

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

### **Consejo de Estado profiere sentencia de unificación sobre la deducibilidad de las expensas necesarias, proporcionales y con relación de causalidad con la actividad productora de renta.**

La sentencia fue proferida en el proceso No. 25000-23-37-000-2013-00443-0121329 del 26 noviembre de 2020 (SUJ 4-005).

Buscando dar claridad sobre la deducibilidad de las expensas necesarias bajo el artículo 107 del E.T., el cual genera un alto volumen de litigios en la vía administrativa y en la judicial, se dicta esta sentencia de unificación, de la cual destacamos los siguientes apartes:

El asunto de fondo era definir, para el año gravable 2009, si la compra de una sociedad en el exterior, que generó un crédito mercantil y que fue financiada con un crédito también en el exterior, daba lugar al reconocimiento fiscal de la amortización del crédito mercantil y de los intereses correspondientes.

Esto decide el Consejo de Estado:

“3.3- De conformidad con las anteriores consideraciones, la Sala precisa el alcance y contenido de los requisitos generales de deducibilidad de que trata el artículo 107 del ET, **para lo cual establece las siguientes reglas de decisión sobre esa disposición jurídica:**

1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.
2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios

# BOLETÍN

- los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.
3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.
  4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.
  5. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.
4. Para la época en que ocurrieron los hechos enjuiciados, nada preveía expresamente el ordenamiento en cuanto al tratamiento tributario del crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social, lo cual solo ocurrió con la expedición de las Leyes 1607 de 2012 (al adicionar el artículo 143-1 al ET) y 1819 de 2016 (al modificar los artículos 74 y 143 del ET). De manera que las consecuencias tributarias de ese hecho económico eran dictadas por el entonces vigente artículo 142 del ET. Conforme a esa norma, son deducibles «las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad» y, para tal efecto, el inciso 2.º preceptuaba que estas correspondían, entre otras, a los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, que «de acuerdo con la técnica contable» debieran registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable, incluido el «costo de los intangibles susceptibles de demérito». Bajo tales condiciones, se admite la deducción por amortización del crédito mercantil originado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social, tal como fue decidido por esta judicatura en sentencia de nulidad simple del 23 de julio de 2009 (exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz), sin perjuicio del término de amortización ordenado por el artículo 143 del ET para propósitos fiscales.
- 4.1- Como se desprende de lo dispuesto en el artículo 142 en mención, la posibilidad de amortizar fiscalmente el crédito mercantil estaba determinada por el tratamiento asignado por la técnica contable, pues la norma fiscal preceptuaba que la deducción procedía si conforme al régimen contable la inversión susceptible de demérito se registraba como un activo para ser

amortizado en más de un período. En ese sentido, de acuerdo con los artículos 54 y 66 del Decreto 2649 de 1993 y 15 del Decreto 2650 del mismo año, el crédito mercantil constituía un intangible amortizable, cuyo costo de adquisición debía ser sistemáticamente distribuido en las cuentas de resultados durante su vida útil, mediante el procedimiento de amortización.

(...)

4.4- En conclusión, conforme a las normas vigentes para la época de los hechos y a la conclusión sentada por esta judicatura en sentencia del 23 de julio de 2009 (exp. 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz), el crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social es amortizable fiscalmente, bajo el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107, 142 y 143 del ET y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 177-1 del mismo cuerpo normativo. La relación de causalidad de la expensa con la actividad productora de renta (107 del ET) y el carácter de «inversión necesaria para los fines del negocio o actividad» (142 del ET), como los otros requisitos que se derivan de aquellas normas, no condicionan la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados por parte de la controlante. La admisibilidad de esa deducción encuentra fundamento en la vinculación de un intangible a la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo, previendo razonablemente que el mismo contribuya a la generación de renta.

(...)

5- Resuelto el primer cargo de apelación, corresponde determinar si los intereses pagados por la apelante, para efectuar la mencionada inversión (adquirir la compañía extranjera que generó el crédito mercantil adquirido), tuvieron relación de causalidad con su actividad productora de renta y fueron necesarios para la obtención de ingresos.

5.3- De conformidad con las anteriores demostraciones, la Sala constata que existe relación causal entre la expensa debatida y la actividad generadora de renta de la demandante, toda vez que por cuenta de esa erogación (i.e. gasto financiero por un préstamo) fácticamente se amplió y aumentó la actividad generadora de renta de la actora, habida cuenta de que el destino de ese gasto fue la expansión de su actividad económica, concretamente mediante la adquisición de una compañía afín a su ramo de negocios.

De otra parte, en lo que respecta a la exigencia de la necesidad de la expensa, la actora argumenta que de no haber celebrado el contrato de mutuo, no habría podido adquirir la compañía extranjera para expandir su negocio. Esa afirmación encuentra

respaldo en el hecho de que el contrato que originó el préstamo fue suscrito el 28 de enero de 2009 y, el 30 de junio del mismo año, la demandante realizó la compra de las acciones por el mismo valor del crédito otorgado. De manera que, conforme a ello se evidencia que incurrir en la expensa debatida permitió el aumento y expansión la actividad productora de renta de la actora, lo cual derivó en la obtención de ingresos gravables en periodos subsiguientes.

La anterior conclusión no se ve desvirtuada por el hecho de que durante el año enjuiciado no haya obtenido dividendos o utilidades gravables respecto de la compañía adquirida, pues, como se señaló en el fundamento jurídico nro. 3.2, el cumplimiento de las exigencias derivadas del artículo 107 del ET no se acredita exclusivamente con la demostración de aquellas.”

**Reglamentan cambios introducidos por la Ley de crecimiento económico al régimen tributario de zonas económicas y sociales especiales (ZESE)** Por medio del Decreto 1606 del 5 de diciembre de 2020, se actualiza la reglamentación del Régimen ZESE, el cual aplica a los departamentos de la Guajira, Norte de Santander, Arauca y las ciudades de Armenia y Quibdó.

El régimen ZESE otorga tarifas especiales en el impuesto sobre la renta por el término de 10 años, cuando se cumplen los requisitos establecidos en la Ley, entre los cuales sobresalen el incremento del 15% de los trabajadores.

La tarifa de renta será del 0% durante los primeros 5 años y del 50% de la tarifa general durante los último 5 años. Este tratamiento es muy positivo porque lleva a que los dividendos se distribuyan como ingreso no constitutivo de renta.

Es preciso recordar que el Régimen ZESE fue creado por medio de la Ley 1955 de 2019 (Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022) y reglamentada inicialmente por el Decreto 2112 del 24 de noviembre de 2019. Ahora bien, la Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico) se modificó dicho régimen, para efectos de incluir las actividades turísticas y de salud dentro del campo de aplicación del régimen.

A continuación, presentamos los elementos más relevantes de la nueva reglamentación:

- Se incluye en todas las partes relevantes de la normativa, las actividades turísticas y de salud. Es importante señalar que también se incluyen en el ámbito de aplicación de esta norma actividades conexas a las mencionadas, lo cual amplía el campo de aplicación de este beneficio.

- Se precisa que una actividad “le genera al contribuyente del impuesto sobre la renta la mayor cantidad de ingresos fiscales en el periodo gravable”, cuando más del 50% del total de los ingresos fiscales provienen de dicha actividad.
- Para determinar el aumento del empleo directo que se debe generar, la norma precisa que se tomará como base el promedio mensual del número de trabajadores vinculados durante los dos últimos años gravables.

Es importante señalar que este decreto modifica la metodología para determinar el aumento del empleo directo generado. Antes, el Decreto 2112 de 2019 no especificaba que se tratara de un promedio mensual y la DIAN había sostenido en sus conceptos que se tomaba como referencia el “promedio del último mes del año gravable anterior al que se pretende aplicar el beneficio”.

En consecuencia, se van a presentar cambios en el incremento del número de trabajadores que se deban contratar para ser beneficiario de este régimen especial. Por ello, recomendamos revisar esta nueva metodología e implementar los cambios desde diciembre de 2020, toda vez que la norma tiene vigencia desde el 5 de diciembre de 2020.

- El decreto reconoce que la DIAN no tenía habilitado el RUT para la inscripción de los contribuyentes que acceden a este régimen especial e informa que los contribuyentes de ese régimen deben inscribirse o actualizar su RUT de conformidad.
- Se faculta a los contribuyentes que no habían podido inscribirse o actualizar el RUT y como consecuencia fueron objeto de retención, para solicitar el reintegro de dichas retenciones siguiendo el mecanismo de reintegro de valores retenidos en exceso contemplado en el artículo 1.2.4.16. del DUT.

**La deducción por inversión en activos fijos reales productivos era procedente sobre obras civiles y de infraestructura de comunicaciones.** El Consejo de Estado mediante la sentencia del 5 de noviembre de 2020, radicado: 25000-23-37-000-2014-00873-01 (22356), reiteró su posición sobre la procedencia de este beneficio que existió hasta el 2011, salvo para los que lo estabilizaron a través de contratos de estabilidad jurídica. A continuación, los apartes relevantes de la sentencia:



“En cuanto a las calidades de las obras objeto de la deducción, se observan que existen dos proyectos diferentes. Por una parte, se encuentra un proyecto de infraestructura de telecomunicaciones y, en segundo lugar, un contrato de obra civil con precio global fijo”.

“La Sala advierte que los mencionados proyectos son obras de infraestructura, ya que se adquirieron bienes para construir infraestructura de comunicaciones y se realizó una obra civil, que modifica la infraestructura de unas edificaciones existentes, como lo prueban las fotografías de la obra y la licencia de construcción en las cuales se realizan ampliaciones y modificaciones de edificaciones de la actora”.

“Esta Sala ha explicado que la deducción por inversión en activos recae sobre los “activos fijos reales productivos”, se observa que la infraestructura de telecomunicaciones y las obras civiles que planea hacer la actora son activos fijos de acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario, ya que son bienes muebles e inmuebles que no se enajenan en el giro ordinario de sus negocios. Además, son bienes tangibles en consideración del artículo 653 del Código Civil, ya que son obras que pueden ser percibidas por los sentidos”.

“Se observa que la actora ingresó las mencionadas obras como un activo fijo en la cuenta 1508 “Construcciones y edificaciones” en su contabilidad el año 2009, por lo que incrementó el patrimonio, tal como lo explicó la DIAN en la liquidación oficial demandada. Adicionalmente, se observa que invertir en la infraestructura de telecomunicaciones y en obras civiles de pabellones se encuentran relacionados con la actividad productora de renta, ya que según su objeto social se requiere de buena infraestructura, para poder realizar ferias y exposiciones exitosas”.

Se advierte, que al ser parte de los activos fijos la infraestructura de telecomunicaciones y las obras civiles adelantadas por la actora son depreciables en su contabilidad. En consecuencia, la inversión realizada por la parte demandante cumple con los requisitos para ser considerados activos fijos reales productivos”.

“Se aclara que no se requiere que exista una “obra nueva” y en funcionamiento, como lo indicó la demandada para que proceda la mencionada deducción, debido a que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario no lo limitaba a dichas obras”.

**La inclusión de pasivos inexistentes con socios genera la inclusión de una renta líquida gravable.** Así lo dice el Consejo de Estado en sentencia de noviembre de 2020, radicado 25000-23-37-000-2015-01064-01.

“Las inconsistencias encontradas en los documentos allegados como soporte del

pasivo y los indicios recaudados por la DIAN, da lugar al desconocimiento de los pasivos por falta de soporte y prueba de su realidad”.

“Y ello es así, porque al cuestionar la Administración el valor llevado como pasivo con socio exigiendo su comprobación especial como permite la ley, le correspondía al contribuyente demostrar que las deudas llevadas por ese concepto son reales”.

“Carga que no fue cumplida por el actor, que se limitó a aportar documentos que no guardan coherencia o no son consistentes con el pasivo declarado, omitiendo presentar los documentos idóneos que respaldaran las obligaciones pendientes de pago a cargo del contribuyente y a favor del socio JLC International Group, que era la prueba solicitada por la Administración desde el inicio de la vía gubernativa”.

“En consecuencia, debe mantenerse el rechazo de los pasivos con socio ordenado en los actos acusados. No procede el cargo para el apelante”.

“En lo relativo a la adición de la renta líquida gravable por pasivos inexistentes por valor de \$8.254.670.000, se encuentra que la DIAN la conformó con los pasivos con socios (\$4.454.670.000) y vinculados económicos (\$3.800.000.000) declarados por el contribuyente, que fueron rechazados en la actuación administrativa por derivarse de operaciones simuladas”.

“Para el contribuyente, no procede la adición de la renta líquida gravable especial porque los pasivos no son inexistentes”.

“El artículo 239-1 del E.T. autoriza a los contribuyentes a incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial”.

“También establece que, cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. Al respecto, la Sala (sentencias del 3 de septiembre y del 27 de agosto de 2020, Exp. 23846 y 23326, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) ha precisado que la facultad otorgada por la norma, permite a la Administración adicionar como renta líquida gravable en el período objeto de revisión, el valor de los pasivos inexistentes declarados, originados en un período no revisable”.

“Y finalmente, en aquellos eventos en que el contribuyente incluya los activos omitidos o excluya los pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida

gravable, la disposición autoriza a la Administración a adicionar la renta líquida gravable por tales valores”.

“Para la Sala, procede la aplicación de la renta líquida gravable prevista en el artículo 239-1 del E.T. en el caso de los pasivos con socios, toda vez que en esta providencia se encuentra demostrada la inexistencia de la deuda, que fue detectada por la Administración en el proceso objeto de revisión”.

**El comprobante de informe diario puede ser guardado en cualquier medio técnico.** Sentencia del Consejo de Estado del 5 de noviembre de 2020, radicado 11001-03-27-000-2019-00008-00 (24414), la cual establece:

“**Declarar la legalidad condicionada** de la expresión *«imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor»*, contenida en el ordinal 2.º del artículo 14 de la Resolución nro. 000055 del 2016, *«por la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación, se modifica el numeral 1 del artículo 11 de la Resolución 0019 del 2016 y se establecen otras disposiciones»*, **en el entendido** de que el *«comprobante informe diario»* se puede generar y conservar, al final del día por cada servidor, en papel impreso **o en cualquier medio técnico**, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta y exhibición cuando la Administración tributaria lo exija.

(...)

“Adicionalmente, la Sala no puede pasar por alto que los artículos 28 y 48 de la Ley 962 de 2005 y 173 del Decreto 19 de 2012 apuestan por la racionalización en el cumplimiento de los deberes formales de comerciantes y contribuyentes; como tampoco que, antes de que se dictaran tales normas, la jurisprudencia de la Sección había establecido, en la sentencia del 19 de marzo de 1999 (exp. 9141, CP: Daniel Manrique Guzmán), que la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el concepto tradicional de haz de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos y que ese *«concepto amplio de libro ha de tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad»*, criterio reiterado en la sentencia del 26 de septiembre del 2007 (exp. 14078, CP Héctor J. Romero Díaz). Por tanto, la Sala considera que la norma acusada, se ajusta al ordenamiento jurídico en el entendido de que el deber, exigido a los sujetos que utilicen el sistema POS o factura por computador, consistente en *«imprimir al final del día, el "comprobante informe diario", por cada servidor»* también se entenderá cumplido cuando opten por generar y conservar el *«comprobante informe diario»* en



un medio distinto al papel, como puede ser cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta, de conformidad con los artículos 28 de la Ley 962 de 2005 y 56 del CCo, y exhibición en los términos legales cuando la Administración los exija.”

“Prospera parcialmente el cargo de nulidad. Debe tenerse presente que la resolución 55 del 2016 fue derogada íntegramente por la resolución 42 del 2020”.

**Consejo de Estado aclara el alcance los servicios de publicidad, promoción en ventas y descuentos condicionados, así como sus consecuencias tributarias.** Sentencia del Consejo de Estado del 19 de noviembre de 2020, radicado 25000-23-37-000-2015-00553-01 (23308).

“Se advierte que *el contribuyente*, previo a efectuar una compraventa, acuerda por medio de ofertas mercantiles anexas, pagos por promociones, por cuyo desarrollo obtiene beneficios económicos, que son compensados en el precio final de los productos que adquiere. La práctica comercial muestra que los proveedores entregan sus productos a la demandante para la venta, y el precio final queda sujeto a factores de descuento, como, por ejemplo, la ubicación de los productos en lugares más visibles y la promoción de los mismos”.

“De la oferta puede advertirse el desarrollo de otras operaciones, en las que se ofrecen opciones de exhibición del producto para una mejor comercialización y que, por tanto, se entienden en beneficio del intermediario comercial, en este caso *el contribuyente*, cuyo costo está a cargo de los proveedores al descontarse del precio de venta. Los conceptos incluidos en las ofertas mercantiles no los fija el proveedor, sino que están predeterminados por el intermediario, siendo opción del proveedor acogerse o no a una o varias de las ofertas presentadas”.

“También obra en el expediente la información de descripción suministrada por los terceros requeridos por el fisco durante la etapa de investigación, de la cual se extrae que los descuentos a los que se refieren las ofertas comerciales buscan garantizar la presencia y rotación de los productos de los proveedores para ser comercializados, así como apoyo de mercadeo, con la posibilidad de que dichos productos sean exhibidos en lugares visibles de los anaqueles de cada tienda, en puntos de venta, ofertados en folletos, propaganda propia de la cadena, junto con la publicidad y administración de la marca”.

“Recientemente, en sentencia del 20 de agosto de 2020, al estudiar un caso similar, con base en las pruebas obrantes en el expediente, la Sección señaló que la publicidad y la promoción en ventas son conceptos distintos, aunque ambas

# BOLETÍN

aparejen estrategias de mercadeo. Se dijo en esa oportunidad que la publicidad implica la compra del servicio con una agencia de publicidad *«que utilizará los medios de comunicación tradicionales (televisión, periódicos, radio, etc.) para transmitir de manera impersonal y masiva un claro mensaje con el fin de lograr recordación de marca, top of mind de marca, y así construir una relación de largo plazo con los clientes»*, y que, por su parte, la **promoción en ventas** alude a *«la implementación de un conjunto de incentivos, por parte del vendedor final del producto (cuya especialidad es la comercialización de bienes y servicios mas no el desarrollo y concepción de estrategias publicitarias), que tienen como finalidad aumentar, en el corto plazo, el interés de los clientes hacia la compra de un producto específico. [...]»*.

“También se dijo que dentro de las estrategias que utiliza la promoción en ventas, están *«las muestras de producto, los cupones, las exposiciones comerciales, el patrocinio de eventos, los programas de frecuencia, los reembolsos, los descuentos al precio del producto, los descuentos por la producción de materiales promocionales y los descuentos por exhibición de producto, entre otros»*, y se precisó que *«los descuentos comerciales condicionados son una estrategia de promoción y no una inversión en publicidad»*, utilizados en la práctica comercial como un tipo de promoción en ventas”.

“De acuerdo con la diferenciación efectuada por la Sala, los *«descuentos comerciales por Rappel, descuento especial y fijo por consumo, dinámica comercial e introducción de nuevos productos, rappel logístico, marketing folletos y publicidad, aperturas, intercambio de información y tu carrera dirigida»*, constituyen un tipo de **promoción en ventas** que no configura la prestación de servicios de publicidad”.

“Lo anterior, conforme con la jurisprudencia que se reitera, por cuanto la administración no logró desvirtuar la existencia de los descuentos condicionados ni establecer la existencia del contrato de prestación de servicios de publicidad de ninguno de los clientes con *el contribuyente*, que desvirtúe que el origen de las operaciones es la oferta mercantil y, en consecuencia, que los descuentos otorgados derivan del cumplimiento de las condiciones propuestas en los contratos suscritos por las partes”.

“Así, la aducida prestación de servicios de publicidad de los clientes no está acreditada, pues no se probó la existencia de contratos de tal naturaleza. Por el contrario, sí están acreditadas las ofertas mercantiles en las que *el contribuyente* ofrece a sus clientes descuentos condicionados por diversas estrategias de promoción de ventas, que cumplidas las condiciones dan derecho al comprador al descuento ofrecido y otorgado, el cual constituye para el vendedor descuento financiero deducible, que no requiere factura para su reconocimiento”.



# BOLETÍN

“De manera que los valores registrados por la actora como menor valor del costo de ventas, cuyos montos no están en discusión, a juicio de la Sala, no constituyen servicios de publicidad prestados por la sociedad demandante a sus proveedores y, en consecuencia, no son generadores del impuesto de industria y comercio”.

“Con fundamento en lo aducido, se modificará la sentencia apelada, para en su lugar anular los actos acusados, tras haberse demostrado que durante los bimestres discutidos la actora no percibió ingresos por la prestación de servicios de publicidad gravados con ICA. Adicionalmente, en el expediente no obran contratos de publicidad con terceros que permitan establecer que las estrategias de promoción constituyan servicios que deban ser gravados”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

Alberto Echavarría Saldarriaga  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos