

# BOLETÍN

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

**Son deducibles las variaciones que resultan de ajustar el costo estándar al costo real.** El Consejo de Estado en la sentencia 25000-23-37-000-2014-00367-01 (23984) de septiembre del 2020 dispuso lo siguiente:

“De lo anterior se desprende que el valor rechazado por la DIAN corresponde a las variaciones que registraba la contribuyente, mes a mes en las distintas etapas de la cadena productiva para ajustar el costo estándar a costo real. Lo anterior se debe a que la parametrización de su sistema contable (SAP) efectuaba los registros contables de forma automática cuando en el almacén se daba ingreso o salida a unidades de los inventarios manejados por la sociedad”.

“Si bien en principio la actora descargaba los registros contables y hacía los ajustes necesarios en hojas de cálculo de Excel, los valores allí determinados se registraban mensualmente en la contabilidad de la compañía a través de asientos manuales, como lo afirma la perita y como en efecto se evidencia en el libro mayor de la cuenta contable 6120950246”.

“Para el efecto, la experta hizo un muestreo, tomando en algunos componentes los meses de mayo y diciembre de 2008. En los anexos del dictamen pericial reposan los soportes de cada uno de los *ítems* evaluados, los cuales recibió directamente de la sociedad demandante en las visitas que realizó a las instalaciones de esta y una vez valorados le permitieron concluir que los valores declarados coinciden con los registrados contablemente”.

“En el caso que ocupa a la Sala, el dictamen pericial y las demás pruebas que obran en el expediente desvirtúan la afirmación de la entidad apelante de que los valores registrados en la cuenta de complemento del costo de ventas no están respaldados en soportes internos y externos. Contrario a ello cada uno de los componentes del costo se contabilizó en debida forma y cuenta con su respectivo soporte interno y externo. Así, la DIAN no logró desvirtuar la contabilidad de la demandante por medios de prueba directos o indirectos”.

# BOLETÍN

**La venta habitual de acciones, CDT's y bonos está gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.** El Consejo de Estado, mediante la sentencia 25000-23-37-000-2014-00131-01 (23983) de septiembre del 2020, sostuvo lo siguiente:

“De acuerdo con las pruebas enunciadas previamente, la Sala determina que el número de transacciones realizadas por la actora de compra y venta de acciones, CDT's y bonos en los períodos cuestionados representan una actividad habitual dentro del giro ordinario de sus negocios. Pese a que la actividad económica principal registrada por la actora fue de “actividades jurídicas”, la operación de compra de acciones, CDT's y bonos tuvieron como destinación la venta habitual en los periodos cuestionados”.

“Adicionalmente, la Sala advierte que, de la compra de acciones, bonos y TES realizadas por la actora se evidencia que su destinación no fue que permanecieran en su patrimonio para recibir beneficios económicos como dividendos, sino que su destinación fue su venta en periodos de tiempo cortos, por lo que se convierte en una actividad productora de renta por su habitualidad”.

“En consecuencia, la realidad económica expuesta por las pruebas aportadas al expediente, indican que las ganancias por compra y venta de acciones, CDT's y bonos en los periodos cuestionados son activos movibles que no pueden ser excluidos del cálculo del valor del ICA”.

**Sentencia de unificación precisa criterios para imposición de sanciones en procesos de determinación y mediante resolución independiente.** así lo establece el Consejo de Estado en el proceso 25000-23-37-000-2016-01405-01 (24264) de agosto del 2020:

*1.- Las sanciones aplicadas en procesos de determinación requieren, además del cumplimiento de los supuestos normativos previstos para su imposición, de la expedición de una liquidación oficial.*

*2.- Las sanciones establecidas en procesos de determinación deben coincidir con el tributo, periodo, bases de cuantificación y monto del gravamen, cuando afecten la base de imposición.*

“La actora sostuvo que la sanción por no informar es improcedente, porque la información solicitada reposaba en la entidad demandada, al haberse presentado con el reporte de información exógena del año gravable 2010, y

# BOLETÍN

las glosas del requerimiento especial, junto con las modificaciones de la liquidación de revisión, fueron revocadas por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración”.

“Por su parte, la DIAN adujo que el *a quo* liquidó de forma indebida la sanción por no informar, que se debe calcular sobre el total de la información omitida”.

“El artículo 637 del E.T. dispone que *«Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales»*. Conforme con la anterior disposición, las sanciones impuestas en resolución independiente se rigen por la normativa que regula el procedimiento sancionatorio, mientras las establecidas en *«las respectivas liquidaciones oficiales»*, se deben ajustar al proceso de determinación”.

“En este último caso, la sanción requiere la existencia de un proceso de determinación que culmine con la expedición de una liquidación oficial (de revisión o de aforo, según el caso), que contenga los requisitos del artículo 712 del Estatuto Tributario, entre los que se encuentra la determinación del *«periodo gravable a que corresponda»*, de las *«Bases de cuantificación del tributo»*, del *«monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente»*, y *«la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración»*.”

“Por ello, las sanciones impuestas en liquidaciones oficiales deben guardar coherencia con el proceso de determinación, al corresponder al tributo en discusión, periodo, bases de cuantificación y monto del gravamen cuando afecten la base de imposición, sin que pierdan independencia, pues se originan en hechos sancionables diferentes de los que motivan la determinación oficial de los tributos”.

“Por las anteriores razones, la Sala establece las siguientes reglas de unificación:

1.- *Las sanciones aplicadas en procesos de determinación requieren, además del cumplimiento de los supuestos normativos previstos para su imposición, de la expedición de una liquidación oficial.*

2.- *Las sanciones establecidas en procesos de determinación deben coincidir con el tributo, periodo, bases de cuantificación y monto del gravamen, cuando afecten la base de imposición.*

# BOLETÍN

“En el caso concreto, se advierte que, como la sanción por no informar se impuso en un procedimiento de determinación que culminó con la expedición de liquidación de revisión, y se relaciona con el periodo y tributo en discusión, sin que se encuentre afectada por la base de cuantificación o por el monto del tributo, pues su determinación responde al valor total de la información omitida, los cargos formulados por la demandante no están llamados a prosperar”.

“La actora alega que la sanción impuesta es improcedente, por tratarse de irregularidades correspondientes a los años gravables 2007, 2009 y 2011, cuando se discute el periodo 2010”.

“En ese sentido, se reitera que, cuando la sanción se impone en liquidación oficial debe guardar relación con el periodo sujeto a determinación, lo que no ocurre en este caso, pues las irregularidades contables se refieren a periodos diferentes del discutido, que debieron ser abordadas en resolución independiente, previa notificación del pliego de cargos y con observancia de los términos de caducidad de la potestad sancionatoria”.

**Los beneficios por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente obtenidos por inversiones en inmuebles proceden por el valor de la compra y no por el avalúo catastral.** Así lo dice el Consejo de Estado mediante sentencia 05001-33-33-000-2015-00430-01 (23738) de septiembre del 2020:

“En el presente caso, se encuentra probado que las sociedades demandantes mediante la escritura pública nro. 2933 del 23 de noviembre de 2011, adquirió el derecho de dominio del predio Nro. 183, identificado con matrícula inmobiliaria nro. 366-33013, ubicados en el municipio de Villarrica Tolima, por un valor total de \$1.800.000.000, cuyo valor fue registrado como deducción por inversión en control y mejoramiento del medio ambiente de que trata el artículo 158-2 del ET, amparado en el certificado de la Corporación Autónoma Regional del Tolima en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto 3172 de 2003”.

“No es objeto de discusión el cumplimiento de los requisitos que dieron lugar a la deducción por la inversión en mejoramiento de control ambiental en el año 2011, sino que el valor de las deducciones obedece a un precio sobrevalorado que dista del avalúo catastral señalado en la escritura pública. Sin embargo, el valor del beneficio de la deducción corresponde a la inversión realizada por el contribuyente, es decir más allá del valor del avalúo catastral o comercial,

# BOLETÍN

razón por la cual se procede a determinar si en el presente caso se encuentra acreditado el valor de la inversión por control ambiental por parte de la demandante precisar que, aun cuando la máquina que fue entregada como parte del pago por la suma de \$880.000.0000, se encontrará desarmada, y no había sido utilizada para el desarrollo del objeto social aproximadamente hace 13 años, ello no constituye un fundamento para desconocer la procedencia de la deducción, toda vez que la norma no prevé alguna limitación o condición al medio de pago utilizado para la adquisición de los predios de inversión y no ser usada varios años, no desnaturaliza la voluntad de las partes como medio de pago”

“Por lo expuesto, es claro que la DIAN, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada presentada por la sociedad por concepto de renta del año 2011, pues no demostró la improcedencia de la deducción por donación de la participación de los lotes 105 y 116, y respecto del valor cuestionado, se encuentra debidamente los valores que fueron pagados con ocasión de la inversión de los predios en el año 2010 y que fueron objeto de donación para el año 2011”.

“En ese sentido, y aun cuando la Administración discute que los predios al estar afectados por causa de categorías ambientales, no puede ser explotado económicamente y el avalúo comercial aportado por la demandante no le otorga valor probatorio, la Sala destaca que dicha valoración no fue desvirtuada de manera objetiva por la DIAN, y en todo caso, este no determina la procedencia de la deducción, sino el estar debidamente acreditada la inversión en la adquisición de los inmuebles destinados al mejoramiento y control del medio ambiente, requisitos cumplidos en el expediente”.

“Pese a que la Administración discuta que el valor de enajenación de los predios supera el avalúo catastral, y desconoce el valor probatorio del avalúo aportado por la demandante, no justifica sus afirmaciones en pruebas que desvirtúen la valoración económica de la madera y los bosques de los lotes, elaborada por un ingeniero forestal inscrito en el registro nacional de avaluadores y que fue tenido en cuenta para efectos de fijar el precio de enajenación de los predios. Frente a la valoración del avalúo comercial aportado, se reitera el criterio señalado en la sentencia 2252418, en el que se otorgó mérito probatorio al avalúo, en razón a que fue proferido por un profesional idóneo y se explican las razones que fundamentan la referida valuación económica de la madera”.

# BOLETÍN

“Por lo anterior, el rechazo de la deducción por parte de la Administración que obedece al incremento en el precio de venta respecto del valor catastral, no constituye un argumento con soporte legal, pues la norma prevé como deducción el valor de la inversión, que no es otro que el valor de adquisición de los predios que se encuentran debidamente soportados en los registros contables y en los extractos bancarios de la sociedad enajenante”.

**No aplica la prohibición de beneficios tributarios concurrentes cuando los beneficios se generan por hechos económicos distintos.** Así lo dice el Consejo de Estado en sentencia 05001-23-33-000-2014-00581-01 (22524) de agosto del 2020:

“El presupuesto fáctico del artículo 23 bajo análisis, cuya verificación genera la limitación en la aplicación de múltiples beneficios fiscales, consiste en que estos tengan origen o se basen en «*un mismo hecho económico*». Sobre el particular, el legislador no precisó qué se debe entender por hecho económico, más allá de clarificar y ejemplificar que realizar una inversión es un hecho económico distinto a la obtención de utilidades a partir de ella; a partir de lo cual, se puede entender que la existencia de un único activo, objeto de la inversión, no se traduce forzosamente en que todos los beneficios fiscales asociados a ese bien constituyen un mismo hecho económico, pues la inversión sobre aquel y la utilidad generada son hechos económicos distintos para el propósito del artículo 23 de la Ley 383 de 1997. Esto es, la prohibición en comento no se genera por el suceso de que varios beneficios fiscales concurren o se encuentren asociados a un único activo, sino en la medida en que esos múltiples beneficios fiscales se originen o basen en un mismo hecho económico”.

“Conforme lo expuesto en el fundamento jurídico 2.1 de la presente providencia, la prohibición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 tiene lugar cuando se aplican múltiples beneficios fiscales que tengan origen en el mismo hecho económico; y la consecuencia jurídica, en tal caso, será el rechazo o pérdida del beneficio fiscal de mayor cuantía, sin perjuicio de la sanción por inexactitud. Adicionalmente, se precisa que si dos beneficios fiscales concurren o estén asociados a un único activo no se deriva obligatoriamente la conclusión de que se está en el supuesto de la prohibición del artículo 23 de la ley en comento, de acuerdo con la interpretación que deriva del párrafo 1° del mismo artículo; pues lo relevante siempre será determinar cuál es, y si hay identidad, en el hecho económico que genera cada beneficio y no la existencia de un único bien”.

# BOLETÍN

“La Sala descarta que el contribuyente estuviese inmerso en la prohibición en comento por el hecho de que, por un lado, la deducción del artículo 158-1 del ET se realizó por la donación de un bien inmueble, cuya adquisición en un año fiscal previo también había generado otra deducción especial, señaladamente, la deducción por invertir en el mejoramiento y control del medio ambiente prevista en el artículo 158-2 del ET; igual razonamiento se extiende a la deducción del artículo 125 del ET por la donación de otro inmueble, cuya adquisición en otro año fiscal también había generado la deducción especial del artículo 158-2. Ello por cuanto la existencia de un solo bien, en cada uno de los anteriores casos, al que se encuentren asociados dos beneficios fiscales no constituye el presupuesto fáctico que fija el artículo 23 de la Ley 3 de 1997; pues, para la Sala se incurre en la referida prohibición cuando los dos beneficios fiscales tienen origen o se basan en el mismo hecho económico”.

“Por tanto, la Sala considera que las anteriores deducciones se originan en hechos económicos distintos, muy a pesar de que ambas estén asociadas a un mismo bien inmueble; pues en un caso, la deducción del artículo 158-1 del ET, el hecho económico consiste en la donación de un activo en beneficio de actividades de investigación, ciencia y tecnología, mientras que, por el contrario, en el caso de la deducción del artículo 158-2 del ET, aquel consiste en la adquisición de activos que se destinan a actividades que arrojen beneficios ambientales”.

“Llama la atención que la demandada acepte expresamente que las operaciones realizadas por la actora eran legalmente válidas a la luz de la ley (f 623 vto.) y que el reproche esté dirigido a la obtención de beneficios tributarios por la supuesta configuración de un «*fraude fiscal*». No obstante, de la motivación de los actos censurados y de la contestación de la demanda se extrae que la censura planteada por la Administración giró en torno a la cuantía de la compraventa y no a la calificación jurídica de esa transacción. Así, y dado que el artificio que supone la configuración de un fraude fiscal (en los términos sugeridos por la demandada) no versa sobre la cuantía de la operación económica objetada sino sobre su naturaleza, no están dados los presupuestos jurídicos para su ocurrencia. Tampoco se observa que la autoridad tributaria haya desplegado una actividad probatoria que desvirtuara la caracterización jurídica dada por las partes a su relación negociar, de modo que tampoco hay en el *sub lite* un sustento probatorio sobre el acaecimiento de un fraude fiscal”.



# BOLETÍN

**Los propietarios de subestaciones eléctricas son sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público por ser usuarios reales o potenciales del servicio.** Además, el Consejo de Estado precisó, mediante sentencia 44001-23-33-000-2014-00169-01(24276) de julio del 2020, que es válido que sean gravados con tarifas superiores por tener mayor capacidad contributiva. La sentencia en su parte pertinente dice así:

“No es cierto que se hayan vulnerado los principios de legalidad, equidad, igualdad y capacidad contributiva; contrario a lo señalado por la apelante, el impuesto de alumbrado público no tiene que ser igual para todos los sujetos pasivos (se reitera la sentencia 22892, del 18 de octubre de 2018, C.P Milton Chaves García).

El hecho de establecerse tarifas diferenciales conlleva a que se aplique a cabalidad el principio de progresividad y, por ende, los principios de equidad e igualdad, toda vez que no se trata con el mismo criterio a todos los administrados, sino en atención a la capacidad contributiva que detentan.

De este modo, por el hecho de fijarse tarifas especiales, como ocurre en el presente asunto con las empresas propietarias y/lo usufructuarias de subestaciones de energía, no se desconoce la naturaleza del impuesto del servicio de alumbrado público, ni se le da un trato discriminatorio al contribuyente. Todo lo contrario, lo que se obtiene es la determinación del impuesto acorde con la capacidad contributiva del beneficiario real o potencial del impuesto al servicio del alumbrado público.

**Los socios gestores o colectivos de una sociedad en comandita por acciones son responsables solidarios por el pago de los tributos de la sociedad.** El Consejo de Estado en el proceso 25000-23-37-000-2016-02075-01 [23753] de agosto del 2020, aclaró las responsabilidades tributarias que tienen cada tipo de socios, de la siguiente manera:

“Con fundamento en el artículo 794 del E.T[modificado art. 30 L.863/03], los socios responden solidariamente por el pago del tributo a cargo de la sociedad, a prorrata de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable”.

# BOLETÍN

“De manera expresa, el inciso segundo del artículo 794 del E.T., excluye de esa responsabilidad solidaria a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a estas”.

“Así, cuando el inciso segundo del artículo 794 del E.T. señala a los accionistas, para el caso de las sociedades en comandita por acciones debe entenderse que la exclusión de solidaridad se predica solo respecto de los socios comanditarios, que son los que aportan capital, esto es, los accionistas, como lo prevé el artículo 344 del Código de Comercio, pues el aporte de industria de los socios gestores no forma parte del capital social. La exclusión de solidaridad no se aplica, entonces, a los socios gestores o colectivos”.

“Además, se reitera, esa calidad no se pierde por el hecho de efectuar aportes de capital, o sea, suscribir y pagar acciones en las que se divide el capital social”.

“Lo anterior es concordante con el artículo 352 del C. Co., que asimila a los socios gestores con los socios de las sociedades colectivas y a los comanditarios, con los accionistas de las sociedades anónimas, al indicar que en lo no regulado en el capítulo III, que se refiere a las sociedades en comandita por acciones, debe acudirse a las normas de una [sociedad colectiva] y otra [sociedad anónima]”.

“Así que no están excluidos de la responsabilidad solidaria por el pago de los tributos, los socios gestores o colectivos de la sociedad en comandita por acciones, respecto de quienes existe una relación directa y personal con la sociedad porque son los que administran sus negocios”.

Significa que, respecto del pago de los tributos de la sociedad en comandita por acciones, los socios gestores deben responder solidariamente. Corresponde definir si, para fines tributarios, tal responsabilidad solidaria es ilimitada o limitada”.

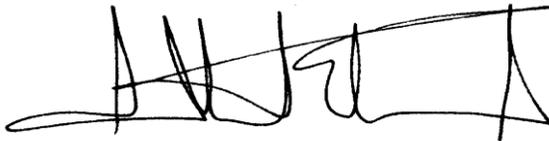
“En principio, podría concluirse que al no aplicárseles la exclusión de solidaridad del inciso segundo del artículo 794 del E.T., los socios gestores deberían responder como lo indica, de manera general, esa misma norma en el inciso primero, esto es, a prorrata de sus aportes en la sociedad y del tiempo durante el cual hayan poseído tales aportes en el respectivo periodo gravable”.

# BOLETÍN

“No obstante, por su condición de socios gestores, administradores naturales de la sociedad, efectúan aportes de trabajo o industria, que no forman parte del capital social y si bien pueden realizar aportes de capital, por este hecho no dejan de ser socios gestores. En consecuencia, los socios gestores, en esa precisa calidad, no tienen aportes de capital”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos