

Módulo 5

Régimen Tributario — Firmeza de Declaraciones, Abuso Tributario y Convenios de Doble Imposición

Este módulo cubre los temas tributarios avanzados de mayor relevancia para el cargo Gestor I: la firmeza de las declaraciones tributarias y sus términos especiales, la suspensión del término del Requerimiento Especial, la determinación del impuesto por facturación, el abuso tributario (Art. 869 E.T.), y los convenios para evitar la doble imposición (CDI) con sus cláusulas antiabuso y efectos en retenciones.

Curso	Preparatorio DIAN 2676 — Nivel Profesional
Lecciones	3
Objetivo	Identificar y aplicar correctamente los términos de firmeza de las declaraciones tributarias, las causales de suspensión del plazo del Requerimiento Especial, la figura del abuso tributario y la recharacterización de operaciones, y los efectos de los CDI en la determinación de retenciones sobre pagos al exterior.

Contenido del Módulo

Lección 1	Firmeza de las Declaraciones Tributarias — Términos Generales, Especiales y Suspensión	90 min
Lección 2	Determinación por Facturación, Abuso Tributario y Bancarización	90 min
Lección 3	Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) — Efectos Tributarios y Cláusulas Antiabuso	90 min

Firmeza de las Declaraciones Tributarias — Términos Generales, Especiales y Suspensión

1. ¿Qué es la Firmeza de las Declaraciones Tributarias?

La firmeza de las declaraciones tributarias implica que, por el paso del tiempo señalado en la ley, la Administración Tributaria ya no puede ejercer sus facultades para modificar o cuestionar las liquidaciones privadas del contribuyente. También limita al contribuyente: una declaración en firme no puede ser modificada ni por la DIAN ni por el contribuyente. Este concepto delimita temporalmente la potestad fiscalizadora de la DIAN y es fundamental para el trabajo cotidiano del servidor profesional del proceso de Fiscalización y Liquidación.

- Dato clave para el concurso: La firmeza es un límite bilateral — restringe tanto a la DIAN (no puede modificar la declaración) como al contribuyente (no puede corregirla para reclamar más saldos a favor). Los contribuyentes deben presentar solicitudes de corrección o devolución dentro del término de firmeza. Vencido ese término, no hay acción posible de ninguna de las partes.

2. Término General de Firmeza — Artículo 714 del E.T.

La regla general establece que la declaración queda en firme cuando han transcurrido 3 años sin notificación del Requerimiento Especial, contados desde:

- (i) El vencimiento del plazo para declarar — si la declaración fue presentada oportunamente. Si se presentó antes del vencimiento, el término corre desde el vencimiento (no desde la presentación).
- (ii) La fecha de presentación — si la declaración fue presentada extemporáneamente.
- (iii) La fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor — los 3 años se cuentan desde la solicitud, no desde su aceptación.

3. Términos Especiales de Firmeza

Declaración / Situación	Término	Norma
Regla general — renta ordinaria	3 años desde vencimiento del plazo para declarar	Art. 714 E.T.
IVA y retención en la fuente	La misma que la declaración de renta del año gravable correspondiente — siempre atada, sin excepción	Art. 705-1 E.T.
Renta con pérdidas fiscales o compensaciones	6 años desde la fecha de presentación — norma especial que prevalece sobre la general	Art. 147 E.T.
Renta sujetos a precios de transferencia (desde 2020)	5 años desde el vencimiento del plazo para declarar	Art. 714 inc. 6 E.T.
Declaración revisada — LOR no notificada en término	Queda en firme si la LOR no se notifica en los 6 meses siguientes al vencimiento del plazo de respuesta al Req. Especial	Art. 710 E.T.

Declaración / Situación	Término	Norma
Declaración aceptada en Liquidación Provisional	6 meses desde la corrección o presentación	Ley 1819/2019

Dato clave para el concurso — CRÍTICO: La firmeza del IVA y de la retención en la fuente está atada a la declaración de renta del mismo año gravable — sin excepción . El Consejo de Estado modificó su criterio: incluso si la declaración de IVA tiene saldo a favor solicitado y la declaración de renta no genera saldo a favor, la firmeza del IVA sigue atada a la de renta. Tampoco se ven afectadas por el beneficio de auditoría.

4. Suspensión del Término para Notificar el Requerimiento Especial — Art. 706 E.T.

El término de firmeza (y con él el plazo para notificar el Req. Especial) se suspende en los siguientes casos:

Causal	Duración de la suspensión	Condición
Emplazamiento para corregir	1 mes	No es obligatoria su expedición — la DIAN decide si lo emite
Inspección tributaria de oficio	3 meses desde la notificación del auto	Solo opera si la DIAN realiza actuaciones dentro de los 3 meses — si no actúa, no hay suspensión
Inspección tributaria a solicitud del contribuyente	Por el término de la inspección	La suspensión dura mientras se practica la inspección

El Consejo de Estado ha precisado que para que opere la suspensión por inspección tributaria de oficio, la DIAN debe adelantar por lo menos una actuación encaminada a la constatación directa de los hechos dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del auto. Si no hay actuación efectiva, el término no se suspende.

5. Suspensión del Término para Notificar la LOR — Art. 710 E.T.

El término de 6 meses para notificar la Liquidación Oficial de Revisión (contados desde el vencimiento del plazo de respuesta al Req. Especial) se suspende en:

- Inspección tributaria de oficio: 3 meses desde la notificación del auto.
- Inspección contable a solicitud del contribuyente: por el término que dure la inspección.
- Prueba solicitada referida a documentos que no reposan en el expediente: 2 meses.

Ejemplo práctico Una empresa presentó su declaración de renta del año 2021 el 15 de agosto de 2022 (fecha de vencimiento). El servidor profesional de la DIAN detecta en 2024 una omisión de ingresos y quiere notificar el Requerimiento Especial. El término de 3 años vence el 15 de agosto de 2025. Para ganar tiempo, la DIAN puede notificar un Emplazamiento para Corregir, lo que suspende el término por 1 mes adicional (hasta el 15 de septiembre de 2025). Adicionalmente, si decreta una inspección tributaria de oficio y realiza actuaciones efectivas dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del auto, gana 3 meses más de suspensión. Esto permite que el servidor tenga hasta diciembre de 2025 para notificar el Req. Especial.

△ Errores frecuentes en el concurso Error 1: Contar el término de firmeza desde la presentación de la declaración oportuna. El término corre desde el vencimiento del plazo para declarar, no desde la presentación anticipada. Error 2: Creer que el IVA y la retención tienen firmeza independiente. Están atadas a la declaración de renta del mismo año gravable — sin excepción, según la jurisprudencia unificada del Consejo de Estado. Error 3: Pensar que la inspección tributaria decretada pero no practicada efectivamente suspende el término. El Consejo de Estado exige que la DIAN realice al menos una actuación efectiva dentro de los 3 meses. Error 4: Confundir los 3 años de firmeza general con los 5 años de precios de transferencia y los 6 años de pérdidas fiscales. Son términos distintos para situaciones distintas.

6. Resumen Final — Tabla Comparativa de Firmeza

Situación	Término
Regla general (renta ordinaria)	3 años
IVA y retención en la fuente	= Renta año gravable
Precios de transferencia (desde 2020)	5 años
Pérdidas fiscales o compensaciones	6 años
Liquidación Provisional aceptada	6 meses
LOR no notificada en término	Declaración en firme (si LOR no llega en 6 meses)

Determinación por Facturación, Abuso Tributario y Bancarización

I. Determinación Oficial del Impuesto por Facturación — Art. 616-5 E.T.

El Art. 14 de la Ley 2155 de 2021 adicionó el Art. 616-5 del E.T., autorizando a la DIAN para determinar oficialmente el impuesto de renta mediante facturación. Esta factura es un acto administrativo de determinación oficial, reglamentado por la Resolución 1212 de 2022. Sus características principales son:

- La base gravable se determina con los mecanismos del E.T., información de terceros y el sistema de factura electrónica (Art. 616-1 E.T.).
- Una vez en firme, constituye título ejecutivo en los términos del numeral 3 del Art. 828 del E.T. — presta mérito ejecutivo en el proceso de cobro coactivo.
- Notificación: A contribuyentes con correo electrónico en el RUT: desde el día siguiente al envío del correo. A quienes no tengan correo en el RUT: con la inserción en la página web de la DIAN.

I.1 Procedimiento si el Contribuyente No Está de Acuerdo

Si el contribuyente no está de acuerdo con la factura antes de que adquiera firmeza, debe: presentar la declaración privada del impuesto de renta con los valores reales, y pagarla con la sanción por extemporaneidad, dentro de los 2 meses siguientes a la notificación de la factura. Con la presentación oportuna de la declaración privada, la factura pierde fuerza ejecutoria.

Dato clave para el concurso: La factura del impuesto de renta es un acto administrativo — una vez en firme es título ejecutivo (Art. 828 E.T. numeral 3). El contribuyente tiene 2 meses para desvirtuar la factura presentando su declaración privada. Si la presenta dentro de ese plazo, la factura pierde fuerza ejecutoria. Si no lo hace, la factura queda en firme y la DIAN puede iniciar cobro coactivo directamente.

2. Abuso en Materia Tributaria — Artículo 869 del E.T.

El Art. 869 del E.T. autoriza a la Administración Tributaria para re-caracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y desconocer sus efectos fiscales. Esta es una de las herramientas más poderosas de la DIAN para combatir la planificación fiscal agresiva y la elusión tributaria.

2.1 ¿Cuándo hay Abuso Tributario?

Una operación o serie de operaciones constituye abuso tributario cuando involucra actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener un provecho tributario, independientemente de la intención subjetiva.

2.2 Carga Probatoria de la DIAN — Resolución 004 de 2020

Para aplicar el Art. 869 E.T., la DIAN debe probar que las operaciones artificiosas carecen de razón económica y generan provecho tributario. Debe demostrar los tres elementos:

Elemento	Descripción
(i) Irracionalidad económica	El acto o negocio jurídico se ejecuta de manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable
Elemento	Descripción

(ii) Elevado beneficio fiscal desproporcional	El acto da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos
(iii) Apariencia jurídica	Un acto estructuralmente correcto es aparente — su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes

2.3 ¿Qué es el Provecho Tributario?

Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que normalmente se generarían, tales como: eliminación, reducción o diferimiento del tributo; incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales; extensión de beneficios o exenciones tributarias que no corresponde según la norma.

3. Bancarización — Artículo 771-5 del E.T.

La bancarización exige que los pagos individuales que superen las 100 UVT realizados por personas jurídicas y personas naturales con rentas no laborales sean canalizados a través de medios financieros. Medios de pago válidos: depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito y bonos. El incumplimiento genera el desconocimiento fiscal del gasto como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable. Fue introducida por la Ley 1430 de 2010 y estuvo vigente desde 2018.

□ Ejemplo práctico Una empresa de construcción crea tres contratos de asesoría con tres personas naturales distintas por \$9.000.000 cada uno (aproximadamente 90 UVT cada uno, por debajo del umbral de 100 UVT), cuando en realidad se trata de un solo contrato de consultoría por \$27.000.000 (270 UVT). Paga todo en efectivo. La DIAN puede aplicar el Art. 869 E.T. (abuso tributario) para recharacterizar las tres operaciones como una sola que supera las 100 UVT, y simultáneamente aplicar el Art. 771-5 E.T. (bancarización) para desconocer el gasto porque fue pagado en efectivo superando el umbral permitido. Resultado: el gasto de \$27.000.000 es rechazado como deducción, aumentando la renta gravable.

△ Errores frecuentes en el concurso Error 1: Creer que la DIAN necesita probar intención subjetiva de evadir para aplicar el abuso tributario (Art. 869 E.T.). El abuso opera independientemente de cualquier intención subjetiva adicional — basta con probar los tres elementos objetivos. Error 2: Confundir el plazo para desvirtuar la factura del impuesto de renta. El contribuyente tiene 2 meses desde la notificación — no 3 meses ni 1 mes. Error 3: Creer que la bancarización aplica a todos los pagos. Solo aplica a pagos que superen las 100 UVT realizados por personas jurídicas y personas naturales con rentas no laborales. Error 4: Pensar que la factura del impuesto de renta equivale a una liquidación oficial de revisión. Son actos diferentes: la factura es el medio de determinación inicial ; la LOR es el acto que modifica la liquidación privada del contribuyente después del Req. Especial.

4. Resumen Final — 5 Puntos Clave

#	Tema	Dato esencial
1	Factura impuesto de renta	Art. 616-5 E.T. (Ley 2155/2021) + Res. 1212/2022 — título ejecutivo una vez en firme — 2 meses para desvirtuar

#	Tema	Dato esencial
2	Abuso tributario	Art. 869 E.T. — actos artificiosos sin propósito económico real + provecho tributario — DIAN prueba los 3 elementos
3	Provecho tributario	Eliminación, reducción o diferimiento del tributo; incremento saldo a favor o pérdidas; extensión indebida de beneficios
4	Bancarización	Art. 771-5 E.T. — pagos superiores a 100 UVT deben usar medios financieros — si no: rechazo del gasto como deducción
5	Notificación factura renta	Con correo en RUT: día siguiente al envío del correo. Sin correo en RUT: inserción en página web DIAN

Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) — Efectos Tributarios y Cláusulas Antiabuso

I. La Doble Imposición Internacional y Mecanismos para Evitarla

La doble imposición ocurre cuando un mismo ingreso es gravado en dos jurisdicciones diferentes. En una economía globalizada, esto genera inequidad porque la renta es una sola y la capacidad contributiva del contribuyente es una sola. Colombia dispone de dos mecanismos para mitigarla:

- Mecanismo interno: El tax credit del Art. 254 del E.T. — permite descontar del impuesto colombiano el impuesto pagado en el exterior por rentas de fuente extranjera.
- Mecanismo internacional: Los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) — tratados bilaterales que reparten potestades tributarias entre los Estados, eliminando o reduciendo la doble tributación.

Dato clave para el concurso: Los CDI son *lex specialis* — en caso de conflicto con la norma tributaria interna, el CDI prevalece sobre la ley nacional (principio *pacta sunt servanda*). Esto es especialmente relevante para las retenciones en la fuente sobre pagos al exterior: se aplica la tarifa del CDI (que puede ser más baja) en lugar de la tarifa general del Art. 408-415 del E.T.

2. Efecto de los CDI en las Retenciones — Pagos al Exterior

Para establecer si un pago al exterior está sujeto a retención en la fuente, el servidor profesional debe verificar:

1. Que el pago se realice a una persona natural o jurídica no residente en Colombia, sin importar si el giro se hace a una cuenta en Colombia o en el exterior.
2. Que el pago constituya un ingreso de fuente nacional para el beneficiario del exterior (Art. 24 del E.T.).
3. Verificar si el país de residencia del beneficiario tiene CDI vigente con Colombia.

Situación	Tarifa de retención
Pagos a residentes en países SIN CDI con Colombia	Tarifas generales del E.T. (Arts. 408 a 415)
Pagos a residentes en países CON CDI vigente con Colombia	Tarifas limitadas según el CDI — prevalece sobre la norma interna

Existen distintas alternativas de distribución de potestades tributarias en los CDI:

- Gravamen exclusivo del país de residencia: El Estado de la fuente cede su derecho a gravar — la retención en Colombia es 0%.
- Imposición compartida con límite: Ambos Estados gravan, pero el Estado de la fuente (Colombia) limita su tarifa conforme al CDI.
- Imposición sin límite por ambos: Ambos Estados gravan sin restricción — menos frecuente.

3. Treaty Shopping y Cláusulas Antiabuso en los CDI

El treaty shopping es el uso abusivo de los CDI — crear una sociedad en un Estado firmante de un CDI únicamente para aprovechar las ventajas del tratado, sin tener presencia o actividad económica real en ese Estado. Es considerado fraude a un tratado internacional y no es una medida de planificación fiscal

aceptable. Las principales estructuras utilizadas son:

Estructura	Descripción
Conduit companies (empresas canal)	Sociedad en Estado A (con CDI con Estado B) recibe dividendos/intereses de B, pero su capital pertenece a un residente del Estado C (sin CDI con B). Usa la sociedad en A como canal para obtener los beneficios del CDI entre A y B
Stepping stone companies (empresas trampolín)	La sociedad en A paga intereses elevados a una sociedad conducto vinculada en Estado D con régimen especial. Los pagos son deducibles en A y exentos en D — doble beneficio fiscal

3.1 Principales Cláusulas Antiabuso en los CDI

- Cláusula de abstinencia: Un país se abstiene de suscribir CDI con jurisdicciones de baja tributación para evitar que sirvan de paraíso fiscal.
- Cláusula de transparencia (look through): Los beneficios del CDI solo se aplican si el capital de la sociedad pertenece a residentes del Estado donde está domiciliada.
- Cláusula de exclusión: Excluye de los beneficios del CDI a empresas con régimen fiscal privilegiado en uno de los Estados.
- Cláusula de sujeción efectiva: Solo concede beneficios del CDI a empresas efectivamente sometidas a tributación en el otro Estado.
- Cláusula de tránsito (channel approach): Busca gravar efectivamente a las sociedades interpuestas (conduit/stepping stone) excluidas de los beneficios del CDI.
- Cláusula de buena fe: Garantiza los beneficios del CDI cuando las transacciones tienen motivos comerciales reales y no buscan fraudar el tratado.

Ejemplo práctico Una empresa colombiana va a pagar dividendos de \$1.000 millones a su socio residente en España. El servidor profesional verifica: (1) el beneficiario es no residente en Colombia; (2) los dividendos son de fuente nacional; (3) España tiene CDI vigente con Colombia. Por tanto aplica la tarifa del CDI Colombia-España en lugar de la tarifa general del Art. 408 E.T. Sin embargo, si descubre que el socio español es en realidad una sociedad conducto creada por un residente de un tercer país sin CDI con Colombia, puede aplicar la cláusula de transparencia del CDI o el Art. 869 E.T. (abuso tributario) para desconocer los beneficios del tratado y aplicar la tarifa general.

Errores frecuentes en el concurso Error 1: Creer que el CDI siempre elimina la retención en Colombia. El CDI puede reducir o eliminar la retención, pero también puede permitir imposición compartida — depende de lo pactado en cada CDI para cada tipo de renta. Error 2: Pensar que el treaty shopping es una forma válida de planificación fiscal. El treaty shopping es un fraude al tratado y no es una figura jurídica admitida en el escenario internacional. Error 3: Creer que la norma tributaria interna prevalece sobre el CDI. Es al contrario: en caso de conflicto, el CDI prevalece sobre la ley interna (lex specialis + pacta sunt servanda). Error 4: Confundir el mecanismo interno (tax credit Art. 254 E.T.) con los CDI. El tax credit es un mecanismo unilateral de derecho interno colombiano. Los CDI son tratados bilaterales que requieren que el otro país también sea parte.

4. Resumen Final — 5 Puntos Clave

#	Tema	Dato esencial
1	CDI vs norma interna	CDI prevalece sobre la ley tributaria interna (lex specialis + pacta sunt servanda) — tarifa CDI aplica sobre tarifa Art. 408-415 E.T.
2	Mecanismo interno doble imposición	Tax credit Art. 254 E.T. — descuenta del impuesto colombiano el impuesto pagado en el exterior
3	Retenciones con CDI	Verificar 3 condiciones: no residente + ingreso de fuente nacional + CDI vigente con Colombia. Si hay CDI aplica tarifa del convenio
4	Treaty shopping	Fraude al tratado — uso abusivo del CDI mediante conduit o stepping stone companies — no es planificación válida
5	Cláusula antiabuso principal	Look through (transparencia): beneficios CDI solo si el capital pertenece a residentes del Estado del domicilio — desvela el velo societario