



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

Los restaurantes y bares exentos del impuesto nacional al consumo se encuentran obligados a declarar. La DIAN reitero esta posición a través del concepto No. 100202208 – 340 del 27 de septiembre de 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Mediante el radicado de referencia, la peticionaria solicita la reconsideración del Oficio 902567 del 25 de marzo de 2021, indicando que, en virtud del artículo 47 de la Ley 2068 de 2020, los responsables del impuesto al consumo realizan operaciones que no están sometidas a dicho impuesto y, por ello, no están obligados a presentar la declaración del referido tributo, tal como lo establece el artículo 601 del Estatuto Tributario, el cual se aplica por remisión del artículo 513 del mismo estatuto. En consecuencia, la peticionaria señala que la exención tributaria guarda la misma relación de una exclusión fiscal, por lo que no es razonable que se configure la obligación de declarar”.

“Respecto del particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

“El artículo 47 de la Ley 2068 de 2020 prevé:

“Artículo 47. Reducción de las tarifas del impuesto nacional al consumo en el expendio de comidas y bebidas. Las tarifas del impuesto nacional al consumo de que tratan los artículos 512-9 y 512-12 del Estatuto Tributario **se reducirán al cero por ciento (0%) hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021**”. (Negrilla fuera de texto).

“En virtud de lo expuesto, este Despacho analizará la naturaleza jurídica del beneficio tributario descrito anteriormente para determinar cuál debe ser el tratamiento correspondiente para efectos del deber formal de declarar”

“En primera instancia, es importante reiterar que la norma objeto de análisis contempla una reducción de la tarifa del impuesto nacional al consumo al 0%, tal y como se precisó por medio del Oficio 100208221-0086 de radicado 900627 de 2021. En virtud de lo expuesto, para efectos fiscales, el tratamiento tributario descrito corresponde al de una exención”.



INFORME

“Ahora bien, el concepto de exención ha sido desarrollado por la Corte Constitucional de la siguiente manera:

Corte Constitucional. Sentencia C-657 de 2015. Jorge Iván Palacio Palacio:

“Las exenciones tienen lugar cuando una norma exonera del tributo determinados actos o personas que normalmente estarían gravados; es decir, **cuando habiéndose presentado el hecho generador**, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial. Al respecto el Consejo de Estado ha explicado lo siguiente:

“La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, **pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción)**, máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador”. (Subrayado fuera de texto original)”

“En virtud de lo expuesto, este Despacho denota que jurídicamente existe una diferencia de categorías entre la exención y la exclusión tributaria, siendo esta última un fenómeno por el cual el legislador determina que ciertas conductas no dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y, por el contrario, la exención representa la causación del tributo con un beneficio correspondiente a la aplicación de una tarifa del 0%”.

“En ese sentido, para este Despacho es claro que el beneficio tributario precitado coincide con la definición de la exención tributaria, puesto que tiene como propósito incentivar una determinada actividad económica por medio de la imposición de un gravamen con una tarifa equivalente del 0% respecto de la prestación de unos determinados servicios. Esto significa que efectivamente se realiza el hecho generador del gravamen en comento, lo cual contradice lo expuesto por la peticionaria. En ese sentido, no es razonable equiparar los fenómenos de la exención y la exclusión como se propone por medio de la solicitud de reconsideración”.

“Así las cosas, este Despacho reitera que el artículo 47 de la Ley 2068 de 2020 representa una exención tributaria de manera que el prestador del servicio se constituye como responsable del impuesto. En consecuencia, el responsable del gravamen en comento estará en la obligación de declararlo (artículo 512-14 del Estatuto Tributario) e indicar lo preceptuado en el formulario correspondiente”.

“En ese sentido, de acuerdo con la Resolución DIAN No. 16 de marzo 7 de 2019, la



INFORME

casilla 34 del Formulario 310 para la declaración del impuesto nacional al consumo contempla: “Impuesto generado por venta de bienes gravados a la tarifa del 8%: escriba en esta casilla el impuesto generado durante el periodo por la prestación del servicio de expendio de comida y bebidas en restaurantes, cafeterías, bares, tabernas, discotecas o cualquiera fuera la denominación o modalidad que adopten, gravados a la tarifa del 8%. Artículos 512-9, 512-11 y 512-12 E.T. Si no tuvo operaciones escriba cero (0)”

“En virtud de lo expuesto y, dado que el renglón 34 del formulario descrito es editable, será posible consignar la aplicación de la reducción de la tarifa del impuesto nacional al consumo del 0% descrita en el artículo 47 de la Ley 2068 de 2020, consignando el valor a pagar en cero (0)”.

“En conclusión, este Despacho no reconsiderará el Oficio 902567 del 25 de marzo de 2021”.

El obligado a facturar debe tener la capacidad de expedir y entregar la factura electrónica en el momento que se realiza la operación económica. En el Concepto No. 100208192–101 del 17 de septiembre de 2021, la DIAN respondió a una consulta que preguntaba si los obligados a facturar tenían la facultad de imponer obligaciones y trámites al adquirente sin los cuales se puede negar o dilatar la expedición de la factura. Los siguientes son algunos de los apartes relevantes del concepto:

“Así las cosas, debe resaltarse que la obligación de expedir la factura electrónica de venta, comprende que ésta “sea entregada al adquirente de manera física o electrónica según el caso, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, acompañada del documento electrónico de validación”. Por lo tanto, si el facturador no entrega la factura al adquirente en el momento de la operación de venta o prestación del servicio, está incumpliendo su obligación de expedir la factura electrónica de venta. Al respecto, debe tenerse presente que los medios de entrega de la factura electrónica de venta están dispuestos en el artículo 29 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 y que el facturador no debe exigir al adquirente mayores requisitos que la información necesaria para expedir la respectiva factura.

Así las cosas, tratándose específicamente de la falta de expedición de la factura electrónica de venta, el artículo 652-1 del Estatuto Tributario, dispone:

“ARTICULO 652-1. SANCIÓN POR NO FACTURAR. Quienes estando obligados a expedir facturas no lo hagan, podrán ser objeto de sanción de clausura o cierre del

INFORME

establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio de conformidad con lo dispuesto en los artículos 657 y 658 del Estatuto Tributario”. (Subrayado fuera de texto)

De manera que, la no expedición de la factura de venta, la cual incluye la entrega de la misma al adquirente, hace acreedor al sujeto obligado a facturar de la sanción por no facturar. Por lo cual, siempre que se evidencie este hecho, podrá el adquirente informar dicha situación a la Administración Tributaria con el fin de que ésta inicie los procedimientos sancionatorios procedentes.

Sin perjuicio de lo explicado y, en materia de la validez de las facturas de venta como soporte de operaciones económicas que da lugar a derechos y deberes en materia tributaria, debe precisarse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario determina los requisitos que la misma debe ostentar para ser soporte de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en IVA; disposición que surte efectos siempre que se dé cumplimiento a los demás requisitos sustanciales y procedimentales que se exigen en la normatividad tributaria para la procedencia de los mencionados costos, deducciones y descontables.

En consecuencia, el adquirente debe exigir la expedición de la factura electrónica de venta al facturador para así poder dar lugar al soporte de costos, deducciones y descontables, por las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios efectuadas. Por su parte, el facturador electrónico siempre deberá estar en disposición de expedir y entregar la respectiva factura electrónica en el momento de la operación de venta de bienes o prestación de servicios, bien sea de manera física (usando la representación gráfica) cuando se trate de adquirentes no facturadores electrónicos o, de manera electrónica, cuando se trate de adquirentes que son facturadores electrónicos (Artículo 29 Resolución DIAN No. 000042 de 2020) sin más requisitos que la información necesaria para expedir la respectiva factura de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020.”

Los municipios no pueden imponer anticipos del impuesto de industria y comercio a los contribuyentes del régimen simple.

Comunicación del Ministerio de Hacienda del 17 de septiembre de 2021, radicado: 2-2021-048586. A continuación, se presentan los apartes más relevantes de la comunicación:

“Según el artículo 910, los contribuyentes del régimen SIMPLE deben presentar y pagar bimestralmente, ante la DIAN, el anticipo en el recibo electrónico SIMPLE, el cual se descontará del valor a pagar en la declaración anual consolidada. En dichos formularios se debe informar la territorialidad de los ingresos obtenidos con el fin de distribuir lo que corresponda a cada municipio o distrito”.



INFORME

“Las anteriores disposiciones se encuentran reglamentadas en el Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en materia tributaria”.

“A partir de lo anterior, no resulta procedente que los municipios y distritos soliciten la declaración ni el pago directo del impuesto de industria y comercio a los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen SIMPLE, toda vez que, a partir del periodo gravable en el que se inscriban a dicho régimen, las obligaciones de declarar y pagar por dichos contribuyentes se debe cumplir a través del sistema del régimen Simple, es decir, a través del *“modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral”*, creado por la ley”.

“Tampoco resulta procedente exigir el pago directo de anticipos, retenciones y autoretenciones a dichos contribuyentes, toda vez que estos mecanismos de recaudo anticipado dejan de ser aplicables a dichos contribuyentes, frente a los impuestos que conforman el impuesto de industria y comercio consolidado, a partir de su inscripción en el régimen SIMPLE”

“Desde el 1 de enero de 2021 todos los municipios y distritos deben recaudar el impuesto de industria y comercio a través del sistema del régimen simple de tributación – SIMPLE respecto de los contribuyentes que se hayan acogido a dicho régimen (Art. 907). A su vez, el plazo para inscribirse como contribuyente del SIMPLE del presente año venció el 31 de enero de 2021, salvo para quienes se inscriban por primera vez al RUT, quienes podrán acogerse al momento de dicha inscripción (Art. 909)”.

“Así las cosas, los contribuyentes inscritos en el régimen simple de tributación simple para el año 2021 no tienen obligación de declarar ni pagar directamente a los municipios, los impuestos comprendidos en el impuesto de industria y comercio consolidado, toda vez que, en cumplimiento de las obligaciones previstas para el régimen Simple, deben reportar, en los recibos electrónicos bimestrales de los anticipos y en la declaración anual del régimen Simple, los ingresos que correspondan a cada municipio donde desarrollan sus actividades”.

“Bajo las anteriores circunstancias, consideramos que los valores pagados a un municipio por concepto de anticipo del impuesto de industria y comercio del año 2021, por parte de un contribuyente perteneciente al régimen Simple, pueden ser objeto de solicitud de devolución a dicho municipio. Es de anotar que, conforme la normatividad vigente, no resulta posible acreditar los valores de impuestos del año 2021, pagados a los municipios, como menor valor a pagar en los recibos electrónicos de anticipos del SIMPLE ni en la declaración del SIMPLE”.



INFORME

Precisan cómo reportar contablemente la retención por dividendos que es trasladable al accionista.

La DIAN en el concepto 100208221-1030 del 9 de septiembre de 2021 y con base en pronunciamientos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública se pronunció al respecto:

“El artículo 21-1 del Estatuto Tributario señala que, tratándose de obligados a llevar contabilidad, para la determinación de su impuesto sobre la renta y complementarios, el valor del patrimonio – entre otras cosas – se sujetará a la aplicación de “los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia” (subrayado fuera del texto original)”.

“Por lo tanto, en la medida en que la normativa tributaria no ha definido de manera taxativa el tratamiento fiscal que debe darse a la retención en la fuente trasladable e imputable a la persona natural residente o inversionista residente en el exterior, de que trata el artículo 242-1 *ibídem*, esta Subdirección considera menester remitirse al pronunciamiento CTCP- 10-01334-2019 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el cual se explicó:

“(…) el CTCP considera que las retenciones sobre los dividendos descontadas a una sociedad nacional, las cuales serán trasladables o imputables al beneficiario final (personas naturales residentes o inversionistas residentes en el exterior), se presentarán como una partida dentro del patrimonio de sociedad nacional quien recibe los dividendos. La presentación dentro del patrimonio se realizará como un menor valor del patrimonio (cuenta de naturaleza débito en los resultados acumulados) en un auxiliar que bien podría denominarse ‘retención en la fuente imputable a accionistas art. 242-1 ET’ como una cuenta correctora de resultados acumulados (ganancias retenidas).” (Subrayado fuera del texto original)”.

Consejo de Estado reitera la jurisprudencia sobre la figura de la reviviscencia de las normas derogadas.

Este pronunciamiento lo hizo a través de la sentencia No. 76001-23-33-000-2017-00073-01 (24713) del 19 de agosto de 2021, cuyos apartes más relevantes compartimos a continuación:

“Se radicó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho con fundamento en la falsa motivación contenida en la Resolución No. 4131.1.21-4479 de fecha 14 de agosto de 2015, “Por medio de la cual se modifica la declaración y liquidación privada del impuesto de industria y comercio complementario de avisos y tableros al contribuyente (...) y la resolución No 4131.1.21-5327 del 19 de septiembre de 2016, “mediante el



INFORME

cual el Departamento Administrativo de Hacienda, resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por la empresa (...).”

“Para la Sala, los mencionados actos administrativos se fundaron en el artículo 94 del Acuerdo 0321 de 2011 que fue declarado parcialmente nulo por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca mediante sentencia del 8 de junio de 2012, decisión que quedó ejecutoriada el 26 de julio del mismo año”.

“Es por esto que, con fundamento en providencias de esta Corporación, recientemente se expuso que la falsa motivación por error de derecho se configura cuando la Administración desconoce los supuestos jurídicos que deben fundamentar su decisión por alguno de los siguientes motivos: **i) por inexistencia de la norma invocada por la autoridad**, **ii)** por ausencia de relación entre la norma invocada por la entidad y los hechos objeto de su decisión y **iii)** por errónea interpretación (Sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 25346 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)”

En sede judicial, el Municipio de Santiago de Cali adujo que “En virtud de la declaratoria de inexecutable del artículo 94 del Acuerdo 0321 de 2011, debía operar el fenómeno de la reviviscencia de la norma y, en esa medida, era aplicable lo dispuesto en el Acuerdo 035 de 1985 (norma anterior), el cual también disponía una tarifa de ICA del 11 por mil para esa actividad. [Actividad realizada por el accionante]” (Paréntesis fuera de texto).

La sala acogió el razonamiento de primera instancia según el cual “En el contexto descrito...es claro que la Subdirección de Impuestos y Rentas del Municipio de Cali motivó los actos administrativos aquí enjuiciados, teniendo en cuenta una disposición que para ese momento se encontraba excluida del ordenamiento legal, en virtud de la declaratoria de ilegalidad parcial del artículo 94 del Acuerdo 321 de 2011 por parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, previsión que regulaba la tarifa de ICA que se debía pagar por la actividad que, a juicio de la administración, debía declarar y pagar el contribuyente; decisión que sin lugar a dudas se encuentra viciada, al haberse erigido sobre un fundamento normativo inexistente”.

“Asimismo, reiteró la jurisprudencia sobre la figura de la Reviviscencia normativa en los siguientes términos. “(...) tal como ha sido desarrollado en la jurisprudencia desde hace varias décadas, consiste precisamente en que disposiciones legales o con fuerza de ley que han sido derogadas por otras, ya sea de manera expresa o bien tácita (incluyendo la denominada derogación “integral o sistemática”), recuperan su vigencia y efectos jurídicos por obra de la declaratoria de inexecutable de las normas que las derogaron, pronunciada por el órgano judicial competente (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según el caso)”.

INFORME

En el mismo sentido, reiteró las consideraciones de la Sentencia del 4 de mayo de 2015, exp. 19300 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que frente a esta figura precisó:

“El efecto de la sentencia de nulidad de los reglamentos y actos generales frente a las normas derogadas por el propio acto o reglamento que se anula es el de, en principio, revivir la vigencia de la norma derogada siempre que haya vacío normativo, vacío que entorpecería la acción de la administración”

“Para el Consejo de Estado, la Administración al proferir los actos en los años 2015 y 2016 “pudo acudir directamente a la figura que ahora invoca en sede judicial **[Reviviscencia]**, pero no lo hizo” (Negrilla y paréntesis fuera de texto), dejando claro la falsa motivación como causal autónoma e independiente que se relaciona con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión tomada por la Administración.

La retención en la fuente por gastos de administración también aplica a los contribuyentes sujetos a precios de transferencia. Así lo prevé la sentencia del Consejo de Estado, sentencia 25000-23-37-000-2016-01653 – 01 [24282] del 9 de septiembre de 2021, cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“De las anteriores normas, se advierte que, en el caso de los *pagos de administración a casa matriz*, la deducción solo procede sobre los pagos sujetos a retención en la fuente, esto es, los de fuente nacional, independientemente de que la operación esté sujeta o no al régimen de precios de transferencia”.

“En efecto, como bien lo indica el citado artículo 124 y fue precisado por la Corte Constitucional, en la deducción de pagos a casa matriz, la retención no fue prevista como un requisito que se aplica en consideración a la fuente del ingreso; sino que se constituye en el presupuesto de procedencia del gasto, en tanto la norma requiere que el valor solicitado como deducción esté sometido a gravamen mediante la retención en la fuente”.

“Sobre la aplicación del requisito de la retención en la fuente a los todos los contribuyentes de renta, independientemente de que estén sujetos o no al régimen de precios de transferencia, la Sala, en la sentencia que se reitera, sostuvo lo siguiente:

“(…)

“La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyentes sometidos a ese régimen, esto es, el artículo 260-7, los releva



INFORME

de ciertas disposiciones que prohíben deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos para vinculados económicos; ***pero no los excluye de la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario. Tampoco se advierte que las regulaciones de estas normas –artículo 124 y 260-7 del E.T.- se contrapongan ni se contradigan***”.

“*Primero*, porque el artículo 124 no se encuentra dentro de las disposiciones que el artículo 260-7 autoriza no aplicar en el régimen de precios de transferencia. Y, *segundo*, en tanto ***la regulación de la deducción a casa matriz no es una limitación a los costos y gastos, que es de lo que se exceptúa a estos contribuyentes***”.

“Todo, porque ***el artículo 124 establece un requisito de procedencia de la deducción***, en tanto permite que el pago a la casa matriz sea llevado en la declaración de renta, y tiene su razón de ser en que permite recaudar de forma anticipada el impuesto en estas operaciones que se hacen con no residentes en Colombia, lo que garantiza el pago del tributo”.

“No puede perderse de vista que el objeto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario ***no es exceptuar*** a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia ***del cumplimiento de los requisitos de procedencia de los costos y deducciones***, sino únicamente de ***algunas prohibiciones previstas en materia de costos y deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos previstas para los vinculados económicos***”.

“Por esa razón, ***el efecto que tiene esa norma en los pagos a casa matriz que realicen dichos contribuyentes, es que no les aplican las prohibiciones señaladas*** en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y 312 –numerales 2 y 3-, ***ni las limitaciones de los costos y deducciones***, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, que restringe los gastos al exterior al 15% -salvo en aquellos casos en que sea obligatoria la retención, entre otros-“.

“De modo que, como la ley no sustrajo a estos contribuyentes del cumplimiento de los requisitos de procedibilidad de las deducciones, los mismos deben cumplir los requisitos dispuestos sobre las operaciones de costos y gastos que procedan en el régimen de precios de transferencia. Para lo cual se debe atender, los presupuestos que exige la norma para que pueda aceptarse como deducción”.

“Por esas razones, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben cumplir con el requisito de procedencia para llevar como deducción los pagos a casa matriz, consistente en la práctica de la retención en la fuente.” (Resaltados y subrayas del texto)”.

INFORME

“En el caso concreto, ambas partes aceptan que de acuerdo con el artículo 124 del E.T, las sucursales de sociedades extranjeras pueden deducir de sus ingresos, los valores pagados a su casa matriz en el exterior, por concepto de gastos de administración o dirección y que, según esta norma, para que proceda esa deducción es necesario que respecto de esos pagos se practique retención en la fuente sobre el impuesto de renta y el complementario de remesas”.

“Además, no es objeto de discusión que la demandante está sujeta al régimen de precios de transferencia”.

“La diferencia entre las partes radica en que, para la demandante, el artículo 124 del E.T constituye una limitación a los costos y deducciones, por lo que, conforme con el artículo 260-7 del E.T. no estaba obligada a practicar retención en la fuente, pues sus operaciones, que están sujetas al régimen de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados económicos. En cambio, para la DIAN y el Tribunal, el artículo 124 del E.T no constituye una limitación a costos y gastos entre vinculados económicos sino un requisito para la procedencia de la deducción”.

“De acuerdo con el criterio jurisprudencial anterior, que se reitera, la Sala concluye que el requisito de la retención en la fuente para la procedencia de las deducciones del artículo 124 del E.T, es aplicable a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, estén o no sujetos al régimen de precios de transferencia, pues es un requisito para la procedencia de la deducción”.

“Como quiera que no se discute por las partes que (...) no practicó retención en la fuente sobre los pagos por servicios administrativos a casa matriz, no procede la deducción de los gastos por servicios de administración pagados por la sucursal a la casa matriz del exterior”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos