



# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

**Liquidación provisional en el impuesto de industria y comercio:** el parágrafo único del artículo 433 del Concejo de Sabaneta disponía:

“PARÁGRAFO ÚNICO: los valores liquidados provisionalmente en el primer año gravable por aquellos contribuyentes que se inscribieron con el objeto de matricularse como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, no se tomarán como anticipo sobre los impuestos generados para vigencias futuras en el ejercicio de sus actividades gravables, además no se tomarán como valores imputables posteriores a las declaraciones anuales y autoliquidaciones privadas”.

Este parágrafo fue impugnado y, en segunda instancia, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante sentencia del 13 de julio de 2017 (Consejera Ponente: Dra. Stella Carvajal Basto; radicado: 20302), declaró su nulidad. Los motivos de la decisión fueron:

“... la Sala advierte que el pago realizado por los contribuyentes, como consecuencia de la liquidación provisional del tributo practicada por la Administración, corresponde a un gravamen que, además de no recaer sobre «*ingresos obtenidos*», como lo exige el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, sino sobre ingresos que no han sido recibidos por el contribuyente, dichos ingresos, cuando sean realmente obtenidos en el primer año de actividades del contribuyente, conformarán la base gravable del impuesto que deberá ser pagado en la vigencia fiscal siguiente, toda vez que, el tributo se liquida con base en el promedio de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, esto es, frente a los realmente obtenidos en el primer año de actividades del contribuyente.

“En esas condiciones, el parágrafo único del artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998 objeto de demanda, viola las normas superiores en que debió fundarse el ente municipal, toda vez que la prohibición contenida en la norma acusada se traduce en que el pago recibido por la demandada, en principio, a título de un impuesto liquidado provisionalmente, constituye en realidad un pago definitivo a favor de la Administración, por concepto de un impuesto que para ese momento no ha sido causado y que se liquida sobre una base no prevista en la normativa superior”.

“Como se indicó, es en la siguiente vigencia fiscal cuando el contribuyente liquidará el impuesto de industria y comercio correspondiente al primer año en que ejerció su actividad y con base en los ingresos reales recibidos. Así pues, el pago realizado en virtud de la liquidación provisional, al margen de la legalidad o no de esta liquidación, constituye parte del pago que deberá ser liquidado en la primera vigencia fiscal, toda



# INFORME

vez que en esta se incluirán los ingresos brutos realmente recibidos por el ejercicio de su actividad, pero respecto de los cuales, de acuerdo con la normativa municipal, ya pagó un impuesto ‘estimado’”.

**Concepto unificado de la DIAN sobre computación en la nube (cloud computing), servidores hosting, y mantenimiento a distancia de programas y equipos:** es el número 017056 del 25 de agosto de 2017.

De acuerdo con este concepto,

“para la prestación de un servicio de computación en la nube (Cloud Computing) se requiere del cumplimiento de las características esenciales, los modelos de servicio a través de una (sic) de los modelos de implementación y los demás que para los efectos determine el MINTIC”

En este sentido,

“se establece que aquel proveedor que pretenda prestar el servicio de computación en la nube debe realizar un ‘autodiagnóstico’, el cual deberá a través del formato que para el efecto estructure -el MINTIC-, en el que evalúe y compruebe que los servicios ofrecidos cumplen con las características esenciales, uno de los modelos de servicio y uno de los modelos de implementación de computación en la nube”.

Y concluye:

- “1. Para efectos de la exclusión en el servicio de computación en la nube, prevista en el numeral 24 del artículo 476 del Estatuto Tributario, será necesario que el proveedor del servicio cumpla con las cinco características, uno de los modelos de servicio y uno de los modelos de implementación desarrolladas en los puntos 1 a 4 del presente concepto”.
- “2. Los servicios de almacenamiento en la nube (Cloud Storage) tradicionales o licenciamiento en la nube sin el cumplimiento de las características mencionadas, entre otros, aunque correspondan a servicios ‘nube’, no se encuentran cubiertos por la exclusión del impuesto sobre las ventas.
- “3. La exclusión del impuesto sobre las ventas será efectiva -exclusivamente- para el proveedor.
- “4. Los proveedores que suministren este tipo de servicio-de computación en la nube, deberán tener a consideración el formato que para el caso expida el -MINTIC- de conformidad con lo señalado en el marco de referencia de arquitectura empresarial para la gestión de tecnologías de la información”.



# INFORME

En lo que respecta con el servicio de servidores hosting, el concepto dice:

“... el servicio de ‘servidores hosting’, es entregar por el proveedor al consumidor la oportunidad de alojar o almacenar en un espacio del servidor, disponible y configurado para tal, información para desarrollar una actividad de tipo comercial y/o informativa.

“En virtud de lo anterior, para efectos de surtir la debida aplicación de la exclusión en el impuesto sobre las ventas, es necesario que las características del servicio se cumplan en su integridad. Por consiguiente, si el servicio de almacenamiento es ofrecido por una infraestructura distinta a la señalada en líneas anteriores, el servicio se encontrará gravado con el impuesto sobre las ventas”.

Finalmente, dice lo siguiente sobre el servicio de mantenimiento a distancia de programas y equipos:

“Es el soporte técnico sin presencia física realizado por un operador que ejecuta o presta a través de los sistemas informáticos y de forma remota el mantenimiento de un programa o equipo, para preservarlos actualizados, permitir su uso adecuado o corregir errores, a un usuario que se encuentra en lugar distinto al de la ubicación del operador o del equipo que requiere mantenimiento”.

**De acuerdo con la DIAN, no hay aplicación del principio de favorabilidad para los casos de terminación por mutuo acuerdo:** así lo indica en el oficio 0749 del 8 de agosto de 2017, y el motivo que aduce es este:

“tanto el monto de los mayores valores del impuesto –si lo hay- como los relativos a sanciones e intereses, son los que se encuentran en el respectivo acto administrativo que el contribuyente desea terminar por mutuo acuerdo, implica ello entonces, que el contribuyente deberá pagar con la respectiva rebaja en los porcentajes que indica la norma, los valores consagrados en dicho acto.

“Por consiguiente, no hay aplicación del principio de favorabilidad, para los casos de terminación por mutuo acuerdo”.

**Concepto de rendimiento garantizado en los contratos de colaboración empresarial:** según el artículo 18 del Estatuto Tributario, las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado se tratan, para todos los efectos fiscales, como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entiende que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de



# INFORME

colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado.

La DIAN, en el oficio No. 007397 de 2017, dice que por rendimiento garantizado puede entenderse un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo.

## **Noción de contratos celebrados con entidades públicas o estatales para efectos de lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016:**

la DIAN, en el oficio 023281 del 28 de agosto de 2017, señala que para efectos del artículo 192 de la Ley 1819 de 2016, es preciso que el contrato celebrado con una entidad pública o estatal esté sujeto al régimen de contratación pública. Los apartes pertinentes del oficio dicen:

**“2. ¿Las disposiciones contenidas en el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016 son aplicables a todo tipo de contrato o acuerdo de voluntades celebrado por una entidad estatal o pública de las mencionadas en el punto anterior, incluido (sic) los contratos que están regidos por regímenes de derecho privada (sic), por ejemplo, en la celebración de contratos de adhesión con entidades bancadas (sic)?**

“Las disposiciones contenidas en el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016, efectivamente son aplicables a todo tipo de contrato celebrado por una entidad pública o estatal si pertenece al régimen de contratación pública, toda vez que se trata de una excepción el (sic) régimen del impuesto sobre las ventas que es un impuesto de naturaleza real el cual se configura con la realización de uno de los presupuestos expresamente definidos en la Ley como hecho generador del impuesto. Por tanto, debe resaltarse que el artículo 192 de la Ley 1819 de 2016 no aplica para estos casos de contratación con el sector privado o régimen de contratación privada, en donde lo procedente es aplicar la tarifa vigente para el año 2016 o 2017 de acuerdo con la fecha de suscripción y la naturaleza de las negociaciones de bienes o servicios que corresponda.

“Cabe recordar que las disposiciones señaladas en los artículos 192 y 193 de la Ley 1819 de 2016, debe (sic) articularse y complementarse con lo señalado en el Estatuto Tributario en los artículos 420 hechos sobre los que recae el impuesto, y el artículo 476 servicios excluidos del impuesto sobre las ventas”.

Esta posición de la DIAN difiere de la que expresó en el concepto No. 5216 del 13 de marzo de 2017. Los apartes pertinentes de este concepto, que fue reseñado en las novedades tributarias de junio 14 del presente año, dicen:



# INFORME

“Los contratos celebrados por el Banco de la República, independientemente de que su régimen jurídico sea el derecho privado y no el previsto en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (*Ley 80 de 1993 y Ley 1150 de 2007*), forman parte de la categoría de los denominados ‘Contratos Estatales’, los cuales, según la jurisprudencia administrativa, son aquellos celebrados por entidades estatales sin importar cuál sea su régimen jurídico.

“ ...

“De acuerdo a lo anterior, el criterio para determinar si un contrato es estatal o no, se circunscribe exclusivamente a que sea celebrado por entidades estatales, situación que da lugar a reconocer que los contratos del Banco de la República son contratos estatales”.

**La inscripción del acta de nombramiento de revisor fiscal tiene efectos declarativos, por ende, debe firmar las declaraciones tributarias el revisor fiscal nombrado, incluso cuando su nombramiento no ha sido inscrito en el registro que lleva la Cámara de Comercio:** así lo indica la DIAN en el oficio 0021046 del 8 de agosto de 2017; oficio que dice así en sus apartes pertinentes:

“En relación con el nombramiento de un nuevo revisor fiscal y en los casos en que no se inscribió en el registro mercantil, no se puede alegar que este no tenía el deber de firmar las declaraciones tributarias, es decir, la inscripción de dicha acta, es un acto meramente declarativo y no constitutivo, y por tanto, era el nuevo revisor fiscal y no el anterior quien debía firmar las declaraciones; así lo ha reconocido el Consejo de Estado en sentencia Exp. 11137 de 2001 donde sostuvo:

*‘La designación del revisor fiscal tiene en el Código de Comercio una formalidad adicional (registro en la Cámara de Comercio), pero su omisión no afecta o supedita la existencia y validez del acto de nombramiento, pues una vez elegido el revisor fiscal él debe iniciar el cumplimiento de sus funciones y asumir las obligaciones y responsabilidades propias de su cargo, por ello se dice que el registro mercantil es un acto declarativo, mas no constitutivo. Por todo lo anterior, considera en esta oportunidad la Sala que no procede aludir como “omisión” de la firma del revisor fiscal, la razón de que su nombramiento no ha sido inscrito en el registro mercantil, toda vez que sería darle al registro un alcance superior del que realmente tiene y sancionar por un hecho previsto en el literal d) del artículo 580 del E.T.’.* (El subrayado es de la DIAN)



# INFORME

**El patrimonio que debe tenerse en cuenta para efectos de determinar el límite de las pérdidas fiscales que pueden ser compensadas en los casos de fusión, será el denunciado en las respectivas declaraciones de renta de las sociedades intervinientes en el proceso de reorganización:** así lo indica la DIAN en el oficio 020496 del 2 de agosto de 2017; oficio que dice así en sus apartes pertinentes:

“En el escrito de la referencia, solicita sea aclarada la siguiente duda ‘¿El patrimonio con base en el cual la sociedad absorbente debe determinar el límite de las pérdidas fiscales que pueden ser compensadas debe ser el patrimonio contable o el patrimonio que aparece en la declaración de renta de las sociedades intervinientes en la fusión?’

“ ...

“De acuerdo con el inciso 2 del artículo 147 del Estatuto Tributario, la sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtenga, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante.

“Para el efecto, es importante tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 319-3 y subsiguientes del E.T., relativos a fusiones y escisiones, donde establecen reglas para efectos de las reorganizaciones empresariales, las cuales son netamente fiscales.

“Motivo por el cual, atendiendo a una interpretación armónica tanto de lo dispuesto en el art. 147 y 319-3 y ss. del E.T., el patrimonio que se debe tener en cuenta para efectos de determinar el límite de pérdidas fiscales que pueden ser compensadas en los casos de fusión, será el denunciado en la respectiva declaraciones (sic) de renta de las sociedades intervinientes en el proceso de reorganización”.

**Minar monedas virtuales es una actividad gravada en Colombia con el impuesto de renta:** así lo manifiesta la DIAN en el concepto No. 020436 del 2 de agosto de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Como quiera que la inquietud se formula en el contexto de la actividad ‘minar monedas virtuales’, la pregunta que subyace es: ¿minar monedas virtuales constituye una actividad gravada en Colombia con el impuesto sobre la renta? Lo anterior considerando los supuestos planteados.

“ ...



# INFORME

“Dado que la minería de monedas virtuales implica una inversión mayor o menor en equipos y/o software así como en energía y/o personal y conlleva a la obtención de un bien que no tiene existencia física, y corresponde a un concepto, que supone el registro de una información digital a la que se le atribuye valor por consenso entre los participantes de la red, estamos frente a un bien de carácter incorporeal o inmaterial susceptible de ser valorado.

“Aunado a lo anterior, los residentes colombianos, sean personas naturales o jurídicas, están gravados en Colombia tanto por sus rentas de fuente nacional como de fuente extranjera.

“En este contexto, quien se dedica a minar y obtiene nuevas monedas virtuales, obtiene un bien como producto de esta actividad a título de retribución de los servicios de conformación y aseguramiento, o a título de comisión, y por tanto percibe un ingreso en especie. En efecto, acorde con el artículo 27 del Estatuto Tributario, es preciso tener presente que los ingresos se pueden percibir en efectivo o en especie.

“Así las cosas, los residentes en Colombia que disponen equipos, recursos y laborales que se integran a la actividad de minería, permitiéndoles obtener monedas virtuales a cambio de los servicios prestados en la red y/o a título de comisiones, perciben ingresos gravados en Colombia, en virtud de los criterios antes señalados.

“Así mismo es claro, que tratándose de personas naturales residentes, así como de sociedades nacionales, las mismas están gravados (sic) no solo de sus rentas de fuente nacional sino de fuente extranjera y sobre su patrimonio poseído en el país y en el exterior.

“Desde el punto de vista patrimonial en tanto esas monedas corresponden a bienes inmateriales, susceptibles de ser valorados, forman parte del patrimonio y pueden conducir a la obtención de una renta (presuntiva).

“Acorde con lo expuesto, se puede concluir que las monedas virtuales no son dinero para efectos legales. No obstante, en el contexto de la actividad de minería, en tanto se perciben a cambio de servicios y/o comisiones, corresponden a ingresos y, en todo caso, a bienes susceptibles de ser valorados y generar una renta para quien las obtiene como de formar parte de su patrimonio y surtir efectos en materia tributaria”.

**Importaciones de bienes objeto de envíos o entregas urgentes cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200, fecha desde la cual no causan IVA:** en el oficio No. 012958 del 26 de mayo de 2017, la DIAN señala que el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012 rige a partir del primero de enero de 2014, y no desde la fecha de expedición del Decreto Reglamentario: el 1103 del 17 de junio de 2014.

Los apartes pertinentes del oficio dicen:



# INFORME

“En primera instancia para este despacho es suficientemente claro que bajo el tenor literal del artículo 40 de la Ley 1607, en cuanto a su expresión literal, la exclusión allí prevista empieza a regir a partir del 1° de enero de 2014.

“Expresión esta que es imperativa para efectos del operador jurídico en cuanto al cumplimiento de la exclusión, bajo el entendido que es a partir de esta fecha en que entra con todo su rigor el tratamiento allí previsto, ya que de otro modo el legislador no hubiere previsto esta expresión y de manera correlativa condicionaría la entrada en vigencia de la norma a su reglamentación como sucede en otras disposiciones del ordenamiento jurídico.

“La expresión ‘el gobierno reglamentara la materia’ no puede condicionar la entrada en vigencia de la norma, cuando la misma Ley indica de manera expresa su entrada en vigencia tal y como se manifestó con antelación”.

“ ...

“Así las cosas, si la ley prevé de manera expresa la entrada en vigencia de la exclusión y el decreto reglamentario no puede de manera especial limitar el contenido de una disposición jurídica, mal haría el operador jurídico en hacerlo, interpretando que la vigencia de la disposición reglamentada se condiciona a esta.

“En consecuencia, se revoca la doctrina contenida en el Oficio 100202208-0162 de marzo 2 de 2016”.

**El artículo 16-2 del Estatuto Tributario no fue modificado por la Ley 1819 de 2016, por tanto, las donaciones a la entidades contempladas en dicho artículo den lugar a deducción, y no a descuento:** así lo indica la DIAN en el oficio 952 del 23 de mayo de 2017. En este oficio, la DIAN transcribe los siguientes apartes del oficio 054564 del 12 de septiembre de 2014:

“... el inciso 3 del artículo 126-2 del Estatuto Tributario, prevé unos organismos precisos que contarán con un beneficio diferente a las que regula el artículo 125 del E.T., lo que quiere significar, que nos encontramos ante una norma especial que regula un tema específico, indica entonces la norma que, cuando los contribuyentes hagan donaciones a organismos deportivos y recreativos o culturales que estén debidamente reconocidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, tendrán derecho a deducir de su impuesto sobre la renta el 125% de la donación efectuada dentro el año o periodo gravable; de la lectura de la norma encontramos dos supuestos más beneficiosos que los dispuestos en el primer artículo transcrito en el presente documento, en donde se permite en primera instancia deducir un valor superior a la suma efectivamente donada, y además de ello no limita dicha deducción a ningún porcentaje, pero así mismo se deben acreditar los requisitos de los artículos 125 - 1, 125 - 2 y 125 - 3.





# INFORME

“Razón por la cual, esto no es a elección ni del donante, ni de la entidad donataria, sino que se deberá ver la naturaleza de la donación, a quién se realizó la misma, y que se cumplan con los demás requisitos que la ley exija, para poder encuadrarla en las normas que regulan la materia (...)”.

## **Concepto o noción de servicios de construcción para efectos de IVA:**

sobre este asunto se pronunció la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 13 de julio de 2017 (Consejero Ponente: Dr. Milton Chaves García; número interno: 21188); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“La demandante sostiene que la actividad de construcción de fachadas y ventanería en bienes inmuebles corresponde a la construcción o confección de obra material, por lo que la base gravable del impuesto sobre las ventas es la utilidad del constructor, de acuerdo con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

“Por su parte, la DIAN considera que la actividad de la actora corresponde a una venta de bienes muebles con instalación, según lo dispuesto en el artículo 421 literal c) del Estatuto Tributario. Por tanto, la base gravable del impuesto es el valor total de la operación, de acuerdo con el artículo 447 del mismo estatuto.

“ ...

“Según la definición de contratos de construcción prevista en el Concepto Unificado de IVA 1 de 2003, que ambas partes aceptan, se entiende por construcción en inmuebles no solo el levantamiento de obras o edificaciones, directa o indirectamente, sino todas *‘las obras inherentes a la construcción en sí, tales como: electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporen a la construcción’*, siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, no se consideran construcción”.

“ ...

“Entonces, lo determinante para que las obras o bienes en los inmuebles se consideren construcciones es que no puedan retirarse sin deterioro de los inmuebles.

“ ...

“Así, son obras y bienes inherentes a la construcción aquellas que están estrechamente unidas a la construcción y son imprescindibles para su funcionamiento, al punto que si se retiran se deteriora o pierde funcionalidad la construcción.



# INFORME

“Además, en cada caso deben analizarse las circunstancias propias del negocio para determinar si existe venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción, pues la base gravable del IVA, esto es, el valor total de la operación, es distinta en los dos eventos.

“ ...

“... conforme con las pruebas existentes en el proceso, la actora sí se dedica a la actividad de construcción. Además, la construcción de fachadas y ventanería en aluminio y vidrio están destinadas al uso y beneficio del inmueble y constituyen elementos estructurales de la construcción.

“Igualmente, el hecho de que las ventanas o fachadas se puedan separar, retirar o remover del inmueble, no le quita el carácter de construcción de obra, pues estos elementos hacen parte integral de la construcción y no como accesorios de esta, por lo que su remoción genera un detrimento o deterioro al inmueble.

“Por lo anterior, está demostrado que la actividad de instalación de fachadas y ventanería desarrollada por la actora corresponde a una construcción en los términos del Concepto Unificado 001 de 2003, toda vez que estos elementos son indispensables para el bien inmueble porque sin ellos se pierde la esencia de la construcción y la finalidad para la cual fue construido el inmueble, pues su retiro genera detrimento en el inmueble.

“Por lo expuesto, la base gravable sobre la que se debía liquidar el IVA es el valor de la utilidad del constructor, conforme con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, como lo hizo la actora”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos