



INFORME

Vicepresidencia de Asuntos Jurídicos
Julio 29 de 2019
mvelez@andi.com.co
cpardo@andi.com.co

NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

El auto consumo de inventarios que genera IVA es aquel que tiene un fin diferente a la actividad gravada: así lo dice el Consejo de Estado en la sentencia del 12 de junio de 2019 (número interno: 24297 de 2019), cuyos principales apartes son los siguientes:

“Para la Sala, existe autoconsumo cuando el responsable del impuesto destina a su proceso productivo bienes que previamente ha adquirido o producido; o cuando los destina para su uso personal, consumo privado o los transfiere de manera gratuita a un tercero. Así, en función del destino que el responsable del impuesto le dé a los bienes retirados del inventario, puede suceder que los emplee para satisfacer necesidades ajenas a su actividad empresarial (i.e. cuando los transfiere a su patrimonio personal, para su consumo particular, o gratuitamente a un tercero); o, por oposición, que los utilice en el marco de su actividad empresarial.

“En esta oportunidad, la Sala fija su atención exclusivamente en el análisis de los supuestos de autoconsumo que consisten en el cambio de destino de los bienes retirados del inventario para emplearlos dentro del proceso productivo del mismo sujeto pasivo de IVA, toda vez que en el *sub examine* el retiro de petróleo revisado en los actos acusados se llevó a cabo para emplearlo nuevamente dentro de la actividad empresarial desarrollada por la demandante, cuestión que está regulada en la letra b) del artículo 421 del ET en el aparte en que señala que se consideran ventas *‘los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso’*.

“En la regulación que lleva a gravar ese supuesto de autoconsumo subyace un elemento que no se puede obviar en el análisis de la disposición: preservar la neutralidad del tributo, mediante la causación del IVA, cuando el empresario destine los bienes retirados a una actividad económica que no dé derecho al descuento del IVA pagado. En ese sentido, esta sección aclaró en sentencia del 23 de agosto de 2007 (expediente 15210; CP: María Inés Ortiz Barbosa) que no constituye un *‘retiro de inventarios’* gravado con la letra b) del artículo 421 del ET que el responsable de IVA disponga del inventario para emplearlo como insumo para la obtención final de un bien exento; y, por la misma razón, en la presente ocasión, observa la Sala que cuando los bienes retirados del inventario son incorporados como materia prima en un proceso productivo gravado, no da lugar a la causación del IVA, toda vez que generaría un nuevo impuesto descontable sobre los mismos bienes.

“...



INFORME

“Por consiguiente para la Sala, el retiro de inventarios, para uso de los respectivos bienes en la actividad económica del sujeto pasivo, está gravada con IVA cuando la nueva actividad tiene un fin diferente a la actividad gravada (que no otorgue derecho a impuestos descontables). Cumplidas esas condiciones, el responsable deberá reconocer y devengar la respectiva cuota del impuesto por la operación de autoconsumo”.

Las deducciones por pagos de administración a la casa matriz son deducibles siempre que se trate de ingresos de fuente nacional y se practique retención en la fuente, así esté sujeto al régimen de precios de transferencia: así lo dice el Consejo de Estado en sentencia del 9 de mayo de 2019 (número interno: 20780).

En esta sentencia, el Consejo de Estado resolvió un proceso relativo al impuesto de renta de 2008 y analizó el artículo 124 del E.T., que consagra los pagos a la casa matriz, para concluir que la deducción de los pagos a casa matriz requiere que el ingreso sea de fuente nacional y sea retenido.

En el caso analizado por el Consejo de Estado, el pago a la matriz fue por concepto de una comisión por el servicio de consecución de clientes prestado en el exterior, y el demandante consideró que sobre dicho pago no debía practicar retención en la fuente por no ser ingreso de fuente nacional y por estar obligado a practicar precios de transferencia. El Consejo de Estado, con base en la sentencia C-596 de 1996 de la Corte Constitucional, consideró que no son deducibles en Colombia los pagos de fuente extranjera, ni los que no estén sujetos a retención.

Los siguientes son los apartes pertinentes de la sentencia:

“3.4. De las anteriores normas, la Sala encuentra que en el caso específico de los *pagos de administración a casa matriz*, la deducción solo procede sobre los pagos sujetos a retención en la fuente, esto es, los de fuente nacional; independientemente de que la operación esté sujeta o no al régimen de precios de transferencia. Veámos:

“3.4.1. Como bien lo diferencia el citado artículo 124 y fue precisado por la Corte Constitucional, en la deducción de pagos a casa matriz, la retención no fue prevista como un requisito que aplica en consideración a la fuente del ingreso; **sino que se constituye en el presupuesto de procedencia del gasto, en tanto la norma requiere que el valor solicitado como deducción esté sometido a gravamen mediante la retención en la fuente.**



INFORME

“Repárese que, la ley precisa que **‘tienen derecho a deducir [...], siempre que sobre los mismos –gastos- practiquen las retenciones’, expresión que denota que en todos los casos se debe exigir la retención para la procedencia de la deducción, y deja por fuera la posibilidad de solicitar la deducción sin la práctica de ese mecanismo de recaudo.**”

“Lo que se ratifica en el hecho de que en el artículo 124 del E.T. no se previó la **aceptación del gasto sin el cumplimiento del requisito de retención, ni se consagró alguna excepción a dicha condición.**”

“En otras palabras, **la norma parte de que el gasto está sujeto a retención, para permitir su deducción.**”

“Por tanto, si el pago a casa matriz no está sujeto a retención, no es deducible.”

“3.4.2. Ahora, del cumplimiento del requisito -retención- exigido en el artículo 124 ibídem, **no se exceptúan los contribuyentes sometidos al régimen de precios transferencia.**”

“La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyente sometidos a ese régimen, esto es, el artículo 260-7, los releva de ciertas disposiciones que prohíben deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos para vinculados económicos; **pero no los excluye de la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario. Tampoco se advierte que las regulaciones de estas normas –artículo 124 y 260-7 del E.T.- se contrapongan ni se contradigan.**”

“*Primero*, porque el artículo 124 no se encuentra dentro de las disposiciones que el artículo 260-7 autoriza no aplicar en el régimen de precios de transferencia. Y, *segundo*, en tanto **la regulación de la deducción a casa matriz no es una limitación a los costos y gastos, que es de lo que se exceptúa a estos contribuyentes.**”

“Todo, porque **el artículo 124 establece un requisito de procedencia de la deducción**, en tanto permite que el pago a la casa matriz sea llevado en la declaración de renta, y tiene su razón de ser en que permite recaudar de forma anticipada el impuesto en estas operaciones que se hacen con no residentes en Colombia, lo que garantiza el pago del tributo.”

“3.4.3. No puede perderse de vista que el objeto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario **no es exceptuar** a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia **del cumplimiento de los requisitos de procedencia de los costos y deducciones**, sino únicamente de **algunas prohibiciones previstas en materia de costos y deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos previstas para los vinculados económicos.**”



INFORME

“Por esa razón, **el efecto que tiene esa norma en los pagos a casa matriz que realicen dichos contribuyentes, es que no les aplican las prohibiciones señaladas** en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y 312 –numerales 2 y 3-, **ni las limitaciones de los costos y deducciones**, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, que restringe los gastos al exterior al 15% -salvo en aquellos casos en que sea obligatoria la retención, entre otros-.

“De modo que, como la ley no sustrajo a estos contribuyentes del cumplimiento de los requisitos de procedibilidad de las deducciones, los mismos deben cumplir los requisitos dispuestos sobre las operaciones de costos y gastos que procedan en el régimen de precios de transferencia. Para lo cual se debe atender, los presupuestos que exige la norma para que pueda aceptarse como deducción.

“3.4.4. Por esas razones, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben cumplir con el requisito de procedencia para llevar como deducción los pagos a casa matriz, consistente en la práctica de la retención en la fuente.

“3.5. Teniendo en cuenta que se encuentra aceptado por las partes que Rayovac-Varta S.A. no practicó retención en la fuente sobre los pagos por servicios administrativos a casa matriz, no procede la deducción en el impuesto de renta.

“El hecho de que el pago por los servicios constituya ingreso de fuente extranjera para el beneficiario y fuera objeto del régimen de precios de transferencia, como lo afirmó el demandante, no da derecho a solicitar la deducción, porque como se expuso, para la época de los hechos, **la deducción por pagos a casa matriz solo procedía sobre los gastos administrativos sujetos a retención**, esto es, los de fuente nacional, independientemente de que la operación estuviere sujeta o no al régimen de precios de transferencia” (Negritas y subrayas del original).

Aplica la tarifa especial a los dividendos en especie que son ingresos no constitutivos de renta: así lo dice la DIAN en el concepto 014495 del 6 de junio de 2019.

Según el concepto, la distribución de utilidades en acciones, a la luz del artículo 30 del E.T., se considera como un dividendo, y las tarifas especiales de los artículos 242, 242-1, y 245 del E.T. son aplicables a los dividendos, dentro de los cuales se encuentra la distribución de utilidades en acciones así sea reconocida como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.



INFORME

Por último, señala que en la medida en que la tarifa especial de dividendos es recaudada a través de mecanismo de retención en la fuente, aplica dicha retención a esa forma de distribución.

El servicio de mantenimiento a distancia de programas y equipo está gravado con IVA desde el primero de enero de 2019. Así lo indica la DIAN en el concepto 010274 del 2 de mayo de 2019

De acuerdo con la DIAN, la Ley 1943 de 2018, de manera clara e inequívoca, eliminó de los servicios excluidos el mantenimiento a distancia de programas y equipos. De otro lado, como no existe referencia a este concepto en otras normas sobre IVA, aplica la regla general, de tal suerte que el servicio de mantenimiento a distancia de programas y equipos se encuentra gravado con IVA a la tarifa general, a partir del 1 de enero de 2019.

Aclaraciones en relación con el impuesto al consumo sobre inmuebles: la DIAN, en el concepto 015489 del 12 de junio de 2019, señala que:

- a. Tratándose de contratos de leasing, la base gravable en la enajenación que se realiza entre el arrendador y el locatario en el momento del ejercicio de la opción de comprar será el valor de la opción de compra, y únicamente habrá lugar al impuesto cuando la opción supere las 26.800 UVT.
- b. No hay lugar a la causación del impuesto en la restitución de bienes inmuebles, derechos fiduciarios o unidades de participación.
- c. No hay lugar al impuesto al consumo en la cesión de la posición contractual de la sociedad administradora del patrimonio autónomo, siempre y cuando no se cedan los derechos fiduciarios.
- d. Cuando hay varios inmuebles en una misma escritura pública, únicamente se tienen en cuenta aquellos que individualmente superen las 26.800 UVT.



INFORME

Para efectos del impuesto a los dividendos, si la sumatoria de los diferentes pagos supera las 300 UVT debe practicarse retención en la fuente: así lo dice la DIAN en el concepto de 015142 del 11 de junio de 2019.

A la pregunta de si debe practicarse retención en la fuente cuando una sociedad decretó el pago del dividendo en tres fechas cuyos valores por pagar no superan el primer rango de la tabla, la DIAN señaló que si los diferentes pagos se decretaron en el mismo año, independientemente de que se realicen los pagos en fechas distintas, lo que importa es la sumatoria de los pagos por dividendos, de tal suerte que si supera las 300 UVT deberá practicarse la retención en la fuente.

El usufructo en una sociedad no residente catalogada como ECE, debe declararse en rentas de trabajo, capital y no laborales: así lo dice la DIAN en el concepto 015137 del 11 de junio de 2019.

Según la DIAN, el residente fiscal colombiano usufructuario de los derechos sobre el portafolio de inversión deberá reconocer los ingresos derivados del portafolio de inversión como rentas de capital en los términos del artículo 338 de E.T., y, en consecuencia, incluirlos en la cédula de rentas de trabajo, capital y no laborales.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos