



### NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos, a continuación, algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

**Las declaraciones que arrojan pérdidas y que cumplen con los requisitos para el beneficio de auditoría, pueden ser fiscalizadas por la DIAN en un término de 5 años:** esta posición fue fijada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado mediante sentencia de mayo 15 de 2014 (Consejera Ponente: Dra. Carmen Teresa Ortiz; número interno: 19647), cuyos apartes pertinentes dicen:

“Según lo antes expuesto, de la interpretación sistemática de los artículos 689-1 y 147 del Estatuto Tributario, el término general de firmeza de las declaraciones que arrojen pérdidas es de cinco años, pues dicho término, por ministerio de la ley, está dado en función de la pérdida registrada y no del beneficio a que esté sujeta la declaración.

“El término de firmeza así dispuesto, se aplica aunque dichas declaraciones hayan acreditado los supuestos exigidos por el artículo 689-1 ibídem, pues no puede quedar al arbitrio del contribuyente establecer, mediante el cumplimiento de tales requisitos, un término de firmeza diferente al señalado expresa y específicamente, en el artículo 147, para las declaraciones que arrojen pérdida.

“...

“Así las cosas, las facultades de fiscalización de la Administración a que se refiere el inciso 3º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, tienen como fin asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, mediante la verificación de la exactitud de las declaraciones tributarias que sean objeto del beneficio de auditoría y el desarrollo de las diligencias necesarias para determinar correctamente los impuestos, para lo cual podrá expedir los requerimientos y demás actos a que haya lugar.

“De lo anterior se concluye que las facultades de fiscalización van más allá de una simple verificación, ya que las mismas, al pretender asegurar la correcta determinación de los impuestos, facultan a la Administración para expedir los actos que garanticen



el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, dentro de los que se encuentran los requerimientos especiales.

“ ...

“Así las cosas, si bien el artículo 689-1 del Estatuto Tributario prevé para las declaraciones un término de firmeza de 6, 12 y 18 meses, en razón del beneficio de auditoría, también establece una excepción para el caso de las declaraciones en la que se reportan pérdidas fiscales y, por lo tanto, frente a éstas opera el término general de firmeza de cinco años dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, sin importar que sean o no objeto del beneficio señalado, tiempo durante el cual la Administración puede ejercer sus facultades de fiscalización frente a la declaración privada, procediendo, si es del caso, a la modificación de la misma.

“De esta forma no resulta acertada la interpretación que la actora hace del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, esto es, que la Administración solamente puede ejercer las facultades de fiscalización para verificar que las pérdidas no se compensen hacia el futuro, pues si se aceptara que la declaración está en firme, dicha pérdida constituiría un crédito fiscal que tendría que ser compensado en periodos posteriores”.

**Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio: actividad comercial en varios municipios:** a este asunto hace referencia el concepto 14518 del 19 de junio de 2014 de la Secretaria Distrital de Hacienda de Bogotá; concepto del que es del caso transcribir los siguientes apartes:

“Por lo anteriormente expuesto, se concluye que para definir la territorialidad del impuesto de industria y comercio en el ejercicio de la actividad comercial, es decir, para determinar el municipio (la jurisdicción) en la cual se entiende realizada la actividad comercial u obtenido el ingreso derivado de la actividad gravada, lo importante es establecer los elementos fundamentales (las circunstancias de modo y de lugar) en que ésta fue llevada a cabo; para el efecto y teniendo en cuenta que el desarrollo de las actividades de comercio comprenden la organización y el desarrollo de unos procesos esenciales para realizar la venta efectiva de los productos o de los bienes, es necesario observar la infraestructura utilizada, el mercado y los demás recursos que se utilizan en un determinado municipio para el desarrollo de la actividad comercial.



“Bajo estos parámetros resulta de suma importancia adelantar las investigaciones necesarias y suficientes que permitan establecer el lugar dónde efectivamente se ejecutan, se realizan o se desarrollan las actividades comerciales, valorando conjuntamente las pruebas recaudadas y aportadas durante las diferentes etapas del ciclo tributario jurisdicción, con el objeto de establecer la jurisdicción en la cual deberá tributar el contribuyente o responsable de la obligación fiscal por concepto del impuesto de industria y comercio en el ejercicio de la actividad comercial.

“Es de anotar que el contribuyente tiene la carga de probar que los ingresos provenientes de las actividades comerciales y de servicios no deben ser gravados en la ciudad de Bogotá porque tienen un origen extraterritorial; por lo tanto, las pruebas deben demostrar palmariamente el origen del ingreso; sin embargo, cuando no exista absoluta certeza sobre el lugar de realización de la actividad comercial, deben tenerse cuenta (sic) las presunciones contempladas en el artículo 52 del Decreto No. 352 de 2002...”.  
(Negrillas y subrayas fuera de texto).

**La DIAN confirma que los transportadores de carga deben efectuar aportes a la seguridad social:** ello lo hace en el Oficio 034321 de junio 9 de 2014, y con base en la respuesta que ella (la DIAN) recibió de parte de la UGPP el 20 de diciembre de 2013. Del Oficio de la DIAN es del caso transcribir los apartes siguientes:

“Solicita la reconsideración del Oficio No. 060032 del 23 de septiembre de 2013, en el cual se concluyó que para la procedencia de la deducción por pagos realizados a una persona natural que presta servicios de transporte de carga, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes al Sistema General de Seguridad Social que le correspondan al contratista según la ley.

“A juicio del peticionario, el contratante no está en la obligación de verificar la afiliación y pago de las cotizaciones a la seguridad social, para efectos de la deducibilidad de los pagos, dado que el transportador de carga no se considera trabajador independiente y tampoco se trata de la prestación de un servicio personal. Al respecto manifiesta, que el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013 no aplica en aquellos casos en los que no exista un servicio personal por parte de la persona natural, como en el caso de los



arrendamientos, suministros de bienes, transporte de carga, ni en los casos en los cuales el pago no se entienda realizado a un trabajador independiente, según lo previsto en los artículos 108 y 594-1 del Estatuto Tributario.

“ ...

“En este contexto, se colige [por parte de la DIAN ]que por regla general, en los contratos sean civiles, comerciales o administrativos en donde esté involucrada la prestación de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, indistintamente de la forma en que se pacte el servicio, de la denominación de la remuneración, o de los elementos o maquinaria utilizada para su prestación (Oficio No. 072394 del 13 de noviembre de 2013), la parte contratante deberá verificar la afiliación y el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral.

“Con todo, con el fin de despejar cualquier duda, este Despacho formuló la siguiente consulta a la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, mediante oficio No. 075557 del 25 de noviembre de 2013, por ser la entidad competente al respecto:

*‘¿Las personas naturales que prestan el servicio de transporte de carga como trabajadores independientes (sin vínculo laboral) con su propio vehículo o sin él, están obligadas a efectuar aportes al Sistema General de Seguridad Social?’*

“La Subdirección Jurídica de Parafiscales de la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, dio respuesta a la anterior solicitud, mediante Oficio No. UGPP 20139014031441 del 20 de diciembre de 2013, en los siguientes términos:

***‘Respuesta: Si, el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3 de la Ley 797 de 2003, indica que son afiliados al Sistema General de Pensiones en forma obligatoria las personas naturales que presten servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, los trabajadores independientes.*** (Negrillas y subrayas del original)



“ ...

“En mérito de lo expuesto se confirma el Oficio No. 060032 del 23 de septiembre de 2013”.

**Solicitud de información tributaria por parte del Distrito Capital:** ante la observación de que la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá no puede imponer la obligación de información a empresarios no sujetos pasivos de impuestos en el Distrito Capital, dicha Secretaría, en Concepto 131710 del 7 de julio de 2014, responde:

“... el reporte de la información se está solicitando a personas que han recibido ingresos y/o abonos en cuenta en el Distrito Capital, a los proveedores a los que le realizaron compra de bienes y/o servicios en Bogotá D.C., a los locatarios o arrendatarios que hayan tenido contratos vigentes al primero de enero de 2013 o que se hayan celebrado, durante el año gravable 2013, independientemente que tengan su domicilio en este u otro ente territorial, solicitud que se encuentra en total concordancia con las facultades de recaudo que le competen a la Secretaría Distrital de Hacienda, otorgadas por el Decreto 1421 de 1993, y Decreto 807 de 1993”.

**Tratamiento fiscal asociado a los descuentos otorgados en las operaciones de negociación de cartera:** la DIAN, mediante concepto de julio de 2014, reconsidera su posición anterior y acepta que el factoring sí es un verdadero gasto financiero. Dice así la parte pertinente del concepto:

“Se solicita la reconsideración de los conceptos 20297 de 13 de octubre de 1999, 028651 de mayo de 2003 y 039728 de 30 de junio de 2004. La argumentación se dirige a definir el tratamiento fiscal asociado a los descuentos otorgados en las operaciones de negociación de cartera, ello en en (sic) atención a las disposiciones de la Ley 1231 de 2008, y en particular, bajo la consideración del factoring como una operación financiera consistente en la cesión de cartera con descuento a partir de títulos valores, facturas emitidas al comprador del bien o servicio y la cesión de las mismas al factor quien al pagar antes del vencimiento hace un descuento, de donde se desprende este como un mecanismo de financiación.

“ ...

**“En este contexto, la venta de cartera al descuento, operación de factoring, sobre facturas de venta de bienes y/o servicios cuyo valor nominal es objeto de descuento, implica un gasto financiero, que de suyo no conlleva un desembolso, pero si un menor valor, el descuento, que en la práctica corresponde al valor del dinero (intereses) que se anticipa al emisor de las facturas y que paga en la medida que no debe esperar el vencimiento de las mismas”.**

“Teniendo el factoring reconocimiento legal y, previsto como mecanismo de financiación, para obtener liquidez, en tanto las empresas pueden transformar en efectivo las cuentas por cobrar de sus negocios producto de las facturas de venta de bienes o servicios, y que según se indicó en párrafos anteriores fue este precisamente el objeto para promulgar la Ley 1231 de 2008 ‘*por la cual se unifica la factura como título valor como mecanismo de financiación para el micro, pequeño y mediano empresario...*’, el descuento como valor del dinero que se facilita antes del vencimiento de las facturas corresponde a un gasto financiero”.

“Así las cosas, y dado que los gastos en que incurren los contribuyentes pueden tener el carácter de deducciones en la medida que cumplan los presupuestos señalados por la ley, es posible para efectos fiscales relativos a la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, que los descuentos que se conceden en venta de cartera originada en facturas de venta de bienes y/o servicios, constituya un gasto financiero que será deducible en tanto cumpla las condiciones que la ley exige en relación con las deducciones”.

**“En este sentido se aclaran los conceptos 20297 de 13 de octubre de 1999 y 028651 de mayo de 2003”.** (Negrillas y subrayas fuera de texto).

**La deducción por pérdida de efectivo y canje por parte del sector financiero no es deducible, así lo indica el Consejo de Estado por considerar que no se probó que el riesgo era imprevisible e irresistible:** así aparece en la sentencia de junio 5 de 2014 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; número interno: 18897), cuyos apartes pertinentes dicen:

“Como se ha dicho en otra oportunidad, en el sector financiero ‘son frecuentes los hechos de fraude que afectan los fondos de las



instituciones financieras'; por lo tanto, son perfectamente conocidos por las entidades de esta naturaleza, aun cuando no se tenga certeza del momento en el que sucederán, razón por la cual se toman previsiones para contrarrestar la ocurrencia de estos riesgos o para proteger el patrimonio de la entidad a fin de que sean asumidos por un asegurador”.

“... Entonces, es claro que la póliza de seguro citada con anterioridad cubre un riesgo respecto del cual no se puede predicar certeza como tampoco imposibilidad en su ocurrencia, en este caso, en el sector financiero”.

“No obstante, la sola existencia de una póliza de seguro no necesariamente trae consigo la imposibilidad de que el contribuyente pueda comprobar que determinadas pérdidas fueron imprevisibles e irresistibles, es decir, que al contribuyente le corresponde la carga de la prueba de demostrar, en cada caso concreto, la ocurrencia de la fuerza mayor para que proceda la deducción prevista en el artículo 148 del Estatuto Tributario”.

“... Ahora bien, la parte actora afirma que la deducción por pérdida de activos es deducible porque los valores no cubiertos por la póliza de seguro global bancario constituyen pérdidas generadas en desarrollo de la actividad financiera desarrollada por el banco y ocurridas por actos vandálicos y siniestros inimputables, impredecibles e irresistibles”.

**“... Al respecto, la Sala advierte que tratándose del deducible de la póliza que debe asumir el asegurado, el contribuyente igualmente debe demostrar el cumplimiento de la totalidad de los requisitos previstos en el citado artículo 148. Es decir, que debe demostrar que el riesgo respecto del cual se está aplicando el deducible fue imprevisible e irresistible”.**

**“En conclusión, la parte actora no demostró que los hechos que generaron la pérdida en discusión ocurrieron por fuerza mayor, es decir, no cumplió con la carga procesal de probar la imprevisibilidad e irresistibilidad, motivo por el cual, le asiste razón al Tribunal al no aceptar la deducción por pérdida de activos con fundamento en el artículo 148 del Estatuto Tributario”.** (Negritas y subrayas fuera de texto)



**El Consejo de Estado mantiene su tesis sobre el plazo para hacer la corrección del artículo 589 del E.T., en el sentido de que este no puede exceder el plazo del artículo 588 del E.T.:** así aparece en la sentencia del 29 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; número interno 19051), cuyos apartes pertinentes dicen:

“... se advierte que si bien el legislador aceptó la posibilidad de que se hiciera corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, **dicha facultad encuentra su límite en el término de firmeza de la declaración privada, según lo dispone el artículo 714 del Estatuto Tributario.**

“Así lo sostuvo la Sección en la sentencia del 1° de agosto de 2013, cuyos argumentos se reiteran en la presente providencia:

“ ...

**‘Ahora, si la declaración tributaria queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 E.T. (2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar), el contribuyente no podrá corregir voluntariamente la declaración, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable’.**

“ ...

“El término de firmeza de la declaración privada prima sobre los plazos de corrección concedidos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, en virtud del principio de seguridad jurídica. Así pues, al ocurrir la firmeza de la declaración, ésta se vuelve indiscutible por la Administración Tributaria y por el contribuyente.

“ ...

“... Si bien la Electrificadora presentó la solicitud de corrección dentro del año siguiente a la presentación de la última corrección a la declaración tributaria, esto es, en el término establecido por el artículo 589 del Estatuto Tributario, lo cierto es que la declaración privada del año gravable de 1998 quedó en firme el 20 de abril de 2001, de conformidad con el artículo 714 ibídem.





“En ese orden de ideas, una vez acaecido el término de firmeza de la declaración, la Electrificadora estaba imposibilitada para presentar cualquier corrección. Por eso, como lo sostuvo el *a-quo* y la DIAN en los actos demandados, la solicitud de corrección presentada por la Electrificadora el 22 de noviembre de 2001 es extemporánea, por lo que se procederá a confirmar la sentencia recurrida”.

“... No puede perderse de vista, además, que en el caso concreto no hay violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995[4], ya que el Concepto No. 045945 del 18 de junio de 1998, expedido por la Subdirección Jurídica de la DIAN (fl. 60 del cuaderno 2), no es aplicable a la presente controversia”.

“Si bien en dicho concepto se afirmó, igual como se sostiene en la presente providencia, que *‘el término para presentar ante la Administración Tributaria la solicitud de corrección a que se refiere el artículo 589 del Estatuto Tributario, cuando se han efectuado correcciones a la declaración inicial, será de un (1) año contado desde la fecha de presentación de la última corrección’*, éste no hace referencia a las hipótesis en las cuales los proyectos de corrección se presentan cuando la declaración privada ha alcanzado firmeza, como ocurre en el presente proceso.

“En ese orden de ideas, no es posible darle el alcance general al Concepto No. 045945 del 18 de junio de 1998, que pretende la sociedad actora, pues el contexto en el que fue expedido no abarca la hipótesis de la presente controversia. Una interpretación en ese sentido estaría en contravía del principio de legalidad, ya que desconocería las normas del Estatuto Tributario que regulan la firmeza de las declaraciones privadas”. (Negritas y subrayas del original)

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos y Sociales

---