



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles: según la DIAN, no está permitida la deducción de las regalías pagadas al exterior asociadas a la adquisición de productos terminados, independientemente de que las contraten y paguen por separado a quien vende el producto o a un tercero: así lo indica en el oficio 001621 del 5 de octubre de 2017; oficio cuyos apartes pertinentes dicen:

“Mediante el radicado de la referencia plantean el siguiente interrogante:

‘¿son deducibles los pagos por regalías cuando estas se hayan pactado de manera independiente al del precio del producto terminado o cuando es un tercero distinto del vendedor del producto terminado a quien se le pagan las regalías?’ (negrilla de la DIAN).

“Sobre el particular, el artículo 120 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, establece en su inciso 2 que *‘[n]o serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o periodo gravable, cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados’* (negrilla de la DIAN).

“...

“... considera este Despacho que, pese a los argumentos esbozados por las peticionarias, la norma establece de manera categórica que, siempre que se realice un pago por la adquisición de un producto terminado, no se permitirá la deducción de cualquier pago por concepto de regalías asociadas a dicho producto, pues es menester comprender que su valor se encuentra inmerso en el costo de aquel, independientemente de que tales regalías se pacten por separado o se paguen a un tercero diferente del vendedor del bien.

“Lo antepuesto, en consideración a que, cuando el productor o fabricante estructura el precio de venta del bien, considera componentes como: i) los costos directos e indirectos de fabricación (incluye todas las actividades asociadas a las patentes, formulas y demás activos intangibles), ii) todos los gastos operativos, administrativos y financieros (incluye todas las actividades asociadas al mercadeo y posicionamiento de la marca), y iii) el margen de utilidad.

“Es importante, en considerar que el artículo 120 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, como norma antibuso no permite la



INFORME

deducción de las regalías pagadas al exterior asociadas a la adquisición de productos terminados, independientemente que las contraten y paguen por separado a quien vende el producto o a un tercero, puesto que restringe en tales condiciones la deducción del pago”.

Hay obligación de presentar declaración de importación en las importaciones de zona franca al resto del territorio aduanero nacional solo cuando haya lugar a liquidación y pago de impuestos a la importación: así lo indica la DIAN en el concepto 027054 del 5 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Con el oficio de la referencia solicita se aclare el Oficio 18070 del 10 de julio de 2017 en el que se señaló: ‘... la salida de productos finales de la zona franca al territorio aduanero nacional elaborados con un cien por ciento de materia primas e insumos nacionales, constituye una operación de importación de bienes, por lo que serán sometidas a las normas y requisitos exigidos al régimen de importación previsto en el decreto en mención, y no lo exonera de la obligatoriedad de presentar la declaración de importación así como del pago de tributos aduaneros’. (Subrayado de la DIAN)

“... ”

“Finaliza con la siguiente argumentación:

‘(i) La regla general consiste en que la base de IVA sea la del valor en aduana de las mercancías importadas, adicionado con el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado y

‘(ii) A manera de excepción, para sociedades declaradas como zona franca antes del 31 de diciembre de 2012 o aquellas que se encuentran en trámite ante la comisión intersectorial de zonas francas o ante la DIAN, y a los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, la base gravable del IVA será la dispuesta por el artículo 400 del Decreto 2685 de 1999, que incluye el valor del agregado nacional y/o el valor de bienes nacionales que se les haya incorporado a los bienes en la zona franca (base gravable vigente antes de la entrada de la Ley 1607 de 2012).

“Por lo tanto podría señalarse que cuando se trate de operaciones de importación en aplicación de la regla general de IVA, sí debería presentarse declaración de importación en la medida en que debe liquidarse arancel e IVA sobre valor en aduana de las mercancías importadas adicionado con el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado. Lo anterior en la medida que el formulario de movimiento de mercancía no permitiría liquidar los derechos e impuestos a la importación’.



INFORME

“Con lo anterior y frente a la reconsideración podemos señalar que la base gravable para liquidar el impuesto sobre las ventas en las importaciones de zona franca al resto del territorio aduanero nacional conforme lo dispuso el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012, es claro y se encuentra desarrollado en el Concepto 18733 del 15 de julio de 2016.

“De otra parte, se precisa que el Decreto 2147 de 2016 fue publicado en el Diario Oficial No 50096 el 23 de diciembre, ya que el artículo 111 del capítulo VI del título II del citado decreto se encontraba vigente a la fecha de expedición del oficio que se solicita reconsiderar. Que en aplicación de la normatividad vigente se debe concluir que **existe la obligatoriedad de presentar declaración de importación en las importaciones de zona franca al resto del territorio aduanero nacional solo cuando haya lugar a liquidación y pago de impuestos a la importación**, conforme lo dispone el artículo 111 del Decreto 2147 de 2016, así: *‘Importación. La introducción al resto del territorio aduanero nacional de mercancías procedentes de una zona franca es una importación que se someterá a los regímenes y formalidades aduaneras dispuestas en la regulación aduanera, sin perjuicio del diligenciamiento y autorización del formulario de movimiento de mercancías’*. (Negrillas de la DIAN)

‘Cuando la salida de productos finales al territorio aduanero nacional corresponda a bienes elaborados en un ciento por ciento (100%) con materias primas o insumos nacionales o en libre circulación, será obligatorio la elaboración y autorización del formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración. Cuando haya lugar a la liquidación y pago de impuestos a la importación, deberá presentar además la correspondiente declaración de importación (...)’. (Subrayas de la DIAN)

“Por lo expuesto se revoca el Oficio 18070 del 10 de julio de 2017”.

Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor: DIAN analiza la aplicación en el tiempo del artículo 274 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 589 del Estatuto Tributario: esto es en el concepto 020292 del 2 de octubre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“El factor determinante de los términos y procedimiento a seguir será la fecha de presentación de la declaración inicial y no del vencimiento del plazo para declarar.

“1)- DECLARACIONES INICIALES PRESENTADAS ANTES DE LA PUBLICACIÓN DE LA LEY 1819 DE 2016:

“Los términos para corregir declaraciones tributarias disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor se rigen por lo señalado en el anterior artículo 589 del Estatuto Tributario.

“En cuanto al procedimiento aplicable, será:



INFORME

“Antes de que se implemente el Sistema Informático Electrónico (SIE) de Diligenciamiento, deberá presentarse proyecto de corrección.

“Una vez se implemente el Sistema Informático Electrónico (SIE) de Diligenciamiento, se deberá presentar la respectiva declaración de corrección por el medio al cual se encuentre obligado el contribuyente (electrónica o litográfica”).

“2)- DECLARACIONES INICIALES PRESENTADAS DESPUÉS DE LA PUBLICACIÓN DE LA LEY 1819 DE 2016 Y ANTES DE ENTRAR EN VIGENCIA EL NUEVO ARTÍCULO 589 DEL E.T. MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 274 DE LA LEY IBÍDEM:

“Los términos para corregir disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se rigen por lo señalado en el anterior artículo 589 del Estatuto Tributario.

“El procedimiento aplicable para estos casos será:

“Antes de que se implemente el Sistema Informático Electrónico (SIE) de Diligenciamiento, deberá presentarse un proyecto de corrección.

“Una vez se implemente el Sistema Informático Electrónico (SIE) de Diligenciamiento, se deberá presentar la respectiva declaración de corrección por el medio al cual se encuentre obligado el contribuyente (electrónica o litográfica).

“3)- DECLARACIONES INICIALES PRESENTADAS EN VIGENCIA DEL NUEVO ARTÍCULO 589 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 274 DE LA LEY 1819 DE 2016:

“Los términos para corregir disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se rigen por el nuevo artículo 589 del Estatuto Tributario, es decir que la corrección deberá presentarse dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración.

“Una vez se implemente el Sistema Informático Electrónico (SIE) de Diligenciamiento, se deberá presentar la respectiva declaración de corrección por el medio al cual se encuentre obligado el contribuyente (electrónica o litográfica).

“...

“2do CASO: ‘El inciso quinto (5o) del anterior artículo 589 del Estatuto Tributario establece: ‘La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección’. Sobre el tema se indaga en el sentido en qué *si el año se cuenta desde la presentación de la declaración de corrección o en todo caso el administrado puede corregir sin ir más allá de los dos (2) años del vencimiento del término para presentarla declaración.* (Negrillas de la DIAN)



INFORME

(...) Por el Impuesto Nacional al Consumo (INC) régimen común del año gravable 2G15 Bimestre sexto (6o), de acuerdo con lo previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario se presentó una declaración de corrección el día 19-05-2016.

'Fecha de vencimiento: 22-01-2016

'Para este caso: ¿el responsable del Impuesto al Consumo puede corregir su declaración de corrección con fundamento en el inciso quinto (5o) del anterior artículo 589 del Estatuto Tributario hasta el 19-05-2017 (un año contado a partir de la fecha de la presentación de la declaración de corrección), ¿o lo puede hacer hasta el 22-01-2018 (dos años después del vencimiento del término para presentar la declaración)?' (sic) (Negrilla de la DIAN).

“ ...

“En consideración a lo transcrito del caso Nro. 2 planteado por Ud., la respuesta hace referencia a la aplicación del anterior artículo 589 del E.T. sin las modificaciones introducidas por el artículo 274 de la Ley 1819 de 201d/en materia de procedimiento tributario, por cuanto si previo a la presentación de un proyecto de corrección, el contribuyente, responsable o agente de retención había efectuado alguna corrección de la declaración tributaria de acuerdo a lo señalado en el artículo 588 del Estatuto Tributario, es palmario que el año con el que cuenta para solicitar la corrección de conformidad con el artículo 589 *ibídem* se computa a partir de la fecha de la presentación de la declaración de corrección, sin que en ningún caso se supere el término de 2 años siguientes al vencimiento del término para declarar.

“Esto significa que en el caso en estudio Nro. 2 el responsable del INC podría presentar proyecto de corrección hasta el día 19 de mayo de 2017.

“Para los efectos de dar alcance a la doctrina ya emitida sobre el tema, el presente pronunciamiento se adiciona al numeral 1º del Concepto General de Procedimiento Tributario DIAN No. 014116 del 26 de julio de 2017”.

La "cuenta de cobro" no es considerada en la regulación tributaria como documento equivalente a la factura: así lo reitera la DIAN en el concepto 024119 del 6 de septiembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

"Cabe mencionar finalmente que, tratándose de **documentos equivalentes a la factura**, entre los establecidos como tales por los decretos reglamentarios vigentes, ninguno se identifica específicamente como 'Cuenta de cobro'. Al respecto, la DIAN ha señalado en forma reiterada que la cuenta de cobro **no es considerada en la regulación de orden tributario como documento equivalente a la factura**. Entre las normas de orden legal y reglamentario, ninguna de ellas señala 'la cuenta de cobro' como documento equivalente a la factura y, por lo mismo, tampoco se encuentra definido el contenido de este documento como tal. Acorde con el Estatuto Tributario los documentos equivalentes a la factura y su contenido deben ser señalados por el reglamento”.



INFORME

En el 2014 las ganancias ocasionales sí deben considerarse para efecto de presentar la información en medios magnéticos: así lo indica la DIAN en el Oficio 0979 del 28 de septiembre de 2017; Oficio cuyos apartes pertinentes dicen:

“Mediante el radicado de la referencia, solicita usted pronunciamiento respecto de la interpretación y aplicación de la sentencia del 16 de diciembre de 2017, radicado interno 19566, mediante la cual el Consejo de Estado anuló los Oficios 016445 de 2009 y 013446 de 2012, en relación con el alcance del concepto de ‘ingresos brutos’ para efectos de determinar los obligados al cumplimiento de esta obligación de conformidad con las Resoluciones 228 de 273 de 2013.

“... ”

“De conformidad con lo expuesto por el Consejo de Estado en el extracto anterior, debe interpretarse que cuando la norma se refiriere a los ‘Ingresos brutos’ del artículo 26 del Estatuto Tributario, son aquellos asociados a la depuración de la renta líquida ordinaria del contribuyente, por lo cual no se deben incluir aquellos que corresponden al concepto de ganancia ocasional.

“Ahora bien, respecto de la aplicación de esta interpretación del Consejo de Estado a otros actos administrativos, especialmente aquellos proferidos durante la vigencia de la doctrina anulada, consideramos que resulta viable aplicar el criterio expuesto en el fallo, en virtud de los efectos de las sentencias de nulidad que afectan e inciden en las situaciones que se encuentran en discusión ante las autoridades administrativas, toda vez que la declaratoria de nulidad de un acto general produce efectos ex tunc, esto es, que se retrotraen al momento en que nació el acto administrativo viciado, en este caso el concepto que interpretaba el contenido y alcance de los ingresos brutos a que se refiere el artículo 26 del Estatuto Tributario.

“De otra parte, en el caso de la Resolución 219 del 31 de octubre 2014, encontramos que no corresponde al mismo texto de la Resolución 03847 del 30 de abril de 2008, cuya doctrina fue anulada, ya que la inclusión de las ganancias ocasionales dentro de los ingresos extraordinarios, no se deriva de una interpretación de la doctrina sino del texto mismo de la resolución, por lo cual estaría por fuera del presupuesto jurídico del fallo que hemos analizado”.

(Negritas y subrayas fuera de texto)

“Consideramos que frente a la Resolución 219 de 2014, no es viable efectuar ninguna interpretación doctrinal ya que su tenor literario es claro y expreso en la medida que exige adicionar la ganancia ocasional dentro del concepto de ingresos extraordinarios y estos fueron los parámetros bajo los cuales los contribuyentes presentaron la información exógena correspondiente al año 2014. Cualquier eliminación del concepto de ganancia ocasional solo sería posible por la vía judicial”.

INFORME

CREE, compensación de pérdidas: en un boletín de novedades tributarias anterior informamos que dentro de un proceso de nulidad promovido por la ANDI, el Consejo de Estado, mediante auto de julio de 2017, decretó la suspensión provisional de los apartes de la casilla 38 del formulario de declaración del CREE y del instructivo respectivo que impedían compensar con las rentas líquidas del año gravable 2015 las pérdidas liquidadas en los años 2013 y 2014.

Finalmente, la DIAN, mediante concepto del 25 de septiembre de 2017, admitió expresamente que en el CREE las pérdidas liquidadas es esos años 2013 y 2014 sí pueden solicitarse en el año gravable 2015. El concepto dice así en su parte pertinente:

“Por lo expuesto en esta oportunidad para hacer efectivo y dar cumplimiento al fallo de la Corte Constitucional, se revoca el oficio Nro. 013698 de junio 1 de 2016 expedido por este Despacho, que limitan (sic) el derecho a compensar las pérdidas fiscales, que en su momento se generaron en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-, a partir del año gravable 2016 y reconocer que tal compensación pudo darse a partir del año gravable 2015 cumpliendo con los requisitos legales para la misma en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes respecto de las situaciones jurídicas no consolidadas para entonces”.

Equipos y elementos destinados a la construcción, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo necesarios para el cumplimiento de disposiciones ambientales: beneficios en IVA y en el impuesto de renta: la DIAN, en concepto del 22 de agosto de este año, dice con respecto de estos equipos y elementos que es posible aplicar: **i.** la exclusión de IVA prevista en el numeral séptimo del artículo 424 del Estatuto Tributario, **ii.** el descuento en el impuesto de renta señalado en el artículo 255 del mismo Estatuto, y **iii.** la deducción por depreciación de que trata el artículo 128 del mismo Estatuto.

Los apartes pertinentes del concepto dicen:

“3. ¿El beneficio tributario de que trata el artículo 255 *ibidem* se puede tomar de manera concurrente con el contemplado en el numeral 7 del artículo 424 del Estatuto Tributario?

“El numeral 7 del artículo 424 *ibidem* establece que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas “[l]os equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

INFORME

“Ahora bien, el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 instaura:

“ ...

“Al respecto, mediante Concepto No. 030172 del 26 de marzo de 2008, la Administración Tributaria expresó:

*‘Conforme con el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente. Para estos efectos, la misma norma considera que **las deducciones relativas a deducciones autorizadas por la ley que no tienen relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios, no pueden ser solicitadas concurrentemente con ninguna otra deducción como factor de depuración.***

‘ ...

*‘Del tenor del artículo se establece que no es permitida la utilización del múltiple beneficio basado en un mismo hecho económico, para lo cual el legislador expresamente enunció, cuáles beneficios deben tenerse en cuenta a efectos de evitar la concurrencia como es, es suma, **que un mismo hecho económico sea deducido doblemente.** Pues es a eso que se concreta la disposición que consagra la limitación.*

*‘Con tal finalidad la norma indica que para el efecto son beneficios concurrentes las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación de causalidad con la renta y los descuentos tributarios, en el entendido que **solicitado un beneficio a título de cualquiera de los dos factores que menciona la Ley, no puede bajo ningún otro concepto solicitarse nuevamente el hecho económico que lo origina.***

*‘Al estar reconocido el carácter del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 como una medida de naturaleza tributaria (Sentencia C-806 de 2001) y acatando el artículo 338 de la Constitución Po, jítica según el cual corresponde a la ley fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos, la **limitación a la aplicación múltiple de beneficios tributarios contenida en la norma objeto de análisis debe entenderse circunscrita a sus objetivos que, como se anotó, son el evitar que los mismos hechos económicos relativos a deducciones autorizadas por la ley sin relación de causalidad con la renta así como los descuentos tributarios, se soliciten concurrentemente (a la vez, o nuevamente) a título de otro factor de depuración de la renta o del impuesto a cargo, según se trate.** Por tanto, basta que se haya tomado una vez un monto como factor de deducción en la determinación, para que haya imposibilidad de deducirlo nuevamente.’” (Negrillas de la DIAN).*

“Luego, si los equipos y elementos a que hace referencia el numeral 7 del artículo 424 *ibídem* revisten, a la par, la connotación de inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente de acuerdo con lo señalado en los artículos 255 del Estatuto Tributario y 1.2.1.18.53 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, este Despacho considera que el contribuyente puede hacer uso de ambos incentivos ya

INFORME

que no se presenta el fenómeno de la concurrencia de beneficios fiscales. (Subrayas fuera de texto)

“En efecto, mientras el artículo 424 *ibidem* consagra exclusiones en el impuesto sobre las ventas - es decir, supuestos de no causación del tributo - el artículo 255 *ibidem* prevé un descuento para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, de manera que no se presenta el concurso de factores de depuración originados por un hecho económico en la depuración del mismo tributo.

“4. ¿Además de los beneficios tributarios de que tratan los artículos 255 y 424 *ibidem*, es posible hacer uso de la deducción por depreciación?

“El párrafo 1° del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 indica que para efectos de determinar la concurrencia de beneficios fiscales *‘la inversión se considera un hecho económico diferente de la utilidad o renta que genera’*.

“De modo que, para esta Subdirección resulta viable jurídicamente, además del empleo de los beneficios tributarios listados en los artículos 255 y 424 del Estatuto Tributario, el uso de la deducción por depreciación de que trata el artículo 128 *ibidem*, ya que, a diferencia de los anteriores –que son producto de una inversión- la depreciación obedece al *‘desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta’*; razón por lo cual está asociada a la utilidad que genera la inversión”. (Subrayas fuera de texto)

Los servicios u operaciones que prestan los Centros de Distribución Logística Internacional, CDLI, no se consideran exportables y, por ende, no tienen el beneficio de la exención de que trata el literal “c” del artículo 481 del Estatuto Tributario: así lo señala la DIAN en el concepto 026237 del 27 de septiembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“1. Los CDLI fueron concebidos por el Decreto 390 de 2016 como depósitos públicos para almacenar mercancías y prestarle a las mismas un servicio u operación para que desde allí se exporten o importen o se reembarquen. En el Decreto 390 de 2016, el reembarque no es una modalidad de exportación, sino un destino aduanero.

“Por tanto, los CDLI no son exportadores, ni importadores, sólo son depositarios de unas mercancías que están bajo su custodia mientras éstas permanecen en sus depósitos sujetas al control aduanero.

“El servicio u operación que prestan los CDLI no se exporta, sino las mercancías almacenadas a las que se les ha realizado un servicio u operación.

“La persona no residente o residente en el país es el que realiza la exportación y la importación desde el CDLI, y excepcionalmente éste puede reembarcar las mercancías, no porque sea el dueño de la mercancía, sino porque la norma se lo permite en razón a que el dueño de la misma es una persona no residente en el país.



INFORME

“2. Si bien los CDLI prestan servicios u operaciones en Colombia a las mercancías que se encuentran allí almacenadas, no es menos cierto que éstos deben realizarse antes de su distribución por lo tanto, se utilizan o consumen en su totalidad en Colombia.

“Si un residente en el exterior ingresa mercancía extranjera al CDLI para que éste le preste un servicio u operación en sus instalaciones y posteriormente la devuelve, por ese hecho no se convierte en exportable el servicio u operación por cuanto este se consumió totalmente e integralmente en Colombia ya que si no lo presta el CDLI la mercancía no podría ser distribuida.

“Lo que persigue el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario para otorgar el beneficio de la exención, es que quien utiliza o consume en su totalidad el servicio exportado lo haga en el exterior, y es en este sentido que se entiende que se benefició de ese servicio. Si el servicio u operación prestado en el CDLI se consumió totalmente en nuestro país, porque debió realizarse con antelación a la exportación de la mercancía, pues no se cumple con la condición de la norma tributaria.

“3. El servicio de almacenamiento que presta el CDLI se entiende ejecutado materialmente en el país de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del parágrafo 2 del artículo 420 del Estatuto Tributario. Por tanto, dicho servicio no es exportable porque no se utiliza o ejecuta en el extranjero, y por esa razón no cumple con una de las condiciones que establece el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario para el beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas.

“Por las anteriores razones se puede afirmar que los servicios u operaciones que prestan los CDLI no se consideran exportables, y por ende, no tienen el beneficio de la exención de que trata el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario”.

Las donaciones hechas a organismos deportivos constituidos como entidades sin ánimo de lucro dan derecho a descuento, y no a deducción: así lo dice la DIAN en el concepto 023249 del 28 de agosto de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... para que los clubes deportivos y promotores pertenezcan al régimen tributario especial del impuesto de renta y complementarios de las ESAL, deberán cumplir con los requisitos que el legislador previó para ello, expuestos en el artículo 19 del ET., dentro de los que se encuentra el estar legalmente constituidos como una asociación, fundación o corporación sin ánimo de lucro y su actividad corresponda a alguna de las actividades meritorias consagradas en el artículo 359 del E.T.

“En cuanto a la segunda cuestión referida en su consulta, esto es la aplicación de los artículos 126-2 y 257 del ET., en el caso de donaciones realizadas a organismos deportivos constituidos como entidades sin ánimo de lucro y aquellos sin personería jurídica.



INFORME

“Sea lo primero indicar que ambas normas (artículos 126-2 y 257 del ET.), coinciden en exigir –tratándose de beneficiarios contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios–, para su procedencia el hecho de ser entidades constituidas como sin ánimo de lucro, que pertenezcan al Régimen Tributario Especial por ende, con personería jurídica.

“Para finalizar, y en respuesta a la pregunta específica planteada, le asiste a usted razón en afirmar que deberá entenderse la deducción especial contenida en el artículo 126-2 del ET., como un descuento conforme lo indicado en el artículo 105 de la Ley 1819 de 2016, advirtiendo que la procedencia del mismo está sujeta a reglamentación del gobierno nacional, proyecto de Decreto que se encuentra publicado en la página web del Ministerio de Hacienda para sus respectivos comentarios”.

A las entidades sin ánimo de lucro previstas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario que tengan la calidad de usuario industrial de una zona franca aplica la tarifa prevista en el artículo 240-1 del mismo Estatuto, toda vez que la normatividad de las zonas francas es preferencial y especial sobre otras disposiciones tributarias: así lo dice la DIAN en el concepto 022874 del 24 de agosto de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“¿Si el Ministerio de Comercio califica (sic) a una fundación sin ánimo de lucro no contribuyente del impuesto sobre la renta, como Usuario Industrial de una zona franca, esta entidad podría continuar siendo una entidad no contribuyente del impuesto de renta, o tendría que acoger la tarifa de los usuarios industriales de zona franca prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario que deviene del régimen especial que para ese tipo de usuarios estableció la Ley 1004 de 2005?”

“Al respecto este despacho precisa lo siguiente:

“El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no es la autoridad que califica a las empresas como usuarios industriales de bienes o de servicios; quien califica a las empresas es el usuario operador de una zona franca de conformidad con el artículo 79 del Decreto 2147 de 2016...

“ ...

“En cuanto al régimen tributario del usuario industrial de bienes y/o de servicios o del usuario comercial conforme el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, norma modificada por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 dispone:

‘Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de zona franca. A partir del 1o de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%.’



INFORME

“Así mismo, este despacho mediante Oficio 064279 del 10 de agosto de 2009, indicó lo siguiente:

(...) ‘Como se observa el régimen especial para los usuarios de zonas francas comporta un régimen integral de prerrogativas no sólo en el aspecto tributario sino que también incorpora el trato aduanero y el cambiario, preferenciales, el cual se diferencia del régimen general y ordinario aplicable a quienes se encuentran ubicados fuera de la zona franca.

‘De manera que el régimen preferencial implica unos beneficios tributarios diferentes a los del régimen ordinario, tanto en materia de impuesto sobre la renta, sobre las ventas y arancelarios por razón de la ubicación de los contribuyentes, dentro del cual se encuentra la tarifa de renta.

‘...

‘Así tenemos que la regulación de las zonas francas en los términos de la Ley 1004 de 2005, aplica de manera preferente sobre otras disposiciones, en cuanto se trata de una Ley especial para los usuarios de zona franca, con la excepción allí consagrada para los usuarios comerciales. Dicha aplicación tiene sustento en la regla 1 del artículo 5o de la Ley 57 de 1887, en cuanto la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general’. (Negritas y subrayas de la DIAN)

“...

“De acuerdo con las normas transcritas, para las entidades sin ánimo de lucro previstas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario que tengan la calidad de usuario industrial de una zona franca aplica la tarifa prevista en el artículo 240-1 ibídem, toda vez que la normatividad de las zonas francas es preferencial y especial sobre otras disposiciones tributarias”.

Programas de fidelización: causación del ingreso y aceptación de

costos: la DIAN hace referencia a estos aspectos en el concepto DIAN 0946 del 25 de septiembre de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Pregunta 1. ‘¿Por cuánto tiempo deben permanecer en el pasivo los puntos por fidelización y cuándo se trasladan al ingreso?’

“El numeral 8 del artículo 128 del E.T. establece que *‘los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente período fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor’.* De conformidad con la transcrita se desprende el momento en que debe ser reconocido el ingreso para efectos fiscales, el cual se da en dos momentos: (i) en el mismo año fiscal que se genera el pasivo por fidelización si este es redimido en ese momento o (ii) en el año fiscal siguiente a la venta que genera el pasivo por fidelización, así el cliente no lo



INFORME

haya redimido, en todo caso se debe tener presente que si caduca o vence lo que genera el programa por fidelización este se debe reconocer en cualesquiera de los dos momentos mencionados anteriormente si este es menor.

“Pregunta 2. ‘¿Se deben aceptar o no los costos inherentes a dichos puntos?’

“El artículo 59, del E.T. (Artículo modificado por el artículo 39 de la Ley 1819 2016) que determina la realización del costo para los obligados a llevar contabilidad dispone que: ‘Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable’. Así mismo el numeral d) del mismo artículo establece ‘Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los por desmantelamientos..., solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos...’.

“De lo anterior se desprende que una vez se redima los puntos producto del programa de fidelización por parte del cliente, se da el reconocimiento de los costos asociados a la transacción y por consiguiente son reconocidos fiscalmente en el periodo de su ocurrencia siempre y cuando cumpla con lo dispuesto en el artículo 771-2 E.T. que establece los requisitos para la procedencia de costas, deducciones e impuestos descontables así como los demás requisitos inherentes a las deducciones de que trata el artículo 107 E.T. Por el contrario si la redención no se efectúa por el cliente sino por el cumplimiento del tiempo que establece el numeral 8 del artículo 23 del Estatuto Tributario, se tiene que no es aceptado costos o deducciones porque no ha existido la ocurrencia de los mismo, y solo serán aceptados cuando se cumpla el presupuesto que el cliente redima el programa de fidelización”.

La entrega de bolsas plásticas rojas para la recolección de residuos peligrosos a entidades públicas y privadas del sector salud, realizada por empresas de Aseo Público E.S.P., no genera el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (INCPB): así lo señala la DIAN en el concepto DIAN 023327 del 29 de agosto de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Resulta necesario en primer lugar indicar que el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (INCPB) se crea con la Ley 1819 de 2015, con la finalidad de desincentivar el consumo de bolsas plásticas, en procura de la protección del medio ambiente.

“Este impuesto únicamente se genera al entregar cualquier bolsa plástica, cuya finalidad sea cargar o llevar productos vendidos por el establecimiento comercial que la entregue, por lo tanto, no cualquier entrega de bolsas plásticas genera el impuesto.

“...

“El sujeto pasivo del tributo, esto es, quien asume el pago del INCPB, es la persona natural o jurídica que opte por recibir bolsas plásticas para transportar los productos



INFORME

adquiridos en establecimientos de comercio que pertenezcan al régimen común de IVA.

“Por lo tanto, no cualquier entrega de bolsas plásticas genera el impuesto, debido a que debe ser la entrega de la bolsa plástica fruto de la enajenación (venta) de productos.

“En consecuencia, la entrega de bolsas plásticas rojas para la recolección de residuos peligrosos a entidades públicas y privadas del sector salud, realizada por empresas de Aseo Público E.S.P., no genera el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (INCPB). En razón a que no se ajusta la situación fáctica al hecho generador del tributo, conforme a lo estipulado por el legislador en el artículo 207 de la Ley 1819 de 2016”.

La entrega de bolsas plásticas de los productos objeto de servicios prestados por parte de una empresa de lavandería, no genera el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas: en el concepto 023295 del 28 de agosto de 2017, la DIAN dijo a este respecto lo mismo que ya dijo en relación con la entrega de bolsa para la recolección de residuos peligrosos, así:

“En atención a la consulta en referencia, en la cual solicita aclaraciones respecto a la aplicación del Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (INCPB), y estando referida su pregunta a la determinación clara y precisa de los responsables del tributo mencionado, exponiendo el caso específico de las empresas que prestan los servicios de lavandería, que entregan en bolsas plásticas los productos objeto de sus servicios. Sobre el asunto, este Despacho da respuesta a su interrogante, así:

“... ”

“Este impuesto únicamente se genera al entregar cualquier bolsa plástica, **cuya finalidad sea cargar o llevar productos vendidos por el establecimiento comercial que la entregue**, por lo tanto, no cualquier entrega de bolsas plásticas genera el impuesto. (Negrillas y subrayas de la DIAN)

“... ”

“Por lo tanto, no cualquier entrega de bolsas plásticas genera el impuesto, debido a que debe ser el suministro de la bolsa plástica fruto de la enajenación (venta) de productos.

“En consecuencia, la entrega en bolsas plásticas de los productos objeto de servicios prestados por parte de una empresa de lavandería, no genera el Impuesto Nacional al Consumo de Bolsas Plásticas (INCPB). En razón a que no se ajusta la situación fáctica al hecho generado del tributo, conforme a lo estipulado por el legislador en el artículo 207 de la ley 1819 de 2016”.



INFORME

Los beneficios tributarios a la donación o inversión en producción cinematográfica, creados por el artículo 15 de la Ley 814 de 2003 continúan vigentes, y con la expedición de la Ley 1819 de 2016 desapareció la limitación general a las donaciones consistente en que en ningún caso la donación podría ser superior al 30% de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación: en el concepto DIAN 023843 del 1 de septiembre de 2017, la DIAN dijo a este respecto:

“En la solicitud de la referencia, requiere precisión acerca de la vigencia y aplicación de las normas que regulan los beneficios tributarios a la donación o inversión en producción cinematográficos, creados por la Ley 814 de 2003.

“Explica en su escrito que, desde la Dirección de Cinematografía del Ministerio de Cultura, no tienen claridad acerca de si hubo cambios sobre la materia, con la expedición de la Ley 1819 de 2016.

“Por tanto, una vez estudiada la integridad de su solicitud y las normas objeto de consulta, se puede afirmar que la Ley 814 de 2003, por la cual se dictan normas para el fomento de la actividad cinematográfica en Colombia, se encuentra vigente, con las modificaciones realizadas por la Ley 1607 de 2012.

“En este sentido, los beneficios tributarios a la donación o inversión en producción cinematográfica, siguen siendo aplicables conforme lo expone el artículo 16 de la Ley 814 de 2003...

“ ...

“Las normas precitadas, son concordantes con el artículo 75 de la Ley 1819 de 2016, el cual modificó el artículo 125 del E.T., refiriéndose ahora únicamente al incentivo a la donación del sector privado en la red nacional de bibliotecas públicas y biblioteca Nacional-, en razón a que ambas normas regulan beneficios tributarios relacionados con incentivos realizados en pro del desarrollo cultural del país, siendo diferentes en su contenido, requisitos y aplicación, contemplando cada una de ellas situaciones diferentes.

“La modificación normativa del artículo 125 del E.T., realizada por el artículo 75 de la Ley 1819 de 2016, eliminó la limitación general a la deducción por donaciones que imponía la anterior legislación...

“ ...

“No obstante, la misma ley modificó el artículo 257 del E.T., previendo como nueva limitación aplicable únicamente a las donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial...



INFORME

“ ...

“Lo expuesto permite concluir que los beneficios tributarios a la donación o inversión en producción cinematográfica, creados por el artículo 15 de la Ley 814 de 2003 continúan vigentes, con las modificaciones realizadas por la Ley 1607 de 2012. Ahora, con la expedición de la Ley 1819 de 2016 desapareció la limitación general a las donaciones consistente en que en ningún caso la donación podría ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación.

“Ahora bien, en caso de que las donaciones se hagan a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T., deberán someterse a lo consagrado en el artículo 257 del E.T., norma modificada por el artículo 105 de la Ley 1819 de 2016”.

El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando este se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad: sobre este asunto se pronunció la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 29 de junio de 2017 (Consejera Ponente: Dra. Stella Carvajal Basto; número interno 18200); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“El principio de buena fe ha sido delimitado por la Corte Constitucional como ‘*un soporte esencial del sistema jurídico*’ por lo que, ‘*cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a la luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma*’. (Negrillas de la Sala)

“

“Ahora bien, la Corte Constitucional ha precisado que la normativa tributaria no es ajena al principio de prevalencia del derecho sustancial, así:

‘Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal.

‘La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito

INFORME

prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

‘...

‘En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.’ (Subrayas de la Sala)

“El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de suyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares** (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de **‘contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad’**, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma. (Negrillas de la Sala)

“El anterior criterio jurisprudencial permite precisar que la abstracción de la situación particular y concreta del demandante –régimen de estabilidad tributaria- ubicaría la aplicación del artículo 579-2 del E.T. en un plano meramente objetivo y formalista, cuando el hecho fiscalmente relevante y que debe ser privilegiado, es la presentación de la declaración de renta por medios litográficos con el fin de dar cumplimiento no sólo a sus deberes sustanciales y formales de presentar y pagar el impuesto de renta correspondiente, sino de encausar su situación fiscal al régimen al cual dice tener derecho, fundamentado en un juicio interpretativo y razonable de la aplicación del artículo 240-1 del E.T., aspecto que, se reitera, es materia de otro proceso.

“En esas condiciones, según lo afirmado por la demandante, sin que la DIAN lo controvirtiera, el sistema electrónico no le permitió calcular el impuesto de renta a la tarifa del 37% propia del régimen especial al que cree pertenecer, sino únicamente a la tarifa del 35% y, por la misma razón, se vio obligada a hacer la presentación litográficamente.

“Para la Sala, ese proceder, como se indicó, demuestra que la demandante no pretendió eludir la responsabilidad de cumplir la obligación sustancial de pagar el impuesto, ni las formas previstas en la ley para cumplirlas, pues lo cierto es que



INFORME

declaró con la tarifa que le imponía el régimen de estabilidad tributaria, la cual superaba en dos puntos a la del régimen ordinario, bajo la seria convicción de estar cobijada por el mismo.

“Por tanto, so pretexto de la inexistencia del contrato de estabilidad tributaria por falta de firma del contratante, que además es objeto de debate jurisdiccional por vía procesal independiente, la DIAN no puede desconocer la actuación desplegada por la solicitante de dicho contrato para efectivizar su deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, independientemente del medio declarativo que tuvo que emplear para reportar la realidad económica anual con base en la cual autoliquidó el impuesto sobre la renta a su cargo por el año 2001, dado que se cumplió el deber de declarar y la obligación sustancial de pago, incluso con dos puntos adicionales de tarifa, por razón del régimen especial”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos