



BOLETÍN

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

La DIAN se pronuncia sobre la aplicación de sanciones asociadas al reporte de información exógena. Recientemente y de forma masiva, la DIAN envió oficios a los contribuyentes que habían corregido sus reportes de información exógena, con el fin de señalarles que deben pagar la sanción por corrección de dicho reporte. Esta situación ha causado malestar generalizado en el sector empresarial y entre asesores tributarios/contables, pues no es usual que la DIAN desarrolle procesos masivos de carácter sancionatorio sobre dicha materia.

En respuesta a las múltiples solicitudes y reclamos, la DIAN emitió un concepto general (Concepto No. 100-202208-0539 del 30 de septiembre de 2020) sobre dicha materia. A continuación, resaltamos los aspectos más relevantes:

- No es competencia de la DIAN modificar el régimen sancionatorio establecido en la normativa tributaria, así como tampoco establecer amnistías sobre la materia. La DIAN simplemente actúa como operadora de las normas sancionatorias, circunscribiéndose a los límites fijados en las mismas.
- El cambio del régimen sancionatorio es iniciativa del Gobierno Nacional (Ministerio de Hacienda) y posteriormente deben aprobarse en una ley por parte del Congreso.
- El artículo 651 del Estatuto Tributario contempla las sanciones asociadas al reporte de información exógena y actualmente no permite ningún criterio de subjetividad al aplicarlas. Nótese que a partir de la Ley 1819 de 2016, se establecieron criterios objetivos que no le permiten al funcionario graduar la sanción.
- ¿La DIAN debe probar daño para proceder con la imposición de la sanción? La Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y estableció que *“Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias”*. De esta manera, la ley presume que las inconsistencias en el reporte de información exógena ocasionan un daño a la Administración Tributaria.

BOLETÍN

- Los contribuyentes podrán acogerse voluntariamente a sanciones reducidas. Para dicho efecto deben:
 1. Subsanan la inconsistencia antes que la Administración Tributaria profiera el pliego de cargos.
 2. Calcular la sanción de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario.
 3. Una vez calculada la sanción de conformidad con lo indicado anteriormente, deberá reducirla al veinte por ciento (20%).
 4. En virtud del principio de favorabilidad (artículo 640 ET), el contribuyente podrá reducir al 50% o 75%, según el caso, la sanción ya reducida al 20%.

La relación de retenciones y la relación de costos y gastos para acceder a las devoluciones deben firmarse por revisor fiscal o contador cuando exista la obligación de llevar contabilidad. Por medio del concepto No. 100202208 - 0537 del 29 de septiembre de 2020, la DIAN revoca su doctrina y realiza precisiones sobre la necesidad de la firma del revisor o contador en procesos de devolución. A continuación, los apartes relevantes:

“Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita dar aclaración o alcance al Oficio No.2391 [24716] del 01 octubre de 2019 expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina con el fin de precisar si la expresión “... cuándo a ello hubiere lugar...” utilizada en los numerales 1 y 2 del artículo 1.6.1.21.14 del Decreto 1625 de 2016 se refiere al hecho de estar obligado o no a llevar contabilidad.

Lo anterior toda vez que, a criterio del consultante, “La tesis planteada en el oficio objeto de aclaración, condiciona la certificación por parte de revisor fiscal o contador en la relación de retenciones con la obligatoriedad de firma en las declaraciones retención en la fuente y renta, lo cual no atiende al espíritu del artículo 1.6.1.21.14 del Decreto 1625 de 2016 ‘requisitos especiales en las solicitudes de devolución del impuesto sobre la renta’ referido al hecho de estar obligado o no a llevar contabilidad.

(...)

BOLETÍN

En primer lugar, es pertinente mencionar que el artículo 1.6.1.21.14 del Decreto 1625 de 2016 fue sustituido recientemente mediante el Decreto 963 de 2020, y en sus numerales 1 y 2 establece:

El artículo 1.6.1.21.14. del Decreto 1625 de 2016 establece los requisitos especiales en las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor determinados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios en los siguientes términos:

“Artículo 1.6.1.21.14. Sustituido por el Decreto 963 de 2020, artículo 3º. Requisitos especiales en las solicitudes de devolución y/o compensación de los saldos a favor determinados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios. Cuando se trate de un saldo a favor originado en una declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, se deberá adjuntar, además:

1. Una relación de las retenciones y/o autorretenciones en la fuente que originaron el saldo a favor del período solicitado y de los que componen el arrastre de dicho saldo, indicando: nombre o razón social y número de identificación tributaria (NIT) de cada agente retenedor, así como el valor base de retención, el valor retenido y concepto, certificada por revisor fiscal o contador público, cuando a ello hubiere lugar.

2. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que apliquen al procedimiento de la devolución automática de los saldos a favor, deberán allegar una relación de los costos y deducciones soportados a través del Sistema de Facturación Electrónica con validación previa, declarados en el período objeto de solicitud, y de los costos y deducciones declarados en los periodos que han generado saldos a favor y han sido objeto de imputación o arrastre, que deberá estar certificada por revisor fiscal o contador público, cuando a ello hubiere lugar. (...)

Nótese que la anterior disposición normativa, en sus numerales 1 y 2, condiciona la certificación por revisor fiscal o contador público cuando a ello hubiere lugar, por lo que se deberán atender las disposiciones legales correspondientes, tales como el Código de Comercio, Ley 43 de 1990, ley 1314 de 2009. De igual manera, se deberán tener en cuenta las normas del Estatuto Tributario que indican en cuáles supuestos se está obligado a llevar contabilidad.

BOLETÍN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, este Despacho resalta que la obligación de llevar contabilidad o tener revisor fiscal es diferente a las exigencias previstas en el numeral 6 del artículo 596 y el numeral 5 del artículo 606 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, las obligaciones contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 1.6.1.21.14 del Decreto 1625 de 2016 deben ser certificadas por contador público cuando exista la obligación de llevar contabilidad; salvo aquellos casos en donde las disposiciones legales exijan tener revisor fiscal en cuyo caso dichas obligaciones deberán ser certificadas por éste último.

Conforme con lo previamente expuesto, se procede a revocar lo establecido en el Oficio No. 2391 [24716] del 01 octubre de 2019, respecto de la expresión "... cuándo a ello hubiere lugar..." utilizada en los numerales 1 y 2 del artículo 1.6.1.21.14 del Decreto 1625 de 2016.

La exención del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) para las actividades de petróleo, minas y canteras recae sobre toda la actividad extractiva que se realice en un municipio. El Consejo de Estado sostuvo dicha tesis en el proceso No. 05001-23-33-000-2015-01957-01 (24004) de septiembre del 2020, el cual en su parte pertinente dice así:

"2.1- La desgravación bajo análisis, prevista en la Ley 14 de 1983 y luego compilada en el Decreto 1333 de 1986, resulta ser una «*exención condicional*» Esa condición opera en el sentido de que los ingresos originados en actividades de explotación de canteras y minas, diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, pueden ser gravados con el referido tributo cuando el valor a que tenga derecho la jurisdicción municipal por concepto de regalías sea inferior al monto correspondiente a la cuota liquidada por concepto de ICA; de modo que, tanto el cobro del impuesto como de las regalías coexisten. Pero, en caso de que lo que se pague por regalías sea igual o superior al ICA causado en la jurisdicción municipal, el ingreso percibido por el sujeto pasivo por la realización de dichas actividades estará exento del impuesto".

Adicionalmente, se trae a colación que esta Sección ha considerado que la expresión «*mina*», a la que aluden las normas de desgravación en mención, comprende los hidrocarburos, pues, de conformidad con el Glosario Técnico Minero adoptado por el Ministerio de Minas y Energía (en cumplimiento del artículo 68 de la Ley 685 de 2001), aquella corresponde al yacimiento en el

BOLETÍN

que, de manera natural, se hallan minerales o materias fósiles, útiles y aprovechables económicamente, ya sea que se encuentren en el suelo o el subsuelo; al paso que, según la definición de hidrocarburos del mismo glosario, estos corresponden a los compuestos orgánicos conformados por carbono e hidrógeno, formados por procesos naturales y que pueden encontrarse en estado sólido, líquido y gaseoso (sentencia del 26 de septiembre de 2011, exp. 18213, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia)”.

“2.2- En síntesis, frente a la cuestión debatida en el *sub lite*, conforme a lo preceptuado por la letra c), ordinal 2°, del artículo 259 del Código de Régimen Municipal, los municipios no pueden gravar con ICA la actividad de explotación de petróleo en el caso particular en el que se establezca que «las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio».

“Observa la Sala que la desgravación ordenada por la norma no recae sobre campos de petróleo, o minas y canteras, individualmente considerados, sino sobre toda la actividad industrial extractiva que realiza el contribuyente en el municipio. Así, porque la redacción de la disposición se refiere a la actividad de «*explotación de canteras y minas*» (diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos), que no directamente a un activo o bien (*i.e.* la mina o cantera), lo cual guarda armonía con que el hecho generador del ICA incorpora como hecho distintivo la realización de actividades, que están referidas en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986, de las que se derivan los ingresos gravados que integran la base imponible. Bajo la misma idea, la condición para que opere la exención no alude a las regalías pagadas por la explotación de cada mina individualmente considerada, sino que se refiere a las regalías que pueda recibir el municipio de manos del contribuyente de ICA”.

“Por lo anterior, la Sala considera que la totalidad de los ingresos obtenidos por la actividad de exploración y explotación de petróleo realizada por un contribuyente en un municipio, a través de uno o varios campos, estarán desgravados de ICA, siempre que se demuestre que la cuantía de las regalías giradas al municipio por la misma actividad de explotación de ese recurso natural no renovable, por el periodo gravable analizado, son superiores o iguales a la cuota que le correspondería pagar por el impuesto generado sobre la base de aquellos ingresos”.



BOLETÍN

Las regalías pagadas al exterior que no tienen relación directa con la materia prima importada no son base para la valoración aduanera. De esta manera lo sostuvo el Consejo de Estado mediante la sentencia No. 76001-23-33-000-2014-01481-01 (22734) de septiembre del 2020. A continuación, los apartes relevantes:

“Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, a la luz del recurso de apelación interpuesto por la demandada, en calidad de apelante única. Concretamente, la apelante sostiene que los pagos que la actora realizó a su vinculada, por concepto de regalías causadas por el uso y explotación de las marcas estipuladas en el contrato suscrito entre esas dos sociedades, constituyen condición de venta de la materia prima y, en efecto, deben tenerse en cuenta a efectos de fijar el valor de la mercancía que la demandante importó durante el año 2011”.

(...)

“En suma, el valor de los cánones y derechos de licencia de que trata el artículo 8° del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, solo será añadido al valor de las mercancías importadas cuando la venta o enajenación de las mismas dependa de que el importador pague por el derecho a adquirirlas de cara a explotarlas comercialmente. De modo que, si sobre los bienes importados no se ha constituido un derecho sobre la propiedad intelectual, – cuya explotación se traduzca en el pago de una contraprestación de carácter pecuniario–, su enajenación no causará el pago de una erogación distinta a la propia remuneración del costo de producción más el margen de utilidad respectivo. En ese caso, el monto de dicha retribución constituye el valor de la mercancía para todos los efectos aduaneros”.

“Ahora, en lo que atañe al *sub lite*, puede apreciarse que los supuestos fácticos a partir de los cuales se emitió la opinión consultiva en comento, guardan identidad con los hechos aquí discutidos. En efecto, tal y como quedó comprobado, la actora importó materia prima, durante el año 2011, con el objetivo de fabricar y posteriormente comercializar productos en el territorio nacional, bajo una de las marcas cuyo uso y explotación se le concedió por medio del contrato de licenciamiento de marca suscrito con una vinculada del exterior”.

(...)

BOLETÍN

“5.2- Con base en lo expuesto, la Sala observa que, previa realización de los hechos que causan el pago de los cánones respectivos por parte de la demandante (*i.e.* fabricación y comercialización de bienes bajo la marca licenciada), resulta necesario que la actora importe materia prima. Así, los cánones que paga la actora a la licenciante no están retribuyendo la explotación de un derecho de propiedad intelectual que pesa sobre la mercancía importada, sino la posibilidad de explotar comercialmente una marca asociada a un producto que se fabrica y posteriormente vende en Colombia. Tanto es así, que también se paga regalía sobre la venta de productos fabricados con materia prima no importada o suministrada por terceros no vinculados”.

“De conformidad con el dictamen pericial, y demás medios probatorios que obran en el expediente, el valor de las regalías no es proporcional a las importaciones de materia prima, por cuanto los cánones se liquidan con base en el rubro generado por la venta de los productos fabricados en Colombia, y no con relación a la materia prima importada; de manera que las regalías pagadas tienen una relación directa es con el monto de las ventas de los productos elaborados en Colombia, esto es, con la operación comercial realizada en Colombia”.

“Así, las conclusiones que arrojó el dictamen pericial que obra en el acervo probatorio no sirven de fundamento para determinar que el valor de los cánones debe integrar el valor de las mercancías importadas, como lo pretende hacer valer la apelante. Todo lo contrario, el hecho acreditado con el dictamen pericial evidencia que las regalías discutidas no tienen una relación directa ni exclusiva con la materia prima importada objeto de valoración aduanera, pues no tienen por objeto retribuir un intangible asociado a tales bienes, de modo que se puedan entender como una condición de venta para que el proveedor del exterior suministre la mercancía cuya valoración aduanera discutió la Administración”.

“Los fundamentos antes descritos, llevan a la Sala a concluir que los cánones pagados por parte de la demandante no constituyeron una condición de venta de la materia prima importada. No prospera el cargo de apelación”.

6- Finalmente, en relación con la condena en costas, se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas a la demandada en esta instancia. Por su parte, en relación con las costas impuestas por el *a quo*,

BOLETÍN

no habrá pronunciamiento alguno, en la medida en que no fueron objeto de apelación”.

El Consejo de Estado puede cuantificar una indemnización cuando no exista duda sobre un daño causado por un acto administrativo declarado nulo. Así lo reiteró el Consejo de Estado a través de la sentencia No. 08001-23-33-000-2012-00462-01 (22077) de septiembre del 2020:

“5.2- Respecto del lucro cesante, la Sala también debe desechar el dictamen pericial, teniendo en cuenta la insuficiencia en las explicaciones sobre la metodología y los procedimientos destinados a la estimación del perjuicio, por cuanto no se concretaron en la utilidad completa y marginal dejada de percibir por la demandante, sino que se detuvo el análisis en los ingresos que se habrían dejado de obtener, sin que, entonces, pueda partirse de aquellos para determinar el lucro cesante real sufrido por la actora. Al tiempo, se concretó en revisar los ingresos de noviembre de 2012 a octubre de 2013, sin evaluar el periodo anterior al cierre del establecimiento para ofrecer así un margen de tiempo razonable para cuantificar el lucro cesante”

“Así las cosas, dado que la parte actora no aportó al plenario los libros contables, así como tampoco la declaración de renta u otro elemento de convicción que permita determinar las utilidades dejadas de percibir como consecuencia del cierre del establecimiento de comercio “Sigma Fundación” no es posible acceder a la pretensión de indemnización en los términos planteados en la demanda”.

“Sin perjuicio de lo anterior, reiterando lo dispuesto por la Sección en un asunto similar, cuando no existe duda sobre la existencia del daño, se tiene probado que el mismo se produjo a causa de la ilegalidad del acto administrativo declarado nulo, y ante la imposibilidad de determinar la cuantía exacta del perjuicio padecido por la demandante, con el fin de garantizar su indemnización, se acudirá al principio de equidad, previsto en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998 (sentencia del 18 de marzo de 2004, exp. 13751, CP: Ligia López Díaz)”

“Atendiendo al arbitrio judicial, al referido principio de equidad, a los hechos probados en el expediente y considerando lo fijado por la Sección en casos similares, se reconocerán 6.33 SMMLV, con lo cual se indemniza al demandante por todo concepto. Esta suma toma como primer parámetro los datos aportados por el peritaje, teniendo en cuenta que el promedio mensual

BOLETÍN

de ventas acreditado por el perito en el sub examine para el periodo noviembre de 2012 a octubre de 2013 fue de \$22.317.444. Además, se toma en consideración el parámetro aplicado por la Sección en la sentencia del 18 de marzo de 2004 (exp. 13751, CP: Ligia López Díaz), que reconoció como indemnización integral dos SMMLV por tres días de cierre del establecimiento”.

El Consejo de Estado reitera que la comparación patrimonial sólo se puede hacer con los patrimonios declarados y no los determinados por la administración. El Consejo de Estado reitera su tesis en el proceso No. 25000-23-37-000-2013-01021-01 (22886) de septiembre del 2020, aunque en esta oportunidad existe un salvamento de voto. A continuación, los apartes relevantes:

“4.1- Según el criterio de decisión que en el pasado ha acogido la Sección, el artículo 236 del ET constituye una excepción a la depuración ordinaria del impuesto sobre la renta, que se basa en la premisa lógica de que el incremento del patrimonio líquido de un contribuyente al cierre de una vigencia fiscal, en comparación con el patrimonio líquido poseído al cierre de la vigencia inmediatamente anterior, debe estar soportado por la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el periodo, menos las erogaciones que haya realizado durante la misma anualidad”.

“Así, el artículo 236 del E.T. ordena comparar la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta con la diferencia entre el patrimonio líquido del período gravable analizado y el patrimonio líquido de la anualidad inmediatamente anterior; de suerte que, si el producto de la primera operación resulta inferior al de la segunda, la diferencia constituye renta líquida gravable especial, a menos que el contribuyente demuestre que el incremento obedece a causas justificativas. Al reglamentar la disposición referida, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 (hoy codificado, con algunas modificaciones, en el artículo 1.2.1.19.2 del Decreto 1625 de 2016) determinó que el cálculo de la diferencia patrimonial objeto de pronunciamiento debe efectuarse a partir de *«los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior»* (subraya añadida)”.

“Guiada por la interpretación literal de la norma transcrita, esta judicatura ha concluido que la Administración tiene vedado efectuar la señalada comparación tomando en consideración el valor del patrimonio líquido determinado oficialmente en el periodo objeto de análisis, por lo cual *«en caso*

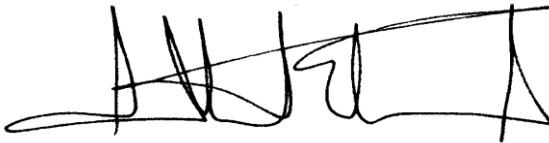
BOLETÍN

de que los pasivos sean material y jurídicamente inexistentes, su rechazo incide en la liquidación del patrimonio líquido, pero no por ello se debe calcular la renta por comparación patrimonial a partir de esa liquidación oficial, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio» (sentencia del 14 de abril de 2016, exp. 19138, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)”.

“A la luz de esa jurisprudencia, la renta gravable especial por comparación patrimonial debe determinarse con base en el patrimonio declarado por el contribuyente y no con aquel modificado oficialmente por la Administración.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos