

OFICIO N° 1357 [021409] 14-08-2018 DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá, D.C.
100208221- 001357

Señor
MEDARDO ANTONIO LUNA RODRÍGUEZ
CRA 4 N° 12-41 Ofc. 605
mantoluna@hotmail.com
Cali – Valle Del Cauca

Ref: Radicado 100027088 del 09/07/2018

Conforme con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, corresponde a este despacho absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, razón por la cual resolvemos su solicitud en el marco de la competencia mencionada.

Consulta usted lo siguiente:

1º Un contribuyente reporta en su declaración de renta una pérdida líquida del ejercicio, que a la luz del inciso 7º del artículo 147 del Estatuto Tributario, establece un término de firmeza de la declaración de seis (6) años contados a partir de la fecha de su presentación.

¿Se consulta, si se corrige la declaración de renta dentro del término de firmeza de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario, generando una renta líquida y un valor a pagar, el vencimiento de la nueva declaración de renta es de seis (6) o tres (3) años?

Respuesta 1:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, cuando se presente una corrección de una declaración que inicialmente arrojó pérdidas y, producto de esa corrección, se reporta una renta líquida y un impuesto a cargo, esta corrección debe realizarse en los términos del artículo 588 del E.T.; esto, dentro del término de dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y liquidando la sanción de corrección correspondiente, establecida en el mismo artículo.

Teniendo en cuenta que la corrección reemplaza para todos los efectos la declaración inicial, el término de firmeza ya no está dentro de las previsiones del artículo 147 del E.T., porque la corrección ya no arroja pérdida.

Si bien el (sic) artículo 147 del E.T. incorporó un término de firmeza especial de seis (6) años contados a partir de la fecha de la presentación de las declaraciones de renta y sus correcciones, dicho término de firmeza opera “en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales”.

Por ende, si la corrección no liquidó pérdidas aplica el término general de firmeza de tres años previsto en el artículo 714 del E.T, contados a partir del término para declarar; siempre y cuando la declaración inicial no haya sido extemporánea.

El artículo 714 del Estatuto Tributario fue modificado a través del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, estableciéndose que el término de firmeza de las declaraciones tributarias será de 3 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar –cuando se han presentado en dicha fecha-, o desde la presentación de la declaración cuando ha sido extemporánea, o por último desde la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación cuando la declaración arroja saldo a favor.

2º Una Zona Franca obtiene la calificación de Usuaría Industrial de bienes y suscribe un contrato de suministro de la estructura metálica para su planta de producción, con un Consorcio, con el fin de elaborar una estructura metálica, que se encuentra dentro de su objeto social, conforme lo establece el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, los materiales de construcción que se venden desde el territorio aduanero nacional a un Usuario Industrial de Zona Franca Permanente Especial para la construcción de sus instalaciones están exentos del impuesto sobre las ventas.

¿Se consulta si para tener derecho a la exención del artículo 481 y derecho a la devolución, los materiales de construcción, deben ser facturados directamente al Usuario Industrial, o al Consorcio con el que suscribió el contrato de suministro de materiales?

Respuesta 2:

Si bien es cierto que la Ley 1607 de 2012 introdujo modificaciones al artículo 481 del Estatuto Tributario mediante el cual se establecen los bienes y servicios que conservan la calidad de exentos, estas no fueron integrales sino específicas y sobre determinados literales, de la siguiente manera:

- El Literal f) señalaba como exentos las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios; sin embargo, dicho literal fue trasladado al literal e) del mencionado artículo y de igual forma se conservó dicho literal con la Ley 1819 de 2016.

El Oficio 958181 de junio 23 de 2008 señala cuáles son las condiciones para que la venta se considere exenta del IVA, así:

“De esta manera, la ley estableció las condiciones para la procedencia del beneficio, en el sentido de considerar como ventas exentas, en materia de IVA, las efectuadas desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de zona franca, bajo los siguientes supuestos legales:

1. La naturaleza de los bienes que se venden. El beneficio está supeditado a los bienes explícitamente definidos como son: materias primas, partes, insumos y bienes terminados.
2. Ubicación de los bienes. Los bienes enajenados deben estar ubicados en el territorio aduanero nacional con destino a la zona franca o estar ubicados en ella.
3. Calidad de los adquirentes. Los adquirentes en todo caso deben ser usuarios industriales de bienes o de servicios de la zona franca respectiva.
4. Objeto social desarrollado por el usuario industrial. Está restringido únicamente a las actividades previstas en el artículo 3o de la Ley 1004 de 2005.
5. Participación de los bienes en el desarrollo del objeto social. Los bienes indicados en el numeral 1 antes referido, deben participar de manera directa en uno de los procesos productivos o de prestación de los servicios de acuerdo con la naturaleza de actividad desarrollada por el usuario industrial, a la cual debe corresponder el objeto social, definido en la ley.

(...)

En consecuencia, conservarán la calidad de exentas, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que adquieran los usuarios industriales desde el territorio aduanero nacional o a otros usuarios, en cuanto se cumplan los requisitos ya mencionados y que por ende se utilicen directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, así como cuando se utilicen directamente en la prestación de los servicios dentro de la zona franca por parte de los usuarios industriales de servicios.

Así mismo, la conjunción “siempre que” utilizada por el legislador en el literal mencionado es una expresión que denota una condición.”

Se infiere de todo lo anterior, que no se considera una venta de bienes exentos el suministro de materiales si son facturados al consorcio y no al usuario industrial de bienes; esto, por no cumplir el requisito de la calidad de quien adquiere el bien.

3º Una sociedad que goza de la exención del Numeral 3º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario (servicios hoteleros), presenta por el año gravable 2016 una pérdida líquida del ejercicio y líquida una renta presuntiva.

¿Se consulta si el contribuyente debe liquidar su impuesto a la tarifa del 25%, por cuanto declara renta presuntiva o por ser su naturaleza exenta para ese año la tarifa es cero (0)?

Respuesta 3:

Este despacho ya se pronunció al respecto mediante el Concepto 052966 de septiembre 1 de 2014, donde se explicó que la naturaleza de la renta exenta no resulta incompatible con el sistema de renta presuntiva:

“En concordancia con lo anterior, y en relación con la determinación de la renta líquida, el artículo 178 ibídem, prescribe que dicha renta está constituida por la renta bruta menos las deducciones, y que esta renta líquida es renta líquida gravable, a la cual se aplica la tarifa del impuesto, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan de la renta líquida, y a la diferencia, que es renta líquida gravable, se le aplica la tarifa del impuesto.

Existe, sin embargo, un sistema alternativo de determinación de la renta, conocido como la renta presuntiva o renta mínima presunta, llamado alternativo, precisamente porque una vez obtenida se debe comparar con la renta obtenida mediante el sistema de depuración normal, y en función de la que resulte mayor, se continúa el proceso de depuración del impuesto.

La renta presuntiva es una renta líquida especial, que se ubica, por tanto, después de las deducciones, y antes de las rentas exentas; dicha renta se encuentra prevista en los artículos 188 y siguientes del Estatuto Tributario, y se puede definir como la renta líquida especial en la que la ley presume de derecho que el patrimonio bruto o líquido del contribuyente, del período inmediatamente anterior, produjo una renta mínima, y por ende, se grava la renta derivada del patrimonio.

...

El que se tome como renta líquida la renta presuntiva depende de que una vez hecha la depuración normal u ordinaria de la renta hasta llegar a la renta líquida, o lo que es lo mismo, una vez restadas las deducciones a la renta bruta, la suma resultante de dicha depuración sea inferior al cálculo de la renta presuntiva, pues en este evento con la renta mínima presunta se continúa la depuración para la determinación del impuesto.

Lo anterior significa que tanto a la renta líquida ordinaria como a la renta mínima presunta, deben restárseles las rentas exentas, si las hay, lo que confirma, a su vez, que la renta presuntiva no es incompatible con las rentas exentas.

...

Por otro lado, las rentas exentas son aquéllas que a pesar de que encuadran dentro del hecho gravado en el impuesto sobre la renta, el legislador decidió expresamente no gravar, motivo por el cual deben restarse, para el caso, de la renta líquida ordinaria o de la renta presuntiva, determinándose así la renta líquida gravable, a la cual, se reitera, se le aplica la tarifa del impuesto.”

4º ¿A qué tarifa deben tributar los años 2015 y 2016, los hoteles de que trata el Numeral 3º del Artículo 207-2 del Estatuto Tributario?

Respuesta 4:

Al respecto se remite la doctrina contenida en el Oficio 011676 de 2015 sobre la tarifa sobre la renta gravable entre otras, de las sociedades nacionales las cuales regían para los años gravables 2015 y 2016, en concordancia con lo ya expresado en el punto anterior sobre la depuración de la renta hasta aplicar la tarifa por concepto de impuesto sobre la renta.

Finalmente, le informamos que puede consultar la base de conceptos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en su página de INTERNET ingresando por el ícono de "Normatividad" – "técnica", dando clic en el link "Doctrina" Oficina Jurídica.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales