



# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

**Para el Consejo de Estado la correcta interpretación del inciso segundo del anterior artículo 287 del E.T. es incluir solo las cuentas por cobrar que se tiene con la casa principal en el exterior o sus sucursales o agencias, pero no toda cuenta por cobrar con los vinculados económicos. Igualmente, consideró que era un error tratar, como lo hizo la DIAN, la expresión casa principal como equivalente a matriz de la sociedad y por tanto la diferencia en cambio proveniente de estas cuentas por cobrar no debe incluirse por no considerarse poseídas en Colombia.** Sentencia del 13 de diciembre de 2017, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno 19747),

El inciso segundo del artículo 287 del Estatuto Tributario hace referencia exclusiva a los saldos débitos o créditos que tenga la sucursal establecida en Colombia con su casa principal o con las agencias o sucursales de esa casa principal. Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“... la Sala entiende que cuando el inciso segundo del artículo 287 se refiere a las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en Colombia, alude a los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad en particular: la matriz.

“Y por sucursales y agencias de la matriz, debe entenderse los establecimientos de comercio abiertos por esta, con o sin facultades para representarla, según el caso.

“Por lo tanto, los saldos débito o crédito que tenga una sucursal de sociedad extranjera constituida en Colombia con otras empresas que, a pesar de pertenecer al mismo grupo empresarial, o a pesar de tener vinculación económica, no sean ni DE la casa principal ni agencias o sucursales de la casa principal, no constituyen patrimonio declarable en Colombia, pues, se reitera, el inciso segundo del artículo 287 ET se refiere únicamente a los saldos débitos o créditos que tenga la sucursal establecida en Colombia con su casa principal o con las agencias y sucursales de esa casa principal.

“...

“La parte actora alegó que el inciso segundo del artículo 287 del ET no era aplicable en el sub lite, puesto que las cuentas por cobrar que tiene a su favor no son con la casa principal ni con agencias o sucursales de esa casa principal. Debe recordarse

# INFORME

que la Sala concluyó que la expresión casa principal se refiere a la sociedad que abrió la sucursal en Colombia esto es ... que ejerce el control directo.

“ ...

“Por consiguiente, para la Sala, la parte demandante demostró que las cuentas por cobrar que tiene con vinculados económicos distintos a los que alude el inciso segundo del artículo 287 ET, y que ascendieron a \$18.965.580.160, no forman parte de su patrimonio. En consecuencia, en este aspecto se confirmará lo decidido por el Tribunal”.

**Los inventarios de repuestos que se dan de baja por obsolescencia y luego se venden como desecho considera el Consejo de Estado que el artículo que debe aplicarse para saber si pueden deducirse es el art 107 del E.T. y que el hecho de haberse vendido los bienes no puede implicar el desconocimiento de la deducción y por cumplirse la exigencia del artículo 107 del E.T. es válido la deducción.** Sentencia del 13 de diciembre de 2017, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno 19747), señaló que dicha venta no puede implicar el desconocimiento de la deducción porque se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“La Sala precisa que si bien como parte de la discusión se planteó la aplicación de los artículos 62, 90 y 148 del ET, esas normas no son aplicables para efectos de la deducción del costo asociado a la destrucción de inventarios.

“No se aplica el artículo 62 del ET porque está referido al costo de la enajenación de activos movibles, y el caso concreto está referido a la destrucción de inventarios que, en criterio reiterado de la Sala, como en seguida se explica, se rige por el artículo 107 *ibídem*.

“Tampoco se aplican los artículo 90 ni 148 del ET porque no se trata de una pérdida operacional de las que trata el artículo 90 ni una pérdida por la destrucción del activo productivo de renta, que regula el artículo 148 del ET.

“La Sala ha reiterado que, independientemente del sistema de inventarios utilizado, cuando los activos movibles que se enajenan dentro de giro ordinario de los negocios del contribuyentes deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos ni usados ni comercializados de ninguna forma, el costo de tales bienes constituye una expensa necesaria, en los términos del artículo 107 del ET, siempre que se demuestre el (sic) hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad.



# INFORME

“La Sala también ha señalado que por las mismas razones por las que se admiten las pérdidas de inventarios como costo, deben reconocerse cuando se estas (sic) solicitadas como deducción, siempre que se acrediten las exigencias del artículo 107 del ET, norma común para costos y deducciones en materia de renta.

“ ...

“A juicio de la Sala, está demostrado que las bajas en el inventario obedecieron a la obsolescencia de los bienes y servicios que la demandante comercializa, procedimiento que hace parte de una práctica comercial habitual dentro de la industria tecnológica que, en todo caso, no es objeto de discusión por parte de la Administración.

“Ahora bien, el hecho de que los bienes dados de baja del inventario se hayan comercializado como otro producto no es suficiente para desconocer la deducción de la expensa en discusión. Por el contrario, el menor ingreso recibido (\$1.470.690) por la venta de los productos de deshechos fue ostensiblemente inferior al costo que representaban dichos bienes (\$811.105.078), de tal manera que el efecto neto de la pérdida fue de \$809.634.388, que es el que discute la DIAN.

“En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la disminución en los inventarios son suficientes para aceptar el costo llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2002 por concepto de pérdida en la venta de inventarios chatarrizados (sic).

“Como la merma en el inventario obedeció a una práctica comercial cuya realidad no fue cuestionada, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del ET. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la compañía incurre ordinariamente por su actividad económica y es proporcionado con el ingreso...

**La “retoma” o recompra de bienes obsoletos sí constituye un mayor costo, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario:** este punto también fue tratado en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno 19747). Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“La DIAN rechazó como costo de ventas \$618.657.063, correspondientes al valor que la demandante llevó a la declaración del impuesto sobre la renta por el año 2002 por concepto de “retoma” de equipos.

“En término similares a los expuestos para desconocer la deducción de la pérdida de baja de inventarios, la administración señaló que para los contribuyentes que usan el sistema de juego de inventario –artículo 62 del ET-, no existe una disposición legal que permita la afectación del costo de ventas

# INFORME

con las pérdidas o destrucción de mercancías y que la expensa no atendía a las exigencias del artículo 107 ibídem para que fuera deducible.

“La demandante, por su parte, explicó que convino con uno de sus clientes ‘retomar’ o comprar equipos previamente vendidos por ser obsoletos. Que, en ese caso, esa compra constituía una condición para la venta de nuevos equipos y que, por eso, tenía relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

“ ...

“La Sala considera que se trata de una expensa representada, precisamente, en el valor de adquisición por parte de la demandante de unos bienes obsoletos a los que uno de sus clientes condicionó la compra –venta para ...– de nuevos activos. En consecuencia, el reconocimiento de esa erogación como un costo de ventas debía analizarse a partir de los presupuestos del artículo 107 del ET.”.

“Es del caso advertir que nada impedía que la demandante optara por registrar directamente el valor de la compra como un costo, máxime cuando, como está probado en el expediente, no le asistía ningún interés en llevarlos como activo ni fijo ni movable por carecer de valor comercial.

“En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la procedencia de la erogación en cuestión son suficientes para aceptarla como costo deducibles.

“Así, como el costo en el que la demandante incurrió obedeció a un condicionamiento de parte de uno de sus clientes para vender nuevos bienes, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del ET.

“De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que la expensa se realizó a efectos de cerrar un contrato cuyo objeto está relacionado directamente con la venta de bienes y servicios en torno a los que gira su actividad económica y, además, es proporcionado con el ingreso ...”.

**Según el Consejo de Estado, no son deducibles las penalidades que el vendedor paga a su cliente por incumplimiento del contrato:** esto lo manifestó en la misma sentencia del 13 de diciembre de 2017, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno 19747). Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“Según la demandante, las sumas en cuestión no eran multas o sanciones, como lo estimó la DIAN, porque no se originaron en el incumplimiento de un contrato sino en la ejecución tardía de algunas obligaciones, retardos que, en todo caso, son habituales en la actividad económica que desarrolla y que de ahí deviene su necesidad. También señaló que la Administración pasó por alto que ... suscribió con



# INFORME

los clientes frente a los que se configuraron los incumplimientos, un contrato de transacción mediante el que se acordaron descuentos por el valor de los retardos en los que incurrió.

“El Tribunal dijo que el gasto en cuestión no era deducible del impuesto sobre la renta porque, al tratarse de una indemnización, no guardaba relación de causalidad con la actividad productora de renta y porque, además, no era necesario de acuerdo a (sic) un criterio comercial.

“ ...

“La Sala considera que la erogación objeto de la discusión no atiende a la exigencia de la necesidad de que trata el artículo 107 del ET para que sea reconocida como un gasto deducible.

“Según el artículo 107 del ET, una expensa es deducible siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

“La relación de causalidad está referida a la conexidad que existe entre el gasto realizado en una actividad productora de renta y esa actividad, conexidad que puede acreditarse, bien mediante el ingreso que generó la expensa efectuada o mediante otra prueba que demuestre que la erogación incidió en la actividad productora de renta.

“Por su parte, la necesidad, conforme a la acepción gramatical del adjetivo ‘necesario’, implica que la erogación sea obligatoria, por oposición a las voluntarias y espontáneas, mientras que la proporcionalidad exige que exista conformidad entre la expensa, el ingreso y los costos y gastos, como elementos relacionados entre sí.

“Conforme al criterio de la Sala, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del ET dispone de dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no la limite como deducible”.

“Sobre la necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada no resultan objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa es forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la actividad.

“Por eso, ha advertido que no basta que la expensa esté probada sino que es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

# INFORME

“En el caso concreto está demostrado que el demandante incumplió ciertos contratos y que, por tal situación, debió pagar o indemnizar por el incumplimiento.

“Para la Sala, aunque estas expensas se originan en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, no son necesarias en los términos del artículo 107 del E.T., esto es, como expensas obligatorias en virtud de la ley, de las buenas prácticas empresariales o de la costumbre mercantil para repercutir o incidir positivamente en la actividad productora de renta y, en el mejor de los casos, como fuente generadora de ingresos.

“Esas expensas se pactan para persuadir a las partes del contrato ante un posible incumplimiento, de manera que, ocurrido el incumplimiento, la expensa tiene como propósito resarcir el perjuicio ocasionado, exclusivamente.

“En esas condiciones, todo incumplimiento de un contrato puede generar el efecto contrario, esto es, dar por terminada la fuente generadora de renta. Por lo tanto, así por acuerdo de las partes el pago de la indemnización o penalidad por incumplimiento sea obligatorio y exigible, esa obligatoriedad y exigibilidad no puede homologarse a la ‘expensa necesaria’ de que trata el artículo 107 del E.T., para efectos tributarios”.

**No puede desconocerse el gasto por servicios técnicos y asistencia técnica, aunque el contrato respectivo se haya registrado después de haberse incurrido en dicho gasto:** así lo señaló el Consejo de Estado en la misma sentencia del 13 de diciembre de 2017 (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno 19747). Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“La Sala ha señalado que, conforme con la interpretación sistemática de los artículos 485 y 771-2 del ET y 5 del Decreto 3050 de 1997, el contrato celebrado con extranjeros sin domicilio o residencia en el país es una de las pruebas para acreditar el derecho a descontar el IVA, toda vez que los contratos, por ley, fungen como documento equivalente a la factura en las operaciones en que se contratan servicios con residentes en el exterior.

“En esta oportunidad, la Sala considera que ese criterio es válido para los efectos del impuesto sobre la renta, con la advertencia de que el registro de los contratos de que trata el Decreto 259 de 1991 es una exigencia para el reconocimiento de las expensas relacionadas con la importación de tecnología como gasto deducible, pero sin que la inscripción correspondiente sea previa a la causación del gasto, como lo sostiene la DIAN en los actos administrativos demandados.

“El Decreto 187 de 1975, ‘*Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios*’, establece que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente ...



# INFORME

“ ...

“En el caso de la controversia está demostrado que la demandante registró en el Incomex el documento mediante el que se fijó la compensación de los servicios de asistencia técnica contratados para el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 el 18 abril de 2002, pero, como se advirtió, esa sola circunstancia no era suficiente para desconocer el costo deducido”.

**El Consejo de Estado declaró nulo el artículo 7 del Decreto 4910 de 2011; artículo que exigía la presentación anual de un memorial para acceder al beneficio de la progresividad en el pago del impuesto de renta previsto en la Ley 1429 del 2010:** esto fue mediante sentencia del 6 de diciembre de 2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejero Ponente: Dr. Milton Chaves García; número interno 19359). Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“La ley 1429 de 2010 en el artículo 8 agrega a los requisitos del artículo 4 que las pequeñas empresas que sean beneficiarias del pago progresivo del impuesto a la renta, deben estar al día con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales. Adicionalmente, el artículo 48 ordena que no puedan acceder a los beneficios del artículo 4 las empresas cuyo objeto social, la nómina, los establecimientos de comercio, el domicilio y los intangibles, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva, con posterioridad a la vigencia de la ley.

“La ley es clara al establecer que el beneficio de progresividad del impuesto de renta dura cinco años, una vez se adquiere la característica de pequeña empresa y se cumple con los demás requisitos de la norma, sin embargo, los beneficios pueden perderse si no se cumple con los artículos 2, 4, 8 y 48 de la Ley 1429 de 2010, sin tener que solicitarse el beneficio periódicamente.

“La Sala observa, que la Ley 1429 de 2010 no hace referencia a que el beneficio de progresividad sea constatado anualmente o que opere de forma independiente año a año, sino que si se cumple con los requisitos de ley y al ser catalogado como pequeña empresa, se puede acceder a los beneficios en un solo momento temporal.

“En este orden de ideas, el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria al crear una nueva obligación formal para los contribuyentes beneficiarios del pago progresivo del impuesto de renta con efecto sancionatorio, que no tiene el fin de la correcta ejecución, cumplimiento y efectividad de la Ley y no lo contempló el legislador.

“El hecho de que los contribuyentes deban solicitar anualmente acogerse al beneficio tributario del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, hace entender que es de carácter anualizado y no continuo, como efectivamente lo contempla la ley.



# INFORME

“El artículo 7 del Decreto 4910 de 2011 es nulo, por contrariar los artículos 2,4, 8 y 48 de la Ley 1429 de 2010 y los artículos 150 y 189 de la Constitución Política, al crear un requisito formal adicional al acceso del beneficio de progresividad y una sanción que no estableció la ley, ni permite cumplir su fin, por lo que la Sala procederá a declarar su nulidad.

“La Sala considera que no es necesario pronunciarse respecto a los demás cargos de nulidad en contra del artículo 7 del Decreto 4910 de 2011, debido a que es nula porque el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria.

**Consejo de Estado no suspende provisionalmente el artículo 14 del decreto 1794 del 2013, cuando define para efecto del IVA en los servicios de aseo como aquellos que se requieren para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante y considera que tales servicios no tienen que ser prestados en las instalaciones del contratante sino que tengan por finalidad su limpieza y conservación. En cuanto a los servicios de cafetería consagrados en el mismo artículo, se suspende provisionalmente, pues la norma reglamentaria limita el beneficio a los servicios de cafetería cuando sean prestados en las instalaciones del contratante condición que no se encuentra en la Ley.** Sentencia del Consejo de Estado, auto del 7 de diciembre de 2017 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; número interno: (23254).

**“Artículo 14. Definición de servicios integrales de aseo y cafetería.** Para efectos del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, se entiende por servicios integrales de aseo y cafetería, todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante, así como las relacionadas con la preparación y distribución de alimentos y bebidas para consumo al interior de las instalaciones del contratante, sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas”. (Subrayas fuera de texto).

En contra de este artículo fue interpuesto el medio de control de nulidad. Además, fue solicitada la suspensión provisional de la norma.

En opinión de los demandantes, el artículo define el “servicio integral de aseo” en el mismo sentido que el artículo 2 del Decreto 1372 de 1992 y que fue declarado nulo por el Consejo de Estado. Es decir, el artículo 14 del Decreto 1794 de 2013 desconoce la prohibición de reproducir un acto anulado.

También aducen los demandantes que el Gobierno excedió la potestad reglamentaria, porque mientras la norma superior entiende el servicio integral de aseo como aquella actividad que comprende todos los elementos del proceso de limpieza, la norma





# INFORME

reglamentaria restringe esa actividad a las requeridas para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante. Lo que excluye, por ejemplo, el servicio de lavandería.

En cuanto al servicio integral de cafetería, los demandantes señalan que el artículo impugnado desconoce que del sentido natural de las palabras “integral” y “cafetería” contenidas en la ley, no puede deducirse que el servicio deba prestarse al interior de las instalaciones del contratante o que no puedan tener contraprestación por parte del consumidor de alimentos.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante auto del 7 de diciembre de 2017 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; número interno: (23254), dispuso decretar la suspensión provisional del artículo 14 del Decreto 1794 de 2013, en las expresiones “al interior de las instalaciones del contratante” y “sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas”.

El Consejo de Estado no encontró que el artículo impugnado, en lo que respecta con el servicio integral de aseo, reproduce el artículo 2 del Decreto 1372 de 1992.

Ahora, frente al argumento de exceso de la potestad reglamentaria señaló:

“5.3.1. Al constatarse el servicio integral de aseo dispuesto en la ley, con la definición que aporta el Decreto 1794 de 2013, se encuentra que esa norma reglamentaria no excede el alcance dado por la norma superior.

“Todo, porque el decreto entiende por servicio integral de aseo **‘todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante’**, sin excluir ninguna operación que comprenda ese tipo de servicios.

“Lo que precisa la norma reglamentaria es que dichas actividades para que sean consideradas un servicio integral de aseo, deben requerirse para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante. En tal sentido, **no exige que la actividad se despliegue en las instalaciones del contratante, sino que tengan por finalidad su limpieza y conservación.**

“Esa definición concuerda con el servicio integral de aseo contemplado en la ley, pues incluye dentro de ese concepto todas las actividades que estén dirigidas a la prestación de dicho servicio.

“5.4. Ahora, **en relación con el servicio integral de cafetería**, se repite que, la Ley 1607 de 2012 cuando utiliza la expresión ‘integral’ precisa que dentro de ese servicio se incluyen todas las actividades que lo comprendan.

“Repárese que dicho servicio fue definido por la norma reglamentaria como ‘la preparación y distribución de alimentos y bebidas para consumo al interior de las



# INFORME

instalaciones del contratante, sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas’.

“5.4.1. La Sala considera que cuando el decreto define el servicio integral de cafetería como el prestado ‘al interior de las instalaciones del contratante’, desconoce lo dispuesto en la norma superior, porque el artículo 462-1 del Estatuto Tributario lo establece sobre todas aquellas actividades que comprendan ese servicio, sin restringirlo a esa circunstancia de lugar.

“De ahí que el servicio no solo pueda prestarse en las instalaciones del contratante sino en cualquier otra indicada por este.

“Por tanto, se declarará la suspensión provisional de la expresión ‘al interior de las instalaciones del contratante’.

“5.4.2. Finalmente, en cuanto a la exigencia de la norma reglamentaria referida a que el servicio no genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas, la Sala considera que restringe el alcance dado por la ley.

“Lo anterior, porque el artículo 462-1 del Estatuto Tributario no exceptúa de la base gravable especial de IVA aquellos servicios de cafetería en el que se cobren los productos al consumidor, sino que de forma general, hace referencia a los ‘servicios de cafetería’, lo que incluye todas sus modalidades, sin exclusión alguna.

“En ese sentido, la norma acusada más que definir el servicio integral de cafetería, lo que establece es una restricción para determinar ese concepto, que la ley objeto de reglamentación no previó”. (Negrillas y subrayas del original)

**El Consejo de Estado declaró la nulidad del oficio 61703 de noviembre de 2014 de la DIAN, según el cual, se tenía como no presentada una declaración de CREE cuando no se pagaba oportunamente la segunda cuota:** esto fue mediante sentencia del 13 de diciembre de 2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo (Consejero Ponente: Dr. Milton Chaves García; número interno 22113); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“La Sala decide sobre la legalidad del oficio 061703 de 5 de noviembre de 2014, expedido por la DIAN, en cuanto interpreta, con fundamento en el artículo 27 de la Ley 1697 de 2012 y los artículos 20 y 21 del Decreto 2972 de 2013, que se entiende como no presentada una declaración del impuesto sobre la renta CREE, presentada dentro del plazo previsto en el Decreto 2972 de 2013, respecto de la cual no se canceló la segunda cuota dentro del plazo establecido.

“ ...

“Observa la Sala que si bien los artículos 27 de la Ley 1617 de 2012 y 20 del Decreto 2973 de 2013 disponen que ‘se entenderán como no presentadas las declaraciones,

# INFORME

para efectos de este impuesto, que **se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar**, se debe efectuar una interpretación finalista de la expresión resaltada para entender que la declaración se tiene como no presentada en el evento del no pago de la primera cuota, por cuanto no se puede supeditar el cumplimiento de una obligación formal como es la de presentar la declaración, a un hecho futuro relativo al pago de la segunda cuota.

“El artículo 21 del Decreto 2072 de 2013 que fijó los plazos de pago del CREE deslinda la presentación de la declaración y el pago de las respectivas cuotas de la siguiente forma: ‘Los plazos para **presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE** y para **cancelar en dos (2) cuotas** iguales el valor por concepto de este impuesto, vence en las fechas que se indican a continuación...’.

“De esta forma se observa que el plazo para declarar es uno solo y el pago del tributo se difiere en dos plazos, el primero que coincide con la presentación de la declaración y el segundo que se difiere en el tiempo.

“No se puede entender que, vendido el término para presentar la declaración, el efecto de tenerla como no presentada se suspende hasta tanto se agote el plazo para el pago de la segunda cuota, por cuanto esa no fue la finalidad prevista por el legislador. El incumplimiento del deber de presentar la declaración opera en el momento en que vence el plazo establecido para el efecto.

“En conclusión, la interpretación plasmada en el acto acusado se aparta del contenido de las normas objeto de interpretación y crea una condición referida a la oportunidad para tener como no presentada la declaración, razón suficiente para que se declare su nulidad”. (Negrillas y subrayas del original)

**Industria y comercio, período gravable y vigencia fiscal. El cambio de período bimestral a anual no puede generar un doble pago:** sobre estos puntos trató la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia del 8 de noviembre 2017 (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno: 20831); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“... al verificar los casos similares al presente, resueltos por la Sección, en los que con base en el Acuerdo 017 de 2008, el municipio de Palmira exigió a los contribuyentes la presentación de la declaración anual de ICA por el año gravable 2008, se precisó que *‘tal exigencia constituía una aplicación retroactiva del acuerdo, prohibida por los artículos 338 y 363 de la Constitución Política’*.

“De igual manera, se determinó que tal situación implicaba un doble pago del tributo sobre un mismo hecho económico, puesto que los contribuyentes ya habían pagado en forma bimestral el impuesto por el año gravable 2008, criterio que se reitera en esta oportunidad”.

“En efecto, en la sentencia de 6 de marzo de 2014, la Sala señaló lo siguiente:



# INFORME

*‘En este punto la Sala reitera que si bien es cierto el artículo 50 del Acuerdo Municipal 017 de 2008 de Palmira modificó el período y la base gravable del impuesto de industria y comercio en su jurisdicción de bimestral a anual, tal normativa era aplicable a los años gravables 2009 y siguientes, razón por la cual no se ajusta a la normativa constitucional antes reseñada, que la demandada hubiera exigido el pago del impuesto respecto del año gravable 2008 vigencia fiscal 2009, toda vez que por ese año gravable, la demandante había cumplido con el pago del tributo, lo cual se demuestra con las correspondientes declaraciones bimestrales, como lo exigía la normativa vigente para esa época y como lo reconoce el mismo ente demandado.*

*‘En esas condiciones, el argumento expuesto por la demandada en el recurso, según el cual, la actora “no había pagado el impuesto de la vigencia fiscal 2009”, porque «el pago que realizó la demandante, de manera bimestral, fue para la vigencia fiscal 2008, ya que para la vigencia fiscal 2009, el período de causación del impuesto se anualizó, en virtud de la expedición del Acuerdo 017 de 2008», evidencia que el municipio demandado confunde los conceptos de vigencia fiscal y período gravable, antes precisados, contradice el principio de irretroactividad de la ley tributaria y pretende obtener del contribuyente un doble pago del tributo, al desconocer que para el año gravable 2008 ya se había cumplido la obligación.*

*‘Por lo anterior, la Sala comparte los argumentos de la demandante, que fueron acogidos por el Tribunal, en cuanto a que no era posible que la administración tributaria municipal pretendiera exigir a la demandante el pago del impuesto por el año gravable 2008, vigencia 2009, porque ello le implicaría pagar dos veces respecto de la misma base gravable, pues por los ingresos obtenidos en el año gravable 2008, ya había presentado bimestralmente las declaraciones y pagado el impuesto correspondiente al año gravable 2008’.*

“De conformidad con la jurisprudencia citada, se tiene que los artículos 50 y 254 del Acuerdo 017 de 2008, que regularon la base gravable y periodicidad del impuesto de industria y comercio y determinaron que era un tributo de periodo, solo se aplican a partir del período gravable siguiente al de la expedición de dicha norma, esto es, a partir del año gravable 2009, vigencia fiscal 2010. Así lo corrobora el artículo 443 de dicho Acuerdo, que dispone que esa normativa tiene efectos a partir del 1 de enero de 2009.

“Tal disposición se sustenta en el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. En el mismo sentido, el artículo 363 *ibidem* señala que las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva.

“Asimismo, la Sala ha precisado que el sistema tributario colombiano se funda en los principios de equidad y progresividad, por lo que no puede haber doble imposición sobre un mismo hecho económico, pues ello desconoce la capacidad contributiva de los contribuyentes, que establece una correlación entre la obligación tributaria y la capacidad económica de estos, que sirve de parámetro para cumplir el deber de



# INFORME

contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política.

“ ...

“No obstante, el municipio de Palmira, con base en los artículos 50 y 254 del Acuerdo 017 de 2008, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, exigió a los contribuyentes que ya habían presentado las respectivas declaraciones por el año 2008, la presentación de la declaración anual del impuesto de industria y comercio del año 2009 sobre el promedio de los ingresos brutos obtenidos durante el año 2008.

“En atención a dicha exigencia, la demandante presentó la declaración anual del impuesto por el año gravable 2008, y en la determinación de la base gravable disminuyó los ingresos sobre los cuales ya había declarado y pagado el impuesto en forma bimestral durante el 2008.

“ ...

“... del criterio fijado por la Sala y de los argumentos antes expuestos, se considera que el municipio de Palmira confundió las nociones de ‘vigencia fiscal’ y ‘período gravable’, conceptos que si bien son distintos están ligados entre sí, y al igual que en los casos analizados en las sentencias antes señaladas, dicha confusión trajo como consecuencia que se aplicara retroactivamente el Acuerdo 017 de 2008 y generara, además, una doble tributación por el año gravable 2008.

“En efecto, como lo ha precisado la Sala, en el impuesto de industria y comercio se distinguen los conceptos de ‘período gravable’, que es aquel que sirve de base para la cuantificación del impuesto, y ‘vigencia fiscal’, que es el período en el cual se cumplen las obligaciones de presentar la declaración y pagar el impuesto.

“Conforme con lo anterior, no le asiste razón al municipio demandado cuando manifiesta que lo exigido en los actos acusados corresponde al pago del impuesto de industria y comercio por la vigencia fiscal 2009, y no por el año gravable 2008, pues, se insiste, la vigencia fiscal se refiere al año o período gravable en el que debe cumplirse la obligación formal de declarar el impuesto causado en el año o período gravable inmediatamente anterior.

“Si lo exigido por el municipio de Palmira era el impuesto de industria y comercio de la vigencia fiscal 2009, necesariamente debía corresponder al impuesto causado durante el año gravable 2008, pues así lo establecen los artículos 50 del Acuerdo 017 de 2008 y 33 de la Ley 14 de 1983, que disponen que la base gravable de ese impuesto es el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, derivados del desarrollo de actividades comerciales, industriales y de servicios.

“ ...



# INFORME

“En esas condiciones, el municipio de Palmira violó el principio de irretroactividad tributaria, y, por ende, el derecho al debido proceso de la sociedad actora, pues aplicó retroactivamente el Acuerdo 017 de 2008, y, como consecuencia, pretendió un doble pago del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008, dado que la demandante ya había pagado el impuesto por ese período gravable, como se precisó”.

**El Consejo de Estado suspende provisionalmente dos conceptos que se habían expedido frente al artículo 116 del E.T. que consagra la deducibilidad de impuestos, regalías y contribuciones de las entidades descentralizadas, el concepto 23640 del 2009 que consagraba que el GMF para estas entidades se regía por el artículo 115 del E.T. y por tanto no era plenamente deducible y el concepto 20874 de agosto del 2016 según el cual y apoyándose en dos conceptos anteriores las regalías son deducibles por todos los contribuyentes siempre que se cumplan requisitos para su procedencia. La razón para decretar la nulidad fue la sentencia de nulidad que se profirió el Consejo de Estado en el 2017 al concepto 15766 del 2005, pues los conceptos suspendidos se apoyaban en el concepto anulado.**

En las novedades tributarias del 27 de octubre de 2017, hicimos la reseña de la sentencia del 12 de los mismos mes y año, mediante la cual la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejera Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basta; número interno: 19950), declaró nulo el concepto de la DIAN No. 015766 del 17 de marzo de 2005; concepto que indicaba que “sí eran deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías causadas por la explotación de recursos naturales no renovables, sin distinción de la clase de contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos, que para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria”.

El concepto declarado nulo sirvió, a su vez, a la DIAN de base para expedir el concepto No. 023640 del 20 de marzo de 2009, concepto este último, según el cual, para la deducción del gravamen a los movimientos financieros, las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 115 del Estatuto en concordancia con el artículo 116 *ibídem* y en consecuencia tienen derecho a deducir el 25% del impuesto, siempre y cuando se cumplan las condiciones legales.

De igual manera, la DIAN en el concepto 020874 del 4 de agosto de 2016 reprodujo los conceptos 015766 del 17 de marzo de 2005 y 023640 del 20 de marzo de 2009.

Mediante auto del 25 de enero de 2018, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Consejero Ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno 23382) suspendió provisionalmente los conceptos 023640



# INFORME

del 20 de marzo de 2009 y 020874 del 4 de agosto de 2016 por apoyarse en un concepto declarado nulo (el 015766 del 17 de marzo de 2005).

La parte pertinente del auto dice:

**“De la suspensión provisional del Concepto 023640 del 20 de marzo de 2009.**

“Mediante el Concepto 023640, del 20 de marzo de 2009, la DIAN absolvió una consulta acerca de si, con relación a la deducción del gravamen a los movimientos financieros (GMF) efectivamente pagado las entidades descentralizadas se rigen por lo dispuesto en el artículo 116 del ET y, en consecuencia, tienen derecho a deducir el 100% del impuesto.

“Según se aprecia en el texto del Concepto, la Administración acogió la tesis de que el artículo 116 del ET no establece un régimen especial para las entidades descentralizadas y que, en consecuencia, la deducción del GMF para este tipo de contribuyentes se rige por lo dispuesto en el artículo 115 del ET que, como se sabe, permite la deducción de un porcentaje y no de la totalidad de ese impuesto. Pero para hacerlo, se fundamentó, exclusivamente –es decir, sin que sean apreciables elementos de interpretación diferentes–, en las consideraciones que había hecho en el Concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, que fue anulado por la jurisprudencia del Consejo de Estado arriba indicada, al punto de que transcribe extensos apartes de ese concepto de 2005 y a continuación afirma la conclusión.

“Independientemente de que la conclusión a la que llega el Concepto 023640, del 20 de marzo de 2009, sea o no acorde con la legalidad –lo cual aún no se ha establecido–, lo cierto es que la interpretación en la que se basa fue declarada ilegal por la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado.

“Existen por tanto datos fidedignos de que concurre la violación de una norma superior, que es el requisito exigido por el artículo 231 del CPACA para decretar medidas cautelares, por una interpretación errónea. O sea que, aunque el precepto aplicado sea el que regula el asunto, existe una comprensión errónea que lo dota de un alcance que no le corresponde.

“Por esta razón, resulta procedente decretar la suspensión provisional de los efectos del concepto acusado, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 y 137 del CPACA.

**“De la suspensión provisional del Concepto 020874 del 4 de agosto de 2016.**

Mediante el concepto demandado, la DIAN absolvió una consulta relacionada con la aplicación del artículo 116 del ET por parte de las entidades descentralizadas”.

“En esta ocasión, tras identificar el objeto de la consulta, la Administración se limitó a reproducir mediante cita textual secciones de los conceptos 015766, del 17 de



# INFORME

marzo de 2005, y 023640, del 20 de marzo de 2009, a los que nos hemos referido antes en esta providencia”.

“La fórmula que emplea el concepto acusado para atender la consulta es la de efectuar una remisión absoluta a los conceptos previos. Puntualmente, se aprecia que inicia la respuesta manifestando que *‘Al respecto, es pertinente indicar que mediante el Concepto 015766 de 2005 esta Dirección indicó: [y transcribe textualmente extractos del concepto de 2005] (...); seguidamente, señala que ‘De igual forma consideramos relevante referirnos al Concepto 023640 de 2009 del cual se adjunta una copia, donde se analiza la aplicabilidad del artículo 116 del Estatuto Tributario en relación con lo preceptuado en el artículo 115 ibidem, en lo que atañe a la deducción de impuestos pagados donde se manifestó: [incorpora una cita literal del concepto de 2009] (...); tras lo cual remata afirmando que en esos términos queda resuelta la consulta formulada.*

“O sea, que el concepto acusado no contiene ninguna interpretación propia, sino que es una mera reiteración, mediante transcripción, de aquella doctrina establecida por la autoridad de impuestos nacionales desde el concepto 015766, del 17 de marzo de 2005, doctrina que fue anulada mediante sentencia de la Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2017, Exp. 19950, MP Stella Jeannette Carvajal Basto.

“Lo anterior es suficiente para que esta Sala Unitaria considere que también en este caso concurre la violación de una norma superior. Por lo tanto, se encuentra acreditado el requisito exigido por el artículo 231 del CPACA para decretar medidas cautelares, por una interpretación errónea, determinación que será adoptada en esta providencia, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 230.3, 231 y 137 del CPACA”.

**La no renovación de un contrato de importación de tecnología no da lugar al rechazo de la deducción de los pagos asociados a dichos contratos:** así lo manifiesta la DIAN en el Concepto 100202208-014 del 11 de enero de 2018; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Como se señaló en el concepto objeto de reconsideración / aclaración [100202-410 del 8 de mayo de 2017], la legislación fiscal impone consecuencias para el reconocimiento fiscal de los pagos por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos de importación, tales como el registro de estos contratos previo al reconocimiento de la deducción ante la autoridad competente para su procedencia, pero nada dice respecto del sustento que se consulta, el cual es la renovación de aquel registro.

“En consecuencia, al no existir la obligación legal de renovar el registro como requisito de procedencia de la deducción, no puede concluirse que aquellos contratos de importación de tecnología que se registraron ante la autoridad competente previo al tratamiento de su pago como deducción y que nos fueron objeto de renovación –





# INFORME

por exigencia de carácter administrativo-, pueda rechazarse los pagos asociados a aquellos contratos desde el punto de vista tributario.

“Así las cosas, y al no encontrarse sustento legal que permita limitar la procedencia de la deducción de los pagos por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos de importación en aquellos eventos en donde estos últimos a pesar de estar registrados no se renuevan, es menester aclarar en los términos acá expuestos el concepto 100-202-410 del 8 de mayo de 2017”.

**Reventa de servicios cloud computing:** sobre este punto, la DIAN dijo lo siguiente en el concepto 1444 del 22 de diciembre de 2017:

“... la exclusión del IVA está dada en función al servicio y no a la calidad especial del prestador, así que, el ‘revendedor o intermediario’ de servicios Cloud Computing adquiere la naturaleza y cualidades de un proveedor de nube, en la medida que el servicio prestado cumpla con las características, modelos de servicio y de implementación enunciadas en el Concepto 017056 de agosto 25 de 2017.

“En línea con lo anterior, en el evento que el intermediario o revendedor – perteneciente al régimen común del impuesto sobre las ventas- adquiera de un no residente o no domiciliado en el territorio nacional el servicio de computación en la nube ‘Cloud Computing’, este –intermediario o revendedor-, deberá realizar el mencionado autodiagnóstico para efectos de cumplir con la exclusión.

“Luego, si el servicio no cumple con los requisitos enunciados en líneas previas, se deberá practicar retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas equivalente al 100% del impuesto sobre el pago o abono en cuenta de conformidad con el artículo 437-1 del Estatuto Tributario.

“Sin perjuicio de lo anterior, aquel –revendedor o intermediario- proveedor de servicios de computación en la nube al momento de la prestación del servicio en el territorio nacional deberá realizar nuevamente el autodiagnóstico, a través del formato que para el efecto determine el MINTIC, en el que evalúe y compruebe que el servicio cumple con las necesidades enunciadas anteriormente, y de esta manera se logre aplicar la exclusión del impuesto sobre las ventas”.

**El artículo 28-1 del Estatuto Tributario que trata sobre transacciones que generan ingresos que involucran más de una obligación, solo aplica para el impuesto de renta, y no para otros tributos como el IVA:** así lo indica la DIAN en el Concepto 001923 del 22 de diciembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“En conclusión, el artículo 28-1 E.T. solo tiene aplicación para efectos de determinar el impuesto sobre la renta y complementarios. Lo anterior, sin perjuicio de que situaciones descritas en la norma planteadas por los peticionarios con relación a la misma, puedan constituir un hecho generador de otro gravamen como podría ser el



# INFORME

impuesto al valor agregado, por ejemplo situaciones en las cuales se debe analizar en cada caso para determinar cuáles son las normas aplicables a dicho hecho generador, según el impuesto que corresponda.

“En este contexto, fue que se dio respuesta a la pregunta número 2, del Concepto 006415 de 2017, pues el consultante interrogó: ‘qué tratamiento fiscal se le debe dar en materia del impuestos a las ventas en la parte que corresponde al comodato (arrendamiento)’, frente a lo cual se precisó que en el supuesto que se tratara de la prestación del servicio de arrendamiento y no de comodato, se debería aplicar la tarifa que corresponde a esta clase de servicio, es decir, que la respuesta se limitó al supuesto del concepto de arrendamiento, dado que el consultante confundió la figura de comodato y arrendamiento.

“En el sentido de afirmar que el artículo 28-1 E.T. solo es aplicable para efectos de determinar el ingreso de renta para este tipo de operaciones que involucran más de una obligación, mientras que los hechos generadores y exclusión del IVA se rigen por sus normas particulares, tal como se explicó anteriormente”.

**El dividendo proveniente de sociedades de la CAN puede sumarse para determinar el dividendo no gravado de acuerdo con el numeral 2 del artículo 49 del E.T., pero no puede trasladarse el beneficio a un accionista de un país no miembro de la CAN:** así lo señala la DIAN en el Concepto 028589 del 19 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“En este contexto se resume su inquietud de la siguiente manera:

“¿Debe entenderse que acorde con el artículo 49 del E.T. el dividendo proveniente de sociedades de domiciliadas en países miembros de la CAN puede ser sumado conforme lo señala el numeral 2 ibídem y después trasladado a su accionista residenciado en un país no miembro de la CAN?

RESPUESTA

“Mediante el concepto 050684 de junio 23 de 2009 se ratificó la doctrina contenida en el concepto 044634 de mayo 6 de 2008 acerca de la improcedencia de adicionar el valor de los dividendos percibidos de sociedades domiciliadas en otro país miembro de la CAN, a los dividendos a ser distribuidos como no gravados a socios o accionistas domiciliados en un país no comunitario.

“...

“... la interpretación de esta dependencia, no desconoció la posibilidad de adicionar al procedimiento establecido en el artículo 49 del Estatuto Tributario, dividendos de una sociedad domiciliada en otro País miembro de la Comunidad Andina de Naciones, solo que en el marco de esta norma Supranacional, tal proceder podría darse si se dan las condiciones de domicilio y/o residencia en alguno de los países comunitarios.



# INFORME

“ ...

“En opinión de este Despacho la nueva regulación [el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012], reafirma el contenido de la Decisión 578 de 2004 en cuanto al tratamiento tributario que los países miembros deben dar a las rentas obtenidas en otro de ellos.

“ ...

“Volviendo al tema de consulta, debe manifestarse que en manera alguna podría entenderse que el contenido del numeral 2 del artículo 49 ya mencionado, modifica este acuerdo supranacional para extender su ámbito de aplicación a residentes en países que no hacen parte de la Comunidad Andina de Nacionales – CAN, pues tal modificación no está permitida para cada país individualmente en su legislación interna”.

**Será considerada renta pasiva aquella renta obtenida por un único residente fiscal colombiano a través de 2 o más entidades controladas en el exterior (ECE) que a su vez tienen una filial ubicada en Colombia, puesto que la excepción solo aplica cuando la filial está en la misma jurisdicción de la ECE:** así lo manifiesta la DIAN en el Concepto 001870 del 21 de diciembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“En relación con la consulta planteada es pertinente indicar que, previa calificación de la renta como pasiva o activa, es necesario determinar que la ECE a la cual se refieren los Artículo 882 y siguientes del Estatuto Tributario: (i) es una entidad sin residencia fiscal Entre otras razones, por no haber sido considerada de aquellas entidades con sede efectiva de administración en los términos del artículo 12.1 del Estatuto Tributario, en Colombia, (ii) es controlada por residente(s) colombiano(s) en los términos del artículo 882 del Estatuto Tributario y (iii) sólo estarán obligados a cumplir con este régimen, aquel(los) residente(s) colombiano(s) tengan una participación, directa o indirecta, igual o superior al 10% en el capital de la ECE.

“Después de la verificación de los supuestos establecidos en el párrafo anterior, es necesario clasificar los ingresos percibidos por la ECE, con el objetivo de determinar si los residentes fiscales colombianos deben realizarlos en el mismo año o período gravable en el cual la ECE los realiza, de acuerdo con el Artículo 886 del E.T..

“Para estos efectos, se reconocerán los ingresos por parte de los residentes fiscales colombianos en el mismo año o período gravable en el cual los realiza la ECE, siempre y cuando estos ingresos son calificados como pasivos, de acuerdo con el artículo 884 del E.T.; sin embargo, dichos ingresos tienen excepciones a la realización.

“En ese sentido, esta consulta se debe abordar desde lá perspectiva de aquellas rentas pasivas que admiten excepción, concretamente, aquella de que trata el



# INFORME

numeral 1 del artículo 884 E.T., toda vez que la consulta incluye en su supuesto la existencia de una entidad con actividades económicas reales.

“ ...

“Así las cosas, en el supuesto de la consulta, será considerada renta pasiva aquella renta obtenida por un residente fiscal colombiano -a través de dos ECE- que a su vez tienen una filial ubicada en Colombia, toda vez que la excepción que consagra la norma sólo aplica cuando la filial, subordinada o establecimiento permanente de la ECE se encuentra ubicada en la misma jurisdicción de la ECE. Así lo confirma nuevamente la Ponencia de Primer Debate al concluir lo siguiente:

‘En este orden de ideas, no importa en qué lugar del mundo se realice la actividad por parte de la filial v subordinada de la ECE siempre que tenga la misma residencia fiscal del ECE’”. (Subrayas del original)

**La exclusión del IVA para maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materia primas contemplada en el literal g) del artículo 428 del E.T., no aplica cuando se modifica una declaración de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria:** así lo expresa la DIAN en el Concepto 001748 del 21 de diciembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Volviendo al tema en particular y conforme lo expuesto, no hay lugar a interpretación o suponer que en la modificación de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria no se cause IVA, para obtener el beneficio previsto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario, ya que este beneficio tributario está expresamente para la **importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materia primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.**

“ ...

“Conforme lo expuesto se concluye que para acceder al beneficio de la exclusión del IVA previsto el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario es obligatorio cumplir con todos los requisitos previsto en la norma tributaria, y no es viable la exclusión del IVA en la modificada de una declaración de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria, toda vez que para modificar la declaración a ordinaria no hay lugar a una nueva reliquidación del impuesto sobre las ventas”. (Negritas del original)

**Los responsables del régimen simplificado, tanto en IVA como en el impuesto al consumo, que decidan facturar con máquina registradora o con POS tienen que pedir autorización de numeración, lo que implica contar con firma electrónica para tramitar dicha autorización. De igual manera, cuando el responsable del régimen simplificado factura, este**



# INFORME

**documento es soporte de la operación y el comprador debe conservar la copia del RUT. Esta prueba puede obviarse si se expide el documento equivalente consagrado en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003:** esto aparece en el concepto 00021970 del 20 de octubre de 2017 de la DIAN; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Por consiguiente, **se requiere autorización de numeración**, independientemente de quien se trate (obligado o no obligado a facturar), por el hecho de facturar o expedir alguno de los documentos allí señalados. De tal modo que si, por ejemplo, un sujeto no obligado a facturar, como es el caso de los responsables del régimen simplificado, expide factura en documento físico (talonario o computador), o tiquetes de máquina registradora P.O.S. o factura electrónica, tendría que solicitar autorización de numeración.

“Igualmente es preciso señalar que si los responsables del régimen simplificado, optan por expedir tales documentos, acorde con el artículo 5 de la referida resolución, deben incluir en el respectivo documento el número de resolución de autorización, su vigencia y rango autorizado. **Si expiden documentos equivalentes distintos de los de máquina registradora P.O.S., no requieren autorización de numeración.**

“Así mismo, acorde con el literal a) del artículo 4 y el párrafo de la Resolución 000055 de 2016, un obligado a expedir factura o documento equivalente, que está sujeto a la autorización de numeración por las facturas que expida, se encuentra exceptuado de la autorización en relación con los documentos equivalentes, salvo si expide tiquetes de máquina registradora P.O.S. caso en el cual debe solicitar autorización de numeración, o si expide factura electrónica.

“En el caso de las entidades públicas y las demás entidades referidas en el literal b) del artículo 4 ibídem, las cuales de acuerdo con el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997, pueden utilizar el documento equivalente allí señalado, si expiden este tipo de documento, acorde con el literal a) del artículo 4 aludido, no requieren autorización de numeración, **excepción que procede también en el evento que estas entidades expidan factura**, según lo indica explícitamente el literal b) del artículo 4. No obstante, si estas entidades expiden tiquetes de máquina registradora P.O.S. o factura electrónica, requieren autorización de numeración.

“...

“... la solicitud de autorización de numeración, se surte en forma virtual, haciendo uso del respectivo servicio informático electrónico, para lo cual se requiere contar con el **mecanismo de firma con certificado digital**. No obstante, debe tenerse presente que de acuerdo con la Resolución 000070 del 3 de noviembre de 2016 y, como lo señala el artículo 1 ibídem, el **instrumento de firma electrónica ‘sustituye para todos los efectos el mecanismo de firma digital’** respaldado con certificado digital, mecanismo que se encontraba reglamentado por la por la Resolución 12717 de 2005, que es derogada expresamente por la Resolución 000070 de 2016. Así las cosas, en la Resolución 000055 de agosto de 2016, debe entenderse que para efectos de



# INFORME

obtener la autorización de numeración se requiere contar previamente con ese instrumento.

“En este contexto, si un responsable del régimen simplificado opta por expedir factura, sea en/ forma física o electrónica o expedir tiquetes a través de máquinas registradoras P.O.S. requiere tramitar la respectiva autorización de numeración y para ello debe contar con instrumento de firma electrónica.

“ ...

“... En el caso de los responsables del régimen simplificado, es claro que se trata de sujetos no obligados a facturar, sin perjuicio, que de optar por hacerlo se sometan a las reglas aludidas en este pronunciamiento. No obstante, para efectos de la presentación de las declaraciones y pagos en forma electrónica, lo cierto es que la disposición parte de la base de "sujetos obligados a facturar". Una cosa es el obligado por ley y el reglamento a facturar, que opte a su vez por facturar electrónicamente y, otra, el responsable del régimen simplificado, no obligado a facturar según disponen la ley y el reglamento, que opte por facturar de manera voluntaria, de manera que, si opta por expedir factura electrónica, esto no conlleva que deba presentar en forma electrónica las declaraciones tributarias, si estuviere obligado a ellas.

“3 De otra parte se pregunta, si las personas del Régimen Simplificado del Impuesto Nacional al Consumo que opten por expedir factura estarían obligadas a solicitar autorización de numeración?

“ ...

“... dado que las obligaciones del régimen simplificado del IVA, acorde con la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, aplican al régimen simplificado del impuesto nacional al consumo, en la medida que el decreto reglamentario prevé que los sujetos no obligados a facturar, entre los cuales están los responsables del régimen simplificado, en caso de expedir factura o documento equivalente deben cumplir los requisitos de esos documentos, así mismo es materia del sistema técnico de control previsto en la Resolución 000055 de 2016, el responsable del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo que opte por facturar, debe cumplir con la autorización de numeración, igual si opta por expedir documentos equivalentes de máquinas registradoras P.O.S. o factura electrónica.

“ ...

“5. Por último se plantea, si un responsable del régimen simplificado opta por expedir factura con autorización de numeración, si esta factura tendría toda la validez tributaria para ser deducible por cumplir con el lleno de los requisitos para ser factura y, en consecuencia, no habría necesidad de diligenciar el documento equivalente a la factura por parte de un régimen común, según lo establece el artículo tercero del Decreto 522 de 2003, y si este documento requiere autorización de numeración?

# INFORME

“Al respecto es de señalar que mediante Oficio 024119 del 6 de septiembre de 2017, se concluyó la vigencia del documento equivalente establecido en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, **entre otras razones**, en atención a lo dispuesto en el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, cuya expedición permite obviar, **para los casos allí previstos**, como prueba para la procedencia del costo o gasto la copia del RUT del vendedor. Lo anterior implica, que si el responsable del régimen simplificado factura, este documento es soporte de la operación, no obstante, en materia fiscal, para la procedencia del costo o gasto, el adquirente debe conservar la copia del RUT del vendedor del régimen simplificado. Siendo posible obviar esta prueba en los casos referidos en el literal c) del artículo 177-2 ibídem, si se expide el documento a que se refiere el artículo 3 del Decreto 522 de 2003. Documento que lleva numeración consecutiva, pero no requiere autorización de numeración. Para mayor información remitimos copia del oficio aludido.

“En los anteriores términos se responden las preguntas planteadas y se precisa el alcance del Oficio 011545 de mayo de 2017”. (Subrayas y negrillas del original)

**La liquidación de contratos forward con el exterior puede generar ingresos o costos y deducciones, siempre que el gasto en el exterior se relacione con la obtención de una renta de fuente nacional, y aplica la limitación del 15% consagrada en el artículo 122 del E.T.:** así lo menciona la DIAN en el concepto 028596 del 19 de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Mediante el radicado de la referencia consulta:

*“¿La limitación de costos y deducciones al 15% de la renta líquida, en los términos contemplados por el artículo 122 del estatuto tributario, aplica en la liquidación de un contrato de cobertura (forward) suscrito con un país con el que Colombia no tenga suscrito CDI como Alemania, en caso de que esta arroje pérdidas?”*

“...

“Así las cosas, es palmario que el gasto derivado del contrato forward – bajo el entendido que se trate de la modalidad ‘non delivery’ – es deducible para efectos de impuestos sobre la renta – de acuerdo con lo expresado por el Consejo de Estado en el pronunciamiento previamente reseñado – en la medida que cumpla los requisitos esenciales establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y no se encuentre dentro de las limitaciones a que se refieren los artículos 85 a 88, 177 y 177-1 *ibídem*.

“Adicionalmente, encuentra este Despacho que la limitación de que trata el artículo 122 del Estatuto Tributario es aplicable en el caso *sub examine*, en la medida que el gasto en el exterior consultado se relacione con la obtención de una renta de fuente nacional sin que sea relevante el hecho de que el contrato de cobertura de riesgos



# INFORME

sea celebrado con una entidad del exterior, residente fiscal de un país con el cual Colombia no ha celebrado un convenio para evitar la doble imposición.

“Por el contrario, si la operación de cobertura es celebrada con un agente de intermediación domiciliado o ubicado en el territorio nacional, no es aplicable el tratamiento contemplado en el artículo 122 *ibídem*, ya que no se está en presencia de un gasto realizado en el exterior.

“Finalmente, es de agregar que, para efectos de la realización de la deducción en el presente asunto, es menester atender las reglas dispuestas en el artículo 105 del Estatuto Tributario”.

**Se genera ganancia ocasional y no renta, en la venta de un activo fijo adquirido mediante leasing financiero por más de 2 años:** así lo expresa la DIAN en el concepto 028590 del 19 de octubre de 2017; concepto que dice así en la parte pertinente:

## “PREGUNTA

“La utilidad en la venta de un activo fijo adquirido mediante un contrato de leasing financiero pactado a 10 años, pero pagado anticipadamente en 4 años, ¿está gravada por ganancia ocasional?. Se considera que al haber tenido un activo fijo mediante el contrato de leasing por un término mayor a 2 años, se cumple con el requisito de permanencia?”

## “RESPUESTA

“La Ley 1819 de 2016 con el artículo 76 modificó el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, respecto de los contratos de arrendamiento financiero o leasing. Sin embargo como quiera que del contexto de la consulta se observa que se trata de un contrato suscrito antes de la entrada en vigencia de la ley nos remitiremos a lo ya manifestado por esta oficina antes de dicha modificación...”

“... ”

“Así entonces, conforme con lo establecido en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, en el leasing financiero el bien objeto de arrendamiento se reconoce para arrendatario como activo fijo (dándole tratamiento de inversión) desde que se inicia el contrato y por ello de la norma consagra la forma de su contabilización, independientemente que la propiedad del bien aún continúe en cabeza del arrendatario conforme lo señalo en parágrafo 4 *ibídem*.

“Debe recordarse que los activos fijos reales productivos conforme con la definición legal (art. 2 del D. 1766/04), son los bienes que se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente y participan directamente en la actividad productora de renta, entre otras. Así y conforme la disposición señalada anteriormente, los bienes





## INFORME

adquiridos mediante leasing financieros se incorporan como activos al patrimonio del contribuyente.

“De otras parte, el artículo 300 del Estatuto Tributario consagra que se considera como ganancia ocasional la utilidad en la enajenación de bienes que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por dos o más años...

“Como se desprende de la norma anterior, lo que determina si la utilidad de la venta estará gravada como renta ordinaria o ganancia ocasional es el término en el que el contribuyente haya poseído los bienes dentro de su activo fijo.

“Por ello, tomados en su contexto el artículo 300 y el 127-1 del Estatuto Tributario ya señalado, debe concluirse que como en virtud del contrato de leasing financiero el bien objeto del mismo se reconoce como parte del patrimonio del arrendatario como activo fijo desde el inicio del contrato, este podrá venderlo una vez ejerza la opción de compra y si han transcurrido dos años o más desde el inicio del contrato se cumple la condición del artículo 300 ibídem y en consecuencia la utilidad obtenida tributará como ganancia ocasional”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos