



# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

### SE ANUNCIAN LAS PRIMERAS SENTENCIAS DE CONSTITUCIONALIDAD SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA - LEY 2277 DE 2022

La Corte Constitucional emitió los comunicados de prensa número 36 y 37 del 2 y 4-5 de octubre de 2023 respectivamente, en los cuales anunció varias decisiones sobre la reforma tributaria aprobada el año pasado.

Los comunicados los podrá encontrar en los siguientes enlaces:

[https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EX93GPptMxhElkaeO5DGzZcBfBCLF4rTSx7\\_ra0hnhL-qw?e=i4JMmG](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EX93GPptMxhElkaeO5DGzZcBfBCLF4rTSx7_ra0hnhL-qw?e=i4JMmG)

[https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EVJtQ4H0GbxPkm4PxMA1YMBByr\\_t9Wg\\_ksP9CUHQwBEGWg?e=xpvaIB](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EVJtQ4H0GbxPkm4PxMA1YMBByr_t9Wg_ksP9CUHQwBEGWg?e=xpvaIB)

#### 1. **Sentencia C -384 de 2023. Régimen de Zonas Francas. M.P. Diana Fajardo Rivera - Alejandro Linares Cantillo**

En esta oportunidad, la Corte estudió el régimen del impuesto sobre la renta de las zonas francas introducido por la Ley 2277 de 2022, el cual sujeta la tarifa especial del 20% a la proporción de ingresos por exportación, con sujeción a un plan anual de internacionalización.

La Corte declaró la constitucionalidad condicionada del artículo 11 de la Ley 2277, en el entendido de que régimen anterior continúa aplicando para los usuarios que cumplieron las condiciones para acceder antes del 13 de diciembre de 2022 (fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277).

Para la Corte, el cambio introducido por la reforma tributaria implicó una modificación radical de las condiciones para acceder a la tarifa diferencial a los usuarios que habían tomado decisiones de acuerdo con los requisitos que estaban vigentes de acuerdo con la Ley 1004 de 2005. La Corte afirmó que en este caso no se modificó un beneficio tributario, sino que se estableció uno completamente nuevo basado en la actividad exportadora. El requisito de exportación no era exigible ni



# INFORME

previsible para los usuarios calificados antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277, pues ellos cumplieron con las prestaciones exigidas por la Ley 1004 para acceder a la tarifa diferencial (mínimos de inversión y generación de empleo).

## 2. **Sentencia C -389 de 2023. Sobretasa de renta del sector hidroeléctrico. M.P. Jorge Enrique Ibáñez**

En este expediente se demandaron los 3 puntos adicionales del impuesto sobre la renta de los generadores de energía eléctrica a partir de fuentes hídricas, durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026, del parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, incluido en la Ley 2277 de 2022.

La Corte declaró su exequibilidad condicionada, en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, siempre que en el año gravable correspondiente esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT.

La decisión se motivó en que existe un trato diferente entre empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía a partir de fuentes hídricas y las que, además de dicha actividad, desarrollan otras operaciones que también les reportan ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio.

**Salvamento de voto. Magistrado Alejandro Linares:** las sobretasas basadas únicamente en el desarrollo de una actividad económica suponen un reto al principio de generalidad del tributo. *Se corre el riesgo de permitir la instrumentalización del sistema tributario para convertirlo en un mecanismo de persecución del Estado a personas o actividades que no le agraden al poder.*

## 3. **Sentencia C -391 de 2023. Contribución del ICETEX a cargo de las universidades. M.P. Jorge Enrique Ibáñez**

En este caso, la Corte declaró inexecutable la contribución a cargo de las universidades para financiar los estudios con créditos reembolsables del ICETEX.

La Sala Plena encontró que en el proceso de aprobación de la disposición demandada se desconocieron los principios de consecutividad e identidad flexible. Así, la Sala encontró que el artículo 95 no se presentó ni se debatió en las comisiones constitucionales permanentes de asuntos económicos, y solo se propuso y aprobó durante los debates de las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República. La Corte instó al Congreso de la República a desarrollar una legislación que aborde adecuadamente el crédito



# INFORME

educativo, de manera diferente a las demás modalidades de crédito y facilite el acceso a la educación superior para todos.

#### **4. Sentencia C -393 de 2023. Impuesto al patrimonio. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera**

En este expediente, la Corte estudió la base gravable del impuesto al patrimonio y su compatibilidad con la facultad que le asiste a las entidades territoriales para gravar la propiedad inmueble. La corte se declaró inhibida, es decir, no resolvió los cargos de fondo.

**Aclaración de voto. Magistrado José Fernando Reyes Cuartas:** cuando se adopta un tributo con vocación de permanencia, existe una mayor necesidad de deliberación. Asimismo, el juez constitucional debe valorar las circunstancias de quienes pueden sufrir afectaciones desproporcionadas, derivadas de la imposición de este gravamen. El legislador debe considerar la situación de aquellas personas que, por ejemplo, cuentan con un único bien inmueble destinado a su propia vivienda y que, por lo tanto, no genera riqueza derivada de la renta. Este gravamen se acumula con otros como el predial y podría tener efectos confiscatorios.

#### **5. Sentencia C -390 de 2023. Prórroga de los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020. M.P. Cristina Pardo Schlesinger**

La Corte declaró inexecutable las normas emitidas con ocasión del Covid -19, cuya vigencia se pretendió extender mediante la Ley 2277 de 2022. Ellas consagraban un régimen de insolvencia para las empresas.

De acuerdo con la Corte, no se cumplió el principio de unidad de materia, en tanto no existía conexidad —ni sistemática, ni lógica, ni consecencial, ni causal, ni temática— entre la reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022 y las normas que se pretendía prorrogar.



# INFORME

## CONCEPTOS DIAN Y JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO

### 1. Consejo de Estado declara nulidad de doctrina DIAN sobre la continuidad del término de posesión cuando se realizan aportes en especie a sociedades nacionales

La Corporación, en sentencia 26652 del 11 de octubre de 2023, declaró la nulidad del Oficio DIAN No. 1909 [019349] del 5 de agosto de 2019 en donde se había determinado que, si se realiza un aporte en especie a una sociedad nacional, el término de posesión en cabeza del aportante antes del aporte no se transfiere a la sociedad receptora.

Pues bien, en esta providencia el Consejo de Estado determinó que el régimen de neutralidad fiscal que se predica de los aportes en sociedades nacionales procede también respecto del término de posesión del activo que se aporta, pues dicho activo se transfiere en las mismas condiciones que tenía para el aportante. Es por lo anterior que el término de posesión del bien se traslada, para efectos de definir si se genera impuesto de renta o ganancia a su enajenación o liquidación. Veamos:

*Como se observa, el artículo 319 del Estatuto Tributario parte de la premisa de que, en caso de cumplirse con los requisitos exigidos, no se está frente a una operación de enajenación, y, como consecuencia de esto, hay lugar a la aplicación del principio de neutralidad tributaria, con lo cual los bienes aportados a una sociedad nacional conservan los atributos que tenían para el aportante, como lo son el costo fiscal, la vida útil para efectos de la depreciación o amortización, y la naturaleza de los activos.*

*Para la Sala, contrario a lo señalado por la DIAN, el hecho de que la disposición no haga expresa referencia al traslado del término de posesión del bien, no es razón suficiente para establecer que el mismo no está permitido, porque no sólo no hay una prohibición expresa, sino que en términos generales la ley da cuenta de que no hay una enajenación en términos fiscales sino que se trata de una operación neutra en materia tributaria, de manera que se busca la continuidad de los atributos fiscales de los activos aportados en la sociedad receptora.*



# INFORME

La Sala señaló que ello no es incompatible con la limitación contenida en el parágrafo 4 del artículo 319 E.T, respecto de la compensación de pérdidas fiscales acumuladas o excesos de renta presuntiva. Leamos:

*El hecho de que el término de posesión del activo sea transferible del aportante a la sociedad beneficiaria bajo el régimen de neutralidad fiscal en nada contraría la aplicación del parágrafo 4 del artículo 319 del Estatuto Tributario, pues el mismo sigue siendo aplicable bajo este supuesto, pues debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 196 del Estatuto Tributario, aunque la enajenación de un activo fijo llegue a estar gravada con el impuesto de ganancia ocasional, de la utilidad resultante de la enajenación, en caso de ser activo depreciable, en primer término deberá imputarse la utilidad a la renta líquida, gravada con impuesto sobre la renta, como recuperación de la deducción por depreciación. Bajo este escenario, si la venta del activo aportado se da dentro de los dos años siguientes al aporte, no podrán compensarse pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva, como lo indica la norma, con lo cual, es claro que esa limitación sigue aplicando sin perjuicio de que se transfiera el tiempo de posesión del activo del aportante a la sociedad beneficiaria, como uno de los atributos fiscales del bien.*

Podrá encontrar la sentencia en el siguiente enlace: [https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EaHNIPjeNOpLkXTbCHPG39IBJ2BAvrBUd8-E6pNPCYHtnw?e=meeJgT](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EaHNIPjeNOpLkXTbCHPG39IBJ2BAvrBUd8-E6pNPCYHtnw?e=meeJgT)

## **2. LA DIAN emite concepto unificado sobre el tratamiento tributario de los criptoactivos**

En el concepto número 100202208 del 17 de octubre de 2023, la DIAN unificó la doctrina relativa al manejo tributario de los cripto activos. Destacamos las siguientes temáticas abordadas por la entidad:

- En Colombia las criptomonedas no son una moneda legalmente reconocida y carecen de un poder liberatorio ilimitado y, por lo tanto, para efectos fiscales se deben tratar como activos, los cuales, por su naturaleza, corresponden a activos intangibles.
- Los tokens no fungibles (NFT) para efectos tributarios, también tienen la naturaleza de activos intangibles, sometidos al tratamiento tributario aplicable a este tipo de activos.
- El valor por el cual deberán declararse los criptoactivos será su valor patrimonial de acuerdo con el artículo 267 del Estatuto Tributario. Este tratamiento puede variar dependiendo de si el criptoactivo se tiene como un



# INFORME

activo fijo o uno movable de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 del Estatuto Tributario.

- Al intercambio (“*swap*”) de tokens, que son criptoactivos, se les aplica las reglas tributarias de la permuta, es decir, cada una de las partes involucradas en estas operaciones se reputa vendedor de la cosa que da. Este tratamiento es aplicable con independencia del medio a través del cual se realice el intercambio; es decir, a través de plataformas de intercambio centralizadas o descentralizadas.
- El movimiento de las criptomonedas entre billeteras de un mismo titular no implica, per se, la transferencia de la titularidad de los activos y, en principio, no se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios.
- La minería de monedas virtuales corresponde a la prestación de servicios necesarios para el funcionamiento de la red a cambio de una remuneración, sujeta al impuesto sobre la renta. Si el servicio de minería se presta en el territorio nacional de manera transitoria o permanente, con o sin establecimiento propio, se considera un ingreso de fuente nacional tanto para residentes como para no residentes. Esta situación puede presentarse cuando en Colombia se dispone de equipos, recursos y labores que se destinan a la actividad de minería de monedas virtuales. Si los ingresos por minería se obtienen en razón del *staking* (bloqueo o restricción a la negociabilidad del criptoactivo a cambio de una posible recompensa) o como ahorros flexibles (recompensas periódicas), así como de cualquier otro tipo de actividad, hasta tanto legalmente no se les otorgue un tratamiento o naturaleza especial a estas transacciones y activos criptográficos, para efectos tributarios los ingresos obtenidos corresponden a un pago en especie.
- Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las recompensas de *airdrops* constituyen una ganancia ocasional para quien las percibe (i.e. residentes fiscales en Colombia), cuyo tratamiento se rige por los artículos 299 y siguientes del ET.
- En el entendido que los intercambios de criptoactivos en plataformas internacionales son anónimos, no hay lugar a practicar la retención en la fuente ya que un comprador puede tener la calidad de agente retenedor en Colombia, pero desconoce si el vendedor es autorretenedor o, más aún, si el ingreso que está obteniendo constituye una renta de fuente nacional.
- La enajenación de criptoactivos no se encuentra sometida al IVA, siempre y cuando dicho activo no se encuentre asociado con la propiedad industrial, hecho que deberá determinarse en cada caso en particular atendiendo su naturaleza y condiciones. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la prestación de servicios -como intermediación o la minería criptográfica- en el territorio nacional o desde el exterior se encuentra gravado con el IVA, acorde con el mismo artículo 420 del ET, situación que deberá analizarse y determinarse según las condiciones específicas de cada caso en particular.



# INFORME

Puede consultar el documento en el siguiente enlace: [https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EYVRj7VheRBGsD69iNuHAM4BID2CirwodY0LPSdAZo1j0A?e=zhMcgn](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EYVRj7VheRBGsD69iNuHAM4BID2CirwodY0LPSdAZo1j0A?e=zhMcgn)

### 3. Se precisa tarifa de retención en la fuente aplicable a título de renta sobre los pagos realizados en ejecución de cláusulas penales

La DIAN, a través de concepto No. 100208192-1023 del 27 de septiembre de 2023, aclaró la tarifa de retención en la fuente que procede a título de impuesto sobre la renta, cuando se efectúe un pago por la ejecución de una cláusula penal.

La entidad explicó que la cláusula penal puede tener diversas connotaciones. Una de ellas, como “cláusula penal compensatoria” por incumplimiento de lo pactado y otra como “cláusula penal moratoria” por mora en el cumplimiento de las obligaciones. En este último evento, por ejemplo, la finalidad es urgir al deudor para que se lleve a cabo la prestación.

Según el tipo de cláusula que se trate, esta posee un carácter indemnizatorio o de distinta naturaleza. A partir de tal análisis se determina la tarifa de retención. Veamos:

- i) *Los artículos 401 del Estatuto Tributario<sup>1</sup> y 1.2.4.9.1. y 1.2.4.9.2. del Decreto 1625 de 2016, que establecen una tarifa del 2,5% si el beneficiario del pago o abono en cuenta es un contribuyente obligado a presentar declaración de renta y del 3,5% en el caso contrario. Esto, si resultare que el pago tiene una naturaleza diferente a la indemnizatoria.*
- ii) *El artículo 401-2 del Estatuto Tributario, que establece una tarifa del 20% si el beneficiario del pago o abono en cuenta es residente fiscal en el país y del 35% en el caso contrario. Esto, si resultare que el pago tiene una naturaleza indemnizatoria.*

Puede consultar el documento en el siguiente enlace: [https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EW4d0MxC921LsZzsR8cfCEgBTKvuqoG4RO1cF\\_b5x2V\\_CQ?e=OICIHd](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EW4d0MxC921LsZzsR8cfCEgBTKvuqoG4RO1cF_b5x2V_CQ?e=OICIHd)



# INFORME

#### **4. La prórroga automática de un contrato de importación de tecnología, para efectos del artículo 123 del Estatuto Tributario, no constituye una modificación del contrato**

El artículo 123 del Estatuto Tributario establece que los gastos por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas proceden como deducción cuando se solicite ante el organismo competente el registro del contrato dentro de los seis meses siguientes a su suscripción. Si el contrato se modifica, la solicitud de registro debe efectuarse dentro de los tres meses siguientes.

Pues bien, la DIAN precisó en concepto 100208192-1028 del 28 de septiembre de 2023, que la prórroga automática del contrato no implica su modificación. Leamos:

*Para efectos del artículo 123 del Estatuto Tributario, la prórroga automática de un contrato de importación de tecnología no equivale a su modificación, asumiendo que: (i) dicho contrato fue oportunamente registrado ante la DIAN cuando fue suscrito por el contribuyente, y (ii) se mantienen los términos y condiciones inicialmente pactados. En este sentido, no será necesario llevar a cabo un nuevo registro del mismo.*

El registro del contrato que se prorroga automáticamente continúa plenamente vigente, en los términos del artículo 8 de la Resolución DIAN 62 de 2014, porque se entiende que ni ha finalizado su vigencia, ni se ha terminado voluntariamente por parte del interesado.

Puede consultar el documento en el siguiente enlace: [https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EXlykhRcav5lvDa1AzvTjAlBuSMzOQGe\\_bO1AeRS7HvTITw?e=fAewE6](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EXlykhRcav5lvDa1AzvTjAlBuSMzOQGe_bO1AeRS7HvTITw?e=fAewE6)

#### **5. DIAN reconsidera su doctrina sobre la renta exenta del literal a) numeral 4 del artículo 235-2 E.T.**

La entidad, a través de concepto 100202208-1497 del 18 de septiembre de 2023, realizó varias precisiones respecto del tratamiento como renta exenta de la utilidad obtenida por la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario. Allí indicó que este beneficio, contenido en el literal a), numeral 4, del artículo 235-2 E.T. aplica de manera preferente y no está sujeto al término de posesión del predio, pues la utilidad en comento siempre constituirá renta. Veamos:





# INFORME

*En este orden de ideas, el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario debe considerarse una norma de carácter especial que regula lo atinente al tratamiento tributario aplicable a “La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario” (Subrayado fuera de texto) y que prevalece sobre otras disposiciones, como lo es el artículo 300 ibidem.*

*Así las cosas, resulta razonable aseverar que, tratándose de la utilidad obtenida en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS o VIP, ésta debe calificarse -para efectos tributarios- como una renta y no como una ganancia ocasional, independientemente del término de posesión del respectivo predio. Esto, con miras a la materialización del beneficio tributario aquí analizado.*

*Es por ello por lo que esta Dirección **reconsidera los oficios 904129 – interno 668 de mayo 24 de 2022 y 907496 - interno 1286 de octubre 6 del mismo año** para en su lugar concluir:*

- i) No son aplicables al impuesto complementario de ganancias ocasionales las exenciones previstas para el impuesto sobre la renta*
- ii) La utilidad proveniente de la enajenación de un activo fijo constituirá renta o ganancia ocasional en los términos del artículo 300 del Estatuto Tributario.*

*Sin embargo, si dicho activo fijo corresponde a un predio que se enajenará con destino al desarrollo de proyectos de VIS o de VIP, en los términos del literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación, la utilidad constituirá renta.*

- iii) La exención de que trata el literal a) del numeral 4 del citado artículo 235-2 es aplicable tanto por personas naturales como jurídicas y no está condicionado al término de posesión del respectivo predio. Esto, siempre y cuando se cumplan la totalidad de los requisitos definidos en la Ley para ello.*

Puede consultar el documento en el siguiente enlace: [https://andicom-my.sharepoint.com/:b/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/Efu5UJkyDs5PlfOoGscYKrkBzSyEOx1OcKv6mzifn0PdYQ?e=1ihRWL](https://andicom-my.sharepoint.com/:b/g/personal/mpalacio_andi_com_co/Efu5UJkyDs5PlfOoGscYKrkBzSyEOx1OcKv6mzifn0PdYQ?e=1ihRWL)

# INFORME

## 6. La responsabilidad tributaria del consorciado en un consorcio se mantiene cuando aquél únicamente cede sus derechos económicos y no la posición contractual

La DIAN, en concepto 100208192-1032 del 29 de septiembre de 2023, puntualizó que el contribuyente (consorciado) que cede sus derechos económicos únicamente ha realizado una cesión del crédito pero no del contrato, por lo cual sigue siendo responsable de las obligaciones tributarias correspondientes. Veamos:

*Esta Subdirección entiende que la cesión de derechos económicos corresponde a una cesión del crédito sin comprender la cesión del contrato. En este sentido y en la medida que el contribuyente continúe participando contractualmente en el consorcio, estará sujeto a las responsabilidades tributarias que del mismo se deriven.*

*Esto implica, entre otras cosas, que el contribuyente (consorciado) que ha cedido el crédito, deba “declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial” (cfr. artículo 18 del Estatuto Tributario).*

*A la par, el gestor, representante o administrador del contrato (consorcio) deberá certificar y proporcionar al contribuyente (consorciado), que ha cedido sus derechos económicos, la información financiera y fiscal relacionada con este contrato (cfr. parágrafo 1° del artículo 18 ibidem).*

Puede consultar el documento en el siguiente enlace: [https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio\\_andi\\_com\\_co/EbEuQhwI0shPv4Whkk7Cv-UBmYfJeKtaJv\\_65vFLxeVmwA?e=cxdABF](https://andicom-my.sharepoint.com/:b:/g/personal/mpalacio_andi_com_co/EbEuQhwI0shPv4Whkk7Cv-UBmYfJeKtaJv_65vFLxeVmwA?e=cxdABF)

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALFONSO PALACIOS TORRES  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos



JUAN JOSÉ RODRIGUEZ  
Jefe de Asuntos Tributarios