

INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Exoneración de IVA, sin derecho a devolución o compensación, de algunos bienes cuya venta sea realizada en el municipio de Mocoa: esta exoneración, que va hasta el 31 de diciembre de 2017, es en virtud del Decreto 731 del 5 de mayo de 2017.

Entre los productos exonerados del IVA están los alimentos, prendas de vestir, calzado, materiales de construcción, electrodomésticos y gasodomésticos. El saldo a favor que resulte de estas operaciones sólo podrá ser objeto de imputación en períodos fiscales posteriores, y no de devolución y/o compensación. La medida se aplicará a las ventas desde el resto del territorio nacional al Municipio y a las que se realicen en el interior del mismo.

El Decreto también señala las condiciones bajo las cuales opera la exención, entre ellas, cabe resaltar la necesidad de que, tanto la venta como la entrega, se realicen antes del 31 de diciembre de 2017. El vendedor deberá rendir un informe mensual a la DIAN sobre la utilización de la exención.

Por otra parte, las personas jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios que con anterioridad a la declaratoria de la emergencia económica se encuentren domiciliados o tengan establecimiento de comercio en el municipio de Mocoa, tendrán para los períodos gravables 2017 y 2018 una tarifa de retención en la fuente y autorretención a título del Impuesto de Renta del 0%. Por el año 2018, estas sociedades también tendrán una tarifa de Impuesto sobre la Renta del 0%

Reglamentada la no causación del impuesto al carbono para los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro: esto fue mediante el Decreto 926 del 1 de junio de 2017.

La ley 1819 de 2016 creó el impuesto al carbono para contribuir con la reducción de emisiones de gases efecto invernadero (GEI) provenientes de la quema de combustibles fósiles en el país. Uno de los eventos de no causación del impuesto aplica a los consumidores que certifiquen la neutralización de emisiones asociadas al combustible que se pretende adquirir.

INFORME

El Decreto reglamentario establece los requisitos y certificaciones que se deben obtener para obtener el beneficio. Las iniciativas de mitigación a las que se aplica pueden ser de diferentes tipos y pueden ser de alcance nacional o regional, y deben ser verificadas por un tercero independiente.

Fiducia mercantil y rentas obtenidas a través de un fondo de inversión colectiva por parte de una persona natural residente en el país, la DIAN revoca parcialmente un concepto de abril de 2017 y en su integridad uno de marzo de 2017: esto lo hace en el concepto 13279 del 30 de mayo de 2017, así:

En cuanto a la **fiducia mercantil**, la DIAN señala que este contrato tiene una regulación especial prevista en el artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual resulta incompatible con lo previsto en el inciso tercero del artículo 48 del mismo Estatuto. Añade la DIAN que si bien coloquialmente podría asimilarse el concepto de fondo de inversión con el de patrimonios autónomos, legalmente no sucede lo mismo.

En virtud de lo anterior, la DIAN revoca la respuesta a la Pregunta 4 del Concepto 100208221-000723 del 6 de abril de 2017, y, en su lugar, responde lo siguiente:

"1. Un contrato de fiducia mercantil puede tener como objeto desarrollar la actividad hotelera. Así, el patrimonio autónomo queda afecto a dicha finalidad.

"2. En caso de que el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias o a sustituciones revocatorias u otras circunstancias que no permitan la identificación a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, dicho fideicomiso se asimilará a una sociedad anónima. En caso contrario, se considera como un no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.

"3. En caso de que el fideicomiso se considere como un no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, se debe dar aplicación, entre otras, a lo previsto en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario, entre otras, a lo previsto en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario; es decir, al principio de transparencia.

INFORME

“4. Tratándose de las rentas hoteleras de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario obtenidas a través de un patrimonio autónomo que se considera como un no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, el tratamiento aplicable en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, es el siguiente:

- “a. De conformidad con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 240 del Estatuto Tributario, dichas rentas estarán gravadas a la tarifa del 9% por el término que fueron otorgadas. Por ejemplo, si el hotel se construyó en el año 2005, la renta proveniente de ese hotel, se grava a la tarifa del 9% desde el año 2017 hasta el año 2035.
- “b. De acuerdo con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 102 del Estatuto tributario, la sociedad fiduciaria está en la obligación de practicar la retención en la fuente respecto de todos los pagos o abonos en cuenta que efectúen a sus beneficiarios atendiendo las tarifas que correspondan de acuerdo con la naturaleza de los ingresos.
- “c. Teniendo en cuenta que la actividad empresarial hotelera se desarrolla a través de un patrimonio autónomo, dicho tratamiento preferencial se transmite a los beneficiarios del mismo, en virtud del principio de transparencia explicado con anterioridad. En este punto surgen varias alternativas:
 - “i. Si el beneficiario es una sociedad nacional: En este caso, las rentas que devenga la sociedad nacional provenientes de dicho fideicomiso se gravan a la tarifa preferencial del 9%. Eventualmente, si la base gravable de dicha sociedad excede de \$800.000.000 en los años 2017 y 2018, estará sometida a la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el Parágrafo Transitorio 2 del Artículo 240 de Estatuto Tributario.
 - “ii. Si el beneficiario es una sociedad extranjera o una persona natural sin residencia en el país. En este caso, las rentas que devengue dicha sociedad, provenientes de dicho fideicomiso, se consideran un pago al exterior. Teniendo en cuenta que no existe un concepto específico de retención en la fuente para esta situación, es necesario aplicar la tarifa del 15% de que trata el artículo 415 del Estatuto Tributario. Así, la sociedad extranjera o la persona natural, estarán en la obligación de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementario y liquidará dicho impuesto a la tarifa del 9% (Cfr. Arts. 240 y 592, E.T.).

INFORME

- “iii. Si el beneficiario es una persona natural residente en Colombia: En este caso, las rentas obtenidas se consideran como unas rentas no laborales y se someten a las reglas de dicha cédula.
- “iv. Si el beneficiario es otro patrimonio autónomo o un fondo de inversión colectiva: Se aplican las mismas reglas aquí comentadas dependiendo de los beneficiarios bien sea del patrimonio autónomo o del fondo de inversión colectiva”.

En cuanto a las **rentas obtenidas a través de un fondo de inversión colectiva por parte de una persona natural residente en el país**, la DIAN dice que tienen el tratamiento que tendrían si las actividades que las originaron hubieran sido desarrolladas directamente por la persona natural atendiendo las reglas dispuestas en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario. En consecuencia, revoca el concepto 06230 del 22 de marzo de 2017. Los apartes pertinentes del concepto del 30 de mayo de 2017 dicen:

“**I. Problema jurídico:** ¿Se asimilan a dividendos las utilidades distribuidas por los fondos de inversión colectiva a sus partícipes o suscriptores y, en consecuencia, dichas distribuciones están sometidas al impuesto sobre la renta a título de dividendos?

“...

“**c. Resumen:** Resumiendo, se destaca lo siguiente:

- “i. La Ley 1819 de 2016 no modificó lo previsto en el artículo 23-1 del E.T. sobre la condición de no contribuyentes de los FICs, el principio de transparencia y la no aplicación del inciso final del artículo 48 del E.T. para el caso de los FICs.
- “ii. El propósito buscado por el legislador era la sola exclusión de la expresión *'de fondos de pensiones de jubilación e invalidez'* y no la de gravar las utilidades provenientes de los FICs a título de dividendos. En este orden de ideas, a igual resultado se habría llegado, si, en lugar de modificar la totalidad del artículo, hubiere derogado la expresión *'de fondos de pensiones de jubilación e invalidez'*.

IV. Conclusión: En este orden de ideas, se concluye lo siguiente:

- “a. Que el inciso final del artículo 48 del ET no es aplicable a las utilidades que distribuyan los fondos de inversión colectiva. En consecuencia, las mismas no se encuentran gravadas con el

INFORME

impuesto sobre la renta y complementarios por concepto de dividendos.

- “b. Para los FICs, en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, sigue imperando el principio de transparencia en los términos de los artículos 23-1 y 368-1 del E.T; 1.2.4.2.78 y siguientes del Decreto 1625 de 2016.
- “c. En consecuencia, se revoca el Concepto 06230 del 22 de marzo de 2017 y se concluye que las rentas obtenidas a través de un fondo de inversión colectiva por parte de una persona natural residente en el país, tienen el tratamiento que tendrían si las actividades que las originaron hubieren sido desarrolladas directamente por la persona natural atendiendo las reglas dispuestas en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario en consistencia con lo dicho en el literal b. anterior”.

Un pensionado que sigue haciendo aportes voluntarios y los retira al año siguiente, estos no son exentos y constituyen renta gravable en el año en que sean retirados: así lo indica la DIAN en el concepto 7389 del 27 de marzo de 2017; concepto que dice así en la parte pertinente:

“En el caso hipotético planteado en la consulta [empleado pensionado que hace aportes voluntarios a pensiones y los retira en el año siguiente], los aportes voluntarios a un fondo de pensiones no cumplen con las condiciones de permanencia por un periodo mínimo de 10 años, ni son considerados para el cumplimiento de los requisitos para acceder a la pensión de vejez, o jubilación; pues, para este fin, los valores deben estar debidamente certificados de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social. Lo anterior habida cuenta que tal como lo afirma el consultante la persona natural ya se encuentra pensionada, antes de realizar los aportes voluntarios.

“Así las cosas los retiros parciales o totales por concepto de estos aportes no se encuentran exentos y constituirán renta gravada en el año en que sean retirados.”

Tratándose de una importación temporal a largo plazo en la que ya se causaron los tributos y estos se difieren para efectos de su pago, el cual se realiza en cuotas semestrales, la tarifa aplicable del IVA, al momento de la presentación de la declaración de modificación de importación ordinaria

INFORME

continuará siendo la tarifa presentada en la declaración inicial de importación de largo plazo: así aparece consignado en el concepto No. 11160 del 9 de mayo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

“En atención a la solicitud recibida en este despacho, referente a establecer cuál es la tarifa aplicable al IVA, cuando en una importación temporal a largo plazo, se pretende modificar y realizar el cambio de la modalidad a Importación Ordinaria, al respecto este despacho una vez revisada la doctrina relacionada, se permite informar que mediante Concepto 027745 de 2006, la entidad se pronunció con el siguiente análisis que se mantiene vigente, así:

“ ...

‘... en el régimen aduanero existen dos modalidades de importación temporal para reexportación en el mismo estado, según lo establece el artículo 143 del Decreto 2685 de 1999: Importación temporal de corto plazo, en la que no hay lugar al pago de tributos aduaneros y, por lo tanto, no se causa el impuesto sobre las ventas (D. 2685 de 1999, artículo 144), **e importación temporal de largo plazo, en la que sí se causa el IVA y su pago se difiere por el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional** (D. 2685 de 1999, artículo 145). (Resaltado de la DIAN)

‘Mientras en la importación temporal de corto plazo se difiere la causación del IVA, en la importación temporal de largo plazo lo que se difiere es el pago, a través de la figura de la cancelación por cuotas semestrales, del tributo. Sin embargo, es claro que en ambos casos la ley parte del supuesto de que se trata de bienes sujetos al impuesto, es decir, de bienes gravados y no excluidos del IVA. Si se trata de bienes excluidos del IVA, para efectos del gravamen, no importa la modalidad de importación temporal utilizada, de largo o de corto plazo, porque en ningún caso se genera o se va a generar el impuesto.

‘En lo que tiene que ver con el cambio de modalidad de importación y sus efectos en el IVA, las normas aduaneras son consistentes con las normas tributarias, ya que, si se trata de una importación de corto plazo que se cambia a importación ordinaria, el impuesto sólo se causa con la modificación y, por lo tanto, la tarifa aplicable es la que se encuentre vigente en ese momento (D. 2685 de 1999, artículo 150, inciso 5). **En el mismo sentido, si se trata de una importación de largo plazo que se cambia a importación ordinaria, el impuesto ya se ha causado con**

INFORME

la importación inicial y, por lo mismo, no existe norma que obligue a reliquidar los tributos aduaneros de acuerdo con las tarifas vigentes al momento de la modificación (Concepto número 145 de agosto 11 de 2000). (Resaltado de la DIAN)

\...

‘El cambio en la modalidad de importación determina el momento de causación del impuesto y, consecuentemente, la tarifa a aplicar. Tal conclusión se deriva de la interpretación armónica de los artículos 420, 428 y 249 del Estatuto Tributario y de los principios generales que rigen la aplicación de los tributos’.

“Una vez estudiado el análisis realizado en el presente concepto, este despacho concluye que comparte el mismo, en el sentido de que cuando se trate de una importación temporal a largo plazo en la cual ya se causaron los tributos y estos se difieren para efectos de su pago, el cual se realiza en cuotas semestrales, la tarifa aplicable del IVA, al momento de la presentación de la declaración de modificación de importación ordinaria continuara siendo tarifa presentada en la declaración inicial de importación de largo plazo”.

Los pagos que realice el empleador en favor de terceros por concepto de alimentación del trabajador o su familia no constituyen ingresos para el trabajador para efectos de la retención; por ello, pueden ser tomados para la disminución de la base de retención en la fuente por salarios de los trabajadores si estos se han incluido como valor entre los pagos recibidos por parte del trabajador y cumplen con las demás condiciones legales: así lo indica la DIAN en el concepto No. 9809 del 27 abril de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“¿Se puede disminuir la base de retención en la fuente por salarios, con lo establecido en el artículo 387-1 del E.T., en consideración al artículo 388 del E.T.?”

“El artículo 387-1 del E.T. es preciso en señalar las características de los pagos que se realizan por el patrono a los empleados por concepto de alimentación, entre las cuales se encuentra que no constituyen ingreso para el trabajador.

INFORME

‘ARTÍCULO 387-1. DISMINUCIÓN DE LA BASE DE RETENCIÓN POR PAGOS A TERCEROS POR CONCEPTO DE ALIMENTACIÓN. <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir el año gravable 2007). Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de 310 UVT. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

‘Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de 41 UVT, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

‘Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador’. (Subrayas de la DIAN)

“Tal como se observa los pagos por concepto de alimentación que realice el patrono en favor de terceros por concepto de alimentación del trabajador o su familia no constituyen ingresos para el trabajador para efectos de la retención; por ello, pueden ser tomados para la disminución de la base de retención en la fuente por salarios de los trabajadores si estos se han incluido como valor entre los pagos recibidos por parte del trabajador y cumple con las demás condiciones fijadas en la norma.

“Por lo expuesto, en ese contexto se puede disminuir el valor que corresponda a dichos pagos que se hagan indirectamente al trabajador, en concordancia con lo establecido en el artículo 387-1 ibídem que dispone una regla especial para depurar la base para efectos de la retención.

“Cabe destacar que este tratamiento tributario no afecta lo dispuesto en materia salarial en el Código Sustantivo de Trabajo”. (Subrayas de la DIAN)

INFORME

El valor - ingreso - que debe registrarse en la declaración del impuesto sobre las ventas del período correspondiente, de acuerdo con el artículo 600 del Estatuto Tributario, no es otro que el efectivamente facturado con el lleno de los requisitos señalados en el artículo 617 del mismo Estatuto: así lo indica la DIAN en el concepto No. 7077 del 29 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Mediante el radicado de la referencia, se plantea los siguientes interrogantes:

“Con ocasión del artículo 22 de (sic) Ley 1819 de 2016 que adicionó el artículo 21-1 al Estatuto Tributario, estableciendo la aplicación de un sistema de reconocimiento y medición de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos.

“1. ¿Teniendo en cuenta dicha adición, este sistema debe ser igualmente aplicable para el ingreso gravable en el Impuesto sobre las Ventas?

“2. ¿Se debe declarar el IVA sobre el ingreso efectivamente facturado?

“Sobre el particular, este Despacho se permite realizar las siguientes apreciaciones:

“En efecto, el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 21-1 al Estatuto Tributario. Sin embargo, es menester resaltar que los sistemas de reconocimiento y medición, señalados en dicho artículo son de aplicación exclusiva para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, tal como lo indica la normativa en comento.

“Así mismo, resulta conveniente mencionar que con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 y para efectos del impuesto sobre la renta, el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos para los obligados a llevar contabilidad se encuentra incorporado con el nuevo concepto del “devengo o acumulación” en los nuevos marcos técnicos contables. Término, que describe principalmente los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos.

“En virtud de los anterior y frente al primer interrogante, es dable inferir que dicho sistema de reconocimiento y medición de conformidad con los nuevos marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia es

INFORME

aplicable sólo para la determinación del Impuesto de Renta y Complementarios para aquellos sujetos pasivos del mismo, obligados a llevar contabilidad.

“Respecto al segundo interrogante, le informamos que el responsable del Impuesto sobre las Ventas tiene la obligación legal de recaudar, declarar, y consignar el impuesto sobre aquellos hechos económicos en los que se cause de conformidad con el artículo 429 del Estatuto Tributario. Por tal razón, el valor -ingreso- que se debe registrar en la declaración del impuesto sobre las ventas, del período correspondiente de acuerdo al artículo 600 del Estatuto Tributario, no es otro que el efectivamente facturado con el lleno de los requisitos señalados en el artículo 617 del mismo estatuto”.

El valor por pagar por concepto de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios puede ser compensado con el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando dicho saldo a favor se hubiese generado antes de la presentación de la declaración de la mencionada autorretención: así lo afirma la DIAN en el concepto No. 6251 del 16 de marzo de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

*“... el artículo 580-1 del Estatuto Tributario prescribe que ‘[l]as declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare’ salvo que ‘la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un **saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo**, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente’ (negrilla de la DIAN).*

“Por tanto, ya que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden ‘[s]olicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo’ en atención al literal b del artículo 815 ibídem, es de colegir que el valor a pagar por concepto de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios puede ser compensado con el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando dicho saldo a favor se hubiese

INFORME

generado antes de la presentación de la declaración de la mencionada autorretención”.

El soporte de la operación que da lugar a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o período gravable se acepta fiscalmente, incluso en el caso de que la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o período siguiente: así aparece consignado en el concepto No. 6253 del 22 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Nótese como a través de este párrafo [el segundo del artículo 771-2 del Estatuto Tributario] se precisa la posibilidad que el soporte de la operación que da lugar a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o período gravable se acepte fiscalmente, aun en el caso que la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o período siguiente.

“Con este fin la norma indica que se debe acreditar la prestación del servicio o venta del bien en el correspondiente año o período gravable en que estos se efectuaron.

“Con esta precisión se respeta el año gravable en que estas erogaciones tuvieron lugar, en concordancia con el principio de realización que las sustenta, pues es importante recordar que no queda el arbitrio del contribuyente el año de su detracción y lo que plantea la norma es la posibilidad que la factura o documento equivalente tenga una fecha del año siguiente si se cumple el presupuesto anteriormente mencionado, sin que haya lugar a que la norma mencionara ‘el año anterior como lo sugiere la peticionaria en los antecedentes de la consulta”.

El impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas no se genera en la venta que hace el fabricante de las bolsas plásticas a los establecimientos de comercio, solamente se causa cuando el establecimiento de comercio entrega la bolsa al consumidor para que lleve sus productos: así lo afirma la DIAN en el concepto No. 5963 del 17 de marzo de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

INFORME

“En escrito de la referencia manifiesta, en cuanto al Impuesto Nacional al Consumo de bolsa plástica consagrado en el artículo 207 de la Ley 1819 de 2016, solicita se le aclare *‘si dicho impuesto se genera en la venta que hace el fabricante de las bolsas plásticas a los establecimientos de comercio o solamente se genera cuando el establecimiento de comercio entrega la bolsa al consumidor para que lleve sus productos’*”

“...

“De la norma transcrita [artículo 512-15 del Estatuto Tributario] se infiere que dicho impuesto no se genera en la venta que hace el fabricante de las bolsas plásticas a los establecimientos de comercio, solamente se causa cuando el establecimiento de comercio entrega la bolsa al consumidor para que lleve sus productos. En todo caso, es importante precisar que antes del 10 de julio de 2010 (sic) el Gobierno Nacional deberá reglamentar este tema, por lo cual sugerimos estar pendiente de su publicación”.

Las rentas hoteleras de los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario obtenidas por las personas naturales, estarán gravadas a partir del año gravable 2017 a la tarifa general que corresponda: así lo indica la DIAN en el concepto No. 6401 del 22 de marzo de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Para las personas naturales, cuál es el tratamiento de las rentas hoteleras contenidas en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario?”

“En efecto, como se menciona en la consulta, el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 235-2 que consagra de manera taxativa cuáles rentas se encuentran exentas a partir del año gravable 2018, sin incluir las rentas hoteleras del artículo 207-2.

“A su turno, el artículo 100 de la misma Ley que modificó el artículo 240 respecto de la tarifa de renta de las personas jurídicas, estableció en el párrafo 1º lo siguiente:

‘... PARÁGRAFO 1o. A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante

INFORME

el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas.

'Lo aquí dispuesto no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este párrafo. (...)'

"En la exposición de motivos presentada por el Gobierno Nacional al proyecto de Ley que se convirtió finalmente en la Ley 1819 de 2016, se expresó respecto de estas modificaciones:

'... 1. Uno de los aspectos principales de la propuesta de la Comisión de Expertos en materia de personas jurídicas, era la posibilidad de disminuir la tarifa corporativa, condicionada a que se eliminaran los beneficios tributarios existentes, en particular las rentas exentas. Ahora bien, varias de las rentas exentas que la Comisión propone eliminar requerían de cuantiosas inversiones, como las rentas de hoteles construidos o remodelados entre 2002 y 2017, los contratos de leasing celebrados entre 2002 y 2012, y los cultivos de tardío rendimiento. En este sentido, la propuesta del Gobierno Nacional es mantener la exoneración de aportes parafiscales para esos contribuyentes y gravar esas rentas a una tarifa preferencial del 9%, que es equivalente a la que pagan actualmente por el CREE. (...)'

"Entonces las personas jurídicas a partir de 2018 deberán pagar ese 9% por las rentas hoteleras, antes exentas.

"En cuanto a las personas naturales, como puede observarse no se hizo mención de ellas en la ley para efectos de gravar sus rentas con esta tarifa especial. En este sentido, es el legislador que por facultad legal crea y modifica tributos, sin que el ejecutivo tenga tal facultad. Siendo la competencia de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN y su Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina solo la interpretación de las normas tributarias, aduanera y de régimen cambiario de competencia de la DIAN.

"Por lo anterior considera este despacho que las rentas hoteleras de los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario obtenidas por las personas naturales, estarán gravadas a partir del año gravable 2017 a la tarifa general que corresponda, de conformidad con el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, **CAPÍTULO I. Determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales**".

INFORME

El incentivo tributario de la depreciación acelerada en el marco de las fuentes no convencionales de energía (FNCE) no fue objeto de modificación o derogatoria en la reforma tributaria del año 2016: así lo dice la DIAN en el concepto No. 6269 del 22 de marzo de 2017; concepto que dice así en sus apartes pertinentes:

“Mediante el radicado de la referencia consulta si la depreciación acelerada de activos como instrumento para la promoción de las fuentes no convencionales de energía (FNCE), a que hace referencia el artículo 14 de la Ley 1715 de 2014, se encuentra vigente con ocasión de los cambios introducidos en la reforma tributaria del año 2016.

“Sobre el particular, el artículo 137 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016, dispone que *‘[p]ara efectos del impuesto sobre la renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente **será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional**’* (negrilla de la DIAN).

“Asimismo, el párrafo 4º de la norma en comento establece que *‘[l]as deducciones por depreciación no deducibles porque excedan los límites establecidos en este artículo o en el reglamento, en el año o período gravable, **generarán una diferencia que será deducible en los períodos siguientes al término de la vida útil del activo**. En todo caso, la recuperación de la diferencia, anualmente, no podrá exceder el límite establecido en este artículo o el reglamento calculado sobre el costo fiscal menos el valor residual del activo’*. (Negrillas de la DIAN).

“Por su parte, la Ley 1715 de 2014 prescribe en su artículo 14:

‘ARTÍCULO 14. INSTRUMENTOS PARA LA PROMOCIÓN DE LAS FNCE. INCENTIVO CONTABLE DEPRECIACIÓN ACELERADA DE ACTIVOS. La actividad de generación a partir del FNCE, gozará del régimen de depreciación acelerada.

*‘La depreciación acelerada será aplicable a las maquinarias, equipos y obras civiles necesarias para la preinversión, inversión y operación de la generación con FNCE, que sean adquiridos y/o construidos, exclusivamente para ese fin, a partir de la vigencia de la presente ley. Para estos efectos, **la tasa anual de depreciación será no mayor de veinte por ciento (20%) como tasa global anual**. La tasa podrá ser variada anualmente por el titular del proyecto, previa comunicación a la DIAN, sin exceder el*

INFORME

límite señalado en este artículo, excepto en los casos en que la ley autorice porcentajes globales mayores.’ (Negrilla de la DIAN).

“A su vez, el artículo 2.2.3.8.5.1 del Decreto 1073 de 2015 señala:

*‘Artículo 2.2.3.8.5.1. Requisitos generales para acceder al incentivo de depreciación acelerada de activos. Aquellos Generadores de Energía a partir de FNCE que realicen nuevas inversiones en maquinaria, equipos y obras civiles adquiridos y/o construidos con posterioridad a la vigencia de la Ley 1715 de 2014, exclusivamente para las etapas de preinversión, inversión y operación de proyectos de generación a partir de FNCE, **podrán aplicar el incentivo de depreciación fiscal acelerada, de acuerdo con la técnica contable, hasta una tasa anual global del veinte por ciento (20%).***

‘El beneficiario de este incentivo definirá una tasa de depreciación igual para cada año gravable, la cual podrá modificar en cualquier año, siempre y cuando le informe a la Dirección Seccional de Impuestos de su jurisdicción, hasta antes de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable en el cual se realizó el cambio.

‘PARÁGRAFO. *Para la aplicación del beneficio de que trata este artículo, los obligados a presentar declaración de renta y complementarios deberán obtener previamente la Certificación de Beneficio Ambiental que expide el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en los términos del artículo 158-2 del Estatuto Tributario y demás normas que lo reglamenten, modifiquen o adicionen, en los términos descritos en el artículo 2.2.3.8.2.2. del presente decreto.’ (Negrilla de la DIAN).*

“Ahora bien, ya que el incentivo tributario de depreciación acelerada en el marco de FNCE no fue objeto de modificación o derogatoria en la reforma tributaria del año 2016, es menester comprender que el mismo se encuentra vigente. De manera que, sin perjuicio de las tasas máximas de depreciación que fije el Gobierno Nacional o aquellas que figuran en el parágrafo 1º del artículo 137 del Estatuto Tributario, tratándose de nuevas inversiones en maquinaria, equipos y obras civiles adquiridos y/o construidos con posterioridad a la vigencia de la Ley 1715 de 2014, exclusivamente para las etapas de preinversión, inversión y operación de proyectos de generación a partir de FNCE, la tasa máxima anual global será del 20%”.

Las sanciones reducidas a que hace referencia el numeral 2 del artículo 640 del Estatuto Tributario aplican a los casos

INFORME

de sanción por extemporaneidad con el cumplimiento de los requisitos concurrentes señalados en los literales a) y b) de dicho numeral: así aparece consignado en el concepto No. 5981 del 17 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

"De acuerdo con la norma transcrita [artículo 640 del Estatuto Tributario], cuando la sanción deba ser liquidada por el obligado tributario, deben concurrir dos circunstancias: a) que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y b) que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

"Si llegaren a cumplirse los requisitos previos la sanción por extemporaneidad se reducirá al 50% del monto previsto en la ley; es decir, el contribuyente únicamente deberá pagar el 50% del valor luego del cálculo de la sanción en aplicación del régimen sancionador, en este caso de acuerdo a lo establecido en el artículo 641 del E.T.

"Y así sucesivamente para los demás casos previstos en el contenido del artículo.

"2.- ¿Puede una persona natural que tenía que declarar renta por primera vez, y no lo hizo, disminuir la sanción del artículo 641 siempre que cumpla lo estipulado en el numeral 2 de dicho artículo?.

"El artículo 640 del E.T., modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 aplica para todo el régimen sancionatorio salvo las excepciones contempladas en los parágrafos 2, 3 y 4 del mismo artículo que se encuentran subrayadas en el texto transcrito anteriormente para atender la primera pregunta.

"Adicionalmente, el parágrafo 5 dispone que el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior, se aplicará de manera preferente.

"En consecuencia, las sanciones reducidas a que hace referencia el numeral 2 del artículo 640 ibídem, aplican a los casos de sanción por extemporaneidad con el cumplimiento de los requisitos concurrentes señalados en los literales a) y b) de dicho numeral.

INFORME

En el mismo concepto, la DIAN señala que **si un contribuyente debió declarar renta por dos períodos gravables consecutivos, y no lo hizo, únicamente podrá aplicar la reducción de la sanción por uno de los dos períodos gravables, y no por ambos.** Dice así la parte pertinente del concepto:

"4.- Un contribuyente que debería declarar renta por los años 2014 y 2015, (y no lo hizo) puede usar dicho artículo para disminuir el valor de las sanciones respectivas. ¿De qué forma usaría el beneficio si se tiene en cuenta que no ha sido requerido por la administración y además no ha cometido la conducta sancionable antes?"

"De acuerdo con la hipótesis por usted planteada, el contribuyente podría aplicar la reducción de la sanción por uno de los dos períodos gravables, pero no por ambos, es decir, cuando el contribuyente presenta la declaración por el año gravable 2014, deberá atender a lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 640 del E.T.; sin embargo, en el momento de presentar el segundo período gravable, es evidente que no cumplirá con ninguno de los numerales mencionados, por lo cual la sanción por el mencionado segundo período, deberá ser pagada en un ciento por ciento".

Finalmente, la DIAN, en este concepto, dice la siguiente sobre el término **"conducta sancionable cometida antes"**:

"6.- ¿Qué se interpreta y tipifica por conducta sancionable cometida antes?"

"Las conductas sancionables o tipos infractores, son aquellas que se encuentran definidas como aquellas que dan lugar a sanción.

"En cuanto a la expresión 'cometida antes' debe entenderse en su sentido natural y es que sea previa a un evento o hecho referido determinado o determinable, a una fecha, determinación o indicación temporal.

"No debe perderse de vista que la norma también señala que se debe tratar de **la misma conducta** por la cual se va a aplicar la sanción que pretende disminuirse.

"Por ejemplo, si un contribuyente va a corregir una declaración de renta, debe indagar si en el año anterior (numeral 2 art. 640 E.T.) o en los dos años anteriores (numeral 1 art. 640 E.T.), no haya corregido otra declaración, es decir, no importa si fue de IVA, retención, etc.".

INFORME

El 50% de los ingresos por concepto de tiquetes aéreos internacionales de ida y regreso se consideran ingreso por servicios excluidos: así aparece consignado en el concepto No. 7442 del 3 de abril de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

"... cuando el artículo 431 del Estatuto Tributario, menciona la causación del IVA para el caso del servicio de transporte aéreo y distingue que en el caso de tiquetes que se expidan de ida y regreso el impuesto se causa solamente sobre el cincuenta por ciento (50%), se refiere en forma expresa a la exclusión sobre el regreso, dado que la norma previamente consagra y regula el caso en que se expide en una sola vía; es decir, de ida, evento para el cual el impuesto se causa sobre el valor total del tiquete.

"Es necesario tener en cuenta que si bien la disposición no menciona como título que contenga una norma que refiera en sentido particular a la no causación, ello no implica que no esté regulando una exclusión o que no se esté refiriendo a esta categoría, dado que tal como se observa en el artículo 424 del Estatuto Tributario, la consecuencia directa de que un bien o servicio se encuentre excluido es que no cause el impuesto sobre las ventas, circunstancia que es evidente en las normas que se transcriben, dado que utilizan el mismo término para mencionar la consecuencia de la exclusión.

"Esta circunstancia se expresa sin lugar a dudas en el contenido del artículo 431 ibídem analizado...

"...

"Por otra parte, la base gravable que se encuentra regulada en el artículo 461 ibídem guarda correspondencia con el hecho generador y la exclusión, pues repite en forma idéntica **el valor total de la operación cuando se trata de una vía** (de ida) y **dispone el cincuenta por ciento (50%) cuando se expidan de ida y regreso**, disminuyendo obviamente la base en lo que corresponde con el viaje de regreso, pues el de ida siempre estará gravado en su totalidad.

"...

"En consecuencia, los valores señalados para la causación y la base gravable corresponden con los hechos excluidos expresamente en una

INFORME

norma de carácter legal (Artículo 431 del E.T.); por tanto, se puede concluir sin lugar a dudas que se refieren a ingresos por concepto del servicio de transporte aéreo de regreso, los cuales para efectos tributarios del impuesto sobre las ventas se clasifican como ingresos excluidos de este gravamen”.

Los valores por pensiones pagados en otro país no son deducibles para el impuesto de renta en Colombia, porque se sujetan a las condiciones y normas del país en donde se realizan y dependen de la voluntad o liberalidad del empleador y del trabajador en desarrollo de su vínculo laboral: así aparece consignado en el concepto No. 7079 del 29 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

“1.- ¿Cuándo una empresa Española (Casa Matriz-filial-subordinada) traslada a un Español para que tenga vinculación laboral en Colombia, y aquí en Colombia se le realiza un contrato laboral y las afiliaciones de ley, pero a su vez allá en España también le siguen pagando seguridad social (Pensión), esas cifras que se cancelan en España son deducibles en Colombia para la declaración de renta de la compañía que tiene contratado el empleado español?

“...

“De lo expuesto, se puede colegir no se permite la deducción por pagos parafiscales realizados en otros países, habida cuenta que la exigencia de pago de aportes parafiscales indica que deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes colombianas, considerando que para la procedencia de la deducción por pagos por salarios debe verificarse la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que correspondan según la ley colombiana y de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional.

“En consecuencia, los valores por pensiones pagados en otro país no son deducibles para el impuesto de renta en nuestro país, pues se sujetan a las condiciones y normas del país en donde se realizan y dependen de la voluntad o liberalidad del empleador y del trabajador en desarrollo de su vínculo laboral”.

INFORME

Si una sociedad es residente fiscal o contribuyente del impuesto a la renta en Colombia y obtiene ingresos por transporte aéreo o marítimo internacional, que son tratados como ingresos de fuente extranjera, es agente autorretenedor de renta cuando perciba dichos ingresos en pago o abono en cuenta: así aparece consignado en el concepto No. 7453 del 3 de abril de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

“Mediante el radicado de la referencia consulta si la autorretención a título del impuesto de renta, reglamentada por el Decreto 2201 de 2016 se debe aplicar a los ingresos considerados de fuente extranjera por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016, provenientes del transporte aéreo marítimo internacional por parte de las empresas residentes fiscales en Colombia, teniendo en cuenta que los artículos 369 y 418 del Estatuto Tributario establecen que no habrá retención sobre los pagos o rentas que no correspondan a ingresos de fuente nacional.

“...

“Se concluye de lo expuesto que una sociedad extranjera por defecto siempre lo será en la medida que no cumpla ninguno de los requisitos del artículo 12-1 del Estatuto Tributario, por lo cual sólo tributarán por sus rentas o ganancias ocasionales de fuente nacional.

“Con base en lo anterior, la sociedad extranjera que perciba rentas catalogadas como ingresos que no se consideran de fuente nacional, no tributarán el impuesto a la renta y su complementario y por ende no estarán sujetos a retención ni autorretención en Colombia.

“Y así lo expresa sobre la autorretención en el impuesto a la renta el artículo 1.2.6.8 del Decreto 2201 de 2016, inciso 4:

‘No procederá la autorretención aquí prevista, sobre los pagos o abonos en cuenta que no se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementario’.

“Ahora bien si la sociedad extranjera cumple alguno de los requisitos para ser catalogada como sociedad nacional, valga decir que cumple con alguno de los conceptos del artículo 12-1 del Estatuto Tributario, es agente autorretenedor del impuesto a la renta de conformidad con el Decreto 2201 de 2016, en consideración a que la misma Ley la ha catalogado como

INFORME

sociedad nacional y por ende contribuyente del impuesto a la renta y complementarios por sus rentas de fuente nacional y mundial.

“Así lo expresa el texto del literal d) del artículo 25 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016, que reza:

‘d) Para las empresas residentes fiscales colombianas, se consideran ingresos de fuente extranjera aquellos provenientes del transporte aéreo o marítimo internacional’.

“Entonces tenemos que, si la sociedad es residente fiscal o contribuyente del impuesto a la renta en Colombia y obtiene ingresos por transporte aéreo o marítimo internacional, que a pesar de ser tratados como ingresos de fuente extranjera de conformidad con el literal d) artículo 25 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 26 de la Ley 1819 de 2016, es agente autorretenedor de renta de conformidad con el Decreto 2201 de 2016, cuando perciba dichos ingresos en pago o abono en cuenta”.

El registro de los contratos de importación de tecnología debe ser previo a la solicitud de los costos o gastos, la DIAN revoca el oficio 036283 del 27 de diciembre de 2016: la nueva posición de la DIAN aparece en el concepto de la DIAN 0410 del 8 de mayo de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... es necesario evaluar que el argumento jurídico del oficio 036283 del 2016, fue la sentencia del Consejo de Estado No. 25-000-23-27-000-2012-00065-01 del 2016-06-01 de la MP. Martha Teresa Briceño, la cual trataba un caso particular, diametralmente diferente al estudiado por este Despacho y sobre un tema específico, el cual no ha constituido precedente jurisprudencial.

“Ahora bien, para el caso en concreto se permite recordar este despacho, que antes de la modificación establecida en la ley 1819 respecto de los requisitos para la deducibilidad de los contratos de Importación de tecnología, el régimen legal vigente establecía que:

‘Artículo 1.2.1.18.17 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, de conformidad con el artículo 181 del Régimen Común de Tratamiento a los

INFORME

capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regaifas aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-ley 1900 de 1973.

'No será procedente la deducción de regalías u otros beneficios por concepto de contribuciones tecnológicas cuando el pago se efectúa por una sociedad a su casa matriz en el exterior, o a otra sociedad que esté subordinada a la misma matriz, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 211 del mismo estatuto'.

"Esta disposición establece como requisitos para la procedencia de la deducción sobre los pagos derivados de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas: i) la obligación de demostrar la existencia del contrato (junto con su sustancia) y ii) que el mismo sea autorizado por el ente competente.

"El Parágrafo 2 del Artículo 3 del Decreto 259 de 1992, desarrolla la segunda condición que considera la legislación fiscal estableciendo que el pago de regalías, surtirá plenos efectos a partir de la fecha del registro del contrato, por lo que sólo una vez se surta este evento se procederá la deducción por estos conceptos.

"Por consiguiente, el régimen jurídico vigente condiciona la procedencia de la deducción a su aprobación/registro del contrato ante la autoridad competente, condición ésta que ha venido siendo decantada mediante la autoridad tributaria desde el año 2005 así:

'... se hace necesaria la inscripción del contrato ante la autoridad competente para efectos de considerar procedente la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes aun cuando se haya cambiado la denominación del organismo competente para dar cumplimiento a tal obligación'.

"Finalmente, no se puede perder de vista que el mismo Consejo de Estado mediante Sentencia (Expediente 11001-03-27-000-2009-00040-00 - 17864) del 28 de julio del 2011, había confirmado el Concepto 016676 del 22 de marzo de 2005 y Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008 emitido por Subdirección de Normatividad y Doctrina Jurídica de la DIAN, los cuales trataban el tema de los registros de los contratos de importación de tecnología, patentes y marcas para el reconocimiento de la deducción.

"Razón por la cual para la procedencia de los costos y deducciones, por concepto de contratos de importación de tecnología, y sobre patentes y marcas, que verse sobre vigencias en las cuales surtió efectos jurídicos la

INFORME

precitada regulación, deberá cumplirse de manera previa a su solicitud como costo o gasto para efectos fiscales en su denuncia rentístico, con los requisitos establecidos por la Ley, y de manera especial con su registro ante la autoridad competente.

“Finalmente, el artículo 72 de la Ley 1819 del 2016, adicionó al artículo 123 del Estatuto Tributario el inciso que se transcribe a continuación el cual deberá aplicarse a partir de la vigencia de la ley:

‘... Proceden como deducción los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, en la medida en que se haya solicitado ante el organismo oficial competente el registro del contrato correspondiente, dentro de los seis *meses* siguientes a la suscripción del contrato. En caso que se modifique el contrato, la solicitud de registro se debe efectuar dentro de los tres meses siguientes al de su modificación...’

“En los anteriores términos se resuelve su consulta y se revoca el oficio 036283 de diciembre 27 de 2016”.

Para dar aplicación al procedimiento que señala el artículo 49 del Estatuto Tributario y así determinar la parte correspondiente a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional debe tomarse la utilidad comercial bajo los nuevos estándares normativos de información financiera: así aparece consignado en el concepto No. 902067 del 24 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

“Mediante el radicado de la referencia, se indaga:

“1. Para efectos del numeral 5º del artículo 49 del Estatuto Tributario ¿La utilidad comercial para el 2016 corresponde a los resultados bajo los nuevos estándares normativos de información financiera?

“Frente a este interrogante, este Despacho encuentra que la utilidad comercial se determinará conforme a los marcos técnicos normativos contables vigentes aplicables a cada contribuyente en cada caso particular. Por tanto, una vez obtenida su utilidad comercial debe dar aplicación al procedimiento, que señala el artículo 49 del Estatuto Tributario y así, determinar la parte correspondiente a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional o parte gravada, según corresponda.

INFORME

"2. Para efectos del numeral 5° del artículo 49 del Estatuto Tributario ¿De qué manera se debe tratar el aumento de las ganancias acumuladas producto de la convergencia a la NIIF cuando la realización del ingreso efectivamente se da dentro de los dos años luego de convergencia?, y ¿cómo se debe tratar cuando el ingreso efectivamente se realice después de los dos años de la convergencia? (sic)".

"Al respecto, el numeral 7° del artículo 289 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, señala:

'7. Incremento en los resultados acumulados por la conversión al nuevo marco técnico normativo. El incremento en los resultados acumulados como consecuencia de la conversión a los nuevos marcos técnicos normativos, no podrá ser distribuido como dividendo, sino hasta el momento en que tal incremento se haya realizado de manera efectiva; bien sea, mediante la disposición o uso del activo respectivo o la liquidación del pasivo correspondiente. El mismo procedimiento se aplicará cuando una entidad cambie de marco técnico normativo y deba elaborar un nuevo Estado de Situación Financiero de Apertura'. (Destacados de la DIAN)

"De lo anterior, este Despacho ve con atención que el tratamiento del ingreso una vez se realice o devengue de conformidad con el artículo 28 del Estatuto Tributario, proveniente de la realización de los activos o pasivos que dieron origen a las ganancias acumuladas derivadas del proceso de conversión de los nuevos marcos técnicos normativos contables, como resultado conformará renta líquida sujeta a lo señalado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, y por consiguiente, la posibilidad de ser distribuido como dividendo no gravado según el procedimiento previsto en el artículo 49 del Estatuto Tributario.

"De lo contrario, se hará efectiva la prohibición legal de distribuir como dividendo el incremento proveniente de las ganancias acumuladas como consecuencia de la conversión a los nuevos marcos técnicos normativo, tal y como lo advierte la disposición evocada".

La tarifa aplicable por el concepto de "otros ingresos" es la consagrada en el Decreto 2418 de 2013, reglamentario del artículo 365 del Estatuto Tributario: así aparece consignado en el concepto No. 7074 del 29 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

INFORME

“Consulta acerca de la tarifa de retención en la fuente aplicable para los pagos correspondientes a otros ingresos tributarios, en razón a la derogatoria del inciso 2do del artículo 401 del Estatuto Tributario por parte del artículo 376 de la ley 1819 de 2016 y la modificación del artículo 365 del mismo Estatuto por parte del artículo 125 de la citada ley. En este sentido indaga si es o no aplicable el Decreto 2418 de 2013.

“El decreto 2418 de octubre 31 de 2013,-compilado en el DUR Tributario 1625 de 2016-, reglamentario de los artículos 365, 366 y 395 del Estatuto Tributario, modificó el artículo 4o del Decreto 260 de 2001 respecto de la tarifa de retención en la fuente sobre otros ingresos tributarios, así:

‘ARTÍCULO 1o. Modifíquese el artículo 4o del decreto 260 de 2001, el cual quedará así:

‘Artículo 4o. Retención en la fuente sobre otros ingresos. La tarifa de retención en la fuente a Título de impuesto sobre la renta por los pagos o abonos en cuenta que por los conceptos señalados en el inciso primero del artículo 5o del Decreto número 1512 de 1985 efectúen las personas jurídicas, las sociedades de hecho y las demás entidades y personas naturales que tengan la calidad de agentes retenedores, es el dos puntos cinco por ciento (2.5%).

‘Los pagos o abonos en cuenta que correspondan a estos conceptos, para los cuales existan tarifas de retención en la fuente, señaladas en disposiciones especiales, seguirán rigiéndose por dichas tarifas.

‘PARÁGRAFO 1o. Cuando los pagos o abonos en cuenta incorporen el valor de impuestos, tasas y contribuciones, para calcular la base de retención en la fuente se descontará el valor de los impuestos, tasas y contribuciones incorporados, siempre que los beneficiarios de dichos pagos o abonos tengan la calidad de responsables o recaudadores de los mismos. También se descontará de la base el valor de las propinas incluidas en las sumas a pagar’.

“En efecto, como se señala en la consulta, el artículo 365 citado, fue modificado por la Ley 1819 de 2016. Mediante el artículo 125 se adicionó para entre otros, incluir e incrementar el porcentaje máximo de retención por otros ingresos tributarios, de la siguiente manera:

‘ARTICULO 365. FACULTAD PARA ESTABLECERLAS. <Artículo modificado por el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:

INFORME

El Gobierno nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

'La DIAN podrá establecer un sistema de pagos mensuales provisionales por parte de los contribuyentes del Impuesto de Renta, como un régimen exceptivo al sistema de retención en la fuente establecido en este artículo.

'Para efectos de la determinación de este sistema se tendrá en cuenta para su estimación las utilidades y los ingresos brutos del periodo gravable inmediatamente anterior.

"PARÁGRAFO 1o. Los porcentajes de retención por otros ingresos tributarios será del máximo cuatro punto cinco por ciento (4.5%) del respectivo pago o abono en cuenta. El Gobierno nacional podrá establecer para estos conceptos un porcentaje de retención inferior.

'PARÁGRAFO 2o. El Gobierno nacional establecerá un sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no excluye la posibilidad de que los autorretenedores sean sujetos de retención en la fuente'.

"En tal sentido, como quiera que el decreto 2418 de 2013 reglamentario del artículo 365 del Estatuto Tributario, en tanto la tarifa de retención en la fuente allí referida no supera el porcentaje techo o tarifa establecida en el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016 y hasta tanto el Gobierno Nacional expida otro decreto en el cual modifique el porcentaje de retención, la tarifa a aplicar por el concepto de 'otros ingresos' tributarios, es la actualmente incluida en el decreto ibídem".

Por rendimiento garantizado puede entenderse un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial – para el caso de cuentas en participación, el gestor o el partícipe oculto – independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo: así aparece consignado en el concepto No. 7397 del 31 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

INFORME

"1. ¿Qué debe entenderse por '*rendimiento garantizado*' de acuerdo con lo señalado en el inciso 3o del artículo 18 del Estatuto Tributario?

"En el inciso 3o del artículo 18 del Estatuto Tributario se dispone que '*[l]as relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un **rendimiento garantizado**, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado*'. (Negrillas de la DIAN).

"Así las cosas, de acuerdo con lo expresado en la consulta, por rendimiento garantizado puede entenderse un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial – para el caso de cuentas en participación, el gestor o el participe oculto – independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo.

"2. ¿Aplica el tratamiento fiscal de partes independientes entre las partes del contrato - de colaboración empresarial con el contrato mismo, únicamente cuando media un rendimiento garantizado?

"De acuerdo con lo señalado en el inciso 3º del artículo 18 *ibidem*, previamente transcrito, para efectos fiscales las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato mismo se tratarán como relaciones entre partes independientes únicamente cuando media un rendimiento garantizado".

La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen: así aparece consignado en el concepto No. 6389 del 22 de marzo de 2017 de la DIAN; concepto del cual es del caso transcribir los apartes siguientes:

"Plantea usted que la Ley 1819 de 2016, establece que estarán exentos de IVA '*Los V dispositivos móviles inteligentes (tabletas y celulares) cuyo valor no exceda de veintidós (22) UVT*'.

INFORME

“Manifiesta que tienen entendido que el valor base de cálculo del impuesto es el valor del bien informado en la declaración de importación, independientemente del precio de venta al público. Solicita se confirme si ese entendimiento es correcto. Sobre el tema se observa:

“...

“En su momento, el tema fue reglamentado por el Decreto 1739 de 2013, que en atención al beneficio tributario establecido por la Ley 1607 de 2012 y, para efectos de la correcta aplicación de la exclusión, definió lo que se entendía por dispositivos móviles inteligentes -excluidos del IVA. Sin embargo, este decreto no reglamentó absolutamente nada en relación con el valor base de cálculo que debía tenerse en cuenta para efectos de determinar la procedencia de la exclusión.

“Adicionalmente se observa que a la fecha no existe ninguna disposición que reglamente el numeral 6 del artículo 424 del Estatuto Tributario acorde con la modificación efectuada por Ley 1819 de 2016. En este contexto, como quiera que para efectos de establecer el IVA en la importación o venta, el Estatuto Tributario señala las reglas generales correspondientes, para el caso concreto de la importación o venta de tabletas o celulares debemos consultar esas disposiciones, así:

“- Si se trata de la importación, es necesario atender lo dispuesto en el artículo 459 ibidem, que dispone:

‘La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen...’. (Subrayado de la DIAN).

“Acorde con lo anterior, tratándose de la importación de tabletas o celulares, si ese valor supera las 22 UVT, se causará el impuesto sobre las ventas, en caso contrario, se hará efectiva la exclusión.

“- Si se trata de la comercialización, estamos hablando de la venta de bienes. En este caso, la base gravable será la señalada en el artículo 447 del mismo estatuto, de acuerdo con el cual:

‘En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o

INFORME

convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición’. (Subrayado de la DIAN)

“Tratándose entonces de la comercialización de tabletas o celulares, considerando el valor base de la venta para efectos del IVA, se establecerá si el mismo supera las 22 UVT., habrá lugar a la causación del impuesto sobre las ventas”.

Como las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión y de fondos de empleados, se asimilan a dividendos, constituyen renta gravable cuando son percibidas por personas naturales residentes fiscales en Colombia, en cuyo caso será necesario observar lo dispuesto en el artículo 343 del mismo Estatuto para la determinación de la renta líquida cedular: así lo manifiesta la DIAN en el concepto No.6230 del 16 de marzo de 2017; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“Mediante el radicado de la referencia manifiesta que, en la actualidad, las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión y de fondos de empleados que obtengan los afiliados suscriptores, o asociados de los mismos se asimilan a dividendos, de acuerdo con lo señalado en el inciso final del artículo 48 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 2 de la Ley 1819 de 2016.

“En este sentido, consulta si las referidas utilidades tienen el tratamiento de ingresos gravados para personas naturales.

“...

“... ya que las utilidades a que hace referencia el inciso final del artículo 48 *ibídem* se asimilan a dividendos, es menester comprender que constituyen renta gravable cuando son percibidas por personas naturales residentes fiscales en Colombia, en cuyo caso será necesario observar lo determinado en el artículo 243 *ibídem* para la determinación de la renta líquida cedular”.

Pagos a comisionistas en el exterior por la compra de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, y pérdida por enajenación de TES: la Sección Cuarta de la Sala de lo

INFORME

Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 11 de mayo de 2017 (Consejera Ponente: Dra. Stella Carvajal Basto; número interno: 20065), analizó estos puntos.

En cuanto a los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, señaló que dichos pagos son deducibles, sin que sea necesaria la retención, cuando tal compra sea en el mercado internacional, y siempre que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente nacional y no exceda el porcentaje del 5% del valor de la operación. Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“... la interpretación del literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario apunta a que son deducibles como gastos al exterior, sin que se requiera la práctica de la retención, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de mercancías, materias primas otra clase de bienes en el mercado internacional, que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente nacional, siempre que no excedan el porcentaje del 5% del valor de la operación, previsto por la Resolución 02996 de 1976.

“...

“Como lo precisó la Corte Constitucional, la excepción en la realización de la retención prevista por el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, tiene por objeto incentivar que los contribuyentes accedan, a través de comisionistas en el exterior, al mercado internacional para adquirir bienes y materias primas, y así disminuir los costos de producción de la industria nacional mediante la obtención de precios favorables de mercancías con el aprovechamiento de la infraestructura de comisionistas en el exterior.

“La Sala considera que, en el presente caso, el fin propuesto por el legislador no se cumple, porque la labor del comisionista internacional ... no dio como resultado que la actora adquiriera las materias primas de proveedores ubicados en el extranjero, sino en el territorio nacional”.

En cuanto a la pérdida por enajenación de TES, el Consejo de Estado señala que es deducible siempre que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta. Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“... a partir de las pruebas y los conceptos señalados, la Sala advierte que, en el caso concreto, aunque el objeto social principal de la demandante está referido a la explotación de la industria del caucho y del plástico, también se advierte que dentro de las actividades del objeto social de la

INFORME

actora se encuentra la *'C) La inversión en sociedades mercantiles sea como constituyente de las mismas o por compra o suscripción de cuotas o partes de acciones según el caso y la inversión en papeles bursátiles'.*

"Debe precisarse que el artículo 107 del Estatuto Tributario establece que son deducibles las expensas realizadas siempre que tengan relación de causalidad con las *'actividades productoras de renta'*, es decir, el conjunto de operaciones que puede realizar una sociedad en función de su objeto social, independientemente de que se realicen en cumplimiento del objeto social principal o secundario pues, en todo caso, le producen renta directa o indirectamente.

"Así lo ha precisado, al señalar que el requisito de relación de causalidad *'significa que los gastos deben guardar una relación causal, de origen-efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. **Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto***'.

"Debe recordarse, además, que de acuerdo con la definición de gastos, se puede concluir que tales erogaciones no necesariamente deben tener una relación directa e indispensable para la producción del ingreso derivado de la actividad principal de la sociedad.

"Así, en el caso concreto, si la demandante hubiera obtenido un ingreso derivado de su actividad de inversión, tal ingreso también haría parte de la base gravable del impuesto de renta, pues se obtuvo en ejercicio de una de las operaciones que integran su objeto social.

"De acuerdo con lo anterior, la Sala concluye que la deducción por la pérdida en la enajenación de títulos TES tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante".

Compensación de pérdidas del CREE, el Consejo de Estado niega la suspensión provisional de la Resolución de la DIAN que no permite solicitarla a partir del año gravable 2015: así lo decidió en auto del 20 de abril de 2017 (Consejera: Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; número interno: 22793), cuyos apartes pertinentes dicen:

INFORME

“Para las demandantes, las previsiones contenidas en la Resolución 029 de 2016 violan el artículo 147 del ET, aplican retroactivamente el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014 y desconocen el fallo de la Corte Constitucional C-291 de 2015. Por eso, solicitaron que se decrete su nulidad y, de manera preventiva, que se suspendan los efectos de las expresiones ***'a partir del año gravable 2016'*** y ***'no aplican para el año gravable 2015'***.”

“A juicio de las demandantes, los apartes del artículo 2 de la Resolución 029 de 2016 demandada impiden compensar la pérdidas fiscales originadas en los años 2013 y 2014 con las rentas líquidas originadas en los periodos siguientes, esto es, los años 2014 y siguientes, y 2015 y siguientes, según corresponda.

“La Sala Unitaria decide no suspender provisionalmente las expresiones demandadas de la Resolución 029 de 2016, por las siguientes razones:

“La Resolución 029 de 2016 se expidió con el objeto de prescribir y habilitar los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016, estos es, en lo que interesa al caso, el impuesto sobre la renta para la equidad CREE correspondiente al año gravable 2015.

“En ese contexto, la Resolución 029 de 2016 instruye en el sentido de que la pérdida líquida de los años 2013 y/o 2014 sí puede compensarse en la declaración de renta que se presente en el año 2016, es decir, que las pérdidas líquidas que se hubieren reflejado en las declaraciones de renta de los años 2014 y 2015 [es decir las correspondientes a los años 2013 y 2014], se pueden compensar con las rentas líquidas que se declaren en el año 2016. Así debe entenderse la frase demandada ***'a partir del año gravable 2016'***.”

“Como la Resolución 029 de 2016 no instruye respecto de cómo deben diligenciarse las declaraciones o formatos de otros años distintos al año 2016, no es pertinente interpretar que la alocución *partir del año gravable 2016*» impida a los contribuyentes llevar las pérdidas en otras declaraciones.

“En cuanto a la frase ***'no [se] aplican para el año gravable 2015'***, la Sala Unitaria precisa que como el artículo 2 de la Resolución 029 de 2016 se refiere a las pérdidas fiscales de los años 2013 y 2014, la nota debe entenderse referida a las pérdidas fiscales del año 2015, que, efectivamente, se regulan por la Ley 1739 de 2014. Por lo tanto, tampoco es pertinente interpretar de manera restrictiva la alocución demandada.

INFORME

“En consecuencia, para la Sala, la DIAN, al expedir la Resolución 029 de 2015, sí tuvo en cuenta la interpretación que la Corte Constitucional hizo del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, y no aplicó retroactivamente el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014. Por lo tanto, se deniega la medida cautelar solicitada”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos