

Medellín, 13 de septiembre de 2019

ACTUALIDAD TRIBUTARIA Y SOCIETARIA
CIRCULAR N° 10 DE 2019

A) DOCTRINA TRIBUTARIA

1. La DIAN fija su posición sobre lo que considera “repatriación” para efectos de la aminoración del impuesto de normalización:

La DIAN, basada en la interpretación que hace del requisito incluido en el Decreto 874 de 2019: repatriación + inversión con vocación de permanencia no inferior a dos (2) años, concluye que no se cumple cuando:

- (i) Los recursos son ubicados en una cuenta de compensación, toda vez que al estar situada en el exterior, no cumple el requisito de permanencia en el país.
- (ii) Los activos ya se encontraban, directa o indirectamente, poseídos en el país antes del 1º de enero de 2019.
- (iii) Se trata de activos, que por su naturaleza, no pueden permanecer en el país, caso de los inmuebles o acciones de sociedades extranjeras.
- (iv) Cuando el activo normalizado y repatriado se destina al pago de una deuda. En este punto, considera la DIAN, que el pago de una deuda no es una inversión, tal como la define la NIC 7. Conclusión con la que no estamos de acuerdo en la medida que lo que la finalidad de la norma es incentivar la repatriación de capitales del exterior al país, y que dicha repatriación tenga vocación de permanencia (medida en dos años), hecho que se cumple al 100% cuando los recursos una vez ingresados al país se destinan al pago de una deuda, lo que supone una repatriación aún más permanente que la misma inversión.

(Conceptos Dian No 020648 de agosto de 2019 y

2. Considera la DIAN como acto de enajenación, hecho generador del impuesto al consumo de bienes inmuebles, la distribución a título de remanentes en la liquidación de una sociedad a favor de sus accionistas.

A la anterior conclusión llega la DIAN, partiendo de la definición amplia de enajenación, esto es, “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.” Es decir, que si en la entrega de remanentes en la liquidación de una sociedad, se traspasa a los accionistas un bien inmueble (no excluido) por valor igual o superior a 26.800 UVT, se causa el impuesto al consumo de bienes inmuebles. (Concepto 000971 del 12 de abril de 2019)

3. La DIAN aclara que la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social no constituye renta ni ganancia ocasional, siempre que las utilidades sean no gravadas en aplicación de los artículos 48 y 49 y en cualquier caso dicha distribución está sometida a retención en la fuente por impuesto al dividendo, cuando corresponda.

Así lo ha determinado la entidad mediante el Concepto No. 14495 del 6 de junio de 2019, donde establece que, en los términos del art. 36-3 del Estatuto Tributario, se reconocen como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional aquellos correspondientes a la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social y el traslado a la cuenta de capital producto de la capitalización a la de revalorización de patrimonio, siempre y cuando las utilidades susceptibles de ser distribuidas a tal título sean determinadas según el procedimiento señalado en los arts. 48 y 49 del E.T.

Por el contrario, agrega la DIAN que las utilidades susceptibles de ser distribuidas en acciones o cuotas de interés social que sean reconocidas como utilidades gravadas en los términos de los artículos 48 y 49 del E.T. serán ingresos gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios en los términos del E.T.

Agrega la entidad que la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, reconocidas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, le es aplicable la tarifa especial de dividendos y participaciones establecida en los artículos 242, 242-1 y 245 del E.T. y que, en consecuencia, dicha distribución estará sometida a retención en la fuente de acuerdo con lo prescrito por las normas citadas

4. Para la DIAN, los aportes en especie a sociedades nacionales no implican que el término de posesión que el aportante tenía se traslade a la sociedad receptora del aporte.

Así lo ha establecido la entidad en el Concepto 1909 del 2 de agosto de 2019, donde arguye que el numeral 4 del artículo 319 del E.T solo prescribe que los bienes aportados conservarán, para efectos fiscales, en la sociedad receptora, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para el aportante en el momento del aporte y que, en consecuencia, es claro que la norma no consagra de manera taxativa que el término de posesión del activo aportado se traslada a la sociedad receptora y que, por tanto, el mismo no se interrumpe al momento del aporte.

5. La DIAN reconsidera su posición en cuanto a la causación del IVA sobre la porción de capital del canon de arrendamiento financiero o leasing

A la reconsideración llega la DIAN apoyado en (i) la literal de la exclusión del IVA establecida en el numeral 16 del artículo 476 del E.T. : *“Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, y el arrendamiento financiero (leasing), que incluye el arrendamiento financiero como un todo y no sólo los intereses y (ii) la operación de leasing es una compra financiada y que al igual que la compraventa sólo se genera el IVA una vez, si fuera el caso, al momento de la compra por parte de la arrendadora.*

6. La Administración Tributaria estima que la venta de proveedor en zona franca a sociedad de comercialización internacional se considera importación que no está exenta y no da derecho a devolución.

Al respecto de la regulación de las ventas de bienes a sociedades de comercialización internacional (CI), la DIAN concluye que:

1. Es exenta la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados.
2. Estas ventas exentas generan, para el vendedor de los bienes, derecho a la devolución bimestral del IVA, al presumirse la exportación, desde el momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor.

No obstante, cuando la venta a una Sociedad de Comercialización Internacional es efectuada por un usuario de zona franca, la regulación aduanera establece la siguiente regla, contenida en el parágrafo 2 del artículo 40-1 del Decreto 2685 de 1999, actualmente vigente y aplicable:

“Son importaciones las ventas de mercancías que realice un proveedor instalado en una zona franca a una Sociedad de Comercialización Internacional. Sobre estas operaciones no será posible expedir un certificado al proveedor”.

Así, las ventas de mercancías que realice un proveedor instalado en una zona franca, a una CI, “son importaciones” y que “sobre estas operaciones no será posible expedir un certificado al proveedor”, por lo que aplica la exención del IVA, lo cual determina la inviabilidad de la devolución del impuesto en los términos señalados por el artículo 481 del Estatuto Tributario.

B) DOCTRINA SOCIETARIA

1. La reducción de la prima en colocación de acciones necesita autorización previa de la Superintendencia de Sociedades, pero no debe ser registrada en la Cámara de Comercio.

Así lo establece la Superintendencia de Sociedades mediante el oficio No. 220-05965704-06-2019, donde afirma que una sociedad que no está dentro de las 6 circunstancias previstas en el Capítulo 1, numeral 1, Literal A, de la Circular Básica Jurídica, que corresponden a los supuestos de Autorización General, estaría inmersa en los requisitos de autorización particular y en tal virtud, para proceder a efectuar la disminución de la prima en Colocación de acciones, deberá proceder a solicitar la respectiva autorización ante la Superintendencia, mediante solicitud dirigida al Grupo de Trámites societarios.

No obstante, cuando se disminuya el valor de la prima en colocación de acciones por un reembolso, no se está afectando el capital social, por lo que para su modificación basta con el registro contable de la disminución de esta cuenta del patrimonio, sin que con ello se afecte la cuenta de capital.

Por tanto, la disminución de la prima en colocación de acciones no implica una reforma de los estatutos sociales y, en consecuencia, la operación contable que se registre, no requiere de registro en la Cámara de Comercio.

2. La Superintendencia de Sociedades fija la tarifa de la contribución a cobrar a las sociedades sometidas a vigilancia o control de dicha entidad, aplicable en el 2019.

La entidad nacional fija la tarifa de la contribución en la Resolución 514-000656, del 23 de julio de 2019, la cual establece que la tarifa de la contribución a cobrar a las sociedades sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Sociedades, correspondiente al año 2019, es de \$0,1278 centavos por cada \$1.000 de activos totales.

En ningún caso la contribución podrá exceder del 1% del total de las contribuciones, ni ser inferior a 1 salario mínimo mensual legal vigente.

Para las sociedades en Reorganización Empresarial, en Acuerdo de Reestructuración, Sociedades en Concordato y en estado de Liquidación Judicial y Voluntaria, establecer la tarifa en la suma de \$828.116 pesos.

El pago de la contribución deberá efectuarse dentro de los 20 días calendario, siguientes a la fecha de expedición de la cuenta de cobro.

C) JURISPRUDENCIA

1. Según el Consejo de Estado las entidades prestadoras de servicios de salud están sometidas al Impuesto de Industria y Comercio (ICA) sobre los ingresos por servicios de salud que no correspondan a ingresos provenientes de los recursos del Sistema General de Seguridad Social (“SGSSS”), en virtud de lo cual los ingresos originados en otros conceptos, tales como planes voluntarios de salud se encuentran sujetos al ICA.

Sentencias de 4 de abril de 2019, Radicado No. 20204 y de 27 de junio de 2019, Radicado No. 22250. MP. Julio Roberto Piza.

Mediante jurisprudencia reciente el Consejo de Estado cambió su posición al sostener que la no sujeción del ICA en relación con los servicios de salud se limita exclusivamente a los ingresos que correspondan a recursos del SGSSS (e.g., POS), en virtud de lo cual los ingresos originados en otros conceptos, tales como servicios de medicina prepagada, planes complementarios, pólizas, entre otros, sí se encuentran sujetos al ICA.

Hacemos notar que el mismo Consejo de Estado sostuvo en la sentencia de 27 de junio de 2019 que: “(...) *hacia futuro será el criterio de decisión judicial que empleará la Sala*”.

Las razones expuestas por parte de esta corporación para fundamentar su posición en ambas sentencias, fueron las siguientes:

- i. El literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983¹ el cual establece la prohibición de gravar con el ICA “(...) *los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*” perdió eficacia normativa toda vez que mediante la Ley 100 de 1993 se adoptó una nueva organización del sistema de salud que reemplazó el previo.

Es importante señalar que en relación con los acuerdos municipales que “reproducen” lo previsto en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, el Consejo de Estado sostuvo que: “(...) para la Sala resultan inaplicables las disposiciones incluidas en los ordenamientos municipales que reproducen la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983”, actuación que no compartimos como explicaremos más adelante.

- ii. Teniendo en cuenta la “pérdida de eficacia normativa” del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, el Consejo de Estado considera que únicamente resulta aplicable lo previsto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, el cual establece que: “*En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política*”.
- iii. De acuerdo con la norma anterior, en criterio del Consejo de Estado, la no sujeción al ICA queda condicionada a la acreditación de las siguientes circunstancias: **(i)** que el contribuyente sea una entidad integrante del SGSSS, y **(ii)** que los ingresos percibidos por el contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del SGSSS, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48 de la Constitución.

Respecto a la primera circunstancia, manifestó que corresponde a lo previsto en el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, en virtud de lo cual tienen la calidad de integrantes del sistema entre otras, las IPS y las EPS ya sean públicas, privadas o mixtas.

Frente a la segunda circunstancia, sostuvo que tienen la calidad de recursos del SGSSS: (i) los recursos del régimen contributivo y subsidiado (POS), (ii) los recursos del Fosyga, (iii) los recursos de los regímenes especiales de SGSSS (e.g., fuerzas militares, policía nacional, empleados de Ecopetrol) y (iv) los recursos del sistema de seguridad social en riesgos laborales, quedando excluidos entre otros, los servicios o planes de salud previstos en la normativa de seguridad social pero que no se financien con recursos del SGSSS (e.g., planes complementarios, medicina prepagada, pólizas de salud.)

¹ Hacemos notar que esta prohibición tenía una naturaleza total subjetiva al prohibir gravar con ICA los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud. Posteriormente, esta prohibición pasó de ser subjetiva a objetiva, en virtud de lo previsto en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 el cual estableció que “(...) *cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2º. literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en lo relativo a tales actividades*”.

Cabe resaltar que, en la sentencia de 4 de abril de 2019 hubo un salvamento de voto², cuyos argumentos compartimos, los cuales resumimos a continuación:

- i. El artículo 111 de la Ley 788 de 2002 “complementa” lo previsto en el literal d, numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, en virtud de lo cual es errado considerar que la no sujeción al ICA prevista en esta norma perdió eficacia normativa con la expedición de la Ley 100 de 1993.
- ii. El SGSSS desarrollado por la Ley 100 de 1993 es el resultado de un proceso de integración de diferentes entidades de naturaleza pública y privada que inició con el Sistema Nacional de Salud vigente durante la expedición de la Ley 14 de 1983 y que tiene por finalidad garantizar el derecho fundamental a la salud bajo principios de universalidad, eficiencia, solidaridad, equidad, entre otros.

En virtud de lo anterior, además de la atención básica en salud que el estado puede garantizar mediante el POS (hoy “Plan de Beneficios en Salud”), existen planes complementarios que forman parte del SGSSS y que complementan y garantizan la prestación del servicio dentro del marco del derecho fundamental a la salud (e.g., medicina prepagada, pólizas de salud).

- iii. Si bien en el fallo el Consejo de Estado sostiene que *“resultan inaplicables las disposiciones incluidas en los ordenamientos municipales que reproducen la letra d) del ordinal 2° del artículo 39 de la Ley 14 de 1983”* el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho no constituye un instrumento para inaplicar el orden territorial de una ley que no ha sido derogada, subrogada o retirada del ordenamiento jurídico, ni para declarar su pérdida de eficacia normativa.

En virtud de lo anterior, y en línea con el salvamento de voto expuesto, concluimos lo siguiente:

- i. En nuestra opinión existen argumentos para considerar que la prohibición prevista en el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 continúa siendo aplicable, máxime si la normativa territorial -expedida con posterioridad a la expedición de la Ley 788 de 2002- contempla esta misma disposición, como ocurre por ejemplo en el caso del Acuerdo 066 de 2017 del Municipio de Medellín, la cual, en nuestra opinión, seguirá produciendo efectos jurídicos mientras no sea objeto de nulidad.

Al igual que lo señalado en el salvamento de voto, consideramos que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho frente a un caso particular no es el medio para declarar la “pérdida de eficacia” de una norma que no ha sido derogada, ni para “inaplicar” una norma territorial (e.g., Acuerdo Municipal) que no ha sido objeto de algún tipo de derogación, subrogación o retiro del ordenamiento jurídico.

² El salvamento de voto fue hecho por parte de la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. Por su parte, en la sentencia de 27 de junio de 2019 no hubo salvamento de voto.

- ii. Por su parte, al efectuar un análisis desde el punto de vista sustancial, consideramos que los planes voluntarios, tales como planes de medicina prepagada o pólizas de salud, si bien no se cubren con recursos del SGSSS, sí forman parte del SGSSS y por ende se puede considerar que están relacionados con el derecho fundamental a la salud.

Por ejemplo, este tipo de planes se encuentran definido en el artículo 169 de la Ley 100 de 1993 de la siguiente manera: “(...) *Los Planes Voluntarios de Salud podrán incluir coberturas asistenciales relacionadas con los servicios de salud, serán contratados voluntariamente y financiados en su totalidad por el afiliado o las empresas que lo establezcan con recursos distintos a las cotizaciones obligatorias o el subsidio a la cotización (...)*”.

Frente a este punto es importante señalar, que los demás ingresos percibidos por una entidad del SGSSS (e.g., IPS) tales como atención directa a particulares sin que medie un plan voluntario de salud no quedarían contemplados bajo esta interpretación.

- iii. Es importante tener en cuenta que en las sentencias analizadas no hubo lugar a la sanción por inexactitud, en la de 4 de abril de 2019 por considerar el Consejo de Estado que la actora “carecía de conciencia de la antijuricidad de su conducta”, y en la de 27 de 2019 porque la misma Administración había reconocido la no aplicación de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios en la instancia de vía administrativa. En virtud de lo anterior, en estos casos sólo habría lugar a cancelar el mayor impuesto por concepto de ICA más los intereses a que haya lugar.

Sin perjuicio de lo anterior, y como lo anticipa el Consejo de Estado, la posición sentada en las sentencias de 4 de abril y 27 de junio de 2019 será la que aplique en el futuro, en virtud de lo cual lo más probable es que cualquier definición de un proceso de esta índole en vía jurisdiccional será fallado conforme con la reciente posición de esta corporación, y eventualmente esta entidad decida no eximir de la sanción por inexactitud a los contribuyentes.

Finalmente queremos señalar que resulta contrario a toda seguridad jurídica este cambio de posición por parte del Consejo de Estado, y en especial, que se pretenda mediante una sentencia de nulidad y restablecimiento del derecho frente a un caso particular, decretar la “ineficacia normativa” del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 e “inaplicabilidad” de los acuerdos municipales que reproduzcan esta norma, teniendo en cuenta que en este mismo año mediante sentencia de 21 de febrero de 2019 (Radicado No. 21551, MP. Jorge Octavio Ramírez) el mismo Consejo de Estado sostuvo que la prohibición de gravar con ICA aplica respecto de los servicios de salud en general; de acuerdo con esta corporación *“Respecto al impuesto de Industria y Comercio cuando se trata de entidades prestadoras de servicio de salud, la Sala ha afirmado con fundamento en los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 11 de la Ley 50 de 1984, que la prohibición de gravar con ICA a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, continúa vigente, salvo*

respecto de las actividades industriales o comerciales que realicen, que sí son objeto de dicho tributo”.

2. El Consejo de Estado se refiere a la recuperación de deducciones a efecto de determinar la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Así lo declara el alto tribunal mediante la sentencia del 22 de mayo de 2019, identificada con el radicado No. 20998 (M.P: Jorge Octavio Ramirez), donde argumenta su posición de acuerdo con los siguientes elementos:

1) Los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012 no incluyeron la renta líquida por recuperación de deducciones como un elemento integrante del CREE y, en consecuencia, la administración no podía incluirla vía concepto.

2) El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 estableció la base gravable del CREE, elemento esencial de todo tributo, cuya determinación es de competencia exclusiva del legislador en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

3) Dado que la renta líquida por recuperación de deducciones incide directamente en la base gravable del impuesto, la cual es un elemento esencial de todo gravamen, para que pueda hacer parte del CREE debe ser expresamente incluida por el legislador para no vulnerarse el principio de reserva de ley.

3. No todas las bonificaciones a trabajadores son expensas necesarias y por tanto no son deducibles.

En palabras del Consejo de Estado, en sentencia con No. interno 22464, a la hora del estudio sobre la procedencia de costos por pago de honorarios, que dentro de los mismos “es usual que las empresas le reconozcan a sus trabajadores bonificaciones, como estímulo para alcanzar metas o mejorar su desempeño.”

Sin embargo, en materia fiscal, el artículo 107 del ET le impone al contribuyente la obligación de acreditar que dicha expensa cumple los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad; que se deben verificar en cada caso concreto.

De esta manera, no resulta suficiente, para que se reconozca la expensa, que a esta se le denomine bonificación, porque, en todos los casos, además de los otros requisitos señalados en la citada norma, se debe probar la razón de su necesidad para el desarrollo de la actividad productora de renta.

Así, el contribuyente que solicita la procedencia de costos por bonificaciones a contratistas o empleados, debe aportar prueba que acredite la razón por la que esa erogación resultaba necesaria o forzosa para el desarrollo de su actividad productora de renta, el motivo para que se planteara la necesidad de su reconocimiento y el hecho por el que reconoció su pago.

De esa manera la Sala excluyó explícitamente las “bonificaciones” (beneficios) que obedezcan a la liberalidad de la sociedad contribuyente, más que a la necesidad para el desarrollo de la actividad productora de renta y, por lo tanto, que no haya una razón suficiente para justificar ese costo.

4. El Consejo de Estado niega la nulidad de la regulación que establece los requisitos para la procedencia de deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

La misma está dispuesta el numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, específicamente el siguiente aparte:

2. Que se haya tornado [la respectiva obligación] en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.

Por lo que surgía la duda sobre si la norma reglamentaria violaba la potestad reglamentaria pues el numeral 146 del E.T. no traía lo que introduce el numeral 2. demandado.

No obstante estima el Consejo de Estado que el aparte “años anteriores” no desconoce los límites de la norma, pues es una referencia al período en el cual debió computarse la renta de la deuda perdida en coordinación con que en el curso de los negocios, la generación de créditos a favor que se tornan en deudas manifiestamente perdidas de los contribuyentes se dan en un período determinado, como momento de inicio de las acciones de cobro requeridas.

Por otro lado, la expresión referida -a juicio del despacho- tiene como consecuencia aclarara que la deducibilidad de las perdidas debe darse en un año posterior a aquel en el cual se incluyeron en el cómputo de renta.

5. El Consejo de Estado se refirió al deber de proferir un acto en el que se declarara como no presentada una declaración, en aplicación del artículo 580 del E.T.

Estimó que ese artículo dispone taxativamente los eventos en los que las declaraciones que se tienen por no presentadas, resaltando que ninguna de las causales establecidas en dicho artículo corresponden a la situación fáctica de proferir un acto que entienda la declaración como no presentada.

No obstante, destaca la Sala que durante el trámite del proceso administrativo ni en la actualidad existe norma que consagre la obligación de expedir un acto previo que tenga como no presentada la declaración de precios de transferencia, razón por la cual, en principio la DIAN no estaba obligada a proferir actuación de ese tipo.

Si bien, como dice la sociedad demandante dicha obligación se deriva de la jurisprudencia de esta Corporación, esta postura corresponde a que “las causales para tener por no presentadas las declaraciones tributarias no operan ipso iure, sino que deben ser declaradas

por un acto previo debidamente motivado y susceptible de oposición por parte del declarante, en orden a garantizarle su derecho de defensa y el debido proceso”

Con el acto que tenga como no presentada la declaración se busca que el contribuyente tenga conocimiento que la declaración que presentó no tiene efecto alguno y, en consecuencia, no cumplió con el deber de declarar.

De esa manera la DIAN, en el caso concreto, cuando expidió el emplazamiento para declarar expuso que la sociedad demandante no cumplió con la presentación de la declaración de precios de transferencia, por lo cual se entiende que se surtió el efecto del acto declarativo.

Así las cosas, da a tender la corporación que el acto que funja como el informador puede concurrir con el emplazamiento para declarar para que posteriormente se expida el pliego de cargos y sanción.

6. Para el Consejo de Estado no hay fundamento jurídico que sostenga que es aplicable inmediatamente una norma alegándose su favorabilidad.

Habiendo decretado la suspensión de la aplicación del Concepto 18128 de junio de 2015, en el cual se sostiene que no es aplicable inmediatamente una norma alegándose su favorabilidad, el Consejo de Estado estimó que el pronunciamiento de la DIAN no contraría el ordenamiento.

La Sala estima ni de la Constitución, ni de la Ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo.

Por esta razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma con en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la favorabilidad no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el valor o desfavor que conlleva.

D) NORMATIVA

1. La DIAN, mediante la Resolución 5707 del 5 de agosto de 2019, prescribe los requisitos para ser autorizado como autoretenedor del impuesto sobre la renta:

- a) Ser residente en el país en caso de las personas naturales o tener domicilio en el país si se trata de personas jurídicas, responsables del impuesto sobre la renta en el régimen ordinario o de ingresos y patrimonio.
- b) Que la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT), sea igual o superior a tres (3) años, y que en dicho registro el contribuyente se encuentre activo y la información actualizada.

- c) Haber obtenido ingresos brutos en el año gravable anterior superiores a ciento treinta mil (130.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) vigentes a la fecha de la solicitud.
- d) Tener un número superior a cincuenta (50) clientes que le practiquen retención en la fuente, que reúnan las exigencias previstas en los artículos 368 y 368-2 del Estatuto Tributario.
- e) No encontrarse en proceso de liquidación, reestructuración, reorganización, concordato o loma de posesión o no haber suscrito acuerdo de reestructuración o reorganización.
- f) No haber presentado pérdidas fiscales en los cinco (5) periodos gravables anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.
- g) Encontrarse al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, en cuanto a presentación y pago de las mismas, a la fecha de la radicación de la solicitud.
- h) No encontrarse incurso dentro de las causales de suspensión de la autorización para actuar como autorretenedor de que tratan los numerales 2 y 3 del artículo 4° de la presente resolución.

2. La DIAN modifica los formularios de retención en la fuente y de normalización (Resolución 000055 del 9 de septiembre de 2019)

Mediante la resolución 035 de 2019, la DIAN había prescrito el formulario no 445 para la “Normalización”, no obstante, a menos de quince días de vencerse el plazo para la normalización, decide modificar dicho formulario e incluirle dos hojas adicionales.

Indica la resolución que el uso de este formulario es obligatorio para los contribuyentes que tengas activos omitidos o pasivos inexistentes a 1º de enero de 2019, sin hacer ninguna excepción para los que ya cumplieron el deber de declarar con el formulario que estaba prescrito desde mayo.

La modificación del formulario está en la adición de los dos anexos, que detallan los activos normalizados del exterior repatriados y no repatriados, información que es la que se incluye en la declaración de activos en el exterior. No obstante, indica la misma resolución que a los contribuyentes a quienes la obligación de presentar la declaración de activos en el exterior se venza con posterioridad al plazo para declarar la normalización, esto es el 25 de septiembre, deberán cumplir con dicha obligación en los plazos previstos.

Es decir, que con una intención buena, de subsanar el posible incumplimiento o extemporaneidad en la presentación de la declaración de activos en el exterior, a la que se pudieran ver expuestos los contribuyentes acogidos a la normalización, la DIAN está dejando en el limbo a los contribuyentes que, acuciosamente, presentaron su declaración de

normalización antes de la modificación del formulario. En nuestra opinión, el cambio de formulario no vicia o deja sin efectos las declaraciones presentadas bajo el formulario anterior, lo que sucede es que frente a ellos no estaría clara su situación en cuanto a la declaración de activos en el exterior.

3. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público expide el Decreto 1422 de 2019, a través de cual reglamenta la devolución automática de saldos a favor originados en impuesto sobre la renta e IVA.

La regulación expedida por el ministerio reglamenta lo prescrito por el artículo 855 del Estatuto Tributario Nacional, el cual estableció que la DIAN podrá devolver de forma automática saldos a favor originados en impuesto sobre la renta e IVA.

De acuerdo con esto, el decreto prescribe que tendrán derecho a la devolución automática los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:

1. No representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la DIAN.
2. Mas del 85% de los costos y gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables, según el caso, provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el sistema de facturación electrónica con validación previa.
3. Acrediten el cumplimiento de requisitos generales y especiales señalados en los artículos 1.6.1.21.14, 1.6.1.21.15, 1.6.1.21.16 y 1.6.1.25.7 del DUT, según el caso, para la presentación de la solicitud de devolución.

La norma establece, además, que la DIAN proferirá el respectivo acto administrativo que da derecho a la devolución automática dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de radicación de la solicitud.

4. Se implementa la notificación electrónica en la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), como mecanismo preferente de notificación de las actuaciones administrativas.

Así lo hace la UGPP mediante la Resolución 1263 de 2019, donde se establece que la entidad implementará la notificación electrónica como mecanismo preferente de notificación de todos los actos administrativos expedidos en ejercicio de su competencia, a partir del 1° de septiembre de 2019.

Con base en esto indica que notificará de manera electrónica todos los actos administrativos de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario, así como los que se profieran en el proceso administrativo de cobro.

En ese sentido, la UGPP notificará los actos administrativos a la última dirección electrónica que aparece registrada por el aportante en el Registro Único Tributario (RUT) en el momento de la notificación, ya sea que esta dirección de correo electrónico se hubiera registrado con

anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 o con posterioridad a ella.

Por último, agrega la norma que, una vez se implemente la notificación electrónica como mecanismo preferente de notificación, a partir del 1º de septiembre de 2019, la UGPP dará aplicación a lo establecido en el inciso primero del artículo 563 del Estatuto Tributario, en el sentido de que una vez el aportante informe una nueva dirección en el Registro Único Tributario, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes a su actualización, sin perjuicio de la validez de nueva dirección informada.

5. La DIAN regula la transición entre la factura sin validación previa y la adopción de la factura electrónica de venta con validación previa

Así, la Resolución No. 000048 de 2019, dispone los sistemas de facturación que podrán utilizar los sujetos obligados a expedir factura electrónica sin validación previa: los sistemas de facturación previstos en la ley y el reglamento, incluyendo la factura de talonario o de papel, la factura por computador y los demás documentos equivalentes, siempre que los mismos cumplan con las condiciones y requisitos que regulan la obligación formal de facturar.

Una vez se cumpla el plazo para iniciar la expedición de la factura electrónica de venta con validación previa, al que se refiere el artículo 3º de la Resolución 000020 del 26 de marzo de 2019 y el párrafo 3º del artículo 3º de la Resolución 000030 del 29 de abril de 2019, se deberá cesar la expedición de la factura electrónica sin validación previa a su expedición de que trata el Decreto 2242 de 2015.

VM LEGAL