



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

En opinión de la DIAN, la retención en IVA sobre los servicios electrónicos o digitales contemplados en el numeral 8 del artículo 437-2 del E.T. aplica desde el 1 de enero de 2017 y debe ser practicada por el adquirente de los servicios; y, a partir del 1 de julio de 2018, la retención deberá efectuarla solo si el prestador del servicio incumple la obligación de declarar y pagar: así aparece consignado en el concepto No. 6068 del 21 de marzo de 2017; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

“[Pregunta] Con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 ¿todos los prestadores de servicios prestados desde el exterior a Colombia son responsables de IVA?

“En caso afirmativo ¿desde cuándo deben comenzar a declarar y pagar?.

En caso negativo ¿sólo serán responsables los prestadores de servicios desde el exterior de los que trata el numeral 8 del artículo 437-2? ¿Bajo qué condiciones?

Sobre el particular se considera:

“El artículo 420 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 y, tratándose de la prestación de servicios, este Despacho destaca la forma como se especifica que estarán sujetos al impuesto sobre las ventas los servicios prestados desde el exterior, para lo cual el párrafo tercero indica que el impuesto se causará cuando el usuario directo o destinatario de los servicios tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de actividad económica en Colombia:

‘Artículo 173. Modifíquese el artículo 420 del estatuto tributario el cual quedará así:

Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) *La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;*
- b) *La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial;*
- c) *La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos;*
- d) *La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente;*

INFORME

e) *La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.*

(...)

“PARÁGRAFO 3o. Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.

(...).

“En ese sentido el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016 al modificar el numeral 3° y adicionar el numeral 8° del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, consagra lo siguiente:

‘Artículo 180. Modifíquese el numeral 3, y adiciónense el numeral 8 y un párrafo transitorio al artículo 437-2 del estatuto tributario, los cuales quedarán así:

‘3. Las personas del régimen común, que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.

‘8. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, DIAN, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:

- a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento);*
- b) Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles;*
- c) Suministro de servicios de publicidad online;*
- d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.*

‘Párrafo Transitorio. El sistema de retención previsto en el numeral 8° del este artículo, empezará a regir dentro de los 18 meses siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, siempre y cuando los prestadores de los servicios a que se refiere el párrafo 2o del artículo 437 incumplan las obligaciones allí previstas.

‘La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención prevista en el numeral tercero’. (Subrayado de la DIAN)



INFORME

“Si bien la norma menciona en su inciso segundo que es la retención correspondiente al numeral tercero, es evidente que la referencia se debe hacer al numeral octavo, situación que se refleja en el proyecto del Decreto ‘Por el cual se corrigen los yerros de los artículos 89, 99, 111, 123, 165, 180, 256, 281, 289, 305, 317 y 319 de la Ley 1819 de 2016’ (publicado en la página web de la DIAN) que a la fecha se encuentra pendiente de firma y que en su artículo 6 precisa:

‘Artículo 6 Corrección del artículo 180 de la Ley 1819 de 2016. Corriójase el yerro contenido en el inciso segundo del párrafo transitorio del 437-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016, inciso que quedará así:

‘La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención prevista en el numeral octavo.

“En concordancia con lo anterior se consagra a través del párrafo 2º del artículo 437 del Estatuto Tributario, un procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, veamos:

‘Artículo 178. Adiciónese un párrafo al artículo 437 del Estatuto Tributario, así:

‘PARÁGRAFO 2º *La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados.*

‘La obligación aquí prevista solamente se hará exigible a partir del 1o de julio de 2018, salvo en aquellos casos previstos en el numeral 3 del artículo 437-2 de este estatuto’.

“Así las cosas, se consagra un sistema de retención que debe contemplar los siguientes aspectos: el primero es que los servicios enunciados en los literales a) a d) del numeral 8º del artículo 437-2 tendrán una retención en la fuente del 100% desde el primero de enero de 2017, **la cual tendrá que ser practicada por el adquirente de estos servicios y a partir del 1º de julio de 2018** la tendrán que practicar sólo en el caso que los prestadores de los servicios enunciados en los literales a) a d) del numeral 8º incumplan con las obligaciones previstas en el párrafo 2º del artículo 437. (Negritas y subrayas de la DIAN).

“Otro aspecto a considerar es que a los servicios diferentes a los enunciados en los literales a) a d) del numeral 8º del artículo 437-2, que se presten desde el exterior, se les deberá practicar una retención en la fuente del 100% por el adquirente de estos servicios, en consideración a lo señalado en el numeral 3º de este artículo, sin que



INFORME

esto implique para los prestadores de estos servicios la inscripción como responsables del impuesto, ni el seguimiento de un procedimiento de inscripción ante la DIAN”.

Es decir, la DIAN considera que a los servicios del numeral octavo debe practicárseles retención desde la vigencia de la ley, esto es, desde el 1 de enero de 2017, y no desde julio de 2018, por estimar que a ellos aplica también lo dicho en el numeral tercero del artículo 437-2 del E. T. sobre servicios contratados con entidades no residentes por parte de responsables del régimen común.

Si el prestador de servicios desde el exterior incumple sus obligaciones a partir de julio de 2018, serán las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito y demás actores señalados por la Ley, los encargados de hacer la retención, y no el adquirente como erradamente lo señala el concepto de la DIAN.

El concepto también señala que la referencia al numeral tercero que contiene el último inciso del párrafo transitorio del artículo 437-2 del E.T. es errada. Lo correcto es entender que hace referencia al numeral octavo, tal como aparecerá en el Decreto de corrección de yerros de la Ley 1819; Decreto que aún no ha sido expedido.

Aplicación en el tiempo de las normas relativas a impuestos de período cuando ellas son favorables al contribuyente: de acuerdo con el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política, las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Hay mucha discusión en cuanto a si esta disposición aplica, o no, en relación con las normas que regulan de manera favorable al contribuyente un aspecto sustancial del impuesto de período.

Unos, entre ellos la Corte Constitucional, sostienen que esas normas que regulan de manera favorable al contribuyente un aspecto sustancial del impuesto de período tienen aplicación inmediata; otros, que en el período siguiente.

La DIAN, en concepto No. 018128 del 19 de junio de 2015, dijo lo siguiente en relación con este punto:



INFORME

“Problema jurídico

“Si una norma modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período ¿Dicha norma es aplicable a partir de su entrada en vigencia de ser favorable para el contribuyente o a partir del siguiente período fiscal a la fecha de su promulgación?

“De aceptarse que la norma en comento es aplicable a partir de su entrada en vigencia ¿Sus efectos gobiernan la totalidad del período fiscal o es necesario fraccionarlo para diferenciar el espacio de tiempo a partir del cual es aplicable dentro de aquel?

“Tesis jurídica

“No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad”.

En contra de este concepto de la DIAN fue interpuesto el medio de control de nulidad con solicitud de suspensión provisional.

En opinión de los demandantes, el concepto impugnado desconoce el precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante auto del 7 de diciembre de 2017 (Consejero sustanciador Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; número interno 22421), suspendió los efectos del concepto de la DIAN. De este auto es del caso transcribir el siguiente aparte:

“La suspensión provisional se fundamenta en el hecho cierto de que la Corte Constitucional ha interpretado el inciso segundo del artículo 338 de la Carta Política en el sentido de decir que las normas que regulen tributos de período rigen a partir de período siguiente al de la entrada en vigencia de la disposición correspondiente a menos que establezcan beneficios o tratos que resulten favorables al contribuyente. En estos casos, para la Corte, tales normas rigen a partir de su publicación, esto es, de manera inmediata, con sujeción a los principios de justicia y equidad”.



INFORME

En contra del auto de suspensión provisional fue presentado el recurso de súplica; recurso que todavía no ha sido resuelto. Debe tenerse en cuenta que los recursos en contra de los autos que decretan una medida cautelar son concedidos en el efecto **devolutivo** (artículo 236 de la Ley 1437 de 2011), esto es, no suspende el auto objeto del recurso.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos