

INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Los obligados a facturar electrónicamente no pueden sustraerse de su obligación alegando que no tienen implementado el sistema, so pena de incurrir en la sanción de cierre de establecimiento. La DIAN reitera esta posición en el concepto 100208221-933 de junio del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

¿Cómo se debe proceder si un proveedor estando en la obligación de expedir factura electrónica de venta, le emite a una compañía que factura electrónicamente tickets de máquina registradora POS, y argumentan que aún no cuentan con la implementación de factura electrónica?

“Sobre el particular, se informa que el artículo 618 del Estatuto Tributario dispone la obligación de exigir factura por el adquirente del bien o servicio. Lo anterior, entre otros, con el objetivo de soportar costos, gastos e impuestos descontables, de acuerdo con las exigencias dispuestas en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

“Por otra parte, el párrafo 4º del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, dispone que:

“PARÁGRAFO 4. Los documentos equivalentes generados por máquinas registradoras con sistema POS no otorgan derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, ni a costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios para el adquirente. No obstante, los adquirentes podrán solicitar al obligado a facturar, factura de venta, cuando en virtud de su actividad económica tengan derecho a solicitar impuestos descontables, costos y deducciones.”

“A su vez, el artículo 1.6.1.4.26. del Decreto 1625 de 2016 dispone, lo siguiente:

“Artículo 1.6.1.4.26. Documentos equivalentes generados por máquinas registradoras con sistema POS. Conforme con lo previsto en el párrafo 4 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario los documentos equivalentes generados por máquinas registradoras con sistema POS no otorgan derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, ni a costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios para el adquirente”.

“No obstante, lo previsto en el inciso 1 del presente artículo, los adquirientes podrán solicitar al obligado a facturar, la factura electrónica de venta, cuando en virtud de su actividad económica tengan derecho a solicitar impuestos descontables, costos y deducciones”.

*“Sin perjuicio de lo indicado en el inciso anterior, el documento equivalente generado por máquinas registradoras con sistema POS, será válido como soporte de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas y de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, hasta el 1 de noviembre de 2020”.
(Negritas fuera de texto).*

“Finalmente, se precisa que las sociedades que vendan bienes o presten servicios están en la obligación de facturar electrónicamente, so pena de incurrir en la sanción de cierre de establecimiento de comercio de conformidad con los artículos 652-1 y 657 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.4.11. del Decreto 1625 de 2016”.

El servicio de transporte público especial de pasajeros está gravado con IVA cuando es prestado como servicio privado. Esta posición es avalada por el Consejo de Estado, en sentencia 11001-03-27-000-2017-00011-00 (22964) de julio del 2020, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“En ese contexto, el oficio 16676 recalcó que la clasificación del servicio de transporte en público o privado dependía igualmente de considerar las condiciones, exigencias, controles y demás aspectos que definen uno y otro, como son las características, requisitos, formas de operar, habilitación y vigilancia señaladas por la jurisprudencia y, específicamente, en la sentencia de control constitucional sobre el artículo 5 de la Ley 336 de 1996, cuya parte motiva constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y la aplicación de las normas de derecho en general, a la luz del artículo 48 de la Ley 270 de 1996”.

“Bajo la misma línea, la Corte resaltó que el transporte público comporta un carácter esencial porque permite materializar y ejercer libertades fundamentales como la de locomoción y facilita la satisfacción de diversos intereses y actividades para desarrollar la vida en sociedad, el bienestar común y la economía en particular. De igual forma, ha reconocido su naturaleza imprescindible, su relación con el interés público y los derechos fundamentales y, por cuenta de ello, su prestación directa por parte del Estado o, indirecta, a través de particulares o comunidades



INFORME

organizadas, manteniéndose el papel estatal garante sobre la prestación eficiente por vía de la regulación, control y vigilancia sobre el mismo”.

“En ese orden, ha sostenido que el elemento definitorio de la diferencia entre transporte público y privado *“es que, en el público, una persona presta el servicio a otra, a cambio de una remuneración, al paso que, en el privado, la persona se transporta, o transporta objetos, en vehículos de su propiedad o que ha contratado con terceros.”*

“Desde ese perfil cualitativo y en los términos de la consulta elevada, la autoridad fiscal podía concluir que el gravamen general de IVA se aplica al transporte público especial de pasajeros en el que se limitara la libertad de acceso en igualdad de condiciones; y, consecuentemente, que a dicho gravamen se sujetaban los servicios prestados como transporte privado, en los que se satisfagan necesidades de movilización dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas que los usan; como también que la exclusión requería el cumplimiento de las características legales y reglamentarias aplicables al transporte público”.

(...)

“Más allá de ello, es claro que los servicios especiales contratados por grupos específicos de usuarios, llámense estudiantes, empleados, turistas, usuarios de servicios de salud o simplemente usuarios particulares de servicio expreso, para satisfacer la necesidad de transporte de cada uno de ellos y los fines que los asisten (*traslado a centro educativo, a lugar de trabajo, a lugar de residencia, a sitio turístico, intermunicipales e instituciones o centros de salud*), con condiciones uniformes y comunes frente a la causa y objeto del servicio de transporte especial que contratan, por homogeneidad de origen y destino, pueden perder la connotación pública que les quiso reconocer el propio legislador al disponer su regulación especial, cuando no cumplan las condiciones especialmente previstas en dicha regulación y que se presten en el exclusivo ámbito privado de quienes los contraten con restricción de acceso para las demás personas que se encuentran en igualdad de condiciones grupales”.

“Más allá de lo anterior, las tarifas de servicio público de transporte terrestre automotor especial, si bien son de libre determinación entre las partes, deben en todo caso reportarse al Ministerio de transporte y a la Superintendencia del ramo”.

“Desde esa perspectiva temática general y considerando el alcance fijado por el Oficio 16676 de 2016, la Sala estima ajustado a derecho el oficio demandado, en el entendido de que: i) el gravamen que concluye para el transporte terrestre



INFORME

automotor especial atañe solamente a los servicios especiales prestados como transporte privado, pues el mismo, en los términos del inciso 2 del artículo 5 de la Ley 336 de 199629, al cual remite el artículo 2.2.1.6.3 del DUR 1079 de 2015, satisface necesidades de movilización del ámbito de las personas naturales y/o jurídicas que los usan; y, *ii*) que la exclusión de IVA para las diferentes modalidades de transporte especial depende del cumplimiento de las condiciones legales y reglamentarias que caracterizan al servicio público de transporte terrestre automotor especial, según la modalidad de que se trate”.

Cuando se compensan obligaciones con saldos a favor que resultan improcedentes, los intereses moratorios se deben calcular desde la fecha del vencimiento de las obligaciones compensadas. El Consejo de Estado sostuvo esta tesis mediante la sentencia 25000-23-37-000-2013-01299-01 (24044) de julio del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que existen situaciones en que el saldo a favor improcedente fue compensado con obligaciones posteriores a su exigibilidad, lo que genera que al momento de la compensación no se causaron intereses moratorios, por realizarse con un pago anterior a la obligación compensada, que fue lo que ocurrió en el caso analizado”.

“En efecto, se verifica que con el saldo a favor del año 2008 se compensaron obligaciones del año 2009 (IVA II bimestre 2009, y retefuente período IV y V 2009), por lo que en ese momento no se generaron intereses, en tanto el saldo a favor del 2008 estaba en las arcas del Estado desde el 31 de diciembre de 2008”.

“Sin embargo, desconocido parcialmente el saldo a favor del año 2008, los mayores valores que no fueron cubiertos en la declaración de corrección y que fueron indebidamente compensados, no corresponden a un pago real, es decir, el pago de las obligaciones nunca se produjo con un saldo a favor anterior a la obligación, y, en tal sentido, la obligación se adeuda desde la fecha de vencimiento de pago”.

“En estos eventos, se generan intereses de mora sobre el impuesto que no entró a las arcas del Estado en la oportunidad pertinente, que corresponde a la fecha en que nació la obligación, porque el saldo a favor con el que había sido compensado y que era anterior a la deuda, no existe. De modo que al desaparecer el pago realizado con el saldo a favor anterior a la deuda, la



INFORME

obligación indebidamente compensada sigue siendo exigible desde la fecha del nacimiento de la obligación a cargo del contribuyente”.

“Por tanto, debe darse aplicación a lo previsto en el artículo 634 del Estatuto Tributario que prescribe que los intereses de mora se causan por el no pago oportuno de los impuestos y se deben liquidar por cada día de retardo en el pago, a partir del vencimiento del término en que debieron cancelarse por el contribuyente”.

“No puede perderse de vista que el pago de la obligación se entiende efectuado en la fecha en que se generó el saldo a favor objeto de compensación, por lo que en los casos en que la obligación compensada se hace exigible antes de ese momento, al desaparecer el saldo, es como si el pago nunca se hubiere realizado, y por tanto, el contribuyente está obligado a pagar intereses moratorios a la Administración desde el vencimiento del término que tenía para pagarlos oportunamente”.

“En consecuencia, es procedente que la liquidación de los intereses realizada por la DIAN se efectuara desde el vencimiento de las obligaciones indebidamente compensadas”.

“Así las cosas, se encuentra que la base de liquidación determinada por las partes demandante y demandada asciende a la suma de \$11.122.803.000 y que el cálculo de intereses debía realizarse desde el vencimiento de la obligación, el cual fue determinado por la DIAN en \$1.767.369.000, por tanto, el valor a pagar por intereses moratorios correspondía a este último valor. Lo que desvirtúa la existencia de los mayores valores solicitados en devolución como pago en exceso por el contribuyente”.

El descuento tributario para maquinaria pesada de industrias básicas aplica sobre los accesorios y repuestos, por resultar necesarios para la operación. Sentencia del Consejo de Estado, radicado, 25000-23-37-000-2015-01405-01 (24313) de julio del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Conforme se señaló en la citada providencia, el concepto de maquinaria pesada incluye los elementos complementarios y accesorios del equipo principal, pues no tiene sentido permitir el ingreso al país de maquinaria pesada en su forma completa y negar el beneficio a los componentes, partes y repuestos que le permiten utilizarse óptimamente en el objetivo de desarrollo”.

“Cabe precisar que este beneficio debe ser analizado caso a caso teniendo en cuenta la relación de los elementos o piezas importadas con la maquinaria pesada. En ese sentido, para la Sala, el descuento tributario consagrado en el artículo 258-2 del E.T. es aplicable a las importaciones de partes que al estar juntas conformen una maquinaria pesada, incluso aunque puedan ser accesorias y repuestos, pues se trata de piezas, que, al ser integradas al equipo, resultan necesarias para la operación de la misma o permiten una función específica y distinta a la de cada una de sus partes”.

“Contrario a lo señalado por la entidad demandada y confirmado por el tribunal, aunque la norma en renta no señala taxativamente que los elementos complementarios y accesorios de la maquinaria pesada hacen parte de esta, el sentido natural y obvio de las palabras y atendiendo a la interpretación de la Sección en la exclusión de IVA, el descuento tributario en las importaciones de maquinaria pesada debe entenderse tanto como unidad como los accesorios o partes que lo conforman para efecto del desarrollo económico de las industrias básicas. Además, conforme con el texto del literal e) del artículo 428 del ET, en materia de IVA *“el concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal.”*

(...)

“No es objeto de debate que la demandante¹⁴ se dedica a la actividad de exploración, explotación, desarrollo, comercialización, distribución entre otras actividades conexas, de hidrocarburos; y la mercancía importada y sobre la cual pretende acceder al beneficio del descuento tributario del artículo 258-2 del E.T. corresponden a accesorios o artículos complementarios que se emplean durante el desarrollo de su actividad”.

“En los actos demandados, la Sala encuentra que la DIAN reconoce que los bienes importados corresponden a accesorios o repuestos del equipo principal, pero que *“no cumplen los requisitos para ser considerados como maquinaria pesada pues son aparatos o elementos que cumplen un fin específico, hacen parte del sistema funcional de tratamiento de crudo, son fundamentales para el correcto desarrollo de los procesos productivos de la compañía, por lo que no se consideran maquinaria pesada ni partes para ensamblar esa maquinaria pesada”*.

“Además, la DIAN en el estudio de cada una de las partidas arancelarias, aseguró que algunas de ellas son consideradas partes utilizadas en el sistema de encendido y control de flujo de aire dentro del proceso de combustible en los quemadores que son parte del tratador electrostático¹⁶, o que hacen parte de la maquinaria ya



INFORME

existente pero no son susceptibles del beneficio tributario por ser accesorios del equipo principal”.

“En ese orden, no se discute si la mercancía importada por la demandante se trata de accesorios o elementos complementarios que cumplen funciones específicas, v. gr, separar el agua del aceite dentro del tratamiento de agua, conectar las tuberías del tratador electrostático, realizar el proceso de filtración entre otros”.

En materia de rentas provenientes de bienes inmuebles prevalece lo dispuesto en la Comunidad Andina, frente a lo dispuesto en el régimen ECE (Entidades Controladas en el Exterior). La DIAN sostiene dicha posición en el concepto 100208221-931 de junio del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Ahora bien, tal y como lo instaura el artículo 4 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, las rentas producto de la enajenación de un bien inmueble ubicado en Perú no pueden someterse a imposición en Colombia. En efecto, dicha disposición establece:

“Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles.

“Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.” (subrayado fuera del texto original).

“Luego, ya que el régimen ECE colombiano *“pretende crear un régimen de transparencia fiscal internacional”* que obliga al reconocimiento del ingreso en las mismas circunstancias en las cuales la ECE lo obtuvo – según fuera indicado en el Concepto N° 009193 de 2018 – y advirtiendo que el mismo no admite la aplicación del tratamiento de renta exenta en la determinación de las rentas pasivas – como se desprende del artículo 889 del Estatuto Tributario – se puede concluir:

“En el caso *sub examine* y con motivo de la aplicación de la referida Decisión 578, el ingreso obtenido por la sociedad peruana originado en la venta de un bien inmueble ubicado en Perú no se encuentra sometido al régimen ECE; de manera que la sociedad colombiana no está obligada a su reconocimiento fiscal en los términos del artículo 886 del Estatuto Tributario”.

“Lo antepuesto, teniendo en cuenta el carácter especial del que gozan los instrumentos internacionales suscritos por Colombia, los cuales prevalecen sobre la



INFORME

legislación nacional en caso de conflicto. Precisamente, en Concepto N° 0044634 del 6 de mayo de 2008 se manifestó:

“La naturaleza supranacional del orden jurídico andino se expresa a través de dos características que la doctrina ha denominado ‘Aplicación Directa’ y ‘Preeminencia’.

(...)

*Así mismo, la Honorable Corte Constitucional ha sostenido, con fundamento en los artículos 9º, 150-16 y 227 Superiores, que la legislación expedida por el organismo supranacional goza de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y, por lo tanto, en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (que no deroga) – dentro del efecto conocido como *preemption* - a la norma nacional. (Sentencias C-809 de 2007, C-256 de 1998 y C-137 de 1996).” (subrayado fuera del texto original).*

“Sin perjuicio de lo anterior, no se debe dejar de lado que, en el evento en que se pretenda dar aplicación a la referida Decisión 578 para implementar estructuras corporativas u organizaciones empresariales con el único propósito de evitar la aplicación del régimen ECE, resultará aplicable tanto lo dispuesto en el artículo 20 de la Decisión 578, como lo señalado tanto en los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario (abuso en materia tributaria) y lo plasmado en el literal g) del artículo 793 ibídem, el cual señala:

“ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

(...)

g) Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria.” (Subrayado fuera del texto)

No están obligados a implementar la nómina electrónica los sujetos que no son contribuyentes del impuesto de renta. Así lo dice la DIAN en el concepto 100208221 – 935 de junio de 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Mediante Oficio No. 901592 – 292 del 1 de marzo de 2021 se interpretó, con base en lo dispuesto en el parágrafo 6 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, el numeral 10 del artículo 2 y artículo 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021

INFORME

que los sujetos obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las Ventas –IVA, según corresponda.

“De la interpretación oficial en mención se destaca lo siguiente:

*“Por lo tanto, los contribuyentes que no requieran soportar dichos costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas –IVA, según corresponda, no están obligados a implementar el documento soporte de pago de nómina electrónica, en virtud a lo dispuesto en la Resolución No. 000013 de 2021. **De igual manera, no están obligados a generar y transmitir el documento soporte de pago de nómina electrónica quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.**”* (Negrilla fuera del texto)

Los contribuyentes del régimen ZESE (Zona Económica y Social Especial) aplican la tarifa especial (0% o 50%) de la tarifa general a los ingresos no operacionales tales como diferencia en cambio y rendimientos financieros. La DIAN sostiene esta posición en el concepto 100202208-967 de junio del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“En consecuencia, el régimen ZESE dispone la creación de una tarifa diferencial en el impuesto sobre la renta y complementarios aplicable por un periodo de diez años, en los términos dispuestos en el artículo 268 *ibídem* y el artículo 1.2.1.23.2.5. del Decreto 1625 de 2016, siempre que la sociedad beneficiaria cumpla a cabalidad todos los requisitos previstos en la normatividad vigente”.

“Por lo tanto, debido a que el artículo 268 *ibídem* y el Decreto 1625 de 2016 (adicionado por los Decretos 2112 de 2019 y 1606 de 2020) no contienen ninguna disposición normativa que limite o prohíba la aplicación de la tarifa especial según el tipo de ingresos que perciba la sociedad beneficiaria contribuyente, siempre que la beneficiaria cumpla con todos los requisitos previstos por la normatividad vigente, referidos especialmente al desarrollo de la actividad económica principal y secundarias, y sobre el incremento y mantenimiento del empleo directo generado, podrá aplicar la tarifa diferencial del régimen ZESE sobre todos los ingresos

gravados con el impuesto sobre la renta que perciba, exceptuándose de este tratamiento únicamente aquellos ingresos que puedan configurar una ganancia ocasional”.

“Lo anterior, debido a que el artículo 268 *ibídem* no dispone ningún tratamiento especial para el impuesto complementario de ganancias ocasionales.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



Alberto Echavarría Saldarriaga
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos