



BOLETÍN

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

La Unidad de Planeación Minero Energética (UPME) reglamentó los requisitos y el procedimiento para acceder a los beneficios tributarios de Fuentes No Convencionales de Energía (FNCE). Por medio de la Resolución 203 de 2020, la UPME estableció los requisitos formales y el procedimiento para obtener a los certificados que permiten acceder a los beneficios tributarios consagrados en la Ley 1715 de 2014:

1. Deducción especial del 50% del valor de la inversión
2. Exclusión de IVA
3. Exención de derechos arancelarios

Debe recordarse que hasta el año pasado la UPME y el ANLA intervenían en el procedimiento de acceso a dichos beneficios, lo cual fue modificado por la Ley 1955 de 2019 y el Decreto Ley 2106 de 2019. En consecuencia, a partir del año gravable 2020, la competencia para resolver estos trámites recae únicamente en cabeza de la UPME.

Recomendamos analizar en detalle la Resolución 203 de 2020, en la medida que su información es muy detallada y abarca temáticas diversas, entre las cuales sobresalen:

1. Requisitos para solicitar la certificación
2. Procedimiento para solicitar la certificación
3. Solicitud de aclaración o complemento de información
4. Vigencia del certificado emitido por la UPME
5. Requisitos para solicitar ampliación del listado de bienes y servicios



BOLETÍN

Las inconsistencias formales que llevan a tener las declaraciones por no presentadas se pueden corregir en un término de 5 años.

El Consejo de Estado, mediante sentencia 63001-23-33-000-2017-00063-01 (23436) de agosto de 2020, precisó que el término para corregir estas declaraciones es de 5 años y no de 2 años. A continuación, los apartes relevantes de la decisión:

“Como lo ha precisado la Sala, para que las declaraciones tributarias, incluidas las electrónicas, se tengan como no presentadas por cualquiera de las causales legales, es necesario que la Administración expida un acto administrativo que así lo declare, para garantizar al contribuyente su derecho de defensa; por tanto, la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera *ipso jure* o de pleno derecho”.

“La normativa expresamente faculta al contribuyente para que dentro de los eventos previstos en los literales a), b) y d) del artículo 580 del E.T. presente una declaración, en la cual subsane la omisión, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar y el administrado liquide el equivalente al dos por ciento (2%) de la sanción de extemporaneidad de que trata el artículo 641 del E.T. Lo anterior, sin perjuicio de lo previsto en artículo 43 de la Ley 962 de 2005”.

“Se observa que los mencionados literales del artículo 580 *lb.*, se refieren a inconsistencias formales de las declaraciones tributarias, que no afectan la determinación o pago de la obligación tributaria sustancial, pues aluden a los lugares de presentación de las mismas (literal a), a la identificación del declarante (literal b) y a los sujetos que deben firmar la declaración (literal d)”.

“Ahora bien, de acuerdo con el artículo 638 del ET, la sanción por no declarar prescribe en un término de cinco años, por ende, si no se ha notificado sanción por no declarar, el contribuyente puede corregir la declaración dentro de ese lapso, si el error es de aquellos a los que se refiere el artículo 588 [parágrafo 2] del ET, previa expedición del auto declarativo, como ocurrió en el presente caso”.

BOLETÍN

“El anterior criterio fue expuesto en la sentencia del 7 de abril de 2000, Expediente 9609, con ocasión de la declaratoria parcial de nulidad del concepto 037930 de 27 de mayo de 1998 *-en relación con el término para corregir los errores que implican tener las declaraciones tributarias por no presentadas con el fin de acogerse a la reducción de la sanción de conformidad con el parágrafo 2º del artículo 588 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995-* en los siguientes términos:

“En esas condiciones se considera que, como el parágrafo 2 del artículo 588 del Estatuto Tributario permite que el contribuyente corrija su declaración y subsane las inconsistencias formales a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580 *ejusdem*, dentro del término para imponer sanción por no declarar (art. 638 del ET), el auto declarativo que tiene por no presentadas las declaraciones tributarias no puede ser ajeno a ese propósito, ni desconocer el término de corrección aducido pues, al constituir una garantía del derecho de defensa del contribuyente, debe propender porque el mismo corrija las situaciones formales que puedan derivar en la imposición de la sanción por no declarar”.

Los contratos de colaboración empresarial implican el desarrollo de un proyecto común, la realización de aportes y la distribución de riesgos y ganancias. Si no se cumplen esas características, se desvirtúa su naturaleza y tratamiento tributario.

El Consejo de estado, mediante sentencia No. 25000-23-37-000-2014-00956-01 (22390) de julio del 2020, desvirtuó la existencia de un contrato de colaboración empresarial en un contrato que incluía el pago de una remuneración mensual y, como consecuencia, no le otorgó el tratamiento tributario de los contratos de colaboración. A continuación, presentamos los apartes relevantes de la sentencia:

“Un contrato califica como colaboración empresarial si: (i) los contratantes conservan su individualidad jurídica o, en otras palabras, el contrato no deviene en una persona jurídica independiente; (ii) existe

BOLETÍN

unidad de propósito, lo que implica que los contratantes trabajen conjuntamente para lograr un objetivo común; (iii) aportan activos, bienes en especie o industria para el desarrollo del proyecto común; y (iv) delimitan la forma en que se asumirán los riesgos y distribuirán los resultados -ganancias o pérdidas- de la colaboración. Desde la perspectiva contable, cada partícipe debe registrar los ingresos, costos y gastos en proporción a su aporte, de modo que, declare los ingresos, costos y deducciones del impuesto sobre la renta en esa misma proporción”.

“Por su parte, los contratos de cuentas en participación son una especie de los negocios de colaboración recién descritos, de forma que no es un contrato de contraprestación, y el artículo 507 del C.Co. lo define como aquel en que “dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su propio crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.” Generalmente, la participación se da en las pérdidas y beneficios, aunque esta Corporación en sentencia del 01 de abril de 2004 (exp. 13724, María Inés Ortiz Barbosa) reconoció que no se desnaturaliza el contrato por pactar una distribución de los ingresos y no de la utilidad, pues ello atentaría contra el principio de la autonomía de la voluntad. No obstante, la participación en los ingresos, junto con otros elementos del contrato, pueden llevar a encuadrarlo en otra tipología de negocio”.

“(…) suscribieron un «*Acuerdo o convenio comercial*» que tendría una vigencia de 3 años. Conforme al texto del convenio, Tecniuruedas de la Sabana S. A. le ayudaría a la demandante a crear su propia organización de ventas a un bajo costo logístico y operativo, utilizando su experiencia para comercializar el producto de la demandante”.

(…)

“Quinta. – Valor. – Tecniensambles reconocerá a favor de Tecniuruedas, por la gestión que ésta realice en favor de Tecniensambles en desarrollo de las obligaciones estipuladas en este Acuerdo o Convenio Comercial, una suma equivalente al quince por ciento (15%) del valor neto de las ventas de productos de Tecniensambles que Tecniuruedas realice



BOLETÍN

mientras este Acuerdo o Convenio Comercial esté vigente. (destaca la Sala)”.

(...)

“Las reglas, condiciones y cláusulas establecidas en el convenio comercial suscrito entre las sociedades, no permiten asimilar ni siquiera por analogía, como lo pretende el contribuyente, al tratar de equiparar al citado convenio con los contratos de cuentas en participación, artificio al que recurre el contribuyente para tratar de suplir la omisión de emitir facturas a que estaba obligada una de las partes; tanto es así que inclusive para tratar de justificar la deducción rechazada por la DIAN de manera arbitraria convierte al contribuyente en el socio oculto, siendo que este se encuentra en las mismas condiciones que el otro socio, como para ser tenido en cuenta como socio gestor como explicaremos más adelante”.

“(…) Acuerdo o convenio comercial» suscrito por la demandante con Tecniruedas de la Sabana, la Sala concluye que no reúne las características de un contrato de colaboración empresarial. En vez de pactar un proyecto común, las partes del contrato estipularon una serie de prestaciones a cargo de Tecniruedas de la Sabana, relacionadas con la comercialización del producto de la demandante en beneficio de esta última. A esto se agrega que no existe claridad sobre cuáles son los aportes que cada uno de los contratantes realiza para la ejecución del proyecto que, por demás, debe ser común. Sumado a lo anterior, no se estableció la forma en que los contratantes asumirían los riesgos derivados del contrato y distribuirán los resultados del mismo en proporción al aporte y riesgos asumidos. En contraposición, las partes pactaron un pago mensual, denominado «remuneración» para Tecniruedas de la Sabana por la gestión realizada a favor de la actora, que se fijó como una participación en los ingresos”.

“Adicionalmente, la Sala encuentra probado un tratamiento tributario y contable inconsistente con el que corresponde a un contrato de colaboración empresarial, que la demandante no demostró haber corregido. Al efecto, la demandante no soportó contable ni fiscalmente que los ingresos provenientes de las ventas realizadas por Tecniruedas de la Sabana correspondían en un 15% a esta última, sino que registró el 100% de los ingresos como propios. Adicionalmente, solicitó como



BOLETÍN

deducción el pago realizado a Tecniruedas de la Sabana bajo el «Acuerdo o convenio comercial», correspondiente al 15% del valor las ventas de productos de la demandante”.

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los pasivos se deben probar con la declaración y la contabilidad soportada con sus respectivos documentos externos. Así lo recordó el Consejo de Estado, mediante la sentencia 54001-23-33-000-2015-00359-01 (23938) de agosto del 2020:

“A esos efectos, debe tenerse en cuenta que la sociedad es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, por lo que conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, debe respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad”.

“Por eso, en estos casos, no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 *ibídem*, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba”.

“Pero, además, ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable”.

“En todo caso, el artículo 771 *ibídem* permite que los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, puedan demostrar los pasivos con una *prueba supletoria* que consiste en “que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.

BOLETÍN

“Lo dicho, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo. En esa medida, debe entenderse que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limitan la facultad comprobatoria de la Administración”.

“Los comprobantes de egreso aportados no pueden servir como prueba del pasivo, porque constituyen un documento de carácter interno, en tanto fueron emitidos por el propio contribuyente”.

“El documento idóneo debe ser un soporte externo, como un registro contable del tercero, o un título valor, o un certificado del contador, revisor fiscal o representante legal del tercero, o cualquier otro documento emitido por éste en el que conste la obligación”.

No se causa IVA por autoconsumo en la operación de explotación y exploración de crudo, ya que se utiliza en el proceso productivo, Así lo establece el Consejo de Estado mediante la sentencia 25000-23-37-000-2015-00775-01 (23833) de julio del 2020:

“Contrario a lo expuesto por la Autoridad Tributaria, el solo hecho de que el operador haya hecho uso del crudo, no configura un autoconsumo o un retiro de inventarios de la demandante, puesto que para ello se requiere que dicho retiro se destine a un fin distinto a la actividad gravada”.

“El crudo utilizado en la etapa de exploración y explotación tiene como fin la realización del proceso productivo atinente a la reinyección para la extracción del mineral del subsuelo y de su procesamiento en la superficie en el marco de dichos contratos”.

“Por lo anterior, no prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandada en relación con la procedencia del IVA, pues el consumo tuvo como fin llevar a cabo la etapa de producción del crudo.”

El Consejo de Estado niega la devolución de retenciones del impuesto de Industria y Comercio porque el contribuyente no logró demostrar el pago del impuesto en otros municipios. Esta decisión se incorporó en la sentencia 05001-23-33-000-2015-00549-01 (24847) de julio del 2020:

“En el caso objeto de enjuiciamiento, son hechos ciertos y no discutidos por las partes que la demandante prestó, durante los años 2012 y 2013, servicios que recaían sobre el transporte de mercancía situada en el término municipal de Barbosa y que las empresas a las cuales prestó dichos servicios le efectuaron una retención a título de ICA, que luego trasladaron al municipio demandado. Por esa circunstancia, en los actos demandados, la autoridad de esa jurisdicción negó la solicitud de devolución de las sumas retenidas, a la cual se opone la demandante con el argumento de que no realizó en ese municipio actividades gravadas con el tributo, de modo que, al no ser allí contribuyente, no debieron haberle retenido suma alguna. Por el contrario, la Administración aquí apelante sostiene que la demandante sí realizó en su jurisdicción actividades de servicios gravadas con el tributo, pues fue allí donde se recogió la mercancía a transportar y, en todo caso, la existencia de un establecimiento de comercio en el municipio no es un criterio para fijar la territorialidad de ICA en los servicios”.

“La *litis* planteada en esos términos lleva a que la legalidad de los actos que se enjuician penda de establecer si la demandante tenía la condición de sujeto pasivo del ICA en el municipio de Barbosa con ocasión de los servicios de transporte, respecto de mercancía de propiedad de empresas localizadas en esa jurisdicción, cuestión que pasa a dilucidar la Sala”.

“Tales pruebas documentales no tienen el mérito probatorio que demostraría la territorialidad de sus ingresos en municipios diferentes a Barbosa, dado que el revisor fiscal lo único que certificó es un punto de discusión débil, como resulta ser atar la causación del ICA a la existencia de un establecimiento comercial, ya que, como se precisó, la realización del hecho generador del tributo discutido no pende de la existencia de establecimiento físico en una determinada jurisdicción (art. 195 Decreto Ley 1333 de 1986”.

BOLETÍN

“Finalmente, los agentes retenedores informaron al municipio de Barbosa acerca del lugar en que la transportadora recogió las mercancías con destino a diferentes ciudades, documentos que no lograron ser rebatidos por otros medios de prueba que bien pudo aportar la sociedad actora a fin de desvirtuar la tesis de causación del ICA que sirvió de fundamento a la expedición de los actos acusados”.

“Para concluir este punto del análisis, esta corporación estima que debe revocarse la sentencia apelada, en la medida en que, como quedó visto en los puntos 3 y 3.3 de estos considerandos, el único sustento de la petición de devolución que se estudia parte de la idea de que no se causó el ICA en el municipio de Barbosa —y por ende no se podía efectuar retención alguna—, dado que no tenía allí establecimiento de comercio, postura que contradice la literalidad del artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986, en tanto que ese no es un hecho determinante para la realización del hecho imponible del tributo en mención. La actora no aportó medios de prueba que acreditaran la causación del tributo en otros municipios, de tal forma que deberá soportar las consecuencias de no haber ejercido la carga de la prueba. Prospera el cargo de apelación”.

“Debe tenerse presente que el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 estableció reglas de causación del ICA. Particularmente, la letra a) del numeral 3 ídem estableció que, en el caso de los servicios de transporte, el ingreso se entendía percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona. Sin embargo, esta disposición no resulta aplicable a nuestro caso, dada que se trata de un impuesto causado con anterioridad a la mencionada ley”.

El transporte de gas por gasoducto no está gravado con el Impuesto de Industria y Comercio (ICA). Así lo reiteró el Consejo de estado en la sentencia 05001-23-33-000-2018-01556-01 (24976) de agosto del 2020:

“De acuerdo con el anterior criterio, que se reitera, el transporte de gas por gasoducto no puede ser objeto de gravamen, pues se encuentra vigente el artículo 16 del Código de Petróleos, que en armonía con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto Reglamentario 865 de 1965, consagra que dicha actividad está exenta de todos los impuestos



Vicepresidencia de Asuntos Jurídicos

Septiembre 10 de 2020

aechavarria@andi.com.co

mvelez@andi.com.co

cpardo@andi.com.co

BOLETÍN

departamentales y municipales, inclusive, el de industria y comercio. Lo anterior, porque la citada norma no fue derogada expresa ni tácitamente por la Ley 14 de 1983, y, por el contrario, su vigencia fue reafirmada por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.”

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos