



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Decreto Ley de reducción de trámites: Con base en las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 1955 de 2019 (que aprobó el plan nacional de desarrollo 2018-2022), el Gobierno se expidió el Decreto Ley 2106 de 2019; Decreto que contiene varias disposiciones en materia tributaria, entre ellas, las siguientes:

- a. Las entidades territoriales adoptarán y publicarán en un lugar visible de su página web, el calendario tributario aplicable a los tributos administrados, salvo que por Ley se hayan decretado (artículo 39).
- b. Se permite a las ESAL que tengan como objeto social y actividad meritoria la de apoyar a otras entidades sin ánimo de lucro, que en la determinación del beneficio neto puedan restar como egreso procedente las donaciones efectuadas (artículo 42). Termina así la discusión con la DIAN que insistía en tratar tales donaciones como descuento tributario.
- c. No hay lugar a retención en la fuente ni a auto retención para las entidades intervenidas por la superintendencia de servicios públicos (artículo 43).
- d. Contiene medidas para facilitar la inscripción y actualización del RUT, y para que entidades públicas y particulares que ejercen funciones públicas entreguen información a la DIAN sin que puedan aducir la reserva legal (artículos 44 y 45).
- e. Cuando dentro de un proceso se informe una dirección procesal, a esta se debe notificar bien sea de manera física o electrónica prefiriendo esta última cuando sea implementada. Lo propio sucede cuando se actúe a través de apoderado, en cuyo caso debe notificarse a la última dirección del apoderado bien sea de manera física o electrónica (artículos 46 y 47).
- f. Cuando hay correcciones que son provocadas por la administración y el contribuyente corrige, pero decide seguir discutiendo, pagando menor sanción de inexactitud y menor tasa de interés, el Decreto Ley señala que la norma introducida por el artículo 95 de la Ley 1943 de 2018 debe ser con la **fórmula interés simple**, a la tasa de interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera Colombia, para la modalidad de consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales, hasta la presentación de la correspondiente liquidación privada. De igual manera, aclara que en el

INFORME

evento de que el fallo sea adverso, los intereses serán liquidados conforme lo prevén los artículos 634 y 635 del Estatuto, sin re imputar los pagos realizados con anterioridad. Si en estos casos contemplados en el artículo 590 del E.T. se decide efectuar acuerdo de pago, el interés se debe liquidar igualmente con la fórmula del interés simple (artículo 48).

- g.** El Decreto Ley añade un inciso al artículo 635 del Estatuto Tributario, según el cual, la fórmula para liquidar los intereses moratorios es la del interés simple, y no la del interés compuesto (artículo 49).
- h.** Modifica la competencia para proferir liquidaciones de revisión, corrección y aforo, ampliación de requerimientos, que pasa de los jefes de liquidación a los de fiscalización (artículo 50).
- i.** Cuando el contribuyente no acepta la liquidación provisional o cuando la DIAN rechace la solicitud de modificación, la liquidación provisional reemplaza el requerimiento especial, pliego de cargos o el emplazamiento por no declarar (artículo 51). El Decreto Ley define los plazos en los cuales debe procederse para proferir el acto administrativo que sigue al que se está reemplazando (artículo 52).
- j.** Los contribuyentes podrán presentar pagos asociados a declaraciones que se encuentren en firme, detallando el mayor valor del impuesto a pagar y el concepto que lo origina. Estos pagos son pagos válidos y no serán objeto de devolución por concepto de pago de lo no debido, pago en exceso ni por cualquier otro concepto (artículo 53).

Maíz y arroz excluidos de IVA: el artículo primero del Decreto 1749 de 2013 establecía que el maíz y arroz excluidos de IVA eran los destinados al consumo humano, que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final.

Contra la expresión subrayada: “que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final” fue interpuesto el medio de control de nulidad ante el Consejo de Estado.

Cabe advertir que durante el trámite del proceso fue expedido el Decreto 2686 de 2014, el cual modificó el artículo primero del Decreto 1749 de 2013 ya que eliminó la expresión “y cuya venta se realiza al consumidor final”; sin embargo, mantuvo la expresión “siempre que no hayan sido sujetos a transformaciones y preparaciones”.



INFORME

Mediante sentencia del 16 de octubre de 2019 (consejero ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno: 211137), el Consejo de Estado resolvió la demanda y declaró nula la expresión “y cuya venta se realiza al consumidor final”. En cuanto a la expresión “que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones”, la declaró legal, pero de manera condicionada, en el entendido de que el maíz sometido al proceso de trilla también está excluido de IVA.

Los gastos por cánones de arrendamiento solo son deducibles para el arrendatario del contrato de leasing, lo cual no incluye a los usufructuarios del bien: así lo indica el Consejo de Estado en sentencia del 10 de octubre de 2019 (consejera ponente: Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; número interno: 21789); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“El artículo 127-1 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión, indicaba que, para efectos contables y tributarios, el contrato de leasing se regía por las siguientes reglas: ‘1.- *Los contratos de arrendamiento financiero de (...) vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa que, el arrendatario registrará como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo*’.

“Según la norma transcrita y teniendo en cuenta el carácter restringido de las deducciones, los gastos por cánones de arrendamiento solo son deducibles para el arrendatario del contrato de leasing, lo cual no incluye a los usufructuarios del bien.

“En ese sentido, resulta inocua la cesión de usufructo allegada por la actora, pues además de que no está suscrita por la totalidad de los sujetos que fungen como arrendatarios de los contratos de leasing... tampoco fue autorizada por las entidades financieras que aparecen como titulares de la obligación, ni se demostró si los locatarios dedujeron o no los gastos por arrendamiento financiero de sus declaraciones tributarias”.

No es posible establecer auto retenciones en renta sobre ingresos que se encuentran exentos de este impuesto para sus beneficiarios: así lo indica el Consejo de Estado en sentencia del 16 de octubre de 2019 (consejero ponente: Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez; número interno: 23108); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“2- Sobre el particular, observa la Sala que el parágrafo 2.º del artículo 365 del ET (en la redacción que le dio el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016) facultó al Gobierno para establecer un sistema de autorretención



INFORME

en la fuente en el impuesto sobre la renta y complementarios. En desarrollo de ese mandato, el decreto sobre el que recae el presente juicio adicionó los artículos 1.2.6.6 a 1.2.6.11 al Decreto 1625 de 2015, por el cual se expidió el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria (DURT).

“Concretamente, los apartes demandados del decreto le asignaron a las sociedades nacionales y asimiladas, contribuyentes del impuesto sobre la renta, la obligación de practicar la mencionada autorretención en la fuente a partir del 01 de enero de 2017, obligación para la cual se fijaron las tarifas correspondientes a las actividades hoteleras.

“Tal autorretención, al igual que sucede con el mecanismo de retención en la fuente de que trata el artículo 365 del ET, constituye una obligación tributaria material cuya finalidad es facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y complementarios, pues se dirige a asegurar el recaudo del impuesto dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa el tributo (artículo 367 *ibidem*), pero con la particularidad de que el sujeto obligado a practicarla no es quien efectúa el pago o abono en cuenta gravable, sino, el mismo sujeto pasivo que percibe el ingreso sometido a tributación.

“En desarrollo de esa finalidad, el artículo 366 *ejusdem* prescribe que la percepción anticipada del tributo se realiza sobre los ‘pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta’; motivo por el que a su vez el ordinal 2.º del artículo 369 del ET dispone que no están sometidos a retención en la fuente ‘los pagos o abonos en cuenta que por disposiciones especiales sean exentos’ del impuesto para su perceptor. Para lograrlo, el artículo 366-2 del ET advierte que a las retenciones en la fuente (y aunque la norma no las mencione, también a las autorretenciones) que se establezcan ‘les serán aplicables en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los libros segundo y quinto’ del ET (*i.e.* artículos 365 a 419 y 555 a 869, respectivamente), que, en definitiva, constituyen el parámetro al que se debe sujetar el ejercicio de la potestad reglamentaria del Gobierno.

“Bajo esas consideraciones, las normas acusadas no podrían establecer la obligación de practicar autorretenciones en la fuente sobre ingresos que se encuentren exentos para su beneficiario”.



INFORME

Como el proceso era sobre si procedía, o no, la auto retención tratándose de las rentas derivadas de la prestación de servicios hoteleros, el Consejo de Estado expresó:

“4- La decisión de la Corte Constitucional [sentencia C-235 de 2019] resulta determinante para el examen de legalidad que aquí se adelanta, en la medida en que, conforme a lo antes considerado, los sujetos pasivos del impuesto que continúan disfrutando de la exención indicada, no podrían estar obligados a realizar la autorretención en la fuente en los términos de los artículos 1.2.6.6, 1.2.6.7 y 1.2.6.8 del DURT; y, al contrario: sí tendrán que efectuarla quienes no disfruten de ese beneficio.

“Lo anterior, porque en el régimen de tributación en el impuesto sobre la renta de las actividades hoteleras la exención a la que nos referimos no constituye la regla general, pues solo tienen derecho a ella los contribuyentes a los que se refirió la sentencia de la Corte Constitucional C-235 de 2019. Los demás sí están sometidos a gravamen.

“Así las cosas, la Sala juzga que las disposiciones demandadas se ajustan al ordenamiento, pero bajo el entendido de que no establecen la obligación de efectuar la autorretención en la fuente a las entidades contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, en los términos de la decisión adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-235 de 2019, conserven la exención prevista en de los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del ET (procedentes del artículo 18 de la Ley 788 de 2002) hasta que se cumpla el término de 30 años fijado en la misma norma”.

Por beneficiario efectivo, en los términos del literal “b” del artículo 631-5 del E.T., debe entenderse la persona natural beneficiaria, directa o indirectamente, de las operaciones y actividades, que obtenga provecho de las utilidades derivadas de las operaciones y actividades, y, por tanto, los empleados y contratistas no quedan comprendidos: así lo sostiene la DIAN en el concepto 2019020065 de agosto de 2019; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“El literal b del artículo 631-5 del Estatuto Tributario, consagra que se entenderá por beneficiario efectivo aquella persona natural beneficiaria directa o indirectamente de las operaciones y actividades. De este supuesto se puede observar que no es necesario que se ostente la propiedad o el control de la entidad o instrumento jurídico, sino que incluye a aquella persona natural que obtiene provecho de las utilidades derivadas de las operaciones y actividades



INFORME

de la entidad o vehículo jurídico. El artículo 133 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el **Artículo 631-5 del Estatuto Tributario** para efectos del **Artículo 631 del Estatuto Tributario** y estableció que se entiende por beneficiario efectivo la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

“1. Tener **control efectivo, directa o indirectamente**, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior”.

“2. Ser **beneficiario directa o indirecta**, de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

“En este sentido, en términos generales dentro del concepto no cabrían los empleados o contratistas, en el entendido que son estos quienes desarrollan las actividades de la sociedad de las cuales se derivan aquellos beneficios económicos, reflejados en utilidades de la sociedad, sin que esto implique que los empleados o contratistas disfruten de estos. Adicionalmente, hay que tener presente que las utilidades a distribuir por regla general se obtienen una vez restados costos y gastos e impuestos a los ingresos obtenidos por la sociedad. Por lo cual, lo (sic) salarios o honorarios hacen parte de los costos y gastos de la misma, por consiguiente, no son los empleados o contratistas los que normalmente disfrutan de los beneficios económicos de la sociedad. Como se puede observar de lo anterior, para efectos de definir el concepto de beneficiario efectivo se indican dos supuestos facticos diferentes que al cumplirse uno de estos se entenderá que la persona natural es beneficiario efectivo, no siendo estos supuestos excluyentes entre sí.

“Por lo tanto, en los casos en que una persona natural es representante legal sin importar la figura contractual con la cual tenga vinculación con la sociedad, y esta ejercer (sic) un control efectivo directo o indirecto a través de varios niveles de propiedad o intermediarios, y por lo tanto cumple con el literal a) del artículo 631-5 del Estatuto tributario, se entenderá como beneficiario efectivo. La consideración del párrafo anterior parte de la base de que puede haber beneficiarios efectivos que tienen control, pero no son beneficiarios directa o indirectamente de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad; de igual manera, hay beneficiarios efectivos que sí son beneficiarias de dichas actividades, pero no tienen control.

“7.- ¿Son beneficiarios directos o indirectos los socios o accionistas de una sociedad nacional que reciban ingresos por concepto de dividendos cuando la dicha sociedad genera utilidades?”

“En el caso que una persona natural sea accionista de una sociedad nacional, la cual recibe dividendos generados con las utilidades producidas en la actividad



INFORME

de la empresa, cumple con lo establecido en el literal b) del artículo 631-5 del Estatuto Tributario, por lo tanto, se entenderá como beneficiario efectivo". (Negrillas y subrayas del original).

Las personas naturales y jurídicas que ejercen como agentes y corredores de seguros, y en ejercicio de dichas actividades no se configura los elementos propios de un contrato de realidad laboral, pueden pertenecer al régimen simple: así lo indica la DIAN en el concepto 2019020042 de agosto de 2019; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

"En atención a la consulta, en la que señala:

"Como entidad que representa los intereses de los intermediarios de seguros, los cuales según la Resolución 139 de 2012 corresponde a la División 66 del CIU Actividades auxiliares de las actividades de servicios financieros, solicitamos se nos diga si a la luz de lo ordenado en el artículo 906 numeral 4 de la Ley 1943 de diciembre 28 de 2018 (sic) las personas naturales y jurídicas que se dedican a Actividades de Agentes (CIU 6621) pueden optar o no por solicitar su inscripción en el SIMPLE."

"...

"... para efectos de las personas naturales que ejercen como agentes y corredores de seguros (CIU 6621) cuando, en el ejercicio de sus actividades, configuran los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes, no podrán optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (SIMPLE), por expresa disposición de la Ley.

"No obstante, para las personas naturales y jurídicas que ejercen como agentes y corredores de seguros (CIU 6621) y, en el ejercicio de dichas actividades, no se configuran los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes, el numeral 3 del artículo anterior no sería un limitante para poder optar por este régimen".

El gravamen a los movimientos financieros se causa cuando se suscriben acciones y el pago de las mismas se hace en especie, con títulos valores inscritos en la bolsa: así lo menciona la DIAN en el concepto 2019020056 de agosto de 2019; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

"En atención a la consulta, en la que solicita confirmación respecto de lo siguiente:



INFORME

“1.a) ¿Ratificar la posición contenida en el oficio 001183 de 2015, en el cual se indicó ‘si quien suscribe unas acciones efectúa el pago de las mismas en especie, con títulos valores inscritos en bolsa, lo que realiza es un cambio de acciones por títulos valores inscritos en bolsa, hecho que no genera el Gravamen a los Movimientos Financieros al no implicar una transacción financiera mediante la cual se disponen recursos?’

“Sobre el particular, le manifestamos que de acuerdo con la sentencia C-114. ‘el Gravamen a los movimientos financieros está vinculado a la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito, y en general, a los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o **derechos** a cualquier título’. Por lo cual, las transacciones económicas mediante las cuales se transfiera la propiedad de acciones, y otros títulos valores, constituyen hechos generadores del gravamen a los movimientos financieros, en la medida en que comportan el traslado de derechos, efectuado por los usuarios y clientes a través de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, susceptibles de ser registradas en cuentas contables o de otro género por la respectiva entidad”.

El concepto también sostiene que se causa el GMF en los aportes de títulos a patrimonios autónomos constituidos bajo fiducia mercantil. Los apartes pertinentes dicen:

“... el hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros está constituido, entre otros, por la disposición de recursos a través de movimientos en cuentas contables, o de otro género, efectuados por una entidad vigilada en los que se configure el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título en beneficio de un tercero, sin importar la naturaleza o la denominación de la cuenta.

“Ahora bien, dicho lo anterior, el contrato de fiducia mercantil se encuentra regulado por el artículo 1226 del Código de Comercio. La principal característica, por lo cual se diferencia de los demás negocios fiduciarios, es la transferencia de bienes por parte del fiduciante al fiduciario para que constituya un patrimonio autónomo independiente de su patrimonio el cual actúa de acuerdo con lo establecido en el acto de constitución.

“Por otro lado, desde la perspectiva tributaria, el artículo 102 del Estatuto Tributario trae consigo el principio de transparencia fiscal, el cual en los contratos de fiducia mercantil opera para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios. Por consiguiente, este principio solo no se podrá hacer extensivo a otros tributos, en lo que respecta (sic) a contratos de fiducia mercantil.



INFORME

“En este orden de ideas, teniendo en cuenta que la Sentencia C-114 consagró que “(...) el tributo ya no recae únicamente sobre los movimientos de efectivo o dinerarios, sino que se extiende a todas las operaciones que impliquen, en general disposición de recursos mediante movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones, o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título”, y en el contexto de la presente consulta, las transacciones económicas como son los aportes en especie de títulos a un fideicomiso constituyen hechos generadores del Gravamen a los Movimientos Financieros, en la medida que comportan una disposición de recursos efectuada por los usuarios y clientes a través de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero, susceptibles de ser registradas en cuentas contables o de otro género por la respectiva entidad”.

Una persona natural no se considera residente, así cumpla con varios de los requisitos del numeral tercero del artículo 10 del E.T., siempre que cumpla, al menos, con uno de los requisitos del párrafo 2 del mismo artículo: así lo menciona la DIAN en el concepto 2019018288 de julio de 2019; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... con el fin de resolver las preguntas formuladas en la consulta este despacho interpreta de la ley y sus antecedentes, que la persona natural sólo requiere el cumplimiento de uno de los supuestos previstos en el numeral 3 del artículo 10 del Estatuto Tributario para considerarse residente fiscal y de manera excepcional no tendrá esta calidad por tener centro de intereses en el exterior, situación que se configura con el cumplimiento de uno de los supuestos consagrados en el párrafo 2 (independientemente cual)”.

Para que sea exenta la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana es necesario que en tales predios se construyan viviendas de interés social o viviendas de interés prioritario: así lo menciona la DIAN en el concepto 2019901697 de julio de 2019; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Consulta:

‘¿La utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana establecido en el numeral 6 del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 (Art. 235-2) requiere que el proyecto que se desarrolle en dicho predio sea para construir vivienda de interés social o vivienda de interés prioritario exclusivamente?’

“La confusión dice el consultante, se presenta dado que desde la Ley 388 de 1997, en su artículo 58, se establecía que la utilidad en la enajenación de



INFORME

predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana se considera de utilidad pública y gozan de esta condición de renta exenta sin que fuese para vivienda de interés social o vivienda de interés prioritario.

“... ”

“... si bien, conforme a lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 67 de esta Ley 388 de 1997, no constituía renta gravable los ingresos obtenidos por la enajenación de predios declarados de utilidad pública o interés social, a partir del año gravable 2018, con la expedición de la Ley 1819, y luego con la Ley 1943 de 2018, en donde se modificó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, la exención por ingresos provenientes de la enajenación de predios por motivos de utilidad pública o interés social quedó limitada solo para las *rentas asociadas a la vivienda de interés social y a la vivienda de interés prioritario*, o para las rentas que se enumeran en el artículo 235-2 del Estatuto Tributario como rentas exentas”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos