

# BOLETÍN

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

**La Corte Constitucional declara inexecutable el impuesto solidario por el COVID 19 por desconocer los principios de equidad e igualdad tributaria y de generalidad del impuesto.** La Corte, por medio de la sentencia C-293 del 5 de agosto de 2020, declaró inexecutable dicho tributo. A continuación, los elementos más relevantes del comunicado de prensa:

- La Corte verificó que el decreto creó una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas y excluyó a los trabajadores particulares y funcionarios públicos que están en iguales condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, desconoció los principios de equidad e igualdad tributaria y de generalidad del impuesto.
- El decreto excluyó injustificadamente a los trabajadores del sector privado y a algunos funcionarios, específicamente los miembros de la fuerza pública, que tienen la misma capacidad contributiva y que, en virtud del mencionado postulado, debían estar cobijados por la norma y obligados a tributar.
- El Gobierno no ofreció en el decreto legislativo sub examine argumentos constitucionalmente justificados acerca de por qué el impuesto solidario para los obligados, entre otras alternativas posiblemente aplicables, era la medida más adecuada y menos lesiva para satisfacer la finalidad constitucional buscada en una magnitud tal, que justificara, incluso, una limitación en el derecho a la igualdad de estos servidores públicos.
- El impuesto solidario introdujo una distinción entre el empleo público y el empleo en el sector privado que atribuyó una carga tributaria más gravosa a los servidores públicos y contratistas del Estado. Al momento de efectuar el juicio de igualdad concluyó la Corte que los supuestos fácticos que el Gobierno en el decreto legislativo bajo análisis trató de manera injustificadamente diferenciada, eran equiparables, por lo que el impuesto solidario dirigido a gravar únicamente a un grupo social

# BOLETÍN

implicaba trazar una distinción que tendría que estar debidamente fundamentada en motivos de relevancia constitucional. No obstante, para la Corte fue claro, que el Gobierno no aportó, en el decreto legislativo bajo examen, razón constitucional o técnica alguna dirigida a justificar el trato desigual.

- Esta decisión tendrá efectos RETROACTIVOS. En consecuencia, los dineros que los sujetos pasivos del impuesto han cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberá liquidarse y pagarse en 2021.
- La sentencia incluye salvamentos de voto de cuatro magistrados y diferentes aclaraciones de voto.

## **La Corte Constitucional declaró exequible el Decreto 789 de 2020, el cual estableció los siguientes beneficios en materia de IVA:**

- Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la adquisición de materias primas químicas para la producción de medicamentos.
- Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en contratos de franquicia.
- Exención transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la importación de vehículos automotores de servicio público de pasajeros y/o de vehículos automotores de servicio público o particular de transporte de carga
- Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas -IVA en la prestación de servicios de hotelería y turismo.

**El Consejo de Estado reitera que las retenciones se deben imputar en el periodo en que se cause el ingreso y, por ello, se rechazarán las que no cumplan con esta condición.** Por medio de la sentencia 25000-23-37-000-2015-00839-01 (23558) de julio del 2020, el Consejo de Estado reiteró su posición y, además, sostuvo que en dichos casos se puede solicitar al agente retenedor el reintegro de las sumas retenidas erróneamente.

El caso analizado versa sobre un anticipo facturado y retenido, el cual se asocia a un ingreso que se causó en el periodo gravable siguiente. En este caso, el contratista incluyó la retención en la declaración del mismo año en que facturó el anticipo y según el Consejo de Estado este procedimiento es equivocado, pues no se debía incluir en la declaración de renta de ese año, sino en el año en que se causó del ingreso. En todo caso, el Consejo de Estado estableció que se podía solicitar al agente retenedor que le devolviera la suma retenida.

Estos son los apartes más importantes de la sentencia:

“Para la demandante, el procedimiento que adelantó de imputar la retención descontada en la declaración de renta del año 2010 tiene sustento normativo en los artículos 6 del Decreto 1189 de 1988 y 14 del Decreto 1000 de 1997, en cuanto permiten descontar del impuesto de renta la retención que le hubiere sido practicada, al no haber sido solicitada en devolución al agente retenedor. Que lo previsto en el referido artículo 6 es opcional y es el afectado con la retención indebida quien decide qué alternativa escoger”.

“La demandada considera que el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 es una norma de procedimiento de obligatorio cumplimiento, por lo que la sociedad debió solicitarle al agente retenedor el reintegro de la retención indebidamente practicada porque, al no haberse causado el ingreso, no era posible imputarla en la declaración de renta del año 2010. Que conforme a lo previsto en los artículos 27 y 367 del ET, y en la parte final del artículo 14 [inc. 1] del Decreto 1000 de 1997, el anticipo debió ser tratado como un ingreso diferido y la retención practicada imputarse en la declaración de renta de 2011, año en el cual se probó que se causó el ingreso”.

“Frente a los anticipos la Sala ha precisado que como son dineros que se entregan antes de que surja la obligación de pagar una deuda, son ingresos recibidos por anticipado y, por lo tanto, solo se causan cuando se perciba la renta derivada de la operación o contrato” (Subrayado fuera de texto)

“De acuerdo con el artículo 27 del ET los ingresos recibidos por anticipado, «que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o periodo gravable en que se causen». En otras palabras, el

# BOLETÍN

ingreso recibido por anticipado será gravado en el periodo en que la contraprestación se extinga, es decir, se entregue el bien, se preste el servicio o se verifique la circunstancia que permita exigir el respectivo cobro”.

“Contablemente, un ingreso recibido por anticipado o ingreso diferido se registra en una cuenta del pasivo diferido que se amortiza a medida que se presta el servicio o se cumple la contraprestación debida, momento en que debe disminuirse el pasivo y reconocerse el ingreso efectivo que, para efectos fiscales, se entiende como ingreso realizado”. (Subrayado fuera de texto).

“De manera que, para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un periodo las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo periodo, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal”.

“Como se desprende de lo anterior, la normativa es clara frente al tratamiento fiscal y contable que debe dársele a un ingreso diferido o recibido por anticipado, y a la retención en la fuente asociada al mismo, por lo que le asiste razón a la entidad demandada cuando afirma que la retención descontada sobre el anticipo, por corresponder a un ingreso diferido o recibido por anticipado, debió imputarse en la declaración de renta del año gravable en el cual se causó el ingreso”.

“En cuanto a la aplicación del artículo 6 del Decreto 1189 de 1988, se aclara que aunque existen dos alternativas para que el contribuyente pueda recuperar una retención practicada en exceso o de manera indebida, lo dispuesto en la norma frente a la opción elegida por el actor de imputar en la declaración de renta la referida retención debe interpretarse, como ya se explicó, en armonía con las disposiciones fiscales y contables que regulan la causación del ingreso, normas de imperativo cumplimiento y sobre las cuales no hizo alusión alguna”.

**En aquellos tipos societarios donde las reformas estatutarias se deben formalizar mediante escritura pública, el acuerdo de fusión es eficaz desde que se formaliza en escritura pública, independientemente de su inscripción en el registro mercantil.**

El Consejo de Estado, mediante sentencia radicado: 08001-23-33-000-2015-00002-01 (23798) de 2020, estudió un caso donde la DIAN exigía el

# BOLETÍN

cumplimiento de obligaciones formales a una sociedad fusionada, teniendo en cuenta la fecha en que se registró en el registro mercantil la escritura de fusión. A continuación, presentamos los elementos más relevantes de la sentencia:

“En el sub lite, considerando lo dispuesto en el parágrafo del artículo 17 del Decreto 2460 de 2013, según el cual la cancelación de la inscripción en el RUT depende de *«la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones administradas por la ... DIAN»*, la autoridad negó la solicitud formulada, porque estimó que la sociedad absorbida tendría que haber declarado el impuesto sobre la renta por todos los periodos o fracciones de periodo corridos hasta el 17 de enero de 2013, fecha en la que estimó que se perfeccionó la fusión con la inscripción en el registro mercantil de la escritura pública en la cual se formalizó el acuerdo de fusión; añadiendo que para la fracción de periodo correspondiente a 2013 se tendría que haber liquidado el impuesto de acuerdo con las reglas previstas para las reorganizaciones empresariales en el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. En cambio, para la demandante la fusión se perfeccionó en un momento distinto al señalado por la Administración, pues alega que ocurrió el 23 de noviembre de 2012, cuando se formalizó mediante escritura pública el acuerdo de fusión, de modo que a la absorbida solo le era exigible, para proceder a la cancelación de su inscripción en el RUT, la presentación de las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondientes a los periodos o fracciones de periodo corridos hasta esa fecha, lo cual además supondría que las consecuencias tributarias de la fusión estarían determinadas por las reglas contempladas en el artículo 14-1 del ET (incorporado en la codificación tributaria por el artículo 6º de la Ley 6ª de 1992 y derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012)”.

“4- Respecto de la existencia del negocio jurídico de fusión y de la reforma estatutaria que conlleva, dispone el artículo 172 del Cco que este ocurre cuando la entidad resultante adquiere los derechos y obligaciones de las entidades disueltas *«al formalizarse el acuerdo de fusión»*; lo cual, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se llevan a cabo mediante escritura pública –como es el caso que ocupa a la Sala–, ocurre, por virtud del artículo 177 *ibidem*, al elevar mediante escritura pública el acuerdo de fusión correspondiente, con el lleno de los requisitos y procedimientos previstos legalmente”.

“Si bien dicha escritura pública debe ser inscrita en el registro mercantil de la cámara de comercio para efectos de la oponibilidad ante terceros en atención a lo dispuesto al artículo 28.9 *ibidem*, es pertinente marcar la diferencia de dicho concepto con el perfeccionamiento y existencia del negocio jurídico de la fusión. La fusión está sometida a una formalidad *ad solemnitatem* (i.e. escritura pública) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales, pero su oponibilidad ante terceros está restringida hasta tanto se inscriba dicho acto en el registro mercantil (artículos 158 y 901 *ejusdem*) 1. Así, para tipos societarios como el analizado, el negocio jurídico de fusión se perfecciona y es eficaz para las partes desde que el acuerdo de fusión se formaliza mediante escritura pública, independientemente de cuándo se inscriba en el registro mercantil, lo que solo tiene fines de oponibilidad.”

“Lo anterior guarda armonía con el artículo 1º del Decreto 852 del 2006, reglamentario del entonces existente artículo 14-1 del ET, según el cual «a partir del momento en que se formalice el acuerdo de fusión, la sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión adquirirá los derechos de carácter tributario de la sociedad o sociedades absorbidas». Con esa formulación, el ordenamiento tributario reconoció que la fusión existe jurídicamente desde que se encuentra cumplida la formalidad *ad solemnitatem* correspondiente y, por ello, desde ese momento asigna consecuencias tributarias a las partes de la fusión. También el artículo 319-8 del ET, adicionado por la Ley 1607 de 2012, refleja la premisa planteada, pues señala que la sociedad absorbente adquiere la calidad de deudora solidaria en materia tributaria desde que se «*perfeccione*» la fusión”.

“Por lo expuesto, la Sala considera que, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se deben formalizar mediante escritura pública, la norma tributaria aplicable a la fusión que se lleve a cabo es aquella que se encuentre vigente en la fecha en la que se otorga la correspondiente escritura. En ese momento se perfecciona la fusión y la absorbente adquiere los derechos y obligaciones de la absorbida (artículos 172 y 178 *ibidem*). Esa eficacia entre las partes de la fusión, reflejada en la adquisición de activos, pasivos y derechos en los términos de la ley mercantil, es la que interesa a efectos del impuesto sobre la renta y ha sido objeto de asignación de consecuencias tributarias por el legislador tributario con los artículos 14-1 (durante su vigencia) y 319-3 a 319-9 del ET.”

# BOLETÍN

“6- Atendiendo a las razones jurídicas y fácticas expuestas, en el caso enjuiciado la Sala concluye que la fusión por absorción de la sociedad de responsabilidad limitada inscrita en el RUT se perfeccionó, y existe como negocio jurídico entre las partes intervinientes, en la fecha en que se formalizó el acuerdo de fusión mediante escritura pública, esto es, el 23 de noviembre de 2012”.

“No es de recibo el planteamiento de la demandada en el sentido de extender al negocio jurídico de fusión la regla de perfeccionamiento y eficacia que preceptúa el artículo 366 del CCo para la cesión de cuotas sociales. Según ese precepto, la cesión de cuotas se perfecciona y tiene eficacia cuando se inscribe en el registro mercantil la respectiva escritura pública, regla que no es aplicable al caso por cuanto se ocupa de un negocio jurídico distinto, con un régimen autónomo y diferenciado en materia de existencia y eficacia de aquel que está previsto para el negocio jurídico de fusión. Por la misma razón, la Sala tampoco comparte la apreciación de la demandada, según la cual, si la cesión de cuotas y transformación societaria quedaron perfeccionadas el 17 de enero de 2013 con la inscripción en el registro mercantil, no era posible que la fusión existiera desde el 23 de noviembre de 2012 con la formalización del acuerdo de fusión mediante la escritura pública. Tal planteamiento no toma en cuenta que se trata de tres actos y negocios jurídicos distintos, cada uno de ellos con reglas particulares de existencia, validez y eficacia (oponibilidad), que no se ven alteradas o derogadas por la mera cuestión fáctica de que en la misma escritura pública se protocolizaron todos ellos; de manera que la unidad de instrumento público no implica unidad en el régimen jurídico de todos ellos y, en todo caso, la Sala advierte que la fusión fue aprobada por los socios que tenía la absorbida antes del registro de la referida cesión de cuotas”.

“7- Así, contrariamente a lo sostenido en los actos demandados, se concluye que la sociedad absorbida no estaba obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2013, por no ser contribuyente del impuesto para ese periodo en atención a la fusión perfeccionada en el 2012”.

# BOLETÍN

**La DIAN sostuvo que la tasa de interés moratorio especial consagrada en el decreto 688 del 2020 aplica para todas las deudas que se paguen desde la vigencia de tal decreto y hasta el 30 de noviembre de 2020.** Así lo establece en el concepto 00208221-960 del 4 de agosto de 2020:

**¿La tasa de interés moratoria transitoria establecida en el artículo 1° del presente Decreto, aplica a todas las deudas vencidas, incluidas las de años anteriores?, ¿pueden ser canceladas con recursos propios y/o mediante acuerdos de pago? y ¿cuál es la fecha límite para poderse acoger a esta tasa moratoria transitoria?”.**

“La tasa de interés moratorio de que trata el artículo 1 del Decreto Legislativo 688 de 2020 aplica para (i) las obligaciones tributarias que se paguen desde la vigencia del Decreto Legislativo 688 de 2020 y hasta el 30 de noviembre de 2020 y (ii) las facilidades o acuerdos de pago que se suscriban desde la vigencia del Decreto Legislativo 688 de 2020 y hasta el 30 de noviembre de 2020.

**La DIAN considera que, para retirar la calidad de responsable del IVA, es necesario que tanto en el año de la solicitud como en el anterior se cumplan los requisitos para no ser responsable.** Así lo establece el concepto 100208221-968 de agosto del 2020:

“Nótese que esta disposición normativa establece que, para efectos de solicitar el retiro del régimen de responsable de IVA, las personas naturales deben demostrar que en el año fiscal anterior se cumplieron las condiciones ahí previstas”.

“Lo anterior de igual manera supone que se debe demostrar que en el año en el cual se presenta la solicitud de retiro (año en curso) se cumplen las condiciones establecidas en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario. En caso contrario, la persona natural se mantendría como responsable de IVA”.

“Así las cosas, y a modo de ejemplo, si una persona natural solicita el retiro del régimen de responsable de IVA en el año 2020, dicha

solicitud procederá si la persona demuestra que cumple la totalidad de las condiciones del párrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario respecto a los años 2019 (año anterior) y 2020 (año en curso), por lo que no debe verificarse el cumplimiento de las condiciones en el año 2018 toda vez que excedería el alcance de dicha disposición normativa”.

## **Tener en cuenta**

- La ANDI cuenta con una herramienta (Microsoft Power BI) que permite identificar toda la normatividad que se expidió durante la emergencia sanitaria y las decisiones judiciales que se han tomado sobre ellas. La pueden consultar en: <http://www.andi.com.co/Home/Pagina/5-asuntos-juridicos>

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos