

# INFORME

## Novedades Tributarias

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

**1. La DIAN precisa la forma de aplicar la reducción transitoria de sanciones y tasas de interés contemplada en la última reforma tributaria.** Por medio del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 (Ley de Inversión Social) se estableció esta condición especial de pago y debido al gran interés sobre la materia, la DIAN profirió el concepto general No. 100208192-415 del 5 de noviembre de 2021, el cual aclara la forma en que procede y le dedica una sección al escenario de la corrección de la información exógena. A continuación, los apartes más relevantes del concepto:

“En lo atinente a la mora en el pago, el artículo 2 de la Resolución DIAN No. 000126 aclara que esta corresponde a la no cancelación oportuna de la obligación, con la cual están incluidas, entre otras:

- i). “(...) las obligaciones que sean objeto de corrección o presentación extemporánea, los anticipos del Régimen Simple de Tributación, las obligaciones incluidas en actos administrativos y las obligaciones incluidas en sentencias judiciales, cuyo vencimiento fue hasta el treinta (30) de junio de 2021. (Subrayado fuera de texto)
- ii). “(...) las sanciones autoliquidadas y las determinadas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN actualizadas en los términos del artículo 867-1 del Estatuto Tributario y que correspondan a hechos ocurridos con anterioridad al 30 de junio 2021. (Subrayado fuera de texto)
- iii). “(...) los saldos de obligaciones incluidas en facilidades de pago vigentes, así como, los saldos de facilidades de pago declaradas incumplidas y las obligaciones contenidas en declaraciones ineficaces presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, así sean de períodos anteriores (...)” (Subrayado fuera de texto)

En relación con lo antepuesto, no sobra indicar que el citado artículo 45 no se refirió expresa ni exclusivamente a obligaciones contenidas en títulos ejecutivos.

# INFORME

(...)

**¿Las deducciones contempladas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 son aplicables en relaciones con las sanciones a que se refiere el numeral 1 del inciso 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario?**

**De ser la respuesta afirmativa ¿las deducciones aplican en relación con las sanciones cuyo pago presente mora a 30 de junio de 2021 o en relación con las sanciones aplicables por información no suministrada o suministrada en forma errónea o extemporánea a 30 de junio de 2021?**

**Adicionalmente, ¿son acumulativas las reducciones de que trata el mismo artículo 651 del Estatuto Tributario con las previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?**

“Como se explicó en el punto #3 dentro de las obligaciones amparadas por el artículo 45 *ibídem* se encuentran:

- i). Las obligaciones que sean objeto de corrección o presentación extemporánea, como puede ocurrir p. ej. con la obligación de suministrar información tributaria (cfr. artículo 651 del Estatuto Tributario)
- ii). Las sanciones autoliquidadas por el obligado y determinadas por la DIAN, como lo son p. ej. las sanciones originadas del incumplimiento de la obligación de suministrar información tributaria (cfr. numeral 1 inciso 1 del artículo 651 *ibídem*”.

“Así las cosas, se observa que las reducciones del citado artículo 45 son procedentes cuando al 30 de junio de 2021:

- i). Se incumplió la obligación de suministrar información tributaria, ya fuera por no haberse suministrado información o por haberse suministrado de forma errónea o extemporánea.
- ii). Se haya cometido alguna de las conductas sancionables previstas en el numeral 1 del inciso 1 del artículo 651 *ibídem*”.

“En ambos casos –al igual que en todos los demás- es de reiterar la exigencia en torno a que el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia del COVID-19”.



# INFORME

“En cuanto a la acumulación de las reducciones sancionatorias incluidas en el mismo artículo 651 del Estatuto Tributario como la indicada en el literal A del artículo 45 *ibídem*, no encuentra este Despacho razón de orden legal que lo impida. Al respecto, se deberán considerar los argumentos desarrollados en el punto #23 de este documento”. (Subrayado fuera de texto)

**2. En materia del impuesto de industria y comercio (ICA), no hay tarifa legal para probar la territorialidad de la actividad gravada.** En consecuencia, el contribuyente tiene libertad probatoria para demostrar dónde fueron efectivamente desarrolladas las actividades que dieron origen a los ingresos. Lo anterior, fue sostenido por el Consejo de Estado en sentencia No. 05001-23-33-000-2014-01262-01 (23159) del 7 de octubre del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Pues bien, como se analizó con anterioridad, no se puede entender que las declaraciones del ICA presentadas con pago en otros municipios, se constituyan como prueba única de la extraterritorialidad de dicho tributo, menos aún, en este caso, si se tiene en cuenta que la parte actora le informó al municipio de Sabaneta que no podía allegarlas porque estaba en proceso de reorganización empresarial en el marco de la Ley 1116 de 2006, y que no era posible realizar los pagos porque estos debían estar acorde con lo establecido en el convenio, por cuotas y a quienes estén reconocidos dentro del mismo”.

“Entonces, comoquiera que, para acreditar la extraterritorialidad en el impuesto de industria y comercio, no existe tarifa legal preestablecida y, por ende, es procedente deducir de la base gravable total, el ingreso obtenido en otros territorios, siempre que estos estén probados por cualquier medio idóneo, como ocurre en este caso, lo procedente es reconocer la deducción objeto de discusión”.

“Por lo anterior, no le asiste razón al municipio de Sabaneta al desconocer la exclusión de la base gravable del ICA en el año base 2009, periodo 2010, por la suma en discusión, que corresponde, según lo probado en el expediente, a los ingresos generados por la contribuyente en otras jurisdicciones durante ese periodo, con lo que la adición de ingresos y el impuesto de industria y comercio determinado en los actos administrativos demandados, resulta ilegal.

# INFORME

### 3. Declaran nula estampilla del fondo de reforestación del departamento de Santander, por no existir una Ley que autorice su

**cobro.** La decisión fue tomada por el Consejo de Estado, en la sentencia No. 68001-23-33-000-2018-00293-01 (25506) del 30 de septiembre del 2021, cuyos apartes más relevantes se transcriben a continuación:

“En relación con la autonomía tributaria de las entidades territoriales, la Sala ha mantenido una línea jurisprudencial construida a partir de la sentencia del 9 de julio de 2009 (Exp. 16544, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia), en la que ha señalado que *la facultad creadora de los tributos está atribuida al Congreso*, y que a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales, de conformidad con las pautas dadas por la ley, pueden establecer los elementos de la obligación tributaria cuando aquella no los hubiere fijado directamente”.

“Esa posición jurisprudencial se mantiene en la actualidad, como se verifica en la Sentencia del 6 de noviembre de 2019 (Exp. 23836, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), reiterada en sentencia del 29 de abril de 2020 (Exp. 23273, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) que señala:

“La adopción de impuestos locales por parte de las entidades territoriales requiere de la preexistencia de una ley que autorice el tributo (ley de autorización)”.

“Aunque los entes territoriales cuentan con autonomía para el ejercicio de potestades normativas en materia tributaria, están sometidos a la Constitución y a la ley de creación o autorización del tributo”.

***Los parámetros mínimos que los entes territoriales deben tener en cuenta para establecer, en el marco de su competencia, los elementos del tributo, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo.*** (Resaltado fuera del texto original”.

“Esta conclusión es aplicable a cualquier tipo de tributo, llámese impuesto, tasa o contribución, respetando, naturalmente, las especificidades que para cada uno de ellos ha dispuesto la Constitución Política”.

“Debe observarse que en el presente caso, tal y como lo resalta el Tribunal, el Fondo Departamental de Reforestación fue creado por la Ordenanza 035 de 1980, y su objeto fue modificado mediante la ordenanza 027 de 2005. Posteriormente, la Ordenanza 077 de 2014, señaló que continuaba vigente el Fondo y mediante la Ordenanza 035 de 2016, la Asamblea aclaró que el mismo estaría constituido, entre otros, por el 1% del valor de los contratos que



# INFORME

celebre la Administración Departamental o sus diferentes institutos descentralizados que superen la mínima cuantía”.

“En esa medida no existe una ley que preceda la creación del tributo, sino unas normas de orden departamental. Tampoco puede considerarse que las normas constitucionales que regulan el medio ambiente, ni los fines y destinación del recurso en materia ambiental, autoricen al departamento a la creación del tributo, pues se repite, el establecimiento de un gravamen por parte de las entidades territoriales debe fundamentarse en una ley que ordene su creación”.

“De lo anterior, se concluye que no existe una ley expedida por el Congreso de la República que permita o autorice el cobro del tributo en cabeza del Departamento de Santander. Por tanto, al establecerlo, la entidad territorial se atribuyó funciones propias del legislador”.

**4. Los proveedores de Comercializadoras Internacionales solo están obligados a practicar retención de IVA cuando realizan ventas exentas y buscan la devolución de IVA.** El Consejo de Estado sostuvo que esa no era una obligación para todos los proveedores de Comercializadoras Internacionales en la sentencia No. 05001-23-33-000-2014-01133-01 (23722) del 30 de septiembre del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“3- Al respecto se tiene en cuenta que los artículos 479 y 481, letra b), del ET disponen que están exentos del IVA y dan derecho a devolución bimestral, tanto las operaciones de venta de bienes corporales muebles a las CI, como las prestaciones de servicios intermedios de la producción hechas a dichas entidades, a condición de que el producto final se exporte efectivamente. Pero para controlar las devoluciones de los saldos a favor que se generan en el IVA cuando los responsables del impuesto realizan este tipo de operaciones con las CI, el artículo 13 de la Ley 1430 de 2010 contempló un supuesto de retención en la fuente del IVA soportado en la cadena productiva del vendedor de bienes y servicios a la CI. Este fue incorporado en el ordinal 7.º del artículo 437-2 del ET, según el cual quienes le efectúen ventas a una CI (i.e. «los responsables del régimen común proveedores de una sociedad de comercialización internacional») deben practicarle retenciones en la fuente, a título del IVA, a aquellos a quienes les adquieran bienes o servicios gravados, salvo que estos sean entidades estatales ni grandes contribuyentes.

Correlativamente con dicha obligación, el ordinal 5.º del artículo 857 del ET (incorporado por el artículo 14 de la Ley 1430 de 2010) supeditó la procedencia de

las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor en el IVA formuladas por proveedores de CI, a que se corrobore que se encuentran al día con la obligación de practicar, declarar y consignar las retenciones en la fuente «de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos» a la fecha en que se tramita la solicitud. La conjunción de ambas normas impide que el beneficio establecido en los artículos 479 del ET y 481, letra b), ibidem sea capturado artificialmente y, a la vez, asegura el efectivo recaudo del IVA a devolver por haber sido soportado al producir bienes que se exportan.

“Pero según permite apreciar el mecanismo objeto de análisis, este no consiste en una obligación indiscriminada de practicar retenciones en la fuente a título del IVA, toda vez que está destinado específicamente a controlar los saldos a favor generados en el IVA en el proceso productivo de las mercancías que se exportan con intermediación de las CI. Por tanto, la calidad de «*proveedor de sociedades de comercialización internacional*», contemplada en el supuesto de hecho de las normas objeto de interpretación, no alude a una circunstancia subjetiva abierta – atribuible a quienes le vendan bienes o presten servicios de cualquier índole a las CI–, sino que se circunscribe a quienes realicen con las CI operaciones de ventas de bienes o de prestaciones de servicios que se califiquen como exentas «*con derecho a devolución de impuestos*», por virtud de los artículos 479 y 481, letra b), del E.T.”.

“Así, para la Sala la causal de rechazo de las solicitudes de devolución o de compensación de saldos a favor consagrada en el ordinal 5.º del artículo 857 del ET, relativa a «*no haber cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos*», solo es aplicable cuando se pretenda la devolución o la compensación de saldos a favor derivados de la exportación de bienes a través de CI”.

(...)

Con base en esos hechos y en dado que la recurrente pasó por alto acreditar que las retenciones en la fuente omitidas en diciembre de 2010 no estaban relacionadas con operaciones que culminaron en la exportación de bienes a través de comercializadoras internacionales, la Sala concluye que la actora incumplió su carga probatoria, toda vez que si pretendía la devolución del saldo a favor en discusión debía acreditar los requisitos para su procedencia, como lo demandante la regla general prescrita en el artículo 167 del CGP. Consecuentemente, no prospera el cargo de apelación.

“Resta entonces estudiar si la actora estaba habilitada por el ordenamiento para enmendar la omisión endilgada por la Administración. Sobre el particular, la Sala

pone de presente que esta Sección ha decantado un criterio de decisión judicial según el cual la carga prevista en el ordinal 5° del artículo 857 del E.T. constituye un requisito previo de las solicitudes de devolución y/o compensación de saldo a favor, que por mandato expreso de la misma disposición no es susceptible de subsanación. Así se decidió en las sentencias del 06 de noviembre de 2019 (exp. 22631, CP: Milton Chaves García); y del 03 de diciembre de 2020, 04 de marzo y 15 de abril del 2021 (exp. 24021, 22761 y 22863, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Según la tesis jurídica que contienen, por disposición expresa de la disposición *ibidem*, la causal de rechazo en discusión se configura cuando la administración comprueba que, «a la fecha de presentación de la solicitud», el proveedor de sociedades de comercialización internacional no ha cumplido las obligaciones de practicar la retención, consignar lo retenido y presentar con pago las declaraciones de retención en la fuente de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos. Por tanto, una vez la Administración ha tomado la decisión de negar la solicitud de devolución y/o compensación de saldo a favor, por constatar el incumplimiento de los requisitos exigidos por el ordinal *ejusdem*, no procede la subsanación de la causal con ocasión de la presentación del recurso de reconsideración, puesto que aquella constituye un requisito previo que se debe acreditar al momento de presentar la predicha solicitud”.

**5. Para efectos fiscales, el exceso de la provisión de pensiones de jubilación puede tratarse como una deducción.** El Consejo de Estado sostuvo esa tesis en la sentencia No. 54001-23-33-000-2017-00104 – 01 (24928) del 30 de septiembre del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“De las disposiciones transcritas se concluye que para calcular la cuota anual deducible por concepto de pensiones futuras de jubilación o invalidez es necesario aplicar la fórmula descrita en el artículo 113 del E.T., según la cual se debe determinar el porcentaje que representa la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (2012), con relación al monto del cálculo actuarial efectuado para dicho año”.

(...)

“Para calcular la cuota de amortización fiscal para la vigencia 2013, la actora tomó el valor del *pasivo fiscal*, es decir, el pasivo pensional certificado por el actuario menos el valor por amortizar, que para este caso es cero, y lo dividió por el cálculo actuarial para establecer el 100% del pasivo amortizado. De esa manera, en aplicación del artículo 113 del E.T.”

“No es dable admitir el cálculo realizado por la DIAN comoquiera que partió de un valor contable y no fiscal, como lo señala el artículo 113 numeral 1 del E.T, lo que reflejó un saldo por amortizar y afectó el cálculo del porcentaje de amortización para la vigencia 2013”.

“Cabe advertir que el pasivo pensional de CENS se encuentra amortizado fiscalmente al 100%. Para la Administración, en la cuenta 272003 -cálculo actuarial de pensiones actuales- se reporta un valor de \$241.438.409.126 y en las cuentas 272004 – pensiones actuales por amortizar- y 272007 -cálculo actuarial cuotas partes- un total de \$48.113.873.041, los cuales considera que quedaron pendientes por amortizar. No obstante, al totalizar la cuenta 2720 – provisiones pensiones de jubilación-, según el catálogo general de cuentas, el valor resultante coincide con el certificado en el cálculo actuarial”.

(...)

“En ese orden de ideas, dado que existen diferencias entre el valor del pasivo fiscal y el registrado en la contabilidad, pues se encuentra probado que fiscalmente la demandante llevó más rápidamente la deducción, resulta válido partir de la amortización fiscal como lo hizo CENS y no de la contable, como lo hizo la DIAN”.

**6. Donación que no cumple con el requisito de obtener insinuación judicial, puede ser valorada por autoridades tributarias y tener efectos tributarios.** Así lo sostiene el Consejo de Estado, en la sentencia 08001-23-33-000-2016-00976-01 (24764) del 30 de septiembre del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Por otra parte, la invalidez del negocio jurídico, por el incumplimiento de la formalidad establecida en el artículo 1458 del C.C., consistente en la autorización de notario de las donaciones que excedan 50 salarios mínimos mensuales otorgada mediante escritura pública, no tiene entidad suficiente para desvirtuar la legalidad de los actos enjuiciados porque la autoridad tributaria tiene la potestad de calificar los hechos económicos, para efectos estrictamente fiscales, de forma tal que se atribuyan las consecuencias tributarias que correspondan a la transacción ejecutada, sin que el ejercicio de esa potestad se vea limitado cuando, por la omisión de las partes, el negocio jurídico carezca de alguno de los elementos previstos en la ley para su existencia o validez (*i.e.* la insinuación en las donaciones). Así, en el caso concreto, con fundamento en el artículo 302 del ET, la autoridad tributaria estimó procedente adicionar las divisas recibidas por la actora y que ingresaron al país con el Formulario nro. 5, numeral cambiario nro. 1810 «*donaciones y transferencias que no generan contraprestación*» (ff. 215 a 226

caa), hecho al que no se opone la demandante que únicamente se refiere al incumplimiento de los requisitos de validez del negocio jurídico, lo que, como ya se explicó, no desvirtúa la legalidad de los actos demandados. No prospera el cargo de apelación”.

**7. El usuario de zona franca que compra oro en el territorio nacional debe aplicar retención en la fuente del 2.5%.** La DIAN, por medio del concepto No. 100208221-1212 de agosto del 2021, precisó la tarifa de retención de estas operaciones. A continuación, los apartes más relevantes del concepto:

“En este contexto y, para efectos de la pregunta que se formula, en el sentido de precisar cuál es la tarifa de retención en la fuente que debe aplicar el Usuario Industrial de Zona Franca a su proveedor de oro en el territorio nacional, debe tenerse en cuenta como lo indica el Oficio 006045 del 12 de marzo de 2019, que se trata de una retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en el artículo 368 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.4.9.1. del DUR 1625 de 2016 que consagra la tarifa de retención a título de “otros ingresos” actualmente del 2.5% sobre el valor del pago o abono en cuenta”.

“Lo anterior, tiene su justificación en que (i) las ventas que se realizan desde el territorio nacional a un Usuario Industrial de Zona Franca, para efectos del impuesto sobre la renta y la retención en la fuente se rigen por las reglas generales aplicables a este impuesto, y (ii) que por tratarse de una venta que tiene lugar en el territorio nacional no corresponde a una operación de exportación”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



Alberto Echavarría Saldarriaga  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos