

# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

### **No están gravados con Impuesto de Industria y Comercio los dividendos recibidos por personas naturales que no desarrollan de manera habitual y profesional la actividad de invertir en acciones.**

En este sentido, se pronunció el Consejo de Estado, en sentencia de mayo de 2021, radicado 25000-23-37-000-2013-01187-01 (23533), cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“En relación con la negociación de acciones o participaciones societarias en las personas jurídicas, para efectos de la inclusión o exclusión de la base gravable de ICA, la Sala, en reiterados pronunciamientos, analizó los criterios a los que ha acudido la Sección en relación con el tratamiento tributario para efectos del ICA en la compra y venta de acciones y, la percepción de dividendos, los cuales son aplicables para personas naturales”.

“En ese sentido, sobre la percepción de dividendos por parte de personas naturales para efectos de la inclusión o exclusión de la base gravable de ICA, la Sección ha dicho que el hecho de ejercer la actividad de manera *“habitual y profesional”*, es determinante para definir si la persona natural, por tal hecho, efectúa actividad comercial y, por ende, los ingresos que esta actividad le reporta están gravados con ICA”.

“También, ha considerado la Sala que, si una persona natural recibe a título gratuito por un acto esporádico o invierte ocasionalmente en una sociedad comercial, y en tal virtud adquiere el carácter de asociado, los dividendos derivados de la negociación de acciones o participaciones societarias no hace parte de la base gravable del ICA, porque no se puede considerar que en estas condiciones ejerce una actividad comercial”.

“Esto guarda consonancia con lo previsto en los artículos 10 del Código de Comercio que define *“como comerciantes a las personas que se ocupa en algunas de las actividades que la ley considera mercantiles”* y, 11 que dispone que *“las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes”*.

“De acuerdo con lo anterior, es criterio de la Sección que, si la persona natural ejerce la actividad comercial de negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones, de manera “*habitual y profesional*”, adquiere la connotación de comerciante y, por ende, los dividendos derivados de dicha actividad hacen parte de la base gravable del ICA, a menos, claro está, que el contribuyente pruebe que procede su exclusión en los términos previstos en el artículo 42 del Decreto 352 de 20026, porque se trata de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos”.

*Además, “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 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. Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quién ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades”.*

“En este caso, se estima que los ingresos derivados de las acciones que tenía el actor en la empresa de la cual hacía parte, por los cuales la administración pretendió fiscalizarlo, hacían parte de su activo fijo, pues han permanecido en su patrimonio desde la constitución de la sociedad, esto es desde 1989 y, aun cuando la sociedad fue convertida en anónima en el año 1999, el demandante continuó como socio mayoritario, sin advertirse que este se dedicara de manera habitual y profesional a realizar inversiones o la enajenación de las mismas, que le representarían una utilidad”.

“Anota la Sala que, si bien en el recurso de apelación la DIAN menciona una certificación de revisor fiscal, lo cierto es que en el expediente reposan certificaciones expedidas por el contador público de la sociedad Implantes y Sistemas Ortopédicos, y es precisamente una de estas certificaciones la que lleva a concluir que las acciones poseídas por el actor son parte de su activo fijo, como se expuso anteriormente”.



# INFORME

“Cabe precisar que, los ingresos para liquidar el Impuesto de Industria y Comercio y la respectiva sanción, corresponden a esos recursos que aumentan el activo o disminuyen el pasivo del contribuyente, o una combinación de los dos, siempre que provengan de la realización de las actividades que constituyen el hecho generador del tributo, esto es, industriales, comerciales o de servicios”.

“En ese sentido, la Sala observa que lo probado en el proceso es que las acciones por las cuales recibió los dividendos, y que fueron objeto de cuestionamiento en el recurso de apelación, hacían parte del activo fijo del demandante y, en consideración a los parámetros jurisprudenciales mencionados anteriormente, no se evidencia un ejercicio habitual y profesional, por lo que los ingresos por dichos dividendos no se encuentran gravados con ICA”.

**El servicio de maquila prestado desde el Territorio Aduanero Nacional en favor de una zona franca, tiene la tarifa de IVA del bien final.** Así lo sostuvo el Consejo de Estado, en sentencia del 27 de mayo de 2021, radicado No. 66001-23-33-000-2018-00214-01 (24974), cuyos apartes relevantes se presentan a continuación:

“Explica que para el caso concreto, la fabricación de un transformador inicia en Zona Franca, con la construcción de un núcleo y un fleje, con materiales de su propiedad. Luego, la compañía ubicada en zona franca suministra una orden de producción, entregando un producto semielaborado (núcleo y fleje), para que esta última concluya la fabricación del a través de un procesamiento parcial, adicionando un componente nacional, compuesto de materias primas, partes insumos, mano de obra, costos indirectos de fabricación, utilidad, entre otros.

(...)

“Atendiendo los argumentos de apelación, la Sala debe establecer la naturaleza de la operación económica entre la actora y el usuario Industrial de Zona Franca, si se configura un servicio de maquila y determinar, si la operación estaría gravada con el impuesto sobre las ventas”.

“Señala la apelante que las pruebas obrantes en el proceso, que aduce no valoradas por el Tribunal, demuestran que, entre la actora y la Zona Franca, se desarrolló un servicio de maquila, el cual no se encuentra cobijado por el beneficio de la exención

# INFORME

previsto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario para la venta de materias primas, insumos y bienes, por lo que está gravado con IVA a la tarifa general”.

“Para dilucidar el problema jurídico planteado en el sub iudice, tomará la sala como punto de partida la descripción realizada en la demanda, según la cual, la actora efectúa un procesamiento parcial en el resto del TAN para la obtención de transformadores, a partir de un producto semielaborado (núcleo y fleje) suministrado por la Zona Franca, al cual le adiciona un componente nacional, que incluye insumos, bienes y mano de obra, que luego factura a la compañía de zona franca, que posteriormente los vende en otros países”.

“Establece el artículo 476 parágrafo, disposición que se observa invocada por la Administración como sustento de su actuación, lo siguiente:

*“En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio”.*

(...)

*“Sobre estos servicios intermedios de la producción, se pronunció la sala en Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp. 20994, CP. Julio Roberto Piza, destacando las siguientes características relevantes: (i) recae sobre bienes corporales muebles; (ii) es prestado por personas o entidades diferentes del productor del bien (terceros especializados), (iii) el servicio es prestado para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización. En esta oportunidad, se adiciona que (iv) quien lo encarga puede aportar o no, materia prima, sin que ello desnaturalice el alcance de este servicio”.*

*“Al confrontar las anteriores características, con la descripción de la operación objeto de análisis, encuentra la Sala lo siguiente:*

**i) Recae sobre bienes corporales muebles: Tanto el producto**

**semielaborado** (núcleo y fleje) como el producto resultante (transformador) tienen la condición de bienes muebles.

**ii) Es realizado por personas o entidades diferentes a quien produce el bien final:** *la Zona Franca es el productor y el actor es quien efectúa el procesamiento parcial. Esto con prescindencia de que haya vinculación económica entre las partes, esta condición es ajena a la norma. Tal es la razón por la que se aparta la Sala de lo considerado en tal sentido por el tribunal y que lo llevó a desestimar la existencia de un servicio de maquila.*

**iii). El servicio se presta para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación:** *el procesamiento parcial es efectuado sobre el producto semielaborado suministrado por el productor de Zona Franca a partir del cual, es obtenido el transformador.*

**iv). Con aporte o no de materia prima.** *la Zona Franca, suministra el producto semielaborado, base del transformador.*

“Lo anterior, evidencia sin lugar a dudas, la configuración de un servicio intermedio de la producción (maquila), lo cual corroboran las siguientes pruebas obrantes en el proceso:

- Contrato de maquila número 005-2014 suscrito el 31 de julio, entre la Zona Franca y el actor, en virtud del cual, se obliga a prestar el servicio de maquila de ZONA FRANCA de acuerdo a las características y especificaciones técnicas que incorporan en el Anexo 001 del contrato, que hace parte integral del mismo. (fls.15-19 Tomo I anexos).
- Facturas de venta expedidas por la actora, junto a cuadro de insumo nacional, en las que aparece como concepto facturado un “servicio” (fl.64 cp 1 a fl.1910 cp 6)
- Acta de visita a la contribuyente, del 19 de febrero de 2016, en la que obra el testimonio de la señora Nohemy Gallego Brito, Jefe de Contabilidad de la sociedad actora, en la que explica sobre el servicio de maquila. Textualmente señala que la factura expedida por la actora a la Zona Franca “por el servicio de maquila, incluye componentes nacionales y el servicio prestado de maquila” (fls.11-13 Tomo I anexos).

- Formularios de movimiento de mercancías donde se relacionaban los bienes que ingresaron a la zona franca tras el procesamiento parcial (fl.70 cp 1 al fl.1925 cp 6)".

“Establecida la existencia de un contrato de maquila, debe determinarse si este servicio es gravado con el impuesto sobre las ventas, como lo reclama la demandada.

“Si bien le asiste razón a la Administración en la caracterización de la operación como un servicio intermedio de la producción (Artículo 476 E.T), advierte la Sala que esta disposición debe aplicarse en forma inescindible, lo cual implica observar la previsión allí contenida respecto de que la tarifa para el mismo, es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio”.

“Al respecto ha precisado la Sala que *“por imperativo del principio constitucional de equidad tributaria, la disposición conlleva que, si el bien resultante del proceso productivo tiene la condición de excluido del impuesto, entonces, el servicio intermedio que coadyuvó a su producción tendrá ese mismo régimen tributario”* (Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp.20994, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

Con antelación, ya se había pronunciado esta sección, en sentencia del 28 de octubre de 2004 precisando que, *“si el mismo productor no efectúa un determinado proceso, sino que encarga su ejecución total o parcial a un tercero, la realización de esta actividad configura un “servicio intermedio de la producción”, de cuya prestación se obtiene un bien corporal mueble, o esté ya producido, se coloca en condiciones de utilización, sin que se requiera la adición o aporte de materias primas. En este evento, **los servicios intermedios están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio, el que a su vez puede ser gravado, exento o excluido”**.*

“A partir de ello, debe establecerse el tratamiento tributario del bien resultante (componente nacional), la tarifa del impuesto sobre las ventas que le corresponde, pues será esta la aplicable al servicio intermedio de la producción en análisis”.

“A estos efectos, lo primero que debe precisarse es que, el componente nacional lo constituye la materia prima que es incorporada o ensamblada por la sociedad demandante en desarrollo del servicio de maquila, el cual ingresará a la zona franca como una exportación definitiva a la luz de los artículos 265 y 396 del Decreto 2685 de 1999, en consonancia con el artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000, pues





# INFORME

estas partes e insumos son para el desarrollo del objeto social del usuario industrial de la zona franca, hecho que no fue controvertido por la Administración”.

Determina el artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000:

**“El componente nacional incorporado en las mercancías objeto de proceso industrial realizado en el resto del territorio aduanero nacional, se considerará como exportación** en los términos señalados en el artículo 396 del decreto 2685 de 1999, para lo cual se deberá aplicar el procedimiento establecido en el citado decreto y en la presente resolución para la modalidad de exportación definitiva. Dicha información, será incorporada al sistema informático aduanero, por parte del usuario operador, cuando proceda, y servirá de base para el control de los inventarios de las mercancías de **los usuarios industriales**”.(subrayado y resaltado fuera de texto original).

“Por su parte, el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 23 del Decreto 4051 de 2007 invocado en la Resolución prevé que, se considera exportación definitiva:

*“La introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos”.*

De esta última regulación, importante destacar también la previsión contenida en el artículo 398:

*“No constituye exportación, la introducción a Zona Franca, proveniente del resto del Territorio Aduanero Nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo, para su consumo o utilización dentro de la zona, necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social”.*

“Resulta muy relevante lo anterior, de cara al artículo 481 literales a) y e) del Estatuto Tributario, que para efectos del impuesto sobre las ventas, expresamente prevé que, tendrán la calidad de exentos **“los bienes corporales muebles que se exporten, así como, “las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o**

# INFORME

*de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”.*

“Entonces, aunque para el caso concreto pudo establecer la Sala que se configura la prestación de un servicio de maquila por parte del actor hacia la Zona Franca, que se concreta en el procesamiento parcial de los transformadores en el resto del TAN, este servicio no tendría la connotación de ser gravable, comoquiera que, al enmarcarse como un servicio intermedio de la producción, le sería aplicable la exención prevista para la venta de la materia prima, componente nacional que sería exportada al usuario de zona franca en desarrollo de su objeto social”.

“Por todo lo expuesto, no prospera el cargo de la apelación”.

“En consecuencia, la decisión de primera instancia por medio de la cual se anulan los actos administrativos y declara en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al segundo bimestre del año 2015, presentada por la actora, será confirmada, pero por los motivos antes expuestos”.

**Las propiedades horizontales no están obligadas a practicarse autorretención de renta por no ser sociedades.** Esa tesis fue sostenida por el Consejo de Estado, en sentencia de mayo de 2021, radicado 11001-03-27-000-2019-00059-00 (25110), cuyos apartes relevantes se transcriben a continuación:

“Al respecto, se observa que el numeral primero del artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016, norma adicionada por el Decreto 2201 del mismo año, establece que son responsables de la autorretención los contribuyentes que cumplan los siguientes dos requisitos:

*«Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1º) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:*

*1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.*



*2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016”.*

(...).

“Como se observa, la norma reglamentaria, para definir los contribuyentes responsables de la autorretención acude a un criterio subjetivo para determinar que solo considera como tales a *i) las «sociedades nacionales y sus asimiladas contribuyentes declarantes» ii) los «establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia».*

2 La conjunción o en una oración expresa diferencia separación o alternativa entre dos o más personas, por ello el alcance del numeral primero del artículo Artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 al utilizar la conjunción “o” limita los dos sujetos previstos en la disposición sociedades nacionales o las entidades extranjeras con el alcance descrito”.

“Ahora de conformidad con lo establecido en la legislación comercial (artículo 98 y concordantes del C.Co) se consideran sociedades las personas jurídicas que nacen de la celebración de un contrato entre personas naturales y jurídicas que se obligan a hacer un aporte con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas, el artículo 12-1 del Estatuto Tributario define como nacionales las sociedades constituidas en Colombia de acuerdo con las leyes vigentes o que tienen su domicilio principal en el territorio colombiano, y finalmente las asimiladas se encuentran enmarcadas en los artículos 13 y 14 ibídem que listan a las sociedades colectivas, en comandita simple o por acciones, las ordinarias de minas, las irregulares o de hecho, las comunidades organizadas y las corporaciones o asociaciones con fines de lucro”.

“Por su parte la Ley 675 de 2001 establece en el artículo 33 que la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal es de naturaleza civil y sin ánimo de lucro”.



# INFORME

“Entonces, el numeral artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 no incluyó como responsables de la autorretención a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal que destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, comoquiera que no se trata de una sociedad y tampoco se encuentra listada dentro de los entes asimilados”.

Este criterio es reiterado en el numeral segundo, que establece como segundo requisito que «*las sociedades de que trata el numeral 1*» se beneficien de la exclusión de aportes del artículo 114-1 del Estatuto Tributario, lo que nuevamente excluye de la aplicación del artículo 1.2.6.6. a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal”.

“Lo anterior concuerda además con la redacción original del artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016. Esta norma establecía que la exclusión de aportes parafiscales y a la seguridad social prevista en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no era aplicable para los contribuyentes de que trata el artículo 19-5 ibídem. De esta forma, el criterio subjetivo del artículo 1.2.6.6 está justificado en que las propiedades horizontales, para el momento de la expedición del reglamento, no podían considerarse responsables de la autorretención porque no cumplían con ninguno de los requisitos, (ser sociedad o asimilada y estar exonerado de los aportes)”.

“Sin embargo, la Sala precisa que el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016 fue declarado parcialmente nulo por la sentencia del 14 de agosto de 20193, por lo que actualmente es claro que estos contribuyentes, pueden beneficiarse de la exclusión de aportes. Sin embargo, esta providencia no modifica el criterio subjetivo adoptado por el reglamento en el artículo 1.2.6.6 del mismo decreto. En consecuencia, hoy en día no es posible afirmar que, por este motivo, las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal cumplen con el primer requisito para considerarse responsables de la autorretención, pues no se pueden considerar «*sociedades nacionales y sus asimiladas*» ni «*establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia*»”.

“Por lo expuesto, prosperan los cargos de nulidad, por lo que la Sala anulará el acto acusado. Además, no habrá condena en costas por tratarse de un proceso en el que se ventila un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.

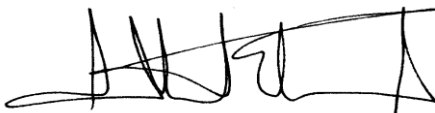
**No procede la sanción por no informar en contra del consorciado o asociado, en relación con la información que haya sido presentada directamente por el consorcio o unión temporal.** Así lo sostuvo el Consejo de Estado, en sentencia del 13 de mayo de 2021, radicado 50001-23-33-000-2013-00315-01 (24722), cuyos apartes pertinentes son los siguientes:

“Al respecto, el párrafo del artículo 13 *ibídem* establece que «*en ningún caso la información reportada por el consorcio y/o unión temporal deberá ser informada por el consorciado y/o asociado*». Esta Sección precisó, en sentencia del 17 de agosto de 2017, que esta norma no exige a los consorciados o asociados de su deber de presentar información exógena inherente a su actividad porque es una obligación personal e intransferible”. “Ahora, al tenor literal de la norma transcrita no procede la sanción por no informar en contra del consorciado o asociado en relación con la información que haya sido presentada por el respectivo consorcio o unión temporal”.

“Entonces, en este caso, es necesario verificar si la información omitida por el demandante es la misma presentada por los consorcios o las uniones temporales en las que participó o si, por el contrario, se trata de información diferente e inherente a su actividad”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



Alberto Echavarría Saldarriaga  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos