



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

El beneficio de auditoria de la declaración de renta cobija la firmeza de la conciliación fiscal. La DIAN a través del concepto 100208221-0486 de marzo del 2021 sostuvo dicha posición. A continuación, citamos los apartes más importantes del concepto:

“El artículo 1.7.1 del Decreto 1625 de 2016 establece que la conciliación fiscal está compuesta por el control de detalle y el reporte de conciliación fiscal (Formato 2516). Este último *“constituye un anexo de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario y hará parte integral de la misma”* Subrayado fuera de texto.

A su vez, el artículo 1.7.3 *ibídem* señala que la conciliación fiscal *“deberá conservarse por el término de firmeza de la declaración de renta y complementario del año gravable al cual corresponda, de conformidad con el artículo 632 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 962 de 2005 y el artículo 304 de la Ley 1819 de 2016, y ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta así lo requiera”*. (Subraya fuera de texto original)

Ahora bien, del artículo 714 del Estatuto Tributario se desprende que el término de firmeza se predica de las declaraciones tributarias. Por lo tanto, al hacer parte integral de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, el reporte de conciliación fiscal estará sujeto al término de firmeza de la misma (atendiendo la máxima *accessorium sequitur principale* – lo accesorio sigue la suerte de lo principal), el cual, adicionalmente coincide con el término de conservación de la conciliación fiscal”.

Es posible afectar los dividendos con costos y gastos. La DIAN sostiene esta posición en el concepto 100208221-0490 de marzo del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“En años anteriores hemos incluido los dividendos gravados dentro de la depuración ordinaria, donde se le podían aplicar costos y deducciones, quedando inmersos en la renta o pérdida ordinaria, y posteriormente se podían deducir las compensaciones de pérdidas para determinar finalmente la renta líquida gravable”.

“Actualmente el formulario 110 está incorporando un renglón en la depuración ordinaria para discriminar los dividendos gravados, sin embargo, para la determinación de la renta ordinaria, los resta, impidiendo así la aplicación de costos, deducciones y compensación de pérdidas para luego gravarlos de forma independiente en la sección de impuesto de renta sobre las rentas líquidas gravables (...)

“Mi entendimiento es que para el caso de las personas naturales la determinación cédular no admite costos ni deducciones para la cédula (sic) de los dividendos y participaciones (Art. Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina 330 E.T.), sin embargo no he encontrado ninguna limitación para el caso de las sociedades nacionales, ¿o simplemente el gobierno con la ley 2010 de 2019 al establecer el ‘impuesto a los dividendos’ dejó por fuera la posibilidad de incorporarlos en la depuración ordinaria?”

“Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes: Es preciso diferenciar los siguientes supuestos en torno a los dividendos y participaciones recibidos por las sociedades nacionales, sin abordar el tratamiento tributario especial aplicable en virtud de la Decisión 578 de la Comunidad Andina y los convenios para evitar la doble imposición, celebrados por Colombia y vigentes a la fecha:

1. Dividendos y participaciones que correspondan a utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional

“En los términos de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, cuando estos dividendos y participaciones son percibidos por sociedades nacionales – en su calidad de socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares – no constituyen renta ni ganancia ocasional y, por ende, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no pueden ser objeto de depuración con costos y deducciones, en atención a lo previsto en el artículo 177-1 *ibídem*”.

“2. Demás dividendos y participaciones A diferencia de lo que ocurre con las personas naturales residentes en el país, a quienes en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo no les es posible imputar costos ni deducciones en la cédula de dividendos y participaciones (cfr. artículo 330 del Estatuto Tributario), tratándose de personas jurídicas no existe una restricción en tal sentido”.

INFORME

Por el contrario, el artículo 26 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15> La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.” (Subrayado fuera del texto original).

“A su vez, los artículos 59 y 105 *ibídem* establecen que, salvo ciertas diferencias, tratándose de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los costos y gastos realizados fiscalmente son los devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en el Estatuto Tributario (cfr. artículo 107 *ibídem* entre otras disposiciones)”.

Por su parte, el artículo 178 *ibídem* reitera:

“ARTICULO 178. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. (...)” (Subrayado fuera del texto original).

“Luego, atendiendo a las reseñadas disposiciones, es de colegir que sobre estos dividendos y participaciones las sociedades nacionales pueden deducir los correspondientes costos y gastos – siempre que sean procedentes a la luz de la legislación tributaria – considerando que los mencionados ingresos deben ser tenidos en cuenta para la determinación de la renta líquida gravable de la vigencia fiscal”.

“A la par, no sobra adicionalmente destacar los siguientes pronunciamientos que se han dado en torno a la procedencia de deducciones en la actividad inversionista:

Concepto N° 048168 del 7 de junio de 2006:

“(...) se puede predicar la relación de causalidad entre los intereses pagados por el inversionista, sobre los préstamos obtenidos para la compra de acciones y aportes, y la actividad productora de renta.” (Subrayado fuera del texto original).

Oficio N° 083813 del 26 de septiembre de 2006:

“(...) es claro que si los dividendos se distribuyen al inversionista como no gravados, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, la deducción de los intereses pagados por la compra de la inversión, en el año en el cual se distribuyan los dividendos, no es procedente. Por el contrario, si se trata de dividendos gravados en cabeza del beneficiario, procede la deducción de los intereses pagados, en el año de su distribución, sobre los créditos obtenidos para la compra de las respectivas acciones o aportes.”.

“También es importante que se tenga en cuenta la Sentencia de Unificación Jurisprudencial proferida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, de fecha 26 de noviembre de 2020, Radicación N° 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) 2020CE-SUJ-4-005, en la cual se manifestó:

“3.1- Como regla general, en los términos del artículo 107 del ET, son deducibles de la renta bruta las expensas realizadas durante el período gravable en desarrollo de ‘cualquier actividad productora de renta’, siempre que guarden relación de causalidad con ella y, además, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

(...) la relación de causalidad se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos.

(...)

3.4- Asimismo, la Sala reitera que desde una perspectiva constitucional el impuesto sobre la renta se guía, en mayor medida que otras figuras impositivas del sistema tributario, en el principio de capacidad contributiva que exige que los sujetos pasivos del impuesto aporten a la financiación de los gastos públicos en función de su capacidad económica. De ello que el procedimiento de depuración de la base gravable del tributo se encamine a identificar la renta efectiva del contribuyente para gravar su utilidad disponible y no sus ingresos brutos no depurados (i.e. rentas



INFORME

brutas) destinados a su actividad empresarial. Bajo ese entendimiento, como concreción de la exigencia constitucional de tributación enmarcada en los 'conceptos de justicia y equidad' (artículos superiores 95.9 y 363), no se someten a imposición aquellos recursos que demanda el contribuyente en un contexto de negocio (sentencias del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza y del 06 de agosto de 2020, exp. 22979, CP: ibídem).” (Subrayado fuera del texto original”.

El beneficio en renta para Zonas Económicas y Sociales Especiales (ZESE) procede para empresas de turismo que desarrollan las actividades de turismo en municipios ZESE. Así lo sostiene la DIAN en el concepto 100208221-0452 de marzo del 2021, cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“Tratándose de plataformas electrónicas que desarrollan sus actividades en la zona ZESE para comercializar servicios turísticos en todo el país, ¿se debe tomar como lugar de generación de los ingresos la zona ZESE donde se desarrolla la actividad o la zona en donde se presta el servicio turístico?”. (...)

“Por su parte, si la actividad turística corresponde a la principal, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016 el cual determina taxativamente cuáles son y cuál es el alcance del desarrollo de las actividades turísticas como actividad económica principal, así:

“4. Actividades turísticas. Son actividades turísticas las ejercidas por los prestadores de servicios turísticos dentro de la ZESE, quienes deben estar inscritos y mantener vigente y actualizado el Registro Nacional de Turismo, conforme con la normatividad vigente, Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina especialmente el artículo 62 de la Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 145 el Decreto Ley 2106 de 2019”.

“Las actividades turísticas mencionadas en el inciso anterior deben corresponder a alguna de las siguientes actividades económicas, según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme del Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE, adoptada mediante Resolución 139 de 2012 por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, o la que la modifique, adicione o sustituya, así: (...).”

“Por lo tanto, la actividad turística como actividad económica principal, se entenderá desarrollada en la ZESE siempre que la misma se ejecute completamente dentro de dicho territorio. Lo que implica, en cualquier caso, que: i) el lugar de generación



INFORME

de los ingresos sea territorio ZESE y de igual manera, que ii) el lugar donde se desarrolla la actividad o la zona en donde se presta el servicio turístico deba estar dentro de la ZESE”.

Las materias primas químicas para la producción de medicamentos veterinarios están gravadas. Concepto DIAN 100208221-0453 de marzo del 2021.

“La derogatoria consagrada en el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 cobija la exclusión de IVA de las materias primas químicas destinadas a la producción de medicamentos de las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06, es decir, estarían gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general, salvo que exista disposición expresa en el marco tributario que disponga un tratamiento diferencial. ¿Lo anterior también aplica a los medicamentos de uso veterinario?”

“Sobre el particular, este Despacho resolverá el anterior interrogante examinando si la tarifa general del impuesto sobre las ventas de las materias primas químicas destinadas a la producción de medicamentos de las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06., también aplica a las materias primas destinadas a la producción de medicamentos de uso veterinario”.

“Al respecto este Despacho concluyó en los Oficios No.100208221-000207 (003656) de 2020, No. 902294 - int 696 de 2020 y No. 100202208- 0431 del 8 de junio de 2020, que con la derogatoria expresa efectuada por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, las materias primas químicas destinadas a la producción de medicamentos de las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06, en su venta o importación se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general, salvo que exista disposición expresa en el marco tributario que disponga un tratamiento diferencial para este tipo de bienes”.

“De otra parte, la exclusión de las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de que trataba el numeral 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario fue reglamentado por el artículo 1 del Decreto 3733 de 2005, el cual fue incorporado en el artículo 1.3.1.12.3 del Decreto 1625 de 2016. En este artículo, se dispuso cuales eran las materias primas excluidas del impuesto sobre las ventas para la elaboración de medicamentos correspondientes a las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 para uso humano y veterinario, de la siguiente manera:

Artículo 1.3.1.12.3. Materias primas químicas para la elaboración de medicamentos. *Las materias primas químicas destinadas a la síntesis o elaboración de medicamentos correspondientes a las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 del actual Arancel de Aduanas, clasificables en los capítulos 11, 12, 13, 15, 17, 25, 27, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 38, 39 y 72 para medicamentos de uso humano y en los capítulos 13, 15, 16, 17, 21, 23, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35 y 38 para los de uso veterinario, están excluidas del impuesto sobre las ventas si se cumplen las condiciones establecidas en el presente decreto, según el caso”.*

“Por lo anterior, antes de la derogatoria del artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, la exclusión del impuesto sobre las ventas del numeral 1 del artículo 424 del Estatuto Tributario, cobijaba tanto a las materias primas químicas destinadas a la producción de medicamentos de las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06 para uso humano como para uso veterinario”. En consecuencia, la derogatoria en cuestión también es aplicable para las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de uso veterinario, por tanto, estas materias primas químicas se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general. Por consiguiente, sobre el artículo 1.3.1.12.3 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, operó la figura jurídica del decaimiento del acto administrativo toda vez que, con la expedición del artículo 160 de la Ley 2010 de 2020, se derogó la disposición legal que le servía de sustento”.

No obstante de lo anteriormente expuesto, fue expedido el Decreto Legislativo 789 del 4 de junio de 2020, y en su artículo 1 dispuso la exclusión transitoria de IVA de materias primas químicas para la producción de medicamentos, así:

“Artículo 1. Exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas - IVA en la adquisición de materias primas químicas para la producción de medicamentos *de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06, estarán excluidas del impuesto sobre las ventas -IVA.”* (Resaltado fuera de texto)”.

“Teniendo en cuenta que hasta el 31 de mayo de 2021 se encuentra vigente la declaratoria de emergencia sanitaria de acuerdo con la Resolución 222 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, se puede afirmar que hasta dicha fecha, aplicaría la exclusión transitoria del impuesto sobre las ventas para las materias primas químicas de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03,



INFORME

30.04 y 30.06 destinadas a la producción de medicamentos, tanto de uso humano como veterinario, salvo que se prorrogue el término la vigencia de la emergencia sanitaria y teniendo en cuenta el plazo límite previsto en la parte resolutive de la Sentencia C-325 de 2020”.

“Lo anterior teniendo en cuenta las disposiciones de interpretación consagradas en el marco normativo, de las cuales se desprende que el intérprete no podrá realizar distinciones en donde el Legislador no las ha realizado”.

Los pagos a independientes deben acompañarse de la constancia de aportes y pagos a la seguridad social. Así lo dice la DIAN en el concepto 100208221-0487 de marzo del 2021 cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria pregunta si se debe adjuntar a la factura o documento de cobro expedido por las personas naturales la constancia del pago de aportes a la seguridad social, para efectuar la depuración de la base gravable sometida a retención en la fuente, tal como lo dispone el inciso 5o del artículo 388 del E.T.; o bastará con que dichos aportes sean verificados en la plataforma tecnológica señalada por el Ministerio de Salud y Protección Social, para efectos de incluirlos en la depuración de la base gravable sometida a retención en la fuente”

“Así las cosas, para efectos de lo dispuesto en el artículo 388 del Estatuto Tributario y respecto de los aportes a seguridad social que se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional se debe adjuntar la correspondiente constancia de aportes en los términos ahí previstos y esta obligación no se cumple con la verificación en la plataforma tecnológica señalada por el Ministerio de Salud y Protección Social”.

Los servicios de catering bajo franquicia están gravados con IVA. así lo establece el concepto DIAN No. 100208221-0513 de abril del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“En consecuencia, dado que el artículo 48 de la Ley 2068 de 2020, no comprende los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering desarrollados bajo franquicia, *estamos ante una operación gravada con el impuesto sobre las ventas*, siendo factible que el prestador del servicio trate como impuesto descontable el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios relacionados con la actividad, siempre y cuando se cumplan los supuestos del artículo 488 del Estatuto Tributario y sin perjuicio de la proporcionalidad de que trata el art. 490



INFORME

ibídem”.

“También se anexa, como informativo el Oficio 900627 del 29 de enero de 2021, que realiza precisiones en torno a la aplicación del artículo 47 de la Ley 2020 de 2020, sobre reducción del impuesto nacional al consumo, cuando el servicio que se presta es el de catering, (simple y llanamente, no bajo el contrato de franquicia)”.

Los pagos por concepto de programas de becas de estudio y de créditos condonables realizados directamente al establecimiento educativo no se consideran ingreso para el empleado. Así lo establece la DIAN en el concepto 100208221-0515 de abril 7 de 2021, cuyos apartes relevantes se citan a continuación:

“Téngase en cuenta que, el literal a) del artículo 107-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el 1.2.1.18.81. del Decreto 1625 de 2016, establecen que los pagos que efectúen las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de sus empleados o los miembros del núcleo familiar de este, destinados a programas educativos para becas de estudio que cubran el importe total o parcial del programa; así como el monto entregado a título de créditos condonables para educación y que cumplan con los presupuestos legales y reglamentarios serán: i) aceptados fiscalmente como deducciones en el impuesto sobre la renta y, ii) no podrán considerarse como un factor de compensación o remuneración directa o indirecta realizados a favor del trabajador, esto por expresa disposición del parágrafo del artículo 107-2 del estatuto y la citada norma reglamentaria”.

“Cuando las citadas normas disponen que, tales pagos no serán considerados como un factor de compensación para el trabajador, este Despacho puede interpretar que se está haciendo referencia a que los mismos no constituirían un ingreso laboral gravable para este último. Así las cosas, al no ser ingresos gravables a nivel del impuesto sobre la renta, tampoco deberán incluirse en la base para calcular la retención en la fuente por ingresos laborales para el trabajador. Lo anterior sin perjuicio de las implicaciones tributarias para los pagos a favor de la entidad educativa que realiza el empleador”.

“En ese orden de ideas, si los pagos no cumplen los requisitos para la procedencia de la deducción del artículo 107-2 del Estatuto Tributario, incluyendo que el monto destinado a créditos condonables sea pagado directamente por el empleador a la entidad educativa a través del sistema financiero, es claro que no podrá aplicárseles el tratamiento tributario previsto en el parágrafo de la citada norma, así como lo

INFORME

previsto en el artículo 1.2.1.18.81. del Decreto 1625 de 2016, específicamente en lo referente a que los mismos “no constituirán un factor de compensación para el trabajador”.

Los descuentos no constituyen ingreso y, por ello, no están gravados con el Impuesto de Industria y Comercio. Sentencia del Consejo de Estado, radicado, 25000-23-37-000-2016-00785-01 (24794), de marzo 4 de 2021, cuyos apartes relevantes se presentan a continuación:

“La esencia o realidad económica de los descuentos es que representan un menor valor del precio de venta, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados. En consecuencia, no constituyen ingreso, pues no implican un flujo de entrada de recursos que generen incremento en el patrimonio de quien los concede”.

“En el caso particular la administración pretendía gravar con Industria y comercio unos descuentos recibidos en compras que para la época en que se dieron los hechos estaba vigente el decreto 2649/93 e indicaba registrarlos como ingreso cuando eran descuentos recibidos. No obstante, el contribuyente los registró como menor valor del costo de las mercancías”.

“Independiente si se hizo o no en su época de acuerdo con el marco técnico contable, para la Sala la realidad es que sea que se registre como ingreso o como un menor valor del costo, para el comprador, quien se beneficia con el descuento, implica un menor costo por compra sin que pueda considerarse tal descuento como un ingreso, **pues no hay incremento de su patrimonio**”.

“En adición a lo anterior, la normatividad del Distrito capital indica que la base gravable del impuesto de industria y comercio los integran los ingresos netos del contribuyente y **los descuentos no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio**. Para ello se resalta que no importa si el descuento es condicionado o no, resalto algunas partes que me parecen relevantes:

“Teniendo en cuenta que los descuentos no constituyen ingresos y que, en el Distrito Capital, la base gravable del impuesto de industria y comercio la integran los ingresos netos del contribuyente (artículo 154 [No. 5] del Decreto 1421 de 1993), **los descuentos no deben formar parte de la base gravable del impuesto de**

industria y comercio. En consecuencia, para determinar la base gravable, el contribuyente debe restar los descuentos de los ingresos brutos, independientemente de que estén previstos o no como “deducciones”.

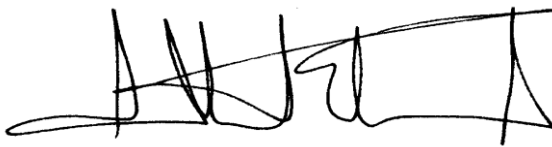
“De manera que, como lo sostiene la demandante, los descuentos otorgados por los proveedores se dieron como consecuencia de la relación contractual [compraventa] y con el fin de incrementar las ventas y no como resultado de algún servicio que AESA presta a los proveedores”.

“Es entendible que AESA al adquirir productos de terceros, deba exhibirlos para revenderlos. Sin embargo, al momento de negociar con sus proveedores la compra de determinadas mercancías puede pactar algunas condiciones y beneficios, entre ellos, la reducción del costo como consecuencia de aplicar ciertos descuentos que pueden estar o no sujetos a condición, lo que incentiva la rotación de los productos”.

“Al respecto, independientemente de que los descuentos registrados por AESA sean condicionados o no, se considera que el solo hecho de que no sean ingresos porque no incrementan el patrimonio debe ser suficiente para no incluirlos en la base gravable del ICA”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



Alberto Echavarría Saldarriaga
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos