



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos, a continuación, algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

Los ingresos y utilidades en la venta de acciones en el marco de un proceso de escisión corresponden al producto de una venta de activos fijos y, por ende, están excluidos de la base gravable de ICA: sobre este asunto, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 17 de agosto 2017 (Consejera Ponente: Dra. Stella Carvajal Basto; radicado número 20602), dijo lo siguiente:

“El Distrito Capital expresa su inconformidad con la sentencia de primera instancia *(que declaró la nulidad de los actos acusados y la firmeza de la declaración privada)* y concreta la apelación en que como el objeto social de la actora es la *‘inversión en toda clase bienes valores muebles e inmuebles’*, ello *‘denota que la venta de acciones forma parte del giro ordinario de los negocios’*, por lo que los ingresos percibidos por la venta de acciones de Casa Editorial El Tiempo SA (CEET SA) deben ser catalogados como operacionales, gravados con el impuesto de industria y comercio durante el bimestre 5 de 2007.

“La parte demandante manifiesta que los ingresos trasladados a la beneficiaria corresponden a dividendos en acciones *(que constituían activo fijo para las sociedades escindidas y conservan tal naturaleza para Nueva Inversiones SAS)*, cuya adquisición fue para la explotación como activo fijo, registrada como inversión permanente en la cuenta de ingresos no operacionales, pues no era una actividad del giro ordinario de los negocios, por lo que la venta parcial de tales activos fijos está excluida de la base gravable de ICA.

“...

“Ha sido criterio de la Sala que dentro de los ingresos generados por la venta de activos fijos, que como se dijo están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio, *‘se encuentran las utilidades derivadas por la venta de acciones o de participaciones societarias, siempre que las mismas no se enajenen dentro del giro normal de los negocios del contribuyente’*, materia sobre la cual el artículo 12 del Decreto 3211 de 1979, dispuso:

‘Art. 12. De conformidad con el artículo 20 del Decreto 2053 de 1974, las acciones que se adquieren y no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente son activos fijos. Las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios son activos movibles.’ (Subrayas de la Sala).



INFORME

“Con base en lo aducido, se reitera que en el Distrito Capital la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos netos percibidos durante el período, los que se obtienen al deducir del total de ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros factores, los correspondientes a la venta de activos fijos, concepto del cual hacen parte las acciones, que se enajenan por fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

“En lo atinente a la naturaleza de los activos, teniendo en cuenta la clasificación prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que *‘la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo móvil, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado’*. También ha precisado la Sección que *‘la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos móviles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica’*. (Negrillas de la Sala)

“En consecuencia, no son de recibo las argumentaciones de la demandada en torno a desvirtuar la calidad de activo fijo de las acciones en cuestión, para concluir que se trata de ingresos operacionales gravados, toda vez que, como ya se dijo, en el caso, los ingresos trasladados a la beneficiaria (dividendos en acciones) y la posterior venta parcial de acciones, estuvieron precedidos de un **proceso de escisión** que, como se precisó inicialmente, de conformidad con la ley, apareja la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias, en el cual *‘la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera transferido’* y que *‘no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide’*.

“Y en el caso concreto, se evidencia la naturaleza de activo fijo de las acciones en cuestión, recibidas por la beneficiaria de la escisión (Nueva Inversiones SAS, antes Nueva Inversiones Ltda.), como una inversión permanente, así como lo certifica el Revisor Fiscal, al señalar que *‘la compañía tiene registrada una **inversión permanente** en la sociedad Casa Editorial El Tiempo S.A. (...) la cual adquirió producto de la escisión de las sociedades Mislo y Cía. S.C.A. y La Linterna Inversiones S.A., por tal razón la fecha de adquisición de estas acciones corresponde a la fecha original de compra en cada una de estas sociedades, las cuales se realizaron en varios paquetes desde el año 1977 al 2007’*. También demostrada con la contabilización de las mismas como ‘inversiones permanentes’, integrantes del ‘activo fijo’....

“... ”



INFORME

“De conformidad con lo anterior, se concluye que, en este caso, dentro del marco y como efecto del **proceso de escisión**, la venta de acciones efectuada por la demandante, corresponde a una venta de activos fijos, cuyos ingresos y utilidades están excluidas de la base gravable del impuesto de industria y comercio, lo que apareja la no prosperidad del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada”.

Tratándose de una empresa de servicios públicos domiciliarios, los ingresos por dividendos y rendimientos financieros no son gravados con el impuesto de industria y comercio: sobre este asunto, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 11 de mayo de 2017 (Consejera Ponente: Dra. Stella Carvajal Basto; número interno 20768), dijo lo siguientes

“Lo primero que conviene decir es que la Sala ha dicho lo siguiente: ‘En relación con los rendimientos financieros resulta del giro ordinario de los negocios de una sociedad tener su capital en cuentas bancarias las cuales les producen determinados rendimientos, sin que ello constituya por sí sola una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio y tampoco hace parte de los actos a que hace referencia el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el 20 del Código de Comercio’.

“Tenemos, por tanto, que la percepción de ingresos financieros no constituyen (sic) una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio.

“Asimismo, en sentencia del 20 de noviembre de 2014, la Sala consideró lo siguiente frente a los ingresos por dividendos:

‘[...] la ejecución de actos de comercio –como el de intervención como asociado en la constitución de sociedades- puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí, caso en el cual, la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil.

‘Es menester advertir, además, que cuando la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normalmente acostumbrado es que las acciones formen parte del activo movable de la empresa. Pero eso no obsta para que las acciones formen parte de su activo fijo. Lo relevante es que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de la sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal. 11 Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quien ejecuta de manera



INFORME

habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades’.

“Queda claro que los ingresos financieros no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por el simple hecho de no provenir del desarrollo de la actividad principal de la sociedad actora.

“La Sala estima que los dividendos percibidos por la actora no están gravados con el impuesto de industria y comercio porque, se reitera, no fueron producto de la actividad mercantil para la cual fue creada la sociedad. Idéntica situación ocurre con los demás ingresos financieros.

“Procede, entonces, el recurso de apelación en este punto y, por lo tanto, es procedente anular parcialmente los actos demandados en cuanto adicionaron a la base gravable ingresos por rendimientos financieros. Esta decisión se verá reflejada en la disminución de los ingresos no operacionales”.

Declaración informativa de precios de transferencia por el año gravable 2006 para quienes se encontraban en el supuesto de vinculación económica del numeral noveno del artículo 450 del Estatuto Tributario:

sobre este asunto, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 8 de noviembre de 2017, (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Pizza; número interno 20268), señaló lo siguiente:

“Por el período gravable en discusión [2006], el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establecía lo siguiente:

‘ARTÍCULO 260-8. OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN INFORMATIVA. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas’.*

“Como se ve, los contribuyentes del impuesto de renta sujetos al régimen de precios de transferencia estaban obligados a presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

“Para saber quienes eran vinculados económicos, había que remitirse al artículo 450 del E.T., que, entre otros, señalaba como vinculado económico al productor que vendía a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por



INFORME

ciento (50%) o más de su producción –tanto productor como comprador eran vinculados económicos-...

“ ...

“Ahora, los artículos 118 y 119 La Ley 1607 de 2012 modificaron los artículos 260-8 y 260-9 del E.T., y en relación con la obligación de presentar la declaración informativa, el artículo 119 dispuso:

‘Artículo 119. Modifíquese el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

‘Artículo 260-9. Obligación de presentar declaración informativa. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 de este Estatuto, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con dichos vinculados’.

“Como se observa, la norma trascrita ya no alude a los **vinculados económicos**, para efectos de establecer la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, sino que se refiere a los **vinculados** establecidos en los artículos 260-1 y 260-2 del ET...

“ ...

“Así, actualmente, tanto el productor que vende a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, como el comprador, ya no se consideran vinculados, para efectos de la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia a que se refiere el artículo 119 La Ley 1607 de 2012.

“ ...

“... el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del E.T., reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior. Esto resulta importante en el caso objeto de análisis, toda vez que la conducta y los presupuestos que dieron lugar a la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia en el año 2006, y que constituyeron el fundamento de la sanción impuesta en los actos demandados, hoy en día no están previstos como tales.

“En el año 2006, el artículo 260-10 del ET sancionaba a quienes omitieron la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia, por haber realizado la operación descrita en el numeral 9 del artículo 450 del E.T. Y hoy en día,

INFORME

como esa operación no está prevista en los supuestos de vinculación relacionados en el artículo 260-1 del E.T., no es sancionable la omisión de presentar la declaración informativa de precios de transferencia en los términos del artículo 260-10 del E.T., modificado por la Ley 1819 de 2016.

“En consecuencia, para la Sala, hay lugar a aplicar en el caso, preferentemente y en virtud del principio de favorabilidad, el artículo 260-10 del E.T., modificado por la Ley 1819 de 2016, para efectos de levantar la sanción impuesta en los actos acusados, ya que esta disposición es más favorable a la demandante, en cuanto no prevé como sancionable la omisión de presentar la declaración de precios de transferencia cuando ha vendido el 50% o más de su producción a una misma empresa o empresas vinculadas entre sí, supuesto que, se repite, fue el que originó la sanción cuestionada”.

Según el inciso segundo del artículo 268-2 del Estatuto Tributario, que hoy no está vigente, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia no podían deducir la provisión constituida por deudas de difícil cobro, aun cuando sean contraídas con partes vinculadas: sobre este asunto, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 20 de septiembre de 2017, (Consejera Ponente: Dra. Stella Carvajal Basto; número interno 19231), dijo lo siguiente cuando resolvió la demanda interpuesta en contra del concepto 011039 de 2006 de la DIAN:

“En concreto, la Sala debe resolver si, para efectos del impuesto sobre la renta, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia pueden deducir la provisión constituida sobre las deudas de dudoso o difícil cobro, aun cuando sean contraídas con partes vinculadas.

“ ...

“De acuerdo con lo anterior, el aparte normativo que la DIAN interpretó mediante el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006 fue derogado de manera tácita por la Ley 1819 de 2016, de tal forma que el acto demandado perdió fuerza ejecutoria por la desaparición de los fundamentos de hecho o de derecho en que se fundaba, según lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley 1437 de 2011.

“En todo caso, la Sala considera que a pesar de que el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006 haya dejado de producir efectos, debe analizar de fondo la demanda por los efectos que pudo tener mientras estuvo vigente.

“ ...

“El demandante interpreta que el segundo inciso del artículo 260-7 del ET permite que los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia puedan deducir en el impuesto sobre la renta la provisión constituida por deudas de difícil cobro,



INFORME

conforme lo establece el artículo 145 *ibídem*, aun cuando se trate de obligaciones contraídas entre vinculados.

“La Sala no comparte esa interpretación, pues considera que el segundo inciso del artículo 260-7 ET debe entenderse de manera restrictiva y en el sentido de que sólo está referido a las operaciones de costos y gastos sujetos al régimen de precios de transferencia.

“Las normas del Estatuto Tributario no definen en detalle las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia sino que establecen, sin hacer mayores precisiones, que los contribuyentes del impuesto sobre la renta sometidos a ese régimen deben fijar los ingresos, los costos y las deducciones a precios de mercado.

“ ...

“En lo que al caso de la controversia interesa, el numeral 2 de artículo 5 del Decreto 4349 señala las operaciones de egreso, esto es, de costos y deducciones, que deben ser reportadas en la declaración individual de precios de transferencia y dispone que, en concreto, corresponde informar los pagos o abonos en cuenta provenientes de:

‘*Compra neta de inventarios para producción.*

‘*Compra neta de inventarios para distribución.*

‘*Servicios intermedios de la producción.*

‘*Servicios administrativos.*

‘*Seguros y reaseguros.*

‘*Comisiones.*

‘*Honorarios.*

‘*Regalías.*

‘*Publicidad.*

‘*Asistencia técnica.*

‘*Servicios técnicos.*

‘*Prestación de otros servicios financieros.*

‘*Prestación de otros servicios diferentes de los financieros.*

‘*Intereses.*

‘*Arrendamientos.*

‘*Compra de acciones (inventario).*

‘*Pérdidas por operaciones de futuros distintas de las del sector financiero.*

‘*Garantías.*

‘*Compra de acciones y aportes (activo fijo).*

‘*Otras inversiones.*

‘*Compra de activos fijos no depreciables.*

‘*Compra de activos fijos depreciables, amortizables, intangibles y agotables.*

‘*Compra de otros activos.*

‘*Otros egresos.*’

“De acuerdo con lo anterior, la provisión constituida por la cartera de dudoso o difícil cobro, a las que se refiere el artículo 145 del ET, no son objeto de reporte en la declaración informativa individual de precios de transferencia y, por tanto, no hace



INFORME

parte de las operaciones a las que les son aplicables el régimen de precios de transferencia.

“De acuerdo con lo expuesto, no se configura la nulidad del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN”.

La venta de acciones, derechos sociales, títulos valores o participaciones en sociedades, que realice una persona natural residente no comerciante mediante documento privado, para quien tales derechos constituyen activos fijos, no está sujeta a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta: así los dice la DIAN en el Concepto 028595 del 19 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“1. *¿La venta de acciones, derechos sociales, títulos valores o participaciones en sociedades, que realice una persona natural residente no comerciante mediante documento privado, para quien tales derechos constituyen activos fijos, está sujeta a retención en la fuente a título de impuesto de renta?*”

“ ...

“Así las cosas, observa este Despacho que la aplicación del inciso 5 del artículo 1.2.4.9.1 del Decreto 1625 de 2016 se circunscribe a los conceptos de que trata el inciso 1 de la misma norma y no a los beneficios en su inciso 4, de los cuales hacen parte los pagos o abonos en cuenta que correspondan a la adquisición de acciones, derechos sociales, títulos valores y similares.

De manera que la venta de acciones, derechos sociales, títulos valores o participaciones en sociedades, que realice una persona natural residente no comerciante mediante documento privado, para quien tales derechos constituyen activos fijos, no está sujeta a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta.

“ ...

“3. *Teniendo en cuenta que el artículo 398 del E.T. tampoco hace distinción alguna en relación con la calidad de residente o no residente de la persona natural que enajena un activo fijo ¿La venta de acciones, derechos sociales, títulos valores o participaciones en sociedades, que realice una persona natural NO residente mediante documento privado, para quien tales derechos constituyen activos fijos, está sujeta a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta?*”

“ ...

“De lo antepuesto, observa este Despacho:



INFORME

“Que el ingreso percibido por la persona natural residente fiscal en el exterior, derivado de la venta de acciones, derechos sociales, títulos valores o participaciones en sociedades – los cuales constituyen activos fijos – estará sometido a una retención en la fuente equivalente al 15% sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta, si la utilidad en dicha enajenación es considerada renta líquida de acuerdo con los artículos 300, 406 y 415 inciso 1 del Estatuto Tributario.

“Que el ingreso percibido por la persona natural residente fiscal en el exterior, derivado de la misma venta en comento, estará sometido a una retención en la fuente equivalente al 10% sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta, si la utilidad en dicha enajenación es considerada ganancia ocasional de acuerdo con los artículos 300, 406 y 415 inciso 2 *ibídem*”.

“Que el ingreso percibido por la persona natural residente fiscal en el exterior, derivado de la misma venta en comento, estará sometido a una retención en la fuente equivalente al 14% sobre el valor neto resultante del pago girado, si aquella es inversionista de portafolio y no se encuentra domiciliada en una jurisdicción no cooperante, de baja o nula imposición o con regímenes tributarios preferenciales (artículo 260-7 del Estatuto Tributario), de acuerdo con el artículo 18-1 *ibídem*.

“Que el ingreso percibido por la persona natural residente fiscal en el exterior, derivado de la misma venta en comento, estará sometido a una retención en la fuente equivalente al 25% sobre el valor neto resultante del pago girado, si aquella es inversionista de portafolio y se encuentra domiciliada en una jurisdicción no cooperante, de baja o nula imposición o con regímenes tributarios preferenciales (artículo 260-7 *ibídem*), de acuerdo con el artículo 18-1 *ibídem*”.

Los costos y gastos que cumplan con las condiciones del artículo 107 del Estatuto Tributario de las cédulas no laborales pueden ser objeto de disminución sin límite: así lo manifestó la DIAN en el concepto 027529 del 10 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... este Despacho ha manifestado que los costos y gastos de las cédulas no laborales pueden ser objeto de disminución sin límite si tienen relación de causalidad con la renta y cumplen todos los requisitos de conformidad con la regulación de las rentas de cedulares y su depuración señaladas en el artículo 1 y siguientes de la Ley 1819 de 2016, y de acuerdo con la reglamentación sobre el tema que próximamente se expedirá.

“Esta interpretación considera que el aparte inicial del artículo 341 transcrito cuando hace referencia a la limitación del 10% para rentas exentas y deducciones está aludiendo solamente a las expresas situaciones que constituyen beneficios tributarios y no a todas las deducciones en su conjunto.

“Es decir que Los costos y gastos que cumplan con las condiciones de causalidad, necesidad y proporcionalidad que hacen parte de las deducciones en sentido general conforme lo regulado en el artículo 107 del Estatuto Tributario, no estarían cobijados



INFORME

por esta limitación, dado que estos no tienen el trato de beneficio tributario, sino que hacen parte de las erogaciones o expensas necesarias para el desarrollo de la actividad económica”.

La deducción por impuestos por los años gravables anteriores a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se rige por el artículo 115 del Estatuto Tributario, y así el impuesto de industria y comercio del año 2016 podrá tomarse en la declaración de renta del año gravable 2017 que se presentará en 2018, siempre que se cumpla el presupuesto del pago exigido en dicho artículo 115 del E.T.: así lo dice la DIAN en el concepto 028212 del 18 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... en aplicación del artículo 115 del Estatuto Tributario, el ICA del año gravable 2016 que se declara y paga en el año 2017 será deducible de la declaración de renta correspondiente a este periodo.

“Adicionalmente cabe reflexionar que como bajo el contenido del artículo 115 del E.T. cuando los impuestos se causan en un periodo distinto al que se pagan efectivamente, su deducibilidad solo procederá en el año del pago efectivo siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad generadora de renta, entonces en caso de un contribuyente que no haya pagado el impuesto ICA de años anteriores a 2016, verbigracia 2015, podrá para acceder a la deducción, como última oportunidad hacer su pago en el 2017 y deducible en este año gravable, situación que no procedería a de considerar lo contrario a lo ya expuesto.

“En este contexto, con el pronunciamiento en estudio no se está desconociendo el derecho que le asiste a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de tomar como deducción en su declaración de renta, el impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros y predial que permite la ley tributaria, solo que deberá distinguirse la vigencia de cada norma 115 o 115-1 para cumplir en cada caso lo exigido para su procedencia.

“Así, la procedencia de la deducción por ‘años anteriores gravables a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por el artículo 115 del Estatuto Tributario’, y como tal el impuesto ICA del año 2016 se podrá tomar en la declaración de renta del año 2017 que se presentará en 2018, siempre que se cumpla el presupuesto del pago exigido en el artículo 115 del E.T.; a partir del periodo gravable 2017 periodo en que inicia su vigencia el artículo 115-1, se seguirá para estos contribuyentes la regla consagrada en esta disposición.

“Esto puede significar que en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017 confluya la deducción del impuesto ICA correspondiente a dos periodos, uno por pago (año 2016) y otro por devengo (año 2017)”.



INFORME

Es dable entender que el IVA descontable una vez se haya causado y contabilizado en uno de los períodos correspondientes, podrá tomarse como descuento a efecto de la determinación del impuesto en la declaración de IVA del período que corresponda a su contabilización: así lo dice la DIAN en el concepto 023246 del 24 de agosto de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... para efectos de la oportunidad de los descuentos de un IVA descontable, originado por el valor del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición de bienes o servicios gravados, el artículo 496 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016, establece:

‘Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización’. (Negritas y subrayas de la DIAN)

“En este orden de ideas, con base en una interpretación sistemática y armónica de las disposiciones, es dable entender que el IVA descontable una vez se haya causado y contabilizado en unos de los periodos correspondientes, podrá tomarse como descuento a efecto de la determinación del impuesto en la declaración de IVA del periodo que corresponda a su contabilización.

“... ”

“En conclusión, el impuesto descontable podrá imputarse en la declaración de IVA del periodo de su contabilización o periodos siguientes teniendo en consideración la fecha de causación del impuesto originado por la operación económica de conformidad con el artículo 496 del E.T., aunque la expedición de la factura que refleje ese impuesto descontable describa una fecha posterior a la fecha de causación”.

El contribuyente, agente de retención o responsable que habiendo corregido su liquidación privada disminuyendo un saldo a favor, producto de una liquidación oficial y con el propósito de acogerse a la terminación por mutuo acuerdo, deberá pagar efectivamente (acompañando la prueba correspondiente) la sanción transada del caso únicamente en la parte excedente que no cubra el saldo a favor: así lo dice la DIAN en el concepto 029323 del 27 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:



INFORME

“... este Despacho considera en esta oportunidad que, en efecto, la tesis jurídica esbozada en el Oficio No. 021382 del 10 de agosto de 2017 no consulta una interpretación razonable de los artículos 306 de la Ley 1819 de 2016 y 1.6.4.3.2 del Decreto 1625 de 2016 al exigirse que el contribuyente, agente de retención o responsable que ha corregido su declaración privada disminuyendo un saldo a favor con el propósito de acogerse a la terminación por mutuo acuerdo, pague nuevamente –en efectivo– los valores que serán transados, aun cuando el mencionado saldo a favor no ha sido objeto devolución, compensación ni imputación.

“Basta examinar las disposiciones reseñadas para percatarse que la necesidad del pago de los valores a que haya lugar (mayor impuesto o menor saldo a favor, sanciones e intereses), junto con la correspondiente prueba del mismo como requisito de procedibilidad de la terminación por mutuo acuerdo, sólo puede exigirse de acuerdo con las circunstancias particulares de cada caso.

“Sostener que el pago en efectivo es un imperativo para efectos de la terminación anormal de los procesos administrativos adelantados ante la U.A.E. DIAN puede implicar en ciertos eventos un pago en exceso, en la medida que se desconoce el tenor literal del artículo 803 del Estatuto Tributario, norma que reconoce el saldo a favor por cualquier concepto como un pago que ha ingresado al erario público, y del artículo 1625 del Código Civil, disposición que consagra la compensación como un modo de extinguir las obligaciones.

“Y es que el pronunciamiento objeto de disenso se construye sobre la base de lo previsto en los literales b) y c) del artículo 1.6.4.3.4 del Decreto 1625 de 2016 que se refieren a las pruebas de pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de terminación por mutuo acuerdo y de los valores a transar, con lo cual resulta apenas palmario que se dio prevalencia a las normas formales sobre las sustanciales, lo que a todas luces no es de recibo jurídicamente.

“Por tanto, se hace necesario aclarar el Oficio No. 021382 del 10 de agosto de 2017 de la siguiente manera:

“El contribuyente, agente de retención o responsable que habiendo corregido su liquidación privada disminuyendo un saldo a favor, producto de una liquidación oficial y con el propósito de acogerse a la terminación por mutuo acuerdo de que trata el artículo 306 de la Ley 1819 de 2016, deberá pagar efectivamente (acompañando la prueba correspondiente) la sanción transada del caso únicamente en la parte excedente que no cubra el saldo a favor.

En consecuencia, en los casos en que la liquidación oficial implique una reducción de un saldo a favor que no ha sido objeto de devolución, compensación o imputación no hay lugar a pago de los mayores impuestos fijados oficialmente, sanciones ni intereses. No se requiere el pago (como giro de recursos líquidos), porque los mayores impuestos y sanciones quedan cubiertos con el menor saldo a favor incluido en la declaración de corrección para la terminación por mutuo acuerdo, caso en el cual el área competente certificará tal hecho”.



INFORME

Valores para establecer la sanción por no enviar información exógena, o enviarla de manera extemporánea o con errores (artículo 651 del Estatuto Tributario): sobre este punto, la DIAN dice lo siguiente en el concepto 021693 del 18 de octubre de 2017:

“Mediante el radicado de la referencia consulta:

‘¿Qué valores debe tener en cuenta el contribuyente para liquidar la sanción por no enviar información exógena o enviarla de manera extemporánea, teniendo en cuenta que, al momento de presentar la información, **se pueden presentar casos de duplicidad de valores al estar los mismos en conceptos y formatos diferentes?**’ (Negrillas de la DIAN).

“... ”

“... constituiría una violación al principio *non bis in ibidem* considerar que la sanción de que trata el artículo 651 *ibidem* deba tenerse sobre la base del número de veces y formas en que es exigida la misma información.

(...)

“Lo antepuesto lleva a concluir que:

“Si no se informó o se informó de manera extemporánea o errónea diferentes datos desagregados disimiles entre sí, sobre la suma de cada uno se deberá liquidar la sanción de que trata el artículo 651 *ibidem*.

“Si no se informó o se informó de manera extemporánea o errónea diferentes datos, de los cuales alguno comprende a los otros, se deberá liquidar la sanción de que trata el artículo 651 *ibidem* únicamente sobre la suma que contenga a las demás”.

Los contratos de importación de tecnología, suscritos antes del 1 de enero de 2017, debieron haberse registrado previamente a solicitar los pagos por este concepto como costo o gasto en el impuesto sobre la renta por el período gravable que corresponda y, por consiguiente, no les es aplicable el régimen incluido en la Ley 1819 de 2016: así lo dice la DIAN en el oficio 1244 del 15 de noviembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“II-¿Los contratos de importación de tecnología suscritos antes de la expedición de la ley 1819 de 2016 y que a la fecha se encuentran vigentes, son susceptibles de registro?”



INFORME

“Mediante concepto 000410 de 8 de mayo de 2017, esta dependencia se refirió al tema reiterando que para aquellos contratos que se suscribieron con antelación al régimen de la Ley 1819 de 2016, y con la precisión enunciada respecto de su vigencia en el anterior numeral, deberá demostrarse que el registro del contrato se cumplió de manera previa al reconocimiento de la deducción.

“Es decir los contratos suscritos ante del 1 de Enero de 2017 debieron haberse registrado previamente a solicitar los pagos por este concepto como costo o gastos en el impuestos sobre la renta por el periodo gravable que corresponda y por consiguiente no les será aplicable el régimen incluido en la Ley 1819 de 2016”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos