

Medellín, 9 de marzo de 2020

**ACTUALIDAD TRIBUTARIA Y SOCIETARIA**  
**CIRCULAR N° 2 DE 2020**

**A) DOCTRINA TRIBUTARIA**

**1. ICA descontable debe ser pagado y declarado en el mismo año (Oficio 0097 de 2020)**

Según la DIAN para la procedencia del descuento de ICA previsto en el artículo 115 E.T. se requiere que el ICA sea efectivamente declarado y pagado durante el año gravable (Oficio 0097 de 2020) Las retenciones o autorretenciones del impuesto son simples expectativas que no permiten determinar el impuesto efectivamente pagado (Oficio 0097 de 2020)

Cabe recordar que el artículo 115 del E.T., modificado por la Ley 1943 de 2018 (declarada inexecutable, pero aplicable por el año gravable 2019) y cuya modificación se conservó bajo la Ley 2010 de 2019 (aplicable por los años gravables 2020 y siguientes) establece frente al ICA las siguientes posibilidades:

- (i) Tomar como deducción el 100% del ICA efectivamente pagado durante el año o período gravable que tenga relación con la actividad económica del contribuyente (esta posibilidad estaba contemplada en la norma anterior); o
- (ii) Tomar como descuento el 50% del ICA efectivamente pagado durante el año o período gravable (100% a partir de 2022) que tenga relación con la actividad económica del contribuyente (nueva posibilidad incluida en la norma).

Adicionalmente, el artículo 115-1 del E.T., ya existente, adicionado por la Ley 1819 de 2016, establece la posibilidad para los obligados a llevar contabilidad, de tomar como deducción las erogaciones por concepto de impuestos de que trata el artículo 115 del E.T. (e.g., ICA) en el año o período gravable en que se devenguen, siempre y cuando se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta.

Frente a la posibilidad de tomar como descuento el 50% del ICA efectivamente pagado durante el año o período gravable incluida en el artículo 115 E.T., la DIAN se ha pronunciado en el siguiente sentido:

- (i) *Frente a la vigencia de la norma (Concepto 03913 de 11 de abril de 2019):*

Frente a la posibilidad de tomar como descuento el ICA pagado en 2019, correspondiente al año gravable 2018, la DIAN sostuvo que no era viable, toda vez que al tratarse de un impuesto de período (1° de enero a 31 de diciembre) el descuento incorporado en el artículo 115 E.T. aplica únicamente a partir del año gravable 2019, en virtud de lo cual, los pagos realizados en 2019 correspondientes a la vigencia 2018 únicamente podrán tomarse como deducción en la declaración de renta de 2018 (en aplicación del artículo 115-1 E.T.).

Adicionalmente, en este Concepto se sostiene que los pagos de autorretenciones realizadas en 2018 por ICA se entienden pagados efectivamente en el año 2018, ya que si bien se podría interpretar que se harán efectivos en la presentación de la declaración del año gravable 2018 (a presentar en 2019) *“lo cierto es que la autorretención es un pago anticipado del impuesto y por ende se entiende efectivamente pagado sin importar que se vaya a imputar el respectivo pago en la declaración que se presenta en el 2019”*, aclarando que, en línea con la primera respuesta, el descuento no es procedente frente al año gravable 2018 (por la aplicación de la norma a partir del año 2019)

**(ii) Frente al entendimiento del concepto “efectivamente pagado durante el año o período gravable” (Concepto 03913 de 11 de abril de 2019 y Oficio 0097 de 30 de enero de 2020):**

Como se mencionó, la DIAN sostuvo en Concepto 03913 de 2019 que la autorretención al ser un pago anticipado del impuesto se entendía “efectivamente pagado” en el mismo año en que fue practicada la autorretención/retención, sin importar el momento de presentación de la declaración, posición que compartimos.

Sin embargo, esta misma entidad en doctrina reciente (Oficio 0097 de 2020, que confirma el Oficio 066373 de 2014) sostuvo todo lo contrario; que las retenciones en la fuente a título de ICA son simples expectativas de un impuesto a recaudar, las cuales no permiten determinar el impuesto efectivamente pagado por el contribuyente, en virtud de lo cual estas no pueden ser objeto del descuento, concluyendo que para la procedencia del descuento *“se requiere que el ICA sea efectivamente declarado y pagado durante el año gravable”*.

Curiosamente, tanto en el Concepto 03913 de 2019 como en el Oficio 0097 de 2020 (los cuales son contradictorios) la DIAN fundamentó su posición con base en la sentencia del Consejo de Estado Rad. 17150 de 31 de marzo de 2011, en la cual se sostuvo lo siguiente:

*“El pago de la obligación tributaria surge cuando ésta es exigible y se entiende que es exigible cuando el impuesto a cargo se ha causado. El pago, además, puede hacerse mediante cualquier forma autorizada en la Ley. La imputación de un anticipo a un impuesto constituye una forma de pago autorizada por la Ley, ya que, el anticipo de cualquier impuesto equivale a dinero entregado al tesoro como parte de un impuesto no causado. En esa medida, el Estado percibe el anticipo a título de simple expectativa de un impuesto a recaudar, puesto que éste no se ha causado. Esa expectativa se consolida a favor del Estado, cuando el impuesto, efectivamente, se causa. Por eso, sólo a partir de ese momento, el contribuyente puede imputar el anticipo al impuesto para concretar el pago y, por ende, la extinción de la obligación tributaria en proporción al monto imputado. Esto implica que los contribuyentes no pueden llevar como deducible el anticipo del impuesto pagado”*.

En síntesis, bajo la reciente doctrina de la DIAN ya referida se concluiría lo siguiente:

1. El impuesto de ICA devengado en el año 2018 y pagado antes de presentar la declaración de renta del año 2018 (en abril de 2019), se tuvo que tomar como deducible para el año 2018, no siendo procedente el descuento en el año 2019. Esto porque la aplicación de la Ley 1943 de 2018 sólo es para los impuestos de 2019 en adelante. Es decir, si dentro del valor considerado como pagado en el año 2019, se estuvieran considerando pagos del ICA devengado en el año 2018, sólo podrían ser considerados como deducibles y no como descontables (Concepto 03913 de 2019).
2. El impuesto de ICA **pagado** durante el año 2019, correspondiente al año 2019 si puede tomarse como descuento (50%) o como deducción. (art. 115 E.T.). Entendiendo por “pagado” lo efectivamente declarado y pagado durante el año 2019, no las retenciones o autorretenciones (Oficio 0097 de 30 de enero de 2020).

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra opinión, además de lo anterior, es razonable la siguiente interpretación:

3. El impuesto de ICA pagado, vía retenciones, anticipos o autorretenciones, durante el año 2019, podría tratarse como descuento (50%) en 2019 siempre que se tenga certeza que dichos pagos serán determinados en la declaración de ICA, sin necesidad que exista la declaración efectivamente presentada antes de la declaración.

Esto, en toda vez que la causación del impuesto surge cuando el mismo es exigible (a 31 de diciembre de 2019) y que en virtud de lo previsto en el artículo 803 E.T. *“Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aun en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto”*.

2. **La exención contenida en el literal e) del artículo 481 del E.T. no es un beneficio tributario renunciabile (Concepto 31989 del 30 de diciembre de 2019)**

A esta conclusión llega la DIAN después de analizar la normatividad y la jurisprudencia aplicable a los beneficios tributarios en comparación con las minoraciones estructurales.

*“Así las cosas, no resulta correcto afirmar que la exención incorporada por la Ley 1004 de 2005, en su momento como literal f), hoy literal e), del artículo 481 del Estatuto Tributario, tenga la naturaleza jurídica de beneficio tributario, porque justamente el propósito de la misma apuntó a responder a los compromisos adquiridos con la OMC de desmontar subvenciones proscritas en la regulación internacional de Comercio Exterior.*

*En consecuencia, forzoso resulta colegir que la exención contenida en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario no constituye un beneficio tributario sino una minoración estructural, siendo en consecuencia jurídicamente improcedente calificaría como un derecho subjetivo y por tanto renunciabile, tal como se argumenta en el escrito de solicitud”*.

- 3. Revoca la DIAN la posición anterior en la que concluía que el límite de compensación de pérdidas en procesos de fusión era para todas las sociedades “fusionadas”, incluida la absorbente. (Concepto 31646 del 24 de diciembre de 2019)**

Después de analizar tanto la ley como la doctrina de la Superintendencia de Sociedades, la DIAN modifica su postura en relación con lo que debe entenderse por “sociedades fusionadas” contenida en el inciso 2º del artículo 147 del E.T. Y concluye que se entiende por sociedades fusionadas las que serán absorbidas o adquiridas en un proceso de fusión sin considera la absorbente o fusionante.

- 4. El costo fiscal de los activos transferidos en procesos de escisión se determina con base en los artículos 69 y 277 del E.T. (Concepto 1422 del 24 de enero de 2020)**

Los artículos 319-4 y 319-6 establecen los requisitos que deben cumplir los procesos de escisiones adquisitivas y reorganizativas, con el fin que sean consideradas neutrales para efectos tributarios. Uno de los requisitos consiste en que para la entidad adquirente el costo fiscal de los bienes transferidos sea el mismo que tenía la enajenante respecto de los mismos activos.

Frente a la pregunta, de cuál es el tratamiento fiscal de los bienes inmuebles transferidos, considerando el avalúo catastral cuando ya estaban totalmente depreciados en la entidad enajenante, la DIAN parece concluir que el único costo fiscal admisible para mantener la neutralidad en la operación es el costo de adquisición, descartando el avalúo catastral (art. 72 del E.T.).

- 5. Las propiedades de inversión son depreciables siempre y cuando fiscalmente estén medidas al costo para efectos fiscales (DIAN, Oficio No. 1101 del 08 de octubre de 2019).**

Contablemente, por regla general, la propiedad de inversión se mide a valor razonable, lo cual impide obtener una alícuota de depreciación, pues en este método de medición no tiene efectos fiscales. Por esta razón, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 69 E.T., a efectos de llevar a cabo la depreciación de propiedades de inversión, se deberá realizar la medición al costo.

De esta forma, aunque contablemente la propiedad inversión esté medida a valor razonable, para efectos fiscales se deberá medir al costo. Esto con el fin de que sea depreciable fiscalmente.

Por último, para la medición al costo del activo se indica que se deberá determinar la vida útil del mismo, efectuar el ejercicio teórico contable de la medición inicial al costo, con el fin de establecer la alícuota o tasa de depreciación, la cual deberá ser contrastada con las indicadas en el artículo 137 E.T. para aplicarla, siempre que no exceda las allí dispuestas.

- 6. La DIAN reitera que el IVA pagado en la adquisición de activos fijos no se puede tratar como descontable en IVA (Oficio 1379 del 13 de diciembre de 2019).**

A través del Oficio de la referencia, la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN revocó el Oficio No. 7301 del 28 de marzo de 2019, en el cual había manifestado que el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos podía tomarse como descuento en ventas o como descuento en renta.

Ahora la DIAN reitera la posición plasmada en el Oficio 491 de marzo de 2019 en el cual indicó que, el IVA pagado en los escenarios que dispone el artículo 258-1 del ET, no podrá ser tomado como descuento en IVA, pero sí en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Lo anterior en el entendido que el IVA pagado en la adquisición de activos fijos no puede tratarse como descontable, en la medida que éste difiere del concepto de costo y gasto, requisito necesario para la procedencia como descuento.

**7. La DIAN se refiere a la improcedencia de la exención de IVA para exportación de servicios, cuando la beneficiaria de los mismos sea una empresa vinculada del exterior (Oficio No. 2576 del 30 de octubre de 2019).**

Dice la DIAN que si bien el literal c) del artículo 481 del ET indica que los servicios prestados desde Colombia hacia el exterior, para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior por personas sin negocios o actividades en el país, estarán exentos del impuesto sobre las ventas, dicha exención no procede cuando el beneficiario sea una parte vinculada de una empresa colombiana.

Advierte la DIAN que, según lo previsto en el artículo 2.10.2.6.11. del Decreto 1080 de 2015, se entiende por empresa o persona sin negocios o actividades en Colombia, aquellas que siendo residentes en el exterior y no obstante tener algún tipo de vinculación en el país, son beneficiarios directos de los servicios prestados en el territorio nacional, para ser utilizados o consumidos en el exterior.

De su interpretación de la norma referida, la DIAN concluye que en los casos en que el beneficiario del servicio en el exterior sea una filial, subsidiaria o empresa vinculada con el prestador del servicio, no aplicará la exención pues se entiende que la beneficiaria sí tiene vinculación con el país.

**8. LA DIAN aclara el procedimiento para aplicar el descuento en renta por impuestos pagados en el exterior (Oficio No. 2554 del 26 de octubre de 2019).**

El artículo 254 del Estatuto Tributario prevé que las contribuyentes residentes en Colombia, que sean contribuyentes de impuesto sobre la renta, y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas a impuesto en el país de origen, podrán descontar del monto del impuesto colombiano de renta, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Habiéndosele preguntado sobre la definición del concepto de “rentas de fuente extranjera”, se indicó que para efectos del descuento, son aquellas retribuciones recibidas por residentes colombianos provenientes de países con los cuales Colombia no tiene convenio de doble imposición, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen.

Dirige su respuesta asegurando que el artículo 26 del Estatuto Tributario incluye el concepto de “renta” o “renta líquida”, donde se señala que, la renta líquida gravable se determina de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.

De los ingresos netos se restan, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

De acuerdo con lo anterior, el concepto de “renta” o “renta líquida” se entiende como el resultado de restarle a los ingresos netos, sin importar el lugar de la fuente u origen, los costos realizados imputables a tales ingresos y las deducciones realizadas.

Por “fuente extranjera” se refiere a los ingresos originados fuera del territorio nacional y no cumplen con lo señalado en el artículo 24 del Estatuto Tributario para considerarse ingresos de fuente nacional.

En conclusión, se puede entender que el concepto de “renta de fuente extranjera” es el resultado de restarle a los ingresos netos originados fuera del territorio colombiano, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos y las deducciones realizadas.

**9. Precisiones sobre la tributación de las empresas extranjeras que desarrollan actividades en Colombia a través de Consorcios o Uniones Temporales, caso especial del contrato “llave en mano” (DIAN, Oficio No. 2573 del 30 de octubre de 2019).**

En primer lugar, aclara la entidad que las sociedades extranjeras son contribuyentes en Colombia por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional (ET, art. 20), específicamente el contrato “llave en mano” es un ingreso de fuente nacional según el numeral 15 del artículo 24 del ET.

El artículo 18 del ET regula los contratos de colaboración empresarial como lo son los Consorcios y Uniones Temporales, dice la norma que estas figuras contractuales no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, debiendo las partes que conforman el contrato declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos costos y deducciones que le correspondan de acuerdo a su participación.

Teniendo en cuenta lo anterior, concluye la entidad que los consorciados personas jurídicas extranjeras serán contribuyentes por las rentas de fuente nacional que les corresponda por su participación en el Consorcio, incluidos los ingresos derivados de un contrato “llave en mano”.

Ahora bien, aclara la entidad que, si bien el numeral 2 del artículo 592 del ET establece que no están obligados a presentar declaración de renta las personas sin residencia en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a retención en la fuente; esta disposición sólo aplica para las retenciones de los artículos 407 a 411, por lo tanto, como la retención del contrato “llave en mano” está prevista en el artículo 412, el consorciado tendrá que inscribirse en el RUT y presentar declaración de renta en Colombia por dichos ingresos.

Sobre la retención en la fuente en este tipo de contratos, se citó el Concepto 900204 de 2019 en el cual se había concluido que los ingresos generados a favor de la figura contractual serán recibidos proporcionalmente por cada uno de sus miembros, por lo anterior, los ingresos que reciban los miembros deberían entenderse pagados directamente por un tercero, el cual dependiendo de su calidad de agente retenedor o no, deberá practicar la retención respectiva.

**10. Quienes obtengan rentas exentas por la prestación de servicios hoteleros no tienen derecho a la exoneración de aportes parafiscales (DIAN, Oficio No. 2525 del 25 de octubre de 2019).**

La DIAN reiteró la posición expresada en el Oficio N°2223 del 10 de septiembre de 2019, en el sentido de ratificar que las sociedades nacionales declarantes del impuesto sobre la renta, que obtengan rentas exentas provenientes de la prestación de servicios hoteleros, en la medida que cumplan los requisitos para considerar como rentas exentas las rentas por estos conceptos, no tendrán derecho a la exoneración de aportes parafiscales a favor del SENA, ICBF y cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, en la medida que no cumplen con la condición base de esta exoneración y es que se liquide el impuesto.

**11. Las modificaciones al término de firmeza de las declaraciones son modificaciones procedimentales, y en consecuencia entran a regir de forma inmediata, salvo los términos que ya hubieren empezado a correr que se seguirán rigiendo por la ley vigente al tiempo de su iniciación. (Concepto 100208201 1543 del 6 de diciembre de 2018)**

La DIAN revoca la tesis que había sostenido en el Concepto 014111 del 26 de julio de 2017 según la cual *“los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la ley 1819 regirán para los períodos gravables 2017 en adelante (...)”*

Y en contrario concluye que siendo la presentación de la declaración un acto procedimental y a partir de allí se inicia a contar el término de firmeza. Es decir, los nuevos términos de firmeza establecidos en la ley 1819 son aplicables para las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la misma, con independencia al período gravable al que correspondan.

**12. Los ingresos de fuente extranjera y los que se reciban en virtud del régimen ECE son base para la autorretención especial (DIAN, Oficio No. 1012 del 19 de septiembre 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 especial de que trata el artículo 365 del ET, a la tarifa que corresponda según el artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016. Aunado a lo anterior, la DIAN indicó que los ingresos que se reciban en aplicación del régimen ECE también darán lugar a la autorretención especial.

**13. Los derechos fiduciarios tienen el mismo tratamiento tributario que los bienes aportados al patrimonio autónomo (DIAN, Oficio No. 2057 del 23 de agosto de 2019).**

La DIAN aclara que el hecho de que los derechos fiduciarios tengan el mismo tratamiento tributario de los bienes aportados al patrimonio autónomo, no solo se refiere al costo fiscal asociado al bien, sino también a la fuente, naturaleza, deducibilidad, concepto e, incluso, beneficios tributarios.

Por esta razón, el término de posesión de un activo no se cuenta desde la transferencia del mismo al patrimonio autónomo, sino desde el momento de la adquisición del mismo por parte del aportante, sin que haya interrupción de dicho término.

En este sentido, cuando un fideicomitente que también es beneficiario aporta acciones poseídas por más de dos (2) años y estas son vendidas por parte del patrimonio autónomo, estos ingresos estarán gravados como ganancia ocasional. Por el contrario, si hay otro fideicomitente que aportó dinero, los ingresos derivados de la venta de dichas acciones estarían gravados con el impuesto ordinario de renta.

**14. Cuando se ha imputado un saldo a favor y la declaración que lo contiene es corregida disminuyéndolo se debe reintegrar para evitar correcciones en las declaraciones favorecidas por la imputación (DIAN, Oficio No. 2474 del 21 de octubre de 2019).**

En concepto de la DIAN, la imputación de saldo a favor es una acumulación en el período siguiente, es decir, se trata de un arrastre del saldo a favor que no afecta el resultado de la declaración siguiente.

En ese sentido, cuando se ha imputado un saldo a favor y la declaración que lo contiene se corrige disminuyéndolo, sea de manera voluntaria o provocada por la Administración, deberá procederse a su reintegro sin necesidad de corregir las declaraciones con imputación sucesiva.

Ahora bien, es importante destacar que cuando el saldo a favor producto de la imputación sea utilizado en todo o en parte para disminuir el impuesto a cargo de la declaración del período siguiente, el saldo a favor se deberá reintegrar junto con los intereses que correspondan liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación, los cuales no son objeto de reducción en caso de terminaciones por mutuo acuerdo o conciliaciones.

**15. Para la DIAN, los reintegros de gastos hacen parte del servicio gravado al que corresponden para efectos de la base gravable del impuesto sobre las ventas (Oficio No. 20041 del 13 de agosto de 2019).**

A través del concepto de la referencia la DIAN consideró que el reintegro de costos y gastos asociados a la prestación de un servicio -como sucede en el caso consultado en que una empresa que tiene por objeto social el otorgamiento de créditos solicita el reintegro de gastos de papelería y seguros, entre otros-, hacen parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas.

La entidad llega a esta conclusión con fundamento en los artículos 447 y 448 del Estatuto Tributario, norma que indica que en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, dentro de los cuales se tienen en cuenta los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario.

**16. Dividendos entregados a personas jurídicas a partir del 1º de enero de 2019 generan impuesto a los dividendos, aunque se trate de utilidades generadas antes de 2016 (Oficio No. 1457 del 31 de diciembre de 2019).**

La DIAN revoca parcialmente el Oficio 006313 de 13 de marzo de 2019 y sostiene que los dividendos y participaciones que se repartan a sociedades nacionales a partir del 1º de enero de 2019 estarán sujetos al impuesto a los dividendos -tarifa 7,5%- sin importar que estos provengan de utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016 (Oficio 1457 de 2019).

Cabe recordar, que el impuesto a los dividendos, el cual tiene por finalidad gravar a la persona natural residente o inversionista del exterior, ha tenido la siguiente evolución:

1. **Ley 1819 de 2016:** Introdujo el impuesto a los dividendos, así:
  - (i) Distribuidos a personas naturales residentes: tarifa progresiva de 0% (primeros 600 UVT), 5% y 10% (art. 242 E.T).
  - (ii) Distribuidos a sociedades extranjeras y personas naturales no residentes: tarifa del 5% (arts. 245 y 246 E.T).
  - (iii) Distribuidos a sociedades nacionales: no estaban sujetos al impuesto a los dividendos.
  - Esta ley introdujo un régimen de transición en virtud del cual el régimen de dividendos sería aplicable respecto a dividendos provenientes de utilidades generadas a partir del año gravable 2017 (no aplicable a dividendos con cargo a utilidades generadas en años 2016 y anteriores).
2. **Ley 1943 de 2018:** Modificó las tarifas del impuesto a los dividendos, así:
  - (i) Distribuidos a personas naturales residentes: tarifa progresiva de 0% (primeros 300 UVT), y 15% (art. 242 E.T).
  - (ii) Distribuidos a sociedades extranjeras y personas naturales no residentes: tarifa del 7,5% (arts. 245 y 246 E.T).

- (iii) Distribuidos a sociedades nacionales: tarifa del 7,5% aplicable a la sociedad nacional que reciba los dividendos por primera vez, acreditable por la persona natural residente o inversionista del exterior (art. 242-1 E.T).
  - A su vez, esta ley introdujo un régimen de transición -que coexiste con el régimen de transición anterior- en virtud del cual lo dispuesto en la Ley 1943 de 2018 aplicaría respecto a dividendos decretados en calidad de exigibles con posterioridad al 31 de diciembre de 2018.
3. **Ley 2010 de 2019:** Expedida en “reemplazo” de la Ley 1943 que fue declarada inexecutable con efectos a partir de 1° de enero de 2020. Modificó las siguientes tarifas:
- (i) Distribuidos a personas naturales residentes: tarifa progresiva de 0% (primeros 300 UVT), y **10%** (art. 242 E.T).
  - (ii) Distribuidos a sociedades extranjeras y personas naturales no residentes: tarifa del **10%** (arts. 245 y 246 E.T).
  - (iii) Distribuidos a sociedades nacionales: tarifa del 7,5% aplicable a la sociedad nacional que reciba los dividendos por primera vez, acreditable por la persona natural residente o inversionista del exterior (art. 242-1 E.T).

Con base en las normas anteriores, la DIAN en Oficio 006313 de 2019, concluyó lo siguiente:

- a) Los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016, no le será aplicable la tarifa especial para dividendos establecida en la Ley 1819 de 2016 ni los cambios incluidos por la Ley 1943 de 2018.
- b) *Los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas entre el 01 de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2018, que hayan sido decretados en calidad de exigibles antes del 31 de diciembre de 2018, les serán aplicables las normas incluidas en la Ley 1819 de 2016 y no los cambios incluidos por la Ley 1943 de 2018.*
- c) *Los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del 01 de enero de 2017 que no hayan sido decretados en calidad de exigibles antes del 31 de diciembre de 2018, les serán aplicables los cambios introducidos en la Ley 1943 de 2018 respecto a la tarifa especial para dividendos.*

Sin embargo, de forma desafortunada, en el reciente Oficio 1457 de 2019, la DIAN revocó parcialmente el contenido del Oficio 006313 de 2019, al considerar que el régimen de transición incluido por la Ley 1819 de 2016 (art. 246-1 E.T) no le resultaba aplicable a los dividendos distribuidos a sociedades nacionales, al no incluir el artículo 242-1 E.T, y que por ende, los dividendos y participaciones que se repartan a sociedades nacionales a partir del 1° de enero de 2019 estarán sujetos al impuesto a los dividendos -tarifa 7,5%- sin importar que estos provengan de utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016.

Nos parece desafortunada la conclusión a la que llega la DIAN por lo siguiente:

- (i) El régimen de transición previsto en la Ley 1819 de 2016 (art. 246-1 E.T) no contempla el artículo 242-1 E.T. (tarifa dividendos aplicable a sociedades nacionales) toda vez que como se mencionó, bajo la Ley 1819 de 2016 los dividendos distribuidos a sociedades nacionales no estaban sujetos al impuesto a los dividendos, con lo cual resulta apenas lógico que no contemplara un artículo que apenas fue adicionado por la Ley 1943 de 2018 (norma posterior).

Sin embargo, la finalidad del régimen de transición de la Ley 1819 de 2016 era el de respetar el tratamiento anterior (no impuesto al dividendo) frente a los dividendos repartidos con cargo a utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016, con lo cual, atendiendo a la finalidad de la norma, se debería entender incluidos dentro de este régimen los dividendos provenientes de utilidades anteriores a 31 de diciembre de 2016 distribuidos a sociedades nacionales.

De no interpretarse en ese sentido, se llegaría a que la persona natural residente o inversionista del exterior (sujeto pasivo del impuesto a los dividendos) esté gravada con el impuesto frente a dividendos con cargo a utilidades generadas antes del 31 de diciembre de 2016, desconociendo el mismo régimen de transición previsto en la Ley 1819 de 2016 frente a los dividendos con cargo a utilidades anteriores a 31 de diciembre de 2016 (art. 242-1 E.T).

- (ii) Pareciera que la DIAN llega a la misma conclusión con argumentación distinta en el Oficio 001825 de 2018, en el cual sostiene que los dividendos con cargo a utilidades anteriores a 31 de diciembre de 2016 distribuidos en 2018 por una sociedad “N” a una sociedad “Y” (no sujetos al impuesto al dividendo) y repartidos por esta última en 2019 a una persona natural no conservarían la condición de utilidades anteriores a 31 de diciembre de 2016 para Y (serían utilidades recibidas por concepto de dividendos en 2018, sujetas al impuesto a los dividendos), con lo cual, a pesar de originarse en utilidades generadas antes de 31 de diciembre de 2016 estarían gravadas para la persona natural (sujeto pasivo del impuesto a los dividendos).
- (iii) Esta posición a su vez es contraria a lo sostenido por la DIAN en doctrina anterior, no sólo el relativo a la consideración que se revoca, sino por ejemplo a lo sostenido en el Oficio 412 de 2019 en el cual sostuvo en relación con el régimen de transición previsto en la Ley 1819 de 2016 (art. 242-1 E.) que: *“(…) frente al impuesto sobre la renta a los dividendos recibidos por sociedades nacionales previsto por el artículo 242-1 del Estatuto Tributario y el régimen de transición establecidos por la Ley 1943 de 2018 (...) Los que se repartan con cargo a utilidades generadas con anterioridad del año gravable 2017 mantendrán el régimen anterior a la Ley 1819 de 2016 y a la Ley 1943 de 2018, así fuesen decretados con posterioridad al 31 de diciembre de 2018”.*

A través del Oficio No. 6313 de marzo de 2019 la DIAN había concluido que el régimen de transición previsto en el artículo 246-1 del Estatuto Tributario, aplicable para los dividendos que se repartan con cargo a utilidades anteriores al 2016, era también aplicable para el impuesto a los dividendos de personas jurídicas de que trata el artículo 242-1 del ET.

Por medio del Oficio de la referencia se revoca parcialmente el Oficio 6313, aclarándose que el mencionado régimen de transición no cubre el impuesto a los dividendos de las personas jurídicas creado por la Ley 1943 de 2018, en ese sentido, las utilidades que se reparten a las personas jurídicas con posterioridad al 1º de enero de 2019, aunque tengan cargo a utilidades anteriores a 2016, serán objeto de la retención de que trata el artículo 242-1 del ET.

**17. La DIAN se refiere a la exclusión del Régimen Tributario Especial por falta de actualización de información (Oficio No. 2284 del 17 de septiembre de 2019).**

Indica la DIAN que aquellos contribuyentes que, estando calificados en el RTE, no realicen el procedimiento de actualización, serán excluidos del régimen a partir del año gravable en que no se presentó la información.

Los contribuyentes que sean excluidos del RTE deberán actualizar el RUT, incluyendo la responsabilidad “05- Impuesto Renta y Complementario” y eliminando la responsabilidad “04- contribuyente del Régimen Tributario Especial”, en todo caso la DIAN podrá actualizar el RUT de oficio.

Habiéndose actualizado el RUT por parte de la DIAN o por parte del contribuyente, este podrá presentar una nueva solicitud de calificación que, una vez aprobada, permitirá nuevamente el goce de los beneficios del RTE.

**18. Validez de los documentos equivalentes POS para solicitar costos y gastos en renta y descuentos en IVA (Oficio 2438 del 17 de octubre de 2019).**

A través del Oficio de la referencia la DIAN indicó que los documentos equivalentes POS tienen plena validez para solicitar costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, hasta que sea expedido el decreto reglamentario a que se refiere el inciso final del párrafo transitorio 3º del artículo 616-1 del ET. Norma que fue ratificada en la Ley 2010 de 2019.

Con posterioridad al presente concepto, fue emitido el Decreto 328 de 2020, que expresamente dispone que los documentos equivalentes generados por máquinas registradoras con sistema POS serán soporte válido para costos, deducciones e impuestos descontables hasta el 1º de noviembre de 2020. (Art. 1.6.1.4.26 del DUT)

**19. Las modificaciones de la NIC 19 (beneficios a los empleados) y la CNIIF 23 (incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a las ganancias) son aplicables desde el 1 de enero de 2020 (Concepto No. 1033 de noviembre de 2019, Consejo Técnico de la Contaduría Pública).**

De acuerdo con lo establecido en la ley, la regla general es que estas normas entren en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente a su promulgación. Sin embargo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) ha sugerido que su aplicación sea anticipada por las siguientes razones:

- Modificaciones a la NIC 19. Dado que el tema central radica en entidades que tengan planes de beneficios post-empleo (pensionados a cargo de la entidad) y su aplicación es prospectiva, no se espera un grado de dificultad considerable en su aplicación.
- Modificaciones a la CINIIF 23. A nivel internacional inició su aplicación a partir de enero 1 de 2019 y no permitir su aplicación anticipada podría generar costos en los usuarios de información financiera que emitan información financiera para ser presentada a entidades del exterior.

Ahora bien, es importante aclarar que para que pueda darse la aplicación anticipada de las normas indicadas, es necesario que se emita el decreto correspondiente.

## B) DOCTRINA SOCIETARIA

### 1. La Superintendencia de Sociedades establece los requisitos específicos sobre la constitución de sociedades según su actividad económica (Oficio No. 220-105343 del 02 de octubre de 2019).

- (i) Para que los bancos, las corporaciones financieras y las compañías de financiamiento comercial puedan participar en el capital de **sociedades fiduciarias, comisionistas de bolsa, almacenes generales de depósito y sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías**, siempre que estas estén organizadas de conformidad con las normas de los establecimientos bancarios, tengan objeto exclusivo y sean sociedades anónimas.
- (ii) Todas las sociedades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia se deben constituir bajo la forma de sociedades anónimas mercantiles o de asociaciones cooperativas.
- (iii) Las sociedades corredoras de reaseguros deberán constituirse bajo la forma de sociedades comerciales (con cualquier tipo societario de los previstos en el Código de Comercio) y deberán tener como objeto social exclusivo el ofrecimiento del contrato de reaseguro y la promoción para su celebración o renovación a título de intermediario entre las entidades aseguradoras y reaseguradoras.
- (iv) El objeto de las compañías y cooperativas de seguros será la realización de operaciones de seguro, bajo las modalidades y los ramos facultados expresamente.
- (v) Cuando los servicios de previsión y solidaridad requieran de una base técnica que los asimile a seguros, deberán ser contratados con organismos cooperativos especializados en este ramo.
- (vi) Las sociedades administradoras de fondos de cesantía también están facultadas para administrar los fondos de pensiones.
- (vii) Las empresas de servicios públicos deben ser sociedades por acciones y su objeto es la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica la Ley 142 de 1994. Sin embargo, las comisiones de regulación podrán obligar a una empresa de servicios públicos a tener objeto exclusivo, cuando establezcan que la multiplicidad de objeto limita la competencia.
- (viii) Las empresas de vigilancia y seguridad privada son sociedades de responsabilidad limitada cuyo objeto es la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad

- privada, así como servicios conexos de asesoría, consultoría o investigación en seguridad.
- (ix) Solo podrán administrar depósitos centralizados de valores las sociedades anónimas que cuenten con autorización de la Superintendencia Financiera de Colombia y se constituyan exclusivamente para tal objeto.
  - (x) Las Asociaciones Público Privadas (APP) son un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado para la provisión de bienes públicos y de sus servicios relacionados, en el que el contratista es la entidad responsable de la obra y de sus servicios asociados durante todo el período de duración del proyecto APP.
  - (xi) Las sociedades especializadas en arriendo deben añadir a su denominación sociedad la expresión *sociedad especializada en arriendo* o la sigla *SEA*. Además, deben tener como objeto exclusivo el arrendamiento de bienes inmuebles, construidos y/o adquiridos por dichas sociedades.
  - (xii) Los factores constituidos como sociedades comerciales, que no estén bajo vigilancia de la Superintendencia Financiera o de la Superintendencia de Economía Solidaria, deberán tener como objeto social exclusivo la actividad de factoring.
  - (xiii) Las empresas de servicios temporales (EST) deben tener como objeto social único la prestación del servicio con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de las actividades de la empresa usuaria.
  - (xiv) Las sociedades administradoras de autofinanciamiento comercial (SAPAC) deberán constituirse bajo la forma de sociedades anónimas y deberán tener como objeto social exclusivo la administración de los planes provenientes del aporte periódico de sumas de dinero destinadas a la formación de fondos que conforman un grupo de personas con el fin de autofinanciar la adquisición de bienes o servicios autorizados por la ley.
  - (xv) Las personas jurídicas que pretendan ejercer el agenciamiento aduanero deberán incluir en su razón social o denominación la expresión “Agencia de Aduanas” y, bajo ninguna circunstancia, podrán realizar labores de consolidación o desconsolidación de carga, transporte de carga o depósito de mercancías. Además, deberán tener como objeto social principal el agenciamiento aduanero, excepto en el caso de los almacenes generales de depósito.
- 2. La constitución de una sociedad por residentes colombianos es una operación interna sin importar que el socio posteriormente pierda la calidad de residente (Superintendencia de Sociedades, Oficio No. 220-110373 del 15 de octubre de 2019).**

Indica la Superintendencia de Sociedades que las sociedades constituidas por residentes colombianos que luego pierden tal calidad por emigrar al exterior, no se convierten en una inversión extranjera, esto con fundamento en el artículo 4 de la Ley 9 de 1991.

- 3. En la adjudicación de acciones de una sociedad anónima como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal de un socio no es aplicable el derecho de preferencia establecido en los estatutos (Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-106317 del 08 de octubre de 2019).**

La Superintendencia de Sociedades aclara que la liquidación de la sociedad conyugal se verifica por disposición de la ley, razón por la cual corresponde con un fenómeno de adjudicación y no de cesión.

Igualmente, señala que hay otros hechos jurídicos que corresponden con una adjudicación como lo son la sucesión y la liquidación de la sociedad comercial.

En virtud de lo anterior, concluye que, tratándose de la adjudicación de acciones por liquidación de la sociedad conyugal, el derecho de preferencia previsto estatutariamente no se aplica, como sí debe aplicarse cuando se trata de una negociación libre de acciones de un accionista que quiere enajenar, parcial o totalmente, su participación.

### C) JURISPRUDENCIA

- 1. Corte Constitucional declara inexecutable artículo 244 del PND relacionado con el Ingreso Base de Cotización de los trabajadores independientes, los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales.**

La Corte Constitucional decidió declarar inexecutable el artículo 244 del PND en la medida que no tiene conexidad directa ni inmediata con la Ley pues esta norma es una disposición de índole transversal y con carácter permanente en el ordenamiento jurídico por lo que debería estar incluida en una ley ordinaria y no en la Ley del Plan Nacional de Desarrollo. Los efectos de la decisión fueron aplazados por dos legislaturas para que el Congreso regule la materia en debida forma.

- 2. El contratante de un servicio de transporte prestado por una persona natural debe verificar la afiliación y pago de la seguridad social para la procedencia de la deducción (Sentencia del 29 de agosto de 2019, Exp. 22196).**

En Oficios No. 060032 de 2013 y 34321 de 2014 la DIAN consideró que el transporte de carga prestado por una persona natural (con vehículo propio) es un servicio personal y, por lo tanto, el contratante tiene la obligación de verificar la afiliación y pago de la seguridad social del contratista para deducir ese gasto del impuesto de renta y complementarios.

Mediante la Sentencia de la referencia el Consejo de Estado decidió una demanda en la cual se pretendía la nulidad de los mencionados oficios con fundamento en la regulación propia del contrato de transporte del Código de Comercio (art. 981) y del Código Civil (art. 2070).

Indicó la Sala que si bien la regulación del derecho privado no distingue si el transportista es una persona natural o jurídica, esto no impide la aplicación de los artículos 108 del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 3032 de 2013, las cuales permiten concluir que el contratante sí debe verificar la afiliación y pago de la seguridad social para deducir el gasto por tratarse de un servicio directo prestado por una persona natural.

**3. El Consejo de Estado fija reglas jurisprudenciales sobre la determinación e imposición de la sanción por no suministrar información en medios magnéticos (Sentencia de Unificación 2019CE-SUJ-4-010 del 14 de noviembre de 2019).**

El Consejo de Estado unificó la jurisprudencia relacionada con las sanciones por no enviar información en medios magnéticos, respecto de las conductas incurridas con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016.

En primer lugar estableció que cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente el término para notificar el pliego de cargos inicia desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción, entendiendo que esta se comete el día en que vence el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores.

Además, señaló que si bien las autoliquidaciones tributarias presentadas tienen mérito probatorio para determinar si se encuentra sujeto al deber formal de suministrar información en medios magnéticos, lo indicado en las mismas puede ser desvirtuado con otros medios de prueba por el contribuyente.

De otro lado, en aquellos casos en que la conducta infractora carezca de cuantía o no sea posible establecerla, la sanción se calculará tomando los ingresos netos del periodo al que corresponda la información requerida y, a falta de esto, se calculará sobre el patrimonio bruto poseído en el año anterior al del periodo al que corresponda la información requerida.

Finalmente, establece que en los casos en que el pliego de cargos haya sido liquidado por la Administración a partir de una base distinta a la que correspondería, el infractor puede calcular autónomamente el monto de la sanción reducida que en derecho corresponda, y acceder a la reducción, siempre que acredite la procedencia de los valores de la base correcta para el cálculo de la sanción y su respectiva disminución.

**4. La obligación de autorretención no aplica para rentas exentas hoteleras (Sentencia del 16 de octubre de 2019, Exp. 23108).**

Mediante la Ley 788 de 2002 se estableció una exención en el impuesto sobre la renta para servicios hoteleros. Posteriormente, con la Ley 1819 de 2016 se modificó dicha exención y se estableció que las rentas hoteleras estarían gravadas con una tarifa del impuesto sobre la renta del 9%.

En virtud de lo anterior, todos los contribuyentes que hubieren acreditado los requisitos para acceder al beneficio de la exención antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, conservarían este beneficio. Por el contrario, quienes no hubieren acreditado los requisitos ya no tendrían derecho a la exención para actividades hoteleras.

En consecuencia, quienes gocen de la exención no están obligados a realizar autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario. En contraste, quienes no disfruten de dicho beneficio sí tienen que efectuar la mencionada autorretención.

**5. Consejo de Estado aclara que la excepción al mandamiento de pago se da con la presentación de la demanda contra el título ejecutivo y no con su admisión (Sentencia del 6 de noviembre de 2019).**

Por medio de la Sentencia de la referencia el Consejo de Estado anuló los apartes del Concepto 022634 de 2008, 12337 de 2006, 26628 de 2007 y 979 de 2016 por medio de los cuales la DIAN había concluido que la excepción al mandamiento de pago prevista en el numeral quinto del artículo 831 del Estatuto Tributario se da sólo cuando sea admitida la demanda.

En esta oportunidad la Sala moderó su propia jurisprudencia y consideró prudente hacer una interpretación literal de la norma para concluir que la sola interposición de la demanda da lugar a entender que los actos están sometidos a discusión ante la jurisdicción, y que es preciso que no se adelante el cobro coactivo de estos actos hasta no contar con certeza de su legalidad.

**6. El nudo propietario debe incluir ese derecho en la base de cálculo de la renta presuntiva (Sentencia del 10 de octubre de 2019, Exp. 23354).**

De acuerdo con el Consejo de Estado, el derecho real del nudo propietario cumple con las condiciones fijadas en la ley para ser integrado en la base de cálculo de la renta presuntiva. Esto, debido a que:

- (i) Es apreciable en dinero, pues el nudo propietario cuenta con rendimientos que son de su titularidad y no del usufructuario, por ejemplo, le pertenecen los tesoros que lleguen a encontrarse en la propiedad. Además, porque es posible negociar este derecho y transferirlo por acto entre vivos.
- (ii) Es poseído por el contribuyente del impuesto sobre la renta, es decir, se puede aprovechar económicamente de forma potencial o real. Lo anterior, porque la nuda propiedad está habilitada por el ordenamiento jurídico para la obtención de rentas.
- (iii) No ha sido exceptuado de la renta presuntiva de modo expreso.

En virtud de lo anterior, es claro que el nudo propietario, pese a tener un derecho de dominio limitado, debe incluir ese derecho en la base para liquidar la renta presuntiva.

**7. La Corte Constitucional declara exequible el hecho de que la deducción por depreciación solo aplique para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad (Sentencia C-606 del 11 de diciembre de 2019).**

En juicio del Alto Tribunal la diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no en relación con que únicamente los primeros pueden acceder a la deducción por

depreciación, no afecta el principio de equidad tributaria ya que dicha diferencia está en la base del régimen general de las deducciones, es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario y frente a ellas el Congreso tiene un amplio grado de configuración.

Adicionalmente, resalta que la diferencia está justificada pues los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad.

Por último, aclara que aún si se aceptara en gracia de discusión que tanto los obligados a llevar contabilidad como los que no, se encuentran en situaciones equiparables, la diferencia de trato entre ambos estaría justificada pues se persigue una finalidad constitucionalmente legítima: eficiencia y seguridad jurídica en el recaudo del impuesto sobre la renta.

**8. La Corte Constitucional aclaró el requisito de monto por consignaciones bancarias para que una persona natural se considere responsable de IVA (Sentencia No. C-514 de 2019).**

La Alta Corte aclaró que el requisito del numeral 6. del parágrafo 3º del artículo 4 del artículo 437 (añadido por la Ley 1943) no implica un trato asimétrico a los eventuales responsables de IVA personas naturales que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas – IVA, supere la suma de 3.500 UVT, siempre y cuando se entienda que dichas consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras deben corresponder a ingresos provenientes de actividades gravadas con el Impuesto sobre las Ventas, IVA. Esta modificación hizo tránsito a la Ley 2010.

En ésta misma sentencia se consideró exequible la expresión “Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.”, de la ley 1943, bajo el entendido que la palabra “ley” comprende todas las fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional, salvo la palabra “solo” que se declara INEXEQUIBLE, en consideración a las demás fuentes del derecho tributario, como la jurisprudencia. En la Ley 2010 se eliminó el término “sólo”.

**D) NORMATIVA**

**1. Se reglamentan los artículos 511, 615, 616-1, 616-1, 616-4, 617, 618, 618-2 y 771-2 referentes a los obligados a facturar y la factura electrónica (Decreto 358 de 2020)**

Con ocasión de la ley 1943 y posteriormente con la ley 2010 se introdujeron cambios en la facturación electrónica y se establecieron límites para la deducibilidad de costos, deducciones e impuestos descontables soportados en POS o documentos diferentes a la factura electrónica. No obstante, el mismo artículo establecía que sería necesaria una reglamentación para su aplicación.

Con este decreto se reglamenta, entre otros:

- Sujetos obligados y no obligados a expedir factura electrónica
  - Los tiquetes de máquina registradora con sistema POS podrán ser expedidos por los sujetos obligados a facturar, salvo que el adquirente del bien y/o servicio exija la expedición de la factura de venta, caso en el cual se deberá expedir factura electrónica de venta.
  - El documento equivalente electrónico será desarrollado por la DIAN a más tardar el 30 de junio de 2021.
  - La factura electrónica de venta, elaborada en virtud del contrato de mandato se deberán diferenciar las operaciones de mandate de las del mandatario.
  - Facturación en consorcios y uniones temporales
  - Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a facturar.
  - Únicamente se considerará cumplido el deber de expedir factura electrónica y tendrá reconocimiento para efectos tributarios cuando a la factura de venta se adjunte el documento electrónica de validación firmado por la DIAN. Salvo en los casos que no se pueda llevar a cabo la validación previa por razones tecnológicas atribuibles a la DIAN, donde se faculta al obligado facturar a entregar la factura al adquirente sin validación previa.
  - Los documentos POS no otorgan derecho a impuestos descontables, ni a costos y deducciones, a partir del 1º de noviembre de 2020.
  - El porcentaje máximo que podrá soportarse sin factura electrónica tendrán en cuenta los POS, documentos equivalentes, factura en papel, las importaciones y lo demás documentos soporte de costos y deducciones de los cuales no se exija la factura de venta o documento equivalente.
  - Para efectos del 30% fijado para el año 2020 se aplicará a partir de la fecha en que expire el último plazo previsto para los sujetos obligados conforme al calendario de implementación.
- 2. Mediante el Decreto 350 de 2020, se reglamentan los artículos 55, 126-1, 126-4, 206, 206-1 235-2, 383, 387 y 388 del E.T.**

Entre los temas que son objeto de reglamentación se encuentran:

- Los aportes obligatorios a pensiones se consideran INCRNGO.
- Las cotizaciones voluntarias al RAIS en un porcentaje máximo del 25% del ingreso laboral tributario limitado a 2500 UVT.
- Retención en la fuente aplicable a los retiros de los aportes voluntarios al RAIS para fines diferentes de pensión o retiro anticipado, 35%.

**3. Renta exenta en empresas de economía naranja (Decreto 286 de 2020)**

Se expide la reglamentación considerando los cambios introducidos por la ley 2010 de 2019. Particularmente define las actividades (i) de turismo cultural; (ii) relacionadas con el deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre.

Indica que la renta exenta no será procedente cuando los trabajadores que se incorporen a los nuevos empleos directos generados hayan laborado durante el año de su contratación o año anterior en empresas con las cuales el contribuyente tenga vinculación económica, salvo que los cargos que ocupaban dichos trabajadores hayan sido ocupados por nuevos empleados en el respectivo año.

#### 4. El ministerio de hacienda presenta proyecto de decreto que regula aspectos relacionados con la tarifa especial de renta para hoteles y parques temáticos

Por medio de este decreto se determina el alcance de lo que se entiende por *nuevos hoteles* y por *hoteles remodelados y/o ampliados* en cada uno de los supuestos consagrados en el párrafo 5 del artículo 240 E.T.

Supuesto	Nuevos hoteles / Hoteles remodelados
<b>Literal a)</b>	Son nuevos hoteles los construidos a partir del 28/12/2018 y hasta el 28/12/2028
<b>Literal b)</b>	Son hoteles remodelados y/o ampliados los que se remodelen a partir del 28/12/2018 y hasta el 28/12/2028
<b>Literal c)</b>	Son nuevos hoteles los construidos a partir del 28/12/2018 y hasta el 28/12/2022
<b>Literal d)</b>	Son hoteles remodelados y/o ampliados los que se remodelen a partir del 28/12/2018 y hasta el 28/12/2022

Igualmente, se establece que para los casos de los hoteles remodelados y/o ampliados, la tarifa del 9% aplicará sobre la proporción de la renta líquida gravable equivalente al porcentaje que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado. En este caso, el valor de la remodelación y/o ampliación no puede ser inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de la adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado conforme a las reglas del artículo 90 E.T.

Tratándose de los requisitos para que opere la tarifa diferencial de renta del 9%, tanto en los hoteles nuevos como en los remodelados y/o ampliados, resaltamos el hecho de que cuando los servicios hoteleros no los preste directamente el titular del hotel, se deberá contar con el contrato de operación del servicio hotelero.

Uno de los aspectos más novedosos de este decreto es que establece que cuando la prestación del servicio hotelero se realiza por un tercero operador, la tarifa diferencial del 9% puede ser aplicada por los operadores de servicios hoteleros siempre y cuando el propietario del hotel lo haya entregado para el desarrollo de la actividad bajo cualquier modalidad de contrato de colaboración empresarial (artículo 18 E.T.) y la forma de remuneración al operador no implique un rendimiento garantizado ni para el operador ni para el propietario, pues en caso contrario, esto es, cuando implique un rendimiento garantizado para el operador o para el propietario, se aplicará la tarifa general del impuesto sobre la renta al operador o al propietario, según corresponda.

De otro lado, se establece que no podrán acceder a este régimen aquellos contribuyentes que hubieren optado por aplicar el régimen de tributario de las ZOMAC y el régimen de mega inversiones.

En relación con los parques temáticos se indica que la tarifa diferencial del 9% aplica tanto para aquellos que sean nuevos como para los que sean remodelados y/o ampliados. Adicionalmente,

se define lo que debe entenderse por *parques temáticos, parques de ecoturismo y agroturismo y muelle náutico*.

**5. Se reglamenta la devolución de IVA por la adquisición de materiales para la construcción de vivienda VIS, para analizar el tope se debe tener en cuenta el valor de los servicios conexos y complementarios (Decreto 96 de 2020).**

Mediante el Decreto 096 de 2020, el Gobierno Nacional estableció algunos aspectos relevantes de cara a la solicitud de devolución del IVA por la adquisición de materiales para la construcción de proyectos VIS. Entre las modificaciones más relevantes están:

- El precio total de la vivienda VIS debe incluir el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, tales como: parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios; además, los contratos de mejoras y acabados.
- Se consagra expresamente la posibilidad de que haya proyectos constituidos como propiedad horizontal de uso mixto y establece que la devolución del IVA procederá en lo pagado por la adquisición de materiales para la construcción de la parte que corresponda al valor de las viviendas VIS.
- Ya no es necesaria la certificación de terminación del proyecto de construcción expedida por el representante legal de la constructora para tener certeza sobre el momento de inicio del término máximo de dos (2) años para solicitar la devolución.
- Se elimina el requisito de registrar el proyecto ante la DIAN.
- Se elimina el requisito de adjuntar a la solicitud el presupuesto de la obra.

**6. El Municipio de Medellín establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria por el año gravable 2019 (Resolución No. 41597 del 28 de octubre de 2019).**

Los siguientes son los obligados a presentar información tributaria a la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín por el año gravable 2019:

- Agentes de retención del impuesto de industria y comercio.
- Entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o débito, sus asociaciones y las entidades adquirentes o pagadoras que practican retención a título del impuesto de industria y comercio.
- Sociedades fiduciarias.
- Personas o entidades que celebren contratos de colaboración, salvo quienes se hubieren liquidado antes del último día hábil del mes de marzo de 2019.
- Registraduría Nacional del Estado Civil
- Notarios del círculo notarial de Medellín

Es importante resaltar que los sujetos obligados a reportar informar pero que cancelaron su registro mercantil sin haberse liquidado a la fecha de presentar la respectiva información, o que cesaron sus actividades durante el año 2019, deberán allegar información por el periodo durante el cual realizaron actividades.

A continuación se indican las fechas límite para la presentación de la información:

Último dígito	Fecha límite
1	2 de marzo de 2020
2	3 de marzo de 2020
3	4 de marzo de 2020
4	5 de marzo de 2020
5	6 de marzo de 2020
6	9 de marzo de 2020
7	10 de marzo de 2020
8	11 de marzo de 2020
9	12 de marzo de 2020
0	13 de marzo de 2020

De manera particular, las Sociedades Fiduciarias, respecto de la información relativa al impuesto predial unificado, deberán entregar la información a más tardar el 17 de marzo de 2020. Por su parte, la Registraduría Nacional del Estado Civil, deberá reportar a más tardar el 25 de febrero de 2020.

**7. El gobierno fija los porcentajes de incremento de los avalúos catastrales para la vigencia de 2020 (Decreto 2410 de diciembre de 2019).**

Mediante decreto se determinó que los avalúos catastrales de los predios urbanos y rurales no formados y formados con vigencia de 1º de enero de 2019 se reajustarían, a partir del 1º de enero de 2020, en tres por ciento (3%).

Igualmente, se estableció que los predios urbanos y rurales formados o actualizado durante el año 2019 no serían objeto de reajuste.

**8. El consejo nacional de beneficios tributarios en ciencia, tecnología e innovación (cnbt) define los montos máximos para los beneficios en esta materia durante la vigencia fiscal de 2020 (Acuerdo 23 de 2019).**

Cupo máximo para otorgar beneficios (deducción y descuento) por inversión en i+d+i en el año gravable 2020: uno punto cinco billones de pesos (\$1.500.000.000.000).

Monto máximo anual para donaciones al programa de becas o créditos condonables aprobadas por el ministerio de educación nacional en el año gravable 2020: cien mil millones de pesos (\$100.000.000.000).

Monto máximo anual de donaciones que podrá recibir el fondo nacional de financiamiento para la ciencia, la tecnología y la innovación, fondo francisco josé de caldas: cien mil millones de pesos (\$100.000.000.000).

**9. El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT) define los criterios y condiciones para el funcionamiento de los beneficios tributarios en esta materia (Acuerdo 22 de diciembre de 2019).**

**9.1. Crédito fiscal para inversiones en proyectos I+D+i**

- Los criterios y las condiciones para acceder a este beneficio son los definidos en el Documento de Tipología de proyectos de carácter científico, tecnológico o de innovación aprobado por el CNBT.
- Las MiPymes que deseen acceder a este beneficio deberán registrar sus propuestas y deberán contar con el aval de un actor reconocido para el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.
- La expedición del crédito fiscal se realizará una vez la empresa reporte ante el CNBT un informe financiero el cual deberá estar firmado por el contador o revisor fiscal donde certifique las inversiones realizadas.

**9.2. Beneficios tributarios por la vinculación de capital humano con título de Doctorado**

- Con el objetivo de certificar las remuneraciones provenientes de la vinculación de capital humano con título de Doctorado en las empresas, se deberá acreditar ante el CNBT:
  - o El personal debe contar con título de Doctorado en Colombia o reconocido por el Ministerio de Educación Nacional.
  - o El personal desarrolla actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación al interior de la empresa.
  - o La vinculación laboral debe haber iniciado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1955 de 2019 (25 de mayo de 2019).
- Anualmente, la empresa deberá remitir, antes del 31 de enero de cada año, un reporte de las actividades de I+D+i desarrolladas por el personal con título de Doctorado, junto con la remuneración efectivamente pagada que podrá solicitarse como beneficio tributario y un informe que valide que la entidad y el personal vinculado cumpla con los requisitos anteriormente mencionados. Este reporte deberá ser suscrito por el contador o revisor fiscal.
- El beneficio se otorgará cuando la empresa demuestre las siguientes condiciones:
  - o Que el personal con título de Doctorado cuente con una vinculación laboral con la empresa.
  - o Que la empresa dé cuenta de una vinculación de doctores superior a los doctores que habían sido vinculados al 25 de mayo de 2019.

**9.3. Donaciones al Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas**

- Los criterios y las condiciones para acceder a este beneficio son los definidos en el Documento de Tipología de proyectos de carácter científico, tecnológico o de innovación aprobado por el CNBT y la Guía Sectorial de Programas y Proyectos en CTel.

- Para llevar un control adecuado del cupo de donación y el cupo máximo de beneficio tributario en ciencia, tecnología e innovación que individualmente pueden solicitar las empresas, los interesados en realizar donaciones a programas de becas o créditos condonables que sean aprobados por el Ministerio de Educación Nacional, deberá solicitar ante la Secretaría Técnica del CNBT la respectiva reserva del cupo.
- Las solicitudes se priorizarán en el siguiente orden:
  - o Los proyectos presentados por las Micro, pequeñas y medianas empresas que se encuentren por fuera del porcentaje específico asignado a pequeñas y medianas empresas (Pymes).
  - o Los proyectos presentados por las grandes empresas de sectores diferentes al minero energético.

#### 9.4. Ingresos no constitutivos de renta y/o ganancia ocasional

- Para el acceso a este beneficio se requiere, únicamente, el envío de la carta de aval debidamente diligenciada con el personal científico asociado al proyecto, dirigida al supervisor del contrato.
- Los proyectos derivados de convocatorias que no realizan una evaluación técnica del proyecto o que corresponden a incentivos, fortalecimiento de instituciones, pasantías o estancias posdoctorales, o que sean proyectos que no han sido previamente evaluados por Colciencias, requerirán de inscripción del proyecto en las convocatorias de beneficios tributarios definidas para tal fin.

### 10. Circular 1 de febrero 18 de 2018

Con base en la información suministrada por la Bolsa de Valores de Colombia mediante oficio del 04 de febrero de 2020, la DIAN emite la presente circular en la que indica el precio promedio de transacciones de los diferentes títulos que se transan en la Bolsa, realizadas en el mes de diciembre de 2019, de conformidad con lo previsto en el inciso segundo del artículo 271 del Estatuto Tributario.

**VM LEGAL**