

Medellín, 27 de diciembre de 2019

**ACTUALIDAD TRIBUTARIA Y SOCIETARIA**  
**CIRCULAR N° 17 DE 2019**

**A) DOCTRINA TRIBUTARIA**

**1. Si procede la depreciación para efectos fiscales de las propiedades de inversión (Concepto 024415 de octubre de 2019)**

Considera la Dian que en la medida que la depreciación es el reconocimiento fiscal del desgastes sufrido por un bien activo fijo en su actividad productora de renta, esta deviene no de la clasificación contable o del método de medición adoptado que se le asigne sino de su naturaleza frente a la actividad productora de renta del contribuyente. Además que el artículo 135 del E.T. expresamente dispone que las propiedades de inversión son depreciables.

**2. Cuando en virtud de una liquidación de sociedad se entreguen activos medidos a valor razonable a los socios como remanentes, no hay lugar a reconocer los ingresos devengados por dicha medición (Concepto 026722 de octubre de 2019)**

Lo anterior sustentado en el que el artículo 28 del E.T. dispone que el momento de reconocimiento fiscal para los obligados a llevar contabilidad, de los ingresos devengados por la medición a valor razonable es el momento en que el respectivo activo sea enajenado o liquidado.

De ahí que cuando se trate de liquidación de sociedades, cuando no hay enajenación o liquidación del activo, sino entrega a título de remanentes no hay lugar a realizar dichos ingresos. Sin perjuicio que dichos activos deberán distribuirse a los socios por el valor neto de realización, esto es *el valor estimado de efectivo u otra contraprestación que la entidad espera obtener por la venta o disposición forzada de un activo al llevar a cabo su plan de liquidación, menos los costos estimados para realizar la venta.*

**3. El aporte a sociedades o fideicomisos, de acciones o títulos que coticen en bolsa, generan el Gravamen a los Movimientos Financieros (DIAN, Concepto 2005 de 2019).**

Indica la DIAN que, las transacciones económicas mediante las cuales se transfiere la propiedad de acciones -y otros títulos valores- constituyen hechos generadores del GMF, en la medida que comportan el traslado de derechos, efectuado por los usuarios y clientes, a través de las entidades vigiladas por la Superfinanciera, susceptibles de ser registradas en cuentas contables o de otro género por la respectiva entidad.

Para llegar a dicha conclusión la entidad hizo referencia a la Sentencia C-114 de 2006 en la cual la Corte Constitucional concluyó que el Impuesto no recae únicamente sobre los movimientos de efectivo o dinerarios, éste se extiende a todas las operaciones que impliquen, en general,

disposición de recursos mediante movimientos contables en los que se configure el pago de las obligaciones, o el traslado de bienes, recursos, o derechos a cualquier título.

**4. Los contribuyentes del régimen tributario especial al momento de vender los activos fijos determinan renta por recuperación de deducciones más no ganancia ocasional (DIAN, Oficio No. 2000 del 16 de agosto de 2019).**

Para la DIAN las entidades del régimen tributario especial pueden determinar la renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciables, pues tal como lo indica el artículo 196 del E.T., deberá aplicarse las limitaciones y excepciones de que trata el Título I del Libro primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos.

Ahora bien, en relación con la determinación de la ganancia ocasional para el régimen tributario especial, este impuesto complementario no aplica, ya que la totalidad de sus ingresos, incluso aquellos originados en la venta de activos fijos, son base para establecer el beneficio neto o excedente.

**5. Las modificaciones a los incentivos tributarios en renta establecidos para la generación de energía eléctrica con fuentes no convencionales (FNCE) contenidos en la ley 1955 de 2019 rigen a partir del periodo gravable año 2020 (Concepto No. 901699 de 2019).**

El incentivo tributario consagrado en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014, el cual fue modificado por la Ley 1955 de 2019, tratándose de un impuesto de periodo como es el impuesto sobre la renta y complementarios, rige a partir del periodo gravable 2020.

De esta forma, las solicitudes presentadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019 (25 de mayo de 2019) deberán continuar con las condiciones expresadas por la norma antes de la modificación.

Finalmente, se puntualiza que la única entidad designada para certificar la inversión en el ámbito de la producción de energía eléctrica con FNCE es la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME). Esto, sin perjuicio de que el Gobierno Nacional expida reglamentación donde establezca que la certificación mencionada involucre la participación de otros entes públicos.

**6. Es aplicable la proporcionalidad en la imputación de costos y deducciones comunes en la generación de ingresos gravados e ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas (Concepto No. 1014 del 19 de septiembre de 2019).**

En el artículo 177-1 del Estatuto Tributario Nacional se establece que no son aceptables las deducciones imputables a ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

La Dian concluye que, cuando se trata de costos y deducciones comunes y necesarios para generar ingresos gravados y, al mismo tiempo, ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia

ocasional, o rentas exentas, deberá aplicarse la deducción en proporción a la implicación directa en la generación de cada uno de ellos.

En este sentido, la DIAN precisa que para determinar el porcentaje de gastos imputables a ingresos no constitutivos de renta se debe tener en cuenta el porcentaje que los ingresos no constitutivos de renta representan en los ingresos brutos. Con este concepto revoca la posición anterior contenida en el Oficio 029443 de 2016.

Esta posición, en nuestra opinión, contraría la misma norma que se refiere a imputación (causa – efecto) y no a proporción.

**7. La DIAN se refirió a la base gravable del impuesto sobre las ventas en el arrendamiento de bienes muebles y su aplicación a la figura del arrendamiento financiero (Concepto No. 17809 de 2019).**

En primer lugar la entidad confirmó que sigue vigente el Artículo 19 del Decreto 570 de 1984, el cual fue compilado en el Artículo 1.3.1.7.1. del Decreto 1625 de 2016, único en materia tributaria.

Dice el mencionado Artículo que el IVA se causará en el momento de causación del canon correspondiente y su base gravable se determina dividiendo el costo del bien arrendado por mil ochocientos (1.800), siendo el resultado la base gravable correspondiente al canon diario.

En esta oportunidad aclaró que si bien la norma original decía que dicho tratamiento era aplicable al arrendamiento financiero o leasing, dicha referencia fue derogada, no siendo aplicable la norma a ese tipo de contratos.

**8. La DIAN se refirió al procedimiento de notificación electrónica de actos administrativos a partir del 1º de julio de 2019, habida cuenta que no existe el desarrollo informático que la habilita (Concepto No. 020989 de 2019).**

La entidad aclaró que la notificación por medio electrónicos será el mecanismo preferente de notificación de los actos de la DIAN, pero que hasta tanto no se tenga la capacidad técnica para notificar electrónicamente, la Administración dispone de mecanismos de notificación no electrónicos que mantienen toda legalidad y que podrán ser empleados mientras se proteja el derecho a la defensa y contradicción de los contribuyentes.

**9. Los ingresos de fuente extranjera y así como los reconocidos en virtud de la aplicación del régimen ECE, son base para la autorretención creada en la Ley 1819 de 2016 con ocasión de la derogatoria de la autorretención del CREE (DIAN, Oficio 1012 de 2019).**

La DIAN revoca la tesis expuesta en Oficio 5079 de 2017 y establece que los ingresos que para el beneficiario del pago constituyan ingreso de fuente extranjera se consideran como base para la autorretención creada en 2016, a la tarifa que corresponda según el artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016.

En el mismo sentido concluye, que de haber rentas susceptibles de ser reconocidas bajo el régimen ECE, serán sometidos dichos ingresos a la autorretención de renta.

**10. La regla de realización fiscal de los efectos de la diferencia en cambio es aplicable tanto a personas jurídicas como naturales (DIAN, Concepto 21835 del 03 de septiembre de 2019).**

La DIAN reiteró que la diferencia en cambio, para efecto fiscales, se realiza en el momento de la enajenación o liquidación de los activos o pasivos en moneda extranjera y para estos fines debe compararse con la tasa de reconocimiento inicial. (Art.288 E.T.)

**11. Se delimitan cuáles son los actos de enajenación sobre los cuales se aplica el artículo 90 E.T.**

La expresión “enajenación” a la que hace referencia el inciso 5º del artículo 90 del Estatuto Tributario, debe entenderse para los actos de transferencia del derecho real de dominio producto de la libre voluntad de las partes, realizados en el marco de una negociación civil o comercial, susceptibles de afectarse mediante acuerdo privado.

A los actos señalados en los artículos 301 y 302 del Estatuto Tributario (utilidades en la liquidación de sociedades y herencias, legados y donaciones, respectivamente) no les será aplicable lo señalado en el artículo 90 del Estatuto Tributario. En estos casos deberá aplicarse para efectos del impuesto sobre la renta y complementario de ganancia ocasional lo señalado en el Estatuto Tributario.

Adicionalmente, se exceptúan los actos de transferencia de dominio efectuados por ministerio de la ley o que provengan de autoridad judicial, arbitral o administrativa, al igual que los actos de falsa tradición.

**12. Mediante Concepto No. DCP-17931-19 de 10 de octubre de 2019 FONTUR reconoce que la base gravable de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo a cargo de los concesionarios de carreteras de cuarta generación (4G) corresponde a la retribución por concepto de peaje por transporte de pasajeros.**

A través de este Concepto, teniendo en cuenta las condiciones de contratación de los contratos 4G, bajo las cuales la retribución se pone a disposición del concesionario hasta tanto finalice cada una de las unidades funcionales y se haga acreedor de la retribución para cada una de ellas, FONTUR reconoce que la base gravable de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo a cargo de los concesionarios de carreteras 4G corresponde a la retribución por concepto de peaje por transporte de pasajeros (no al valor recaudado). Adicionalmente, FONTUR precisa que si durante determinado trimestre (período de liquidación) el aportante no ha percibido la retribución, se encuentra obligado a presentar la liquidación privada en ceros.

**B) JURISPRUDENCIA**

**1. La Corte Constitucional declara inexecutable el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles (Sentencia C-593 de 2019).**

En juicio de la Corte Constitucional, con el establecimiento del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles se violaron los principios de legalidad y de equidad tributaria.

El hecho de que el legislador definiera como hecho generador de este impuesto la enajenación de bienes inmuebles a cualquier título, mas no definiera la base gravable para supuestos diferentes a la compraventa, implicaba una violación al principio de legalidad.

Adicionalmente, se vulneró el principio de equidad por dos razones concretas. Primero, como este impuesto no se puede descontar ni deducir, el impuesto pagado en cada enajenación incrementa exponencialmente el valor del bien, generando que una persona esté obligada a pagar mucho más que otra, únicamente porque la cadena de tradición de su inmueble es más larga. Segundo, porque se desconoce la capacidad contributiva al establecer que el impuesto debía pagarse antes de que se perfeccionara el negocio jurídico, puesto que esto implica que se exponga a las personas al pago de un impuesto alto cuando existe la contingencia de que no se perfeccione el negocio jurídico que dio origen a la enajenación.

**2. La facultad de detracción de costos y gastos para las rentas no laborales y las rentas de capital debe hacerse extensiva a los trabajadores independientes (Corte Constitucional, Sentencia C-553 de 2019).**

La Corte Constitucional estableció que es constitucionalmente inaceptable impedir la depuración de los costos y los gastos en que incurren los trabajadores independientes para obtener sus ingresos para calcular la base gravable del impuesto a la renta, puesto que es violatorio del principio de equidad tributaria.

En esa medida, la Corte concluyó que la facultad de detracción de costos y gastos prevista en el numeral 4 del artículo 336 del Estatuto Tributario para las rentas laborales y las rentas de capital, debe hacerse extensiva a rentas de trabajo originadas en una fuente diferente a la relación laboral o reglamentaria.

Éste aparte hizo tránsito al proyecto de Ley (Ley de Crecimiento) aprobado por el Congreso en primer debate.

**3. El vendedor o cedente es el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo nacional de bienes inmuebles (Corte Constitucional, Sentencia C-550 de 2019).**

La Corte Constitucional puntualizó que, en relación con el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, si bien no fue explícitamente definido por el Legislador, podía ser inequívocamente identificado. Así, señaló que del hecho generador previsto en la disposición y del carácter indirecto del tributo, se tiene que es el vendedor o cedente el sujeto pasivo del tributo. Además, subrayó que si bien es cierto que el legislador dispuso que lo pagado por el tributo hace parte del costo del bien para el comprador, esto no lo convierte en el titular de la

obligación sustancial, la cual recae exclusivamente en el enajenante, por ser quien lleva a cabo el acto gravado.

Sin importar esta interpretación de la Corte Constitucional, el proyecto de Ley aprobado en primer debate de la nueva reforma tributaria (Ley de Crecimiento) eliminó el impuesto al consumo de bienes inmuebles.

**4. La necesaria solicitud previa del director de la DIAN o de la autoridad tributaria competente para iniciar la acción penal por los delitos de omisión de activos o de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria no desconoce la separación de poderes ni la competencia de la Fiscalía General de la Nación (Sentencia C-557 de 2019).**

En primer lugar, la Corte aclaró que el ejercicio de la acción penal no es exclusivo de la Fiscalía General de la Nación, sino que es posible que, bajo ciertas circunstancias, el ejercicio de la acción penal lo ejerzan otras autoridades.

En segundo lugar, determinó que la solicitud del Director General de la DIAN para el inicio de la acción penal es, a lo sumo, un trámite previo que no pretende trasladar la titularidad de la acción penal a la DIAN o a las autoridades tributarias competentes y que se trata de una medida adoptada por el legislador en el ámbito de libertad de configuración legislativa, así como en el marco de la política fiscal y criminal del Estado.

Finalmente, puntualizó que es justamente a la DIAN o a la autoridad tributaria competente a quienes les corresponde la determinación, ex ante, de este tipo de conductas ya que son de carácter especial y técnico.

Éste aparte que fue determinado constitucional por la Corte hizo tránsito al proyecto de ley aprobado en primer debate por el Congreso.

**5. No son constitutivas de salario las bonificaciones expresamente pactadas entre el trabajador y el empleador y en tal sentido no forman parte de la base para liquidar aportes parafiscales (Consejo de Estado, Sentencia No. 21936 del 18 de julio de 2019).**

El Consejo de Estado, mediante la interpretación del artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, determinó que está permitido a los empleadores acordar con sus trabajadores los pagos que no constituyen salario dentro de la relación laboral y que, en consecuencia, no formarán parte de la base para liquidar los aportes parafiscales.

De esta forma, con el fin de que el empleador pueda exceptuar de la base de liquidación de los aportes parafiscales las bonificaciones extralegales, el Consejo de Estado estableció que es suficiente demostrar la existencia de un acuerdo, convencional o contractual, en el que las partes hayan estipulado expresamente que determinados pagos no constituyen salario, para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar los aportes.

**6. El Consejo de Estado aclara cómo opera la firmeza de las declaraciones de IVA y retención cuando la declaración de renta goza de beneficio de auditoría (Sentencia No. 21793 de 2019).**

Por regla general, la firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente está prevista en el Artículo 705-1 del Estatuto Tributario. Esta norma indica que, el periodo de firmeza de estas declaraciones, será el mismo que la declaración de renta del correspondiente año gravable.

Ahora bien, aquellas declaraciones que gocen del beneficio de auditoría y que, en consecuencia, su término de firmeza es inferior al general; a las declaraciones de IVA y retención no se les extenderá dicho beneficio sino que su término de firmeza será el general de tres años contados a partir de su presentación.

**7. El Consejo de Estado emitió una sentencia de unificación respecto del IVA en zonas francas (Sentencia No. 21793 de 2019).**

La alta corte se pronunció respecto de la naturaleza jurídica de las operaciones de venta de bienes, fabricados o almacenados por usuarios industriales de zonas francas, con destino al Territorio Aduanero Nacional.

La Sala unificó su jurisprudencia en el sentido de señalar que, las operaciones de venta de bienes, fabricados o almacenados por usuarios industriales de zonas francas, con destino al Territorio Aduanero Nacional, son importaciones, en las que el derecho a reclamar impuestos descontables radica en cabeza del adquirente - importador, quien asume el pago del impuesto sobre las ventas generado con la introducción de dichos bienes al Territorio Aduanero Nacional.

**8. El Consejo de Estado fija reglas de unificación en relación con el impuesto sobre el servicio de alumbrado público (Sentencia No. 23103 del 06 de noviembre de 2019).**

**Sujeto activo**

**Regla 1.** El sujeto activo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público determinado por el legislador son los municipios.

**Hecho generador**

**Regla 2.** El hecho generador del tributo es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público.

- **Subregla a.** Ser usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica es un referente válido para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador.

- **Subregla b.** La propiedad, posesión, tenencia o uso de predios en determinada jurisdicción municipal es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador.
- **Subregla c.** El impuesto de industria y comercio no es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, pues no tiene relación ínsita con el hecho generador.
- **Subregla d.** Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, suministro y transporte de recursos naturales no renovables, las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energías eléctrica, las empresas del sector de las telecomunicaciones, empresas concesionarias que presten servicio de peajes o que administren vías férreas que tengan activos ubicados o instalados en el territorio del municipio para desarrollar una actividad económica específica serán sujetos pasivos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público siempre y cuando tengan un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio y, por ende, sean beneficiarias potenciales del servicio del alumbrado público.
- **Subregla e.** Tratándose de empresas que tienen activos en el territorio del municipio para desarrollar una determinada actividad económica, el municipio debe acreditar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y con ello la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre el alumbrado público.

#### Base gravable

- **Subregla f.** El consumo de energía eléctrica es un referente idóneo para determinar la base gravable de sujetos pasivos que tienen la condición de usuario regulado del servicio público de energía eléctrica.
- **Subregla g.** La capacidad instalada es un parámetro válido para determinar la base gravable de las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica.
- **Subregla h.** En los asuntos particulares, en que el sujeto pasivo encuadra en varias hipótesis para tenerlo como tal, solo está obligado a pagar el impuesto por una sola condición.

#### Tarifa

- **Subregla i.** Las tarifas del impuesto sobre el servicio de alumbrado público deben ser razonables y proporcionales con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad.  
**Subregla j.** La carga de probar la no razonabilidad y/o no proporcionalidad de la tarifa es del sujeto pasivo.

### C) NORMATIVA



**1. Mediante la Ley 2004 de 2019 se aprueba el Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República de Italia para la eliminación de la doble tributación y la prevención de la evasión y elusión tributarias.**

El Congreso de la República de Colombia aprobó el convenio celebrado entre Colombia e Italia para evitar la doble imposición con respecto al impuesto sobre la renta. En este convenio se regula aspectos relacionados con el concepto de residencia fiscal, establecimiento permanente y el tratamiento de rentas inmobiliarias, utilidades empresariales, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, rentas por servicios personales, entre otros.

**2. Entró en vigor el CDI de Colombia con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte**

Desde el 16 de diciembre de 2019 se ha cumplido el debido proceso de canje de notas sobre el convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de manera que debe entenderse que el mismo entró en vigor. Dicho convenio fue aprobado en Colombia mediante la Ley 1939 de 2018, misma que fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-491 de 2019, momento en el que inició el canje de notas.

Las disposiciones empezarán a aplicar en Colombia, respecto de los impuestos retenidos y no retenidos en la fuente, a partir del 1º de enero de 2020, año siguiente al de entrada en vigor.

En el Reino Unido las disposiciones acerca de impuestos retenidos en la fuente entrarán en vigor desde el 1º de enero de 2020; las relativas al “Corporation Tax” desde el 1º de abril de 2020; y las concernientes al “Income Tax” y “Capital Gains Tax” desde el 6 de abril de 2020.

**VM LEGAL**