos 715, 716 y 643 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta la salvedad señalada en el punto anterior, la Administración puede determinar oficialmente el impuesto al contribuyente que, teniendo el deber, no haya declarado.

Para esto, la autoridad cuenta con cinco (5) años a partir del día siguiente al vencimiento del término para declarar, para notificar la liquidación de aforo y realizar las demás actuaciones propias de este procedimiento.

Esta liquidación oficial de revisión deberá tener el mismo contenido de la liquidación de revisión.

Procedimiento Sancionatorio

De acuerdo con el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones de naturaleza tributaria pueden imponerse en las liquidaciones oficiales en las cuales se modifique o determine un impuesto a cargo (liquidación de revisión o de aforo), o mediante resolución independiente.

Además, tanto para imponer una sanción, como para liquidarla de manera voluntaria, el régimen sancionatorio tributario establece una serie de principios que la Administración debe observar tales como el de lesividad, favorabilidad y proporcionalidad, conforme a los cuales:

1. Las sanciones pueden reducirse, según lo dispuesto en el artículo 640 ET.
2. El principio de favorabilidad debe aplicarse al régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

Caducidad de la potestad sancionatoria

Cuando las sanciones se impongan en las liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial, tal como la sanción por no declarar – que caduca en el término de cinco (5) años–.

En los casos en que se impongan las sanciones en resolución independiente, debe formularse el pliego de cargos dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

Pliego de cargos

En los casos en que la autoridad tributaria pretenda imponer una sanción a través de resolución independiente, deberá notificar el pliego de cargos, previo a la imposición de la sanción y esto deberá ocurrir dentro del término señalado en el punto anterior.

Resolución sanción

Una vez proferido el pliego de cargos y vencido el término para dar respuesta, conforme al artículo 638 ET, la Administración Tributaria tiene un término de seis (6) meses para aplicar la sanción correspondiente, es decir, para notificar el acto mediante el cual impone la sanción.

En contra de este acto procederá el recurso de reconsideración en los términos explicados en el capítulo respectivo.

Liquidación provisional

La liquidación provisional fue introducida por la Ley 1819 de 2019 como un nuevo acto dentro de los procesos de determinación y liquidación de tributos e imposición de sanciones que busca simplificar y agilizar las controversias ante la DIAN mediante la cual se puede determinar y liquidar las siguientes obligaciones:

- a. Impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud u omisión, según el caso;
- b. Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;

c. Sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales.

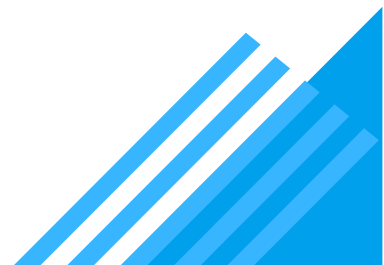
Adicionalmente, para proferir la liquidación provisional en estos casos, se debe tener en cuenta que solo se puede emitir con respecto a aquellos contribuyentes que:

- En el año inmediatamente anterior al cual se refiere la liquidación provisional hayan declarado ingresos brutos iguales o inferiores a quince mil (15.000) UVT; o,
- Un patrimonio bruto igual o inferior a treinta mil (30.000) UVT, o el que determine la Administración Tributaria a falta de declaración.

Oportunidad para proferir la liquidación provisional

La liquidación provisional se debe proferir por una sola vez y en las siguientes oportunidades:

- a. Dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, cuando se trate de la modificación de su modificación;
- b. Dentro del término de cinco (5) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, cuando se trate de obligados que no han cumplido con el deber formal de declarar;
- c. Dentro del término previsto para imponer sanciones, cuando se trate del incumplimiento de las obligaciones distintas al deber formal de declarar.



Defensa del contribuyente frente a la liquidación provisional

Una vez se le notifica la liquidación provisional al contribuyente, este cuenta con las siguientes alternativas:

1. Aceptarla. En este caso, la liquidación provisional tendrá que ser aceptada en su totalidad.
2. Rechazarla
3. Solicitar su modificación, por una única vez.

Para esto cuenta con un (1) mes, a partir de su notificación y, además, en los casos en que se solicita la modificación de la liquidación provisional, el contribuyente cuenta con un (1) mes para aceptar o rechazar la nueva liquidación.

¿Cuándo se entiende aceptada la liquidación provisional por parte del *contribuyente*?

La liquidación provisional se considera aceptada cuando:

- El contribuyente corrija la correspondiente declaración tributaria o la presente, en los términos dispuestos en la liquidación provisional y atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario para la presentación y/o corrección de las declaraciones tributarias.
- Cuando el contribuyente no se pronuncie oportunamente sobre la propuesta de liquidación provisional.
- Cuando se trate del incumplimiento de otras obligaciones formales, distintas a la presentación de la declaración tributaria, se entiende aceptada la liquidación provisional cuando se subsane el hecho sancionable y se pague o se acuerde el pago de la sanción impuesta, conforme las condiciones y requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la obligación formal que corresponda.

Firmeza de las declaraciones tributarias en el producto de la aceptación de la liquidación provisional

La firmeza de las declaraciones tributarias corregidas o presentadas por el contribuyente, con ocasión de la aceptación de la liquidación provisional, es de seis (6) meses, contados a partir de la fecha de su corrección o presentación, siempre que se atiendan las formalidades y condiciones establecidas para que la declaración que se corrige o que se presenta se considere válidamente presentada; de lo contrario, será aplicable el término general de firmeza que corresponda a la declaración tributaria respectiva.

Rechazo de la liquidación provisional o de la solicitud de modificación

En los casos en que el contribuyente rechace la liquidación provisional o la Administración Tributaria rechace la solicitud de modificación de esta, la autoridad deberá ratificar ser ratificada.

Así, en estos eventos la liquidación provisional entra a reemplazar, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, el emplazamiento previo por no declarar y el pliego de cargos, según el caso, siempre que se haya notificado la liquidación en debida forma y se haya otorgado el término de respuesta.

La ratificación y notificación de las actuaciones producto de la liquidación provisional deberá efectuarse así:

1. Cuando la liquidación provisional reemplace al requerimiento especial o se profiera su ampliación, la Administración Tributaria lo ratifica con la Liquidación Oficial de Revisión dentro de los dos (2) meses siguientes después de agotado el término de respuesta a la Liquidación Provisional.
2. Cuando la liquidación provisional reemplace al emplazamiento previo por no declarar, la Administración Tributaria lo ratificará con la Liquidación oficial de aforo dentro de los dos (2) meses siguientes después de agotado el término de respuesta a la liquidación provisional y dentro de este mismo acto se deberá imponer la sanción por no declarar.

3. Cuando la liquidación provisional reemplace al pliego de cargos, la Administración Tributaria lo ratificará con la resolución sanción dentro de los dos (2) meses siguientes, contados después de agotado el término de respuesta la liquidación provisional.

Finalmente, contra las liquidaciones de revisión y aforo, así como de la resolución sanción, el término para interponer el recurso de reconsideración será de dos (2) meses, contados a partir de la notificación de esos actos y la Administración tiene un (1) año para resolverlo, contado a partir de su interposición en debida forma.

Sanciones en la liquidación provisional

Las sanciones derivadas de una liquidación provisional aceptada se reducen en un cuarenta por ciento (40%) –es decir, solo se pagaría el 60% del valor de la sanción– del valor que resulte de la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el Estatuto, siempre que el contribuyente la acepte y pague dentro del mes siguiente a su notificación, bien sea que se haya o no discutido.

Sin embargo, esta reducción no es aplicable a las sanciones generadas por la omisión o corrección de las declaraciones tributarias, ni las derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales que puedan ser subsanadas por el contribuyente en forma voluntaria antes de proferido el pliego de cargos, caso en el cual aplica el régimen sancionatorio sin esta reducción.

Discusión de los actos proferidos dentro de los procesos de fiscalización. Recurso de reconsideración.

En materia tributaria, el recurso obligatorio y procedente, por regla general, es el recurso de reconsideración, el cual procede contra las liquidaciones oficiales que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y contra los demás actos producidos por la Administración Tributaria.

Término para interponer el recurso de reconsideración

De conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración debe interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto respectivo (tal como la liquidación de revisión, de aforo o la resolución sanción).

Requisitos del recurso de reconsideración

De conformidad con el artículo 722 ET, el recurso de reconsideración debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Debe formularse por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b. Debe interponerse dentro de la oportunidad legal, esto es, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto respectivo.
- c. Debe interponerse directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiera ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

Además, al escrito del recurso deberá hacerle presentación personal quien represente al contribuyente ya sea ante notario, la DIAN o cualquier otra autoridad.

Inadmisión del recurso de reconsideración

Si no se cumple con los requisitos del recurso de reconsideración, la DIAN deberá inadmitirlo mediante auto que deberá ser notificado dentro del mes siguiente a su interposición.

Contra el auto inadmisorio solo procede recurso de reposición ante el mismo funcionario que lo profirió, el cual podrá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes. Dentro de este término, el contribuyente podrá subsanar el recurso de reconsideración, excepto el requisito de oportunidad que es insubsanable.

El recurso contra el auto inadmisorio deberá ser resuelto dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su interposición, y si dentro de los quince (15) días siguientes a su interposición no se resuelve se entenderá que el recurso de reposición fue fallado a favor de quien lo interpuso.

Resolución del recurso de reconsideración

Luego de su interposición en debida forma, la Administración tiene un (1) año para resolver el recurso de reconsideración⁶³ y, si transcurrido este término, no se resuelve o se resuelve de manera posterior, se entenderá fallado a favor de quien lo interpuso, y la Administración así deberá declararlo de oficio, o a petición de parte.

Recurso de reconsideración como requisito para acceder a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo

Dado que el recurso de reconsideración es el precedente, por regla general, en contra de los actos emitidos por la Administración Tributaria, su interposición es obligatoria para agotar la actuación administrativa y así poder interponer la demanda.

Sin embargo, esta regla tiene una excepción en el caso del procedimiento de revisión–y solamente en este procedimiento–, donde si se ha dado respuesta en debida forma al requerimiento especial, se podrá acudir *per saltum* a la jurisdicción.

Es decir, una vez notificada la liquidación oficial de revisión, el contribuyente podrá decidir si interpone el recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes o si interpone directamente la demanda,⁶⁷ sin necesidad de interponer el recurso.

Igualmente, no será obligatorio el recurso de reconsideración, cuando la ley establezca que proceden otros recursos como el de reposición y/o apelación en contra de los actos proferidos por la autoridad tributaria.

Tal es el caso del recurso de reposición en contra del auto inadmisorio del recurso de reposición, pues en este caso, la actuación administrativa se entiende agotada con la notificación de la providencia que confirma el auto inadmisorio.

Determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios mediante facturación

Por medio del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021 se adicionó el artículo 616–5 del Estatuto Tributario (ET), el cual autorizó a la DIAN para establecer la facturación del impuesto sobre la renta y complementarios que constituye la determinación oficial del tributo.

Para ello, la base gravable y demás elementos del impuesto se determinarán de conformidad con:

- Los mecanismos contemplados en el ET
- La información obtenida de terceros.
- El sistema de factura electrónica contenido en el artículo 616–1 del ET.

Así las cosas, el gobierno nacional reglamentó la materia mediante la Resolución 1212 de 2022:

- a. La factura del impuesto sobre la renta y complementarios corresponde a un acto administrativo de determinación oficial del impuesto, proferido por la DIAN.
- b. Este queda en firme, al contener una obligación clara, expresa y exigible a cargo del contribuyente, constituye un título que presta mérito ejecutivo en el proceso de cobro coactivo del impuesto sobre la renta y complementarios.
- c. La factura, una vez queda en firme, constituye un título ejecutivo en los términos del numeral 3 del artículo 828 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de la obligación del contribuyente de pagar los intereses moratorios, conforme a las normas del Estatuto Tributario.
- d. La DIAN notificará la factura del impuesto sobre la renta y complementarios a través de su inserción en la página WEB.
- e. Tratándose de los contribuyentes que estén inscritos en el Registro Único Tributario RUT y que tengan correo electrónico registrado, la notificación se entenderá surtida a partir del día siguiente a la fecha de envío del correo electrónico, en los términos establecidos en el inciso 4 del artículo 616-5 del Estatuto Tributario.
- f. Para quienes no tengan correo electrónico inscrito en el Registro Único Tributario RUT, la notificación se entenderá surtida con la inserción en la página WEB de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

Procedimiento en caso de no estar de acuerdo con la factura del impuesto sobre la renta y complementarios

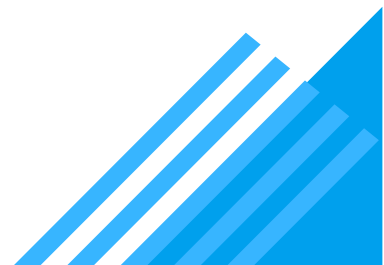
Una vez notificada la factura y antes de que esta adquiera firmeza, si el contribuyente no esté de acuerdo con los valores determinados en la factura del impuesto sobre la renta y complementarios, deberá acceder a los sistemas informáticos de la DIAN y presentar la declaración de este impuesto incluyendo allí los valores que correspondan a su realidad jurídica, económica y financiera para la correspondiente vigencia fiscal.

La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse y pagarse, incluyendo la sanción por extemporaneidad procedente, dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la fecha de notificación de la factura, en armonía con lo consagrado en el artículo 6 de la presente resolución. Con la presentación de la declaración privada dentro de este término, la factura perderá fuerza ejecutoria.

Procedimiento de abuso en materia tributaria

De acuerdo con lo establecido en el artículo 869 del Estatuto Tributario la Administración Tributaria podrá re-caracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.




Para los efectos de lo determinado en la referida norma, la Resolución 004 de 2020 reglamenta la materia con las siguientes características:

- a. Para efectos de la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario, la DIAN deberá probar que las operaciones o actos jurídicos artificiosos carecen de razón o propósito económico y/o comercial aparente y que tienen como fin o generan un provecho tributario.
- b. Con el fin de demostrar que las operaciones o actos jurídicos artificiosos carecen de razón o propósito económico y/o comercial aparente, el funcionario encargado deberá demostrar que: (i) Que el acto o negocio jurídico se ejecute de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable; (ii) Que el acto o negocio jurídico dé lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleje en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario y (iii) Que la celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto sea aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.
- c. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, cuando este no sea el efecto previsto en la estipulación de las normas.

Firmeza de las declaraciones

La firmeza de las declaraciones tributarias implica que, por el paso del tiempo señalado en la ley, la Administración Tributaria ya no ejercer sus facultades para modificar o cuestionar las liquidaciones privadas del contribuyente, cerrando también la posibilidad para el contribuyente o declarante de modificar su declaración. Lo que significa que si una declaración queda en firme, no podrá ser modificada ni por las autoridades tributarias ni por el contribuyente.



Término general de firmeza de las declaraciones tributarias

De conformidad con el artículo 714 ET, la regla general es que:

- i. si dentro de los 3 años siguientes al vencimiento del término para declarar, no se ha notificado requerimiento especial, la declaración quedará en firme, al igual que las declaraciones con saldo a favor imputado en los periodos siguientes; o
- ii. en los mismos 3 años pero a partir de que se presentó la declaración de forma extemporánea; o,
- iii. a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor contenido en esa declaración.

Término de firmeza de las declaraciones del IVA y de retención en la fuente

La firmeza de las declaraciones de retención en la fuente y del IVA será la misma de la declaración de renta que corresponda con el año gravable. Por ejemplo, la firmeza de la declaración del IVA del 6° bimestre del año 2018 será la misma que corresponda a la declaración de renta del periodo gravable 2018.

¿Qué sucede si en la declaración del IVA se liquida un saldo a favor y se solicita su devolución?

En este caso el Consejo de Estado ha señalado que, sin excepción, la declaración del IVA tendrá atada su firmeza a la declaración del impuesto sobre la renta del periodo correspondiente:

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. (Énfasis añadido)

¿Qué sucede con la firmeza de las declaraciones del IVA y de retención en la fuente cuando la declaración de renta está sujeta al beneficio de auditoría?

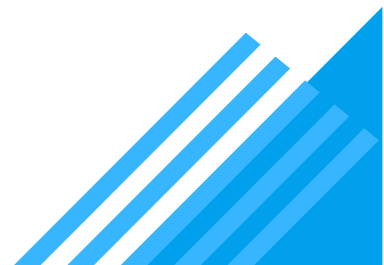
En estos casos, por expresa disposición legal, las declaraciones del IVA y retención en la fuente no se ven afectadas por la firmeza especial del beneficio de auditoría, por lo que su firmeza estará sujeta a las reglas generales contempladas en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Término de firmeza de la declaración de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia o en la que se determinen o compensen pérdidas fiscales

Actualmente, la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de transferencia o en la que se hayan determinado o compensado pérdidas fiscales es de cinco (5) años. Esto es aplicable para las declaraciones de renta que se presenten del 2020 hacia el futuro.

Para las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas en periodos anteriores – y a partir de la Ley 1819 de 2016– la firmeza de las declaraciones de renta presentaba múltiples inconvenientes pues tanto el artículo 714 ET como el artículo 147 ET establecían términos diferentes de firmeza de estas declaraciones.

Así, el artículo 714 del Estatuto Tributario señala que “La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.”, indicando el artículo 147 ET que las pérdidas fiscales se compensan en doce (12) años, significando esto, en principio, que la firmeza de estas declaraciones es de 12 años.



No obstante, el inciso final del mismo artículo 147 ET, establece que “El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales será de seis (6) años contados a partir de la fecha de su presentación”.

La doctrina ha considerado que, en este caso, debe ser aplicable el término de firmeza de seis (6) años, señalando que la disposición que establece este término es especial, siendo además posible concluir esto a partir de los antecedentes de la norma.

Firmeza de las declaraciones por notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión

Un supuesto especial de firmeza de las declaraciones es el contenido en el artículo 710 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la declaración que está siendo revisada quedará en firme si la liquidación oficial de revisión no se notifica dentro de los seis

(6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación.

Este término se suspende en los siguientes eventos:

- Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término se suspende por tres (3) meses, contados a partir de la notificación del auto que lo decreta.
- Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, el término se suspende mientras dure la inspección.
- Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el expediente respectivo, el término se suspende durante dos (2) meses.

