

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

### **Concepto de la DIAN 995 del 6 de octubre de 2015, sobre la Declaración Anual de Activos en el exterior.**

#### **Los siguientes puntos fueron aclarados en el referido concepto:**

- Se encuentran obligados a la presentación de la Declaración Anual de Activos en el Exterior en el año 2015 los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que sean **residentes** para efectos fiscales en Colombia por el año gravable **2014**.
- No son objeto de ésta declaración los derechos fiduciarios si el patrimonio autónomo está constituido en el país, aun cuando a través de este la sociedad fiduciaria realice inversiones en el exterior, pero si los derechos aportados a patrimonios autónomos constituidos en el exterior.
- Para efectos de la Declaración de Activos en el Exterior, serán activos movibles aquellos que ordinariamente tienen la vocación de enajenarse dentro del giro ordinario de los negocios del obligado, y con un criterio **residual**, serán activos fijos los restantes.
- Los fondos que el contribuyente tenga en el exterior, vinculados al giro ordinario de sus negocios en Colombia, se entienden poseídos en el país acorde con el numeral 5° del artículo 265 del Estatuto Tributario.
- En los términos del numeral 5° del artículo 265 del Estatuto Tributario, los **activos en tránsito** se entienden poseídos en el país, motivo por el cual no son objeto de la declaración objeto de estudio.

**El 35% del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM no puede ser acumulado como saldo a favor con derecho a devolución, porque dicha operación cambiaría su naturaleza de impuesto descontable del IVA a impuesto con carácter devolutivo mediante su acumulación con el IVA.** Así lo expresa la DIAN en el concepto No. 023070 del 8 de julio de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Así las cosas, toda vez que la solicitud se limita a conocer si es objeto de devolución el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas con ocasión del descuento del 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, este Despacho se permite recalcar lo planteado en el Oficio transcrito líneas atrás, siendo propicio destacar lo siguiente:

“i) Que en los términos del párrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario, y como fuera manifestado en su momento, *“[cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, **solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención**”* (negrilla fuera de texto)”.

“ii) Que el artículo 14 del Decreto número 568 de 2013 dispone que *“el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM pagado, con régimen monofásico, **solo podrá ser descontado por el contribuyente responsable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) perteneciente al régimen común**, cuando este sea el consumidor final de la gasolina o el ACPM, y dichos bienes adquiridos sean computables como costo de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA”*. (Negrilla fuera de texto)”.

“iii) Que el 35% del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM *“no puede ser acumulado como saldo a favor con derecho a devolución, porque **dicha operación cambiaría su naturaleza de impuesto descontable del IVA a impuesto con carácter devolutivo mediante su acumulación con el IVA**, entrando en contradicción con su carácter de impuesto deducible de renta como mayor costo del bien en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario de acuerdo con el párrafo 2° del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012”*. (Negrilla fuera de texto)”.

**El beneficio en renta para los hoteles debe ser para aquellos que hayan terminado su construcción antes del 31 de diciembre de 2017.** Así lo expresa la DIAN en el concepto No. 023718 del 18 de agosto de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Para tal efecto se consideran nuevos hoteles aquellos cuya construcción se inicie y termine dentro de los 15 años siguientes, contados a partir del 1° de enero de 2003...” (Subrayado fuera de texto”).

**“Artículo 6°. Renta exenta para servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen.** Las rentas provenientes de la prestación de los servicios hoteleros en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes, contados a partir del 1° de enero de 2003, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador, estarán exentas del impuesto sobre la renta, por un término de treinta (30) años a partir del año gravable 2003”.

La exención corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado. ...” (Subrayado fuera de texto”).

“Cabe recordar que de acuerdo con el artículo 76 de la Ley General de Turismo número 300 de 1996, se entiende por prestador de servicios turísticos a toda persona natural o jurídica que habitualmente proporcione, intermedie o contrate directa o indirectamente con el turista, la prestación de los servicios a que se refiere esta ley y que se encuentre inscrito en el registro nacional de turismo”.

“De la interpretación armónica de las normas transcritas, se colige que los beneficiarios de la renta exenta generada en la prestación de servicios hoteleros, son los prestadores del servicio y estos son excluyentes: el propietario del establecimiento hotelero cuando sea operado por este, o el arrendatario en su calidad de operador”.

(...)

“Del aparte de la norma transcrita subrayado no queda dudas que para efectos de la exención se consideran nuevos hoteles aquellos ya construidos, no los que se encuentren en proceso de construcción; es decir, por tratarse de la conjugación del verbo construir en participio, se trata de las obras que se realicen (inicien y terminen) durante el lapso de tiempo comprendido entre el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017”.

**Las incapacidades de los trabajadores que superen los dos (2) días no son deducibles para el empleador.** Así lo expresa la DIAN en el concepto No. 024449 del 24 de agosto de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Para determinar este aspecto, si bien el tema de la seguridad social no es competencia de esta entidad, es pertinente referirnos a que es una incapacidad laboral y a cargo de quien está su reconocimiento”.

(...)

“En este contexto, salvo la opción para el empleador de tomar como deducción en el impuesto sobre la renta, las prestaciones económicas que deba reconocer el empleador, correspondientes a los dos (2) primeros días de la incapacidad originada en enfermedad general, según lo previsto en el Decreto 2943 de 2013 citado, las demás sumas reconocidas como subsidio de incapacidad bien sean de origen común o profesional, que están a cargo de las entidades del Régimen de Seguridad Social, no se enmarca dentro del concepto de salario que deba pagar el empleador y en tal medida, por sustracción de materia no es aplicable el artículo 108 del Estatuto Tributario y demás normas concordante. Es decir estas últimas no son ni pueden ser tomadas por el empleador como deducción en el impuesto sobre la renta”.

**Sí Aplica la condición especial para el pago en las liquidaciones oficiales con sanción y sin mayor impuesto a cargo.** Así lo expresa la DIAN en el concepto 23971 del 27 de agosto de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Según se desprende de su consulta, en la que pregunta si en los casos en los que únicamente se impone sanción a través de una liquidación oficial y no existe un mayor impuesto a cargo, aplicaría el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, estima esta Dirección que sí aplica, en el entendido, que si bien esta no se impuso a través de Resolución Sanción independiente, dicha liquidación es un acto administrativo, que contempla expresamente la norma como posibilidad para acogerse”.

“Ahora bien, desconocer que las sanciones que por diferentes motivos se impongan a través de liquidaciones oficiales, y no tengan impuesto a cargo, no puedan acogerse a la condición especial de pago, sería hacer nugatorio el efecto que busca la ley, así como no darle los efectos que tiene dicha sanción, que también pueden imponerse por medio de las liquidaciones, si

después de adelantados los procedimientos de gestión, se halla que no hay lugar a una modificación del impuesto o tributo”.

**No es procedente la imputación en la declaración del período siguiente de un saldo a favor, cuando la solicitud de su devolución o compensación fue rechazada por vía del numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, es decir, cuando el proveedor de la Comercializadora Internacional a la fecha de la presentación de la solicitud no ha efectuado la retención en la fuente.** Así lo expresa la DIAN en el concepto 25533 del 2 de septiembre de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“A contrario sensu, **al ser rechazada la solicitud de devolución y/o compensación por extemporánea, no se dispone o hace uso de ese saldo a favor y por ello no deja de existir el crédito del contribuyente, no se extingue la obligación a cargo de la Administración**, por lo que en este caso la mera solicitud no excluye la posibilidad de que el acreedor del saldo pueda imputarlo en su declaración del período gravable siguiente al que sirvió de base para la petición rechazada”.

(...)

“Así las cosas, observando lo antepuesto, este Despacho encuentra procedente adicionar la respuesta suministrada con el Oficio No. 001057 del 16 de julio de 2015 para lo cual se examinará la procedencia de la imputación del saldo a favor, cuando la solicitud de su devolución o compensación fue rechazada por vía del numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario”.

“Sobre el particular, la norma en comento dispone que las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva ‘cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud **no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago**, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud (negrilla fuera de texto)”.

“En torno a dicha causal de rechazo, con ocasión del Oficio No. 049271 del 14 de agosto de 2014, este Despacho indicó:

“(…) mediante el concepto No. 001960 del 16 de enero de 2014, la Dirección de Gestión Jurídica, revocó parcialmente el problema jurídico No. 2 del

Concepto No. 048129 del 2 de agosto de 2013 y concluyó que sí es procedente la imputación en la declaración del período siguiente de un saldo a favor, cuya solicitud de devolución y/o compensación fue rechazada por la Administración Tributaria por ser extemporánea”.

“En lo concerniente a las demás causales de rechazo, este Despacho se pronunció en el Oficio No. 030269 del 19 de mayo de 2014, en los siguientes términos:

“Sin perjuicio de lo anterior, es preciso reiterarle que las causales de rechazo dispuestas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, y que fueron también motivo de interpretación jurídica mediante el Concepto No. 048129 del 02/08/2013, son medidas que el legislador previó, y que tiene íntima y directa relación con el fondo del asunto, esto es con la procedencia del saldo a favor, pues constituyen un fundamental instrumento de control para preservar los ingresos tributarios del estado, sin el cual, el contribuyente o responsable, no tiene derecho al saldo a favor, pues **en estos eventos no se origina el derecho sustancial y por ende, menos aún su reconocimiento, ya sea a través de devolución, compensación o imputación**, y que por el hecho de que esta última modalidad no necesite solicitud ante la Administración Tributaria cuando se imputa el saldo, es decir, cuando se aplica en la declaración del mismo impuesto del período gravable siguiente, no significa que obviamente el declarante está haciendo uso de este, cuando ni siquiera procedía”.

**Situación que no ocurre en la causal de extemporaneidad del numeral 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario, claramente expuesta en el concepto parcialmente revocada”.**

**Para el caso de la escisión por reorganización, las acciones que están sujetas al cumplimiento del requisito de tenencia mínima, aplica solamente a las acciones de la sociedad beneficiaria y no aplica a las acciones que se conservan en la sociedad escidente.** Concepto DIAN 25600 del 9 de septiembre de 2015, cuyos apartes son:

(...)

“Es decir, que tratándose de escisiones reorganizativas, lo cual implica vinculación entre las entidades intervinientes, tendría respecto de los socios un efecto neutro, en tanto se cumplan los requisitos del mencionado numeral: requisitos que tienen que ver con participación mínima (titularidad), literal b); contraprestación mínima; literal c) y tenencia mínima, literal d)”.

“En el literal b) de este numeral 4, para el caso de la escisión reorganizativa, se indica que los socios, partícipes o accionistas titulares de por los menos el 85%

de los derechos en la sociedad escidente, participen después de la escisión, bien sea en la misma escidente o en las beneficiarias con derechos equivalentes a los que tenían antes de la escisión. Es decir, que en conjunto los titulares de las acciones, cuotas o participaciones mantengan su participación y no pase a terceros (Titularidad)”.

“El literal c) indica que los accionistas de las sociedades intervinientes en la escisión deben recibir como retribución en la operación por lo menos el 99% en acciones bien sea en la escidente o en las beneficiarias; (contraprestación económica)”.

“El literal d) se refiere a la tenencia mínimo por los dos años siguientes al perfeccionamiento de la escisión, so pena de pagar el valor del impuesto incrementado en un 30% sobre las acciones que se enajenen. (Tenencia mínima)”.

(...)

“En la medida que el literal e) del numeral 5 del artículo 319, alude a los accionistas, socios o partícipes a que se refiere el literal b) y se refiere al costo fiscal de las acciones, cuotas sociales o participaciones **que estos reciban en la entidad adquirente respectiva**, tienen el mismo costo fiscal que tenían respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones en la entidad enajenante, es claro que, que el principio de neutralidad fiscal en la operación, está referido a las acciones que se reciben en la sociedad adquirente; por tanto, debe entenderse, que la limitación temporal, en cuanto a la tenencia al menos por los dos años siguiente a la escisión para que opere este tratamiento, recae sobre las acciones, participaciones o cuotas que se reciben en la entidad beneficiaria o adquirente y, son estas las acciones, participaciones o cuotas que de enajenarse antes del término legalmente indicado supondrían el pago del impuesto de renta incrementado en el 30%, sin que en ningún caso este impuesto resulte inferir al 10% del valor asignado a las acciones, cuotas, participaciones o derechos del respectivo accionista, socio o partícipe en la escisión, según el método de valoración adoptado para la misma”.

**Sí hay IVA en el servicio de alumbrado público.** Así lo expresa la DIAN en el concepto 25652 del 3 de septiembre de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“El Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas N 001 de 2003 precisa que el servicio de energía y sus actividades complementarias, definidas en los términos de la Ley 142 de 1994, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, de conformidad con el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario”.



“Entonces, ha sido concordante la legislación tributaria con Ley 142 de 1994 y en tal sentido se ha tenido claro que las actividades complementarias de generación, comercialización, de transformación, interconexión y transmisión, también se encuentran excluidas del IVA, dado que en efecto con ellas se logra la efectiva prestación del servicio y sin las cuales este no podría concretarse. No obstante lo anterior, debe recordarse, que la exclusión no opera de plano para todos los bienes que puedan utilizarse con ocasión o por la prestación del servicio, así lo expresó por parte de esta Oficina mediante Oficio 007266 de febrero 1 de 2007, en donde en unos apartes señaló:

“...La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en Concepto No. 273 de 2005 expresó que las Empresas de Servicios Públicos pueden desarrollar otras actividades que no se refieran al suministro de servicios públicos, aludiendo de manera específica a la venta de medidores y sobre la medición indicó que en consideración a la naturaleza del servicio, es la cuantificación de los consumos en un periodo determinado, a través de diferentes unidades de medida dependiendo del servicio de que se trate.

(...)

“Resulta claro con esta argumentación que para la Corte es lo suficientemente claro que el servicio de alumbrado público no se encuentra dentro del marco de los denominados servicios públicos domiciliarios.

“Ahora bien, desde el punto de vista fiscal no se puede perder de vista que la exclusión prevista en el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario tiene un ámbito de regulación especial, la cual es establecer una exclusión a la prestación de servicios públicos domiciliarios, situación está que ha sido reconocida en sin número de pronunciamiento expedidos por parte de esta Dirección de Gestión jurídica”.

(...)

“Así las cosas para esta Dirección resulta claro que la exclusión de que trata el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, se restringe de manera exclusiva a la prestación de servicios públicos domiciliarios y para su correcta interpretación se hace necesario acudir a lo previsto por la Ley 142 de 1994”.

Por consiguiente, en el caso objeto de análisis considera este despacho que:

1. El servicio de alumbrado público tal y como lo expresa la Corte Constitucional NO es un servicio público domiciliario.
2. La exclusión de que trata el numeral 4 del artículo 476 del Estatuto Tributario, recae de manera exclusiva a los servicios públicos domiciliarios.



3. En consecuencia el servicio de alumbrado público no está dentro del marco de exclusión señalado en el artículo 476 del Estatuto Tributario Nacional”.

**Obligación de facturar al valor comercial, el retiro de inventarios para uso del responsable.** Así lo expresa la DIAN en el concepto 25511 del 2 de septiembre de 2015, cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“En relación con el Oficio 064185 de 26 de noviembre de 2014, emitido por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, plantea los siguientes interrogantes:

“De acuerdo con lo expuesto, si bien los documentos que se producen para registrar operaciones realizadas con terceros, entre ellos las facturas de ventas, son considerados de orden externo, en el caso sometido a revisión en esa oportunidad (Oficio 064185 de 26 de noviembre de 2014), no obstante que la operación no se realiza con un tercero, subsiste la obligación de facturar en cumplimiento de las disposiciones tributarias especiales vigentes”.

“Según el citado oficio, al diligenciar la factura para registrar el retiro del inventario de una mercancía para deducción de la misma persona que hace el retiro, debe indicar el mismo nombre y NIT de la persona en cumplimiento de los literales b) y c) del artículo 617 del Estatuto Tributario”

“Establecida la obligación legal de facturar, quien se encuentre obligado, deberá hacerlo cumpliendo los requisitos previstos en la ley, ellos los establecidos en los literales b) y c) del artículo 617 del Estatuto Tributario”

(...)

“Respecto de estos dos interrogantes se precisa que los retiros de bienes corporales muebles del inventario hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, como ya se anotó, constituyen hecho generador del impuesto sobre las ventas en virtud de lo dispuesto en el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, en estos casos, teniendo en cuenta que el vendedor es el mismo comprador, el impuesto a las ventas generado por el responsable no puede ser tratado como descontable considerando que cuando los bienes se compraron inicialmente, se descontó el IVA”.

“El valor comercial para generar el IVA en el retiro del inventario de mercancías para gasto de la empresa, es el mismo precio con el cual vendo

mercancías a terceros, es como mínimo el costo, o puede ser inferior al costo?.

“El artículo 453 del mismo Ordenamiento, en relación con las operaciones sub facturadas a su vez dispone:

"ARTÍCULO 453. VALOR DE LAS OPERACIONES SUBFACTURADAS O NO FACTURADAS. Cuando se establezca la inexistencia de factura o documento equivalente, o cuando estos muestren como monto de la operación valores inferiores al corriente en plaza, se considerara, salvo prueba en contrario, como valor de la operación atribuible a la venta o prestación don del servicio gravado, el corriente en plaza."

La Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Concepto 21956 de 2006 al resolver una consulta referida al retiro de inventarios manifestó:

"... Debe recordarse que, por disposición de los artículos 453 y 458 del Estatuto Tributario, la base para liquidar el impuesto en estos casos es el valor comercial, es decir, el precio de venta al público”.

## **Ajuste del IVA para bienes por situaciones de hurto, pérdida o dañado.**

Este pronunciamiento está en el concepto No. 25513 del 2 de septiembre de 2015, del cual es del caso destacar lo siguiente:

(...)

“El artículo 486 del mismo Ordenamiento a su vez establece un ajuste de los impuestos descontables en los siguientes términos:

"ARTICULO 486. AJUSTE DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES. El total de los impuestos descontables computables en el periodo gravable que resulte de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior 485, se ajustara restando:

a) El impuesto correspondiente a los bienes gravados devueltos por el responsable durante el periodo.

b) El impuesto correspondiente a adquisiciones gravadas, que se anulen, rescindan, o resuelvan durante el periodo.

PARAGRAFO: Habrá lugar al ajuste de que trata este artículo en el caso pérdidas, hurto, o castigo de inventario a menos que el contribuyente demuestre que el bien es de fácil destrucción o pérdida y la perdida no

excede del 3% del valor de la suma del inventario inicial más las compras."

"Como se puede observar, el párrafo de la disposición previamente transcrita se refiere al IVA pagado en la adquisición de los bienes frente a los cuales posteriormente se configura la situación de pérdida, hurto o castigo de inventario, eventos en los cuales se deben ajustar los impuestos descontables, restándolos del total de los impuestos descontables computables en el período gravable correspondiente, excepto en los casos en los que el contribuyente demuestra que el bien es de fácil destrucción o pérdida, y la pérdida no excede del 3% del valor de la suma del inventario inicial más las compras".

De conformidad con lo expuesto, la parte final, numeral 1.2.7 Concepto 00001 de 2003 al que hace referencia su consulta, continúa vigente por corresponder a supuestos de hecho diferentes a los consagrados en el párrafo del artículo 486 del Estatuto Tributario.

Finalmente, se recuerda que los retiros de bienes corporales muebles del inventario hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, constituyen hecho generador del Impuesto sobre las ventas en virtud de lo dispuesto en el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, pero en estos casos, teniendo en cuenta que el vendedor es el mismo comprador, el impuesto a las ventas generado por el responsable no puede ser tratado como descontable considerando que cuando los bienes se compraron inicialmente, se descontó el IVA".

**Si en un año o período gravable el establecimiento permanente y/o sucursal no realiza ningún tipo de operación con sus vinculados económicos está obligado (a) realizar el estudio previsto en el artículo 12 de Decreto 3026 de 2013** Este pronunciamiento está en el concepto No. 24710 del 3 de septiembre de 2015, del cual es del caso destacar lo siguiente:

(...)

"El artículo 12 del Decreto 3026 de 2013 Impone a los establecimientos permanentes y/o sucursales de personas naturales o jurídicas extranjeras, sin residencia en Colombia, la obligación de elaborar un estudio, *"de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones, activos, personal y riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte, en la obtención de rentas y de ganancias ocasionales"* con el propósito de determinar los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que les son atribuibles durante un año o periodo gravable;

independientemente de que efectúen o no operaciones con vinculados - en los términos del artículo 260-1 del Estatuto Tributario - durante el mismo espacio de tiempo, pues, en este sentido la norma no afecta ninguna distinción”.

“Lo anterior en concordancia con lo previsto en los artículos 11 y 13 *ibídem*, que precisan:

*“Las rentas y ganancias ocasionales atribuibles a un establecimiento permanente o sucursal en Colombia son aquellas que el establecimiento permanente o sucursal habría podido obtener, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, si fuera una empresa separada e independiente de aquella empresa de la que forma parte, ya sea **que dichas rentas y ganancias ocasionales provengan de hechos, actos u operaciones entre el establecimiento permanente o sucursal en Colombia con otra empresa, persona natural, sociedad o entidad**, o de sus operaciones internas con otras partes de la misma empresa de la que es establecimiento permanente o sucursal” (negrilla fuera de texto)”*

*...las rentas y ganancias ocasionales atribuidas (...) que provengan de operaciones realizadas **tanto con empresas independientes como con empresas vinculadas, así como las relativas a operaciones Internas** tales como el reconocimiento de capital, pasivos, derechos, obligaciones, la atribución de la propiedad económica de activos usados por el establecimiento permanente con su consecuente depreciación o amortización cuando haya lugar a ello” (negrilla fuera de texto).*

“En consecuencia, además de que el citado estudio, permite entre otras cosas, establecer con miras a la determinación de la atribución de rentas y ganancias ocasionales de los establecimientos permanentes y sucursales, la contabilidad de éstos, también genera control de la transferencia al exterior de utilidades obtenidas a través de los citados vehículos, permitiendo de esta manera la aplicabilidad del numeral 4 del artículo 30 del Estatuto del Tributario”.

(...)

“Tiene el contribuyente la obligación de presentar periódicamente a la Administración Tributaria el estudio contemplado en el artículo 12 del Decreto 3026 de 2013, o su obligación se circunscribe únicamente a la realización y conservación del mismo según lo dispone el artículo 16 *ibídem*?”.

“Acorde con el artículo 16 del Decreto 3026 de 2013, las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras con establecimientos permanentes o sucursal en Colombia tan sólo deberán realizar y conservar el estudio en comento por un término

mínimo de cinco 5 años, contados a partir del 1° de enero del año siguiente al año gravable en el que se elaboró”.

“Empero, es facultativo del contribuyente sujeto al régimen de precios de transferencia incorporar *“el estudio o documentación del análisis funcional y fáctico”* en la documentación comprobatoria”.

4. Tiene la Administración Tributaria la facultad para solicitar y controlar en cualquier momento el estudio de qué trata el artículo 12 del Decreto 3026 de 2013”

“A diferencia de lo que acontece con la documentación comprobatoria, la cual debe *“colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta así lo requiera”* - como reza el artículo 260-5 *ibídem* - en relación con el estudio analizado el Decreto 3026 de 2013 no mencionó aspecto alguno al respecto; no obstante, en desarrollo de las funciones y competencias de control y verificación, es factible colegir que las dependencias citadas se encuentran facultadas para solicitar el estudio correspondiente cuando así lo requiera”.

**Si la DIAN no demuestra que en la enajenación de un inmueble se desconoció el artículo 90 del E.T. no puede desconocer la pérdida por el solo hecho de haberse enajenado por debajo del valor catastral.**

**La pérdida en la liquidación de una sociedad no es deducible.**

Así lo manifiesta la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 3 de septiembre de 2015 (Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; radicado: 20029); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

(...)

“Entonces, como los valores registrados en la declaración arrojaban una pérdida, que según la DIAN no es procedente, en los actos administrativos demandados se rechazó tal pérdida y se adicionaron los ingresos para llevar el precio de venta al límite del costo de que trata el artículo 90 del E.T., actuación que no es legal, como se pasa a explicar:

“Para la Sala, es claro que el razonamiento de la DIAN no consultó en su integridad el artículo 90 del ET, porque está desconociendo que el valor comercial de los bienes, es el pactado por las partes, obviamente, dentro de los límites señalados en el inciso cuarto de la norma en cita, dentro de los cuales se encuentra que dicho valor no difiera notoriamente del precio comercial de los bienes a la fecha de su enajenación, es decir, que se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios

establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos”.

“ ... La Administración no realizó un análisis minucioso respecto de cada bien inmueble, que permitiera evidenciar esa notoria diferencia entre el precio pactado por las partes y el comercial, para la fecha de enajenación; por lo tanto, la adición de ingresos no tiene respaldo probatorio alguno”.

(...)

“Por lo anterior y teniendo en cuenta que la DIAN no demostró que el banco estuviera en alguno de los supuestos previstos en el artículo 90 del ET, para desconocer el precio de enajenación de los bienes recibidos en dación en pago, el rechazo de la pérdida implícita en tal operación no tiene fundamento jurídico válido, razón por la cual no procede la adición de ingresos impuesta en los actos administrativos demandados, lo que conduce a afirmar que la actuación de la Administración resulta ilegal”.

Para solicitar la pérdida del artículo 148 del E.T. hay que probar la fuerza mayor, y esta no se desconoce por el solo hecho de haberse tomado una póliza de seguros.

“También se ha especificado que en el sector financiero *“son frecuentes los hechos de fraude que afectan los fondos de las instituciones financieras”*<sup>1</sup>; por lo tanto, los siniestros en efectivo y canje, y en tarjetas de crédito, son perfectamente conocidos por las entidades de esta naturaleza, aunque no se tenga certeza del momento en el que sucederán, razón por la cual es usual que la entidades financieras tomen 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”.

“ ... No obstante, debe aclarar la Sala que 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 E.T.

“De manera 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 comprobar que el riesgo respecto del cual se está aplicando el deducible fue imprevisible e irresistible”.

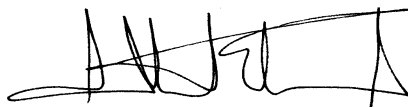
La pérdida en la liquidación de una sociedad no es aceptable.

“ ... Respecto de este argumento, precisa la Sala que no le asiste razón a la parte apelante, porque en materia de beneficios tributarios estos son taxativos y de interpretación restrictiva; por ende, la pérdida originada en la liquidación de sociedades no es deducible porque no encuadra en ninguna de las pérdidas señaladas por el Estatuto Tributario como deducibles, que la jurisprudencia las ha clasificado en las siguientes categorías, que tienen consecuencias fiscales precisas: (i) **pérdidas operacionales** (art. 147 E.T.); (ii) **pérdidas de capital** (art. 148 E.T.); (iii) **pérdidas en la enajenación de activos** (art. 90 E.T.) y (iv) **pérdidas o disminuciones de inventarios** (art. 62 y s.s. E.T.)”.

“... En consecuencia, el mejor argumento expuesto en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, respecto de la improcedencia de la deducción solicitada por no estar autorizada por la ley, no vulnera el derecho de defensa del contribuyente, razón suficiente para no darle prosperidad a este cargo y modificar lo resuelto por el Tribunal en el sentido de declarar que en el *sub júdice* no se vulneró el citado derecho fundamental, motivo por el cual no procede la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, en lo que tiene que ver con esta glosa”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos