

LECCIONES TRIBUTARIAS DE COMPARTIR

AÑO 2025

Por: Norvey Valencia Salazar



ISSN: En trámite



Autor/ editor

NORVEY VALENCIA SALAZAR

Contador Público, Especialista en Legislación Tributaria, Magister en Tributación, con Diplomados en NIIF de la Universidad de Catalunya y en Tributación Internacional del Instituto

Fundador y conferencista del espacio académico “Compartir Tributario”, dedicado a la realización de capacitaciones (a nivel nacional) en temas impositivos de interés. Asesor, conferencista y consultor a nivel

nacional en temas tributarios. Docente universitario. Autor del libro Coleccionable impuesto sobre la renta y complementarios (obra modular que pretende la interiorización de relevantes tópicos del impuesto, a partir de una metodología sustentada – esencialmente – en el planteamiento de mapas conceptuales e ilustraciones o ejemplificaciones prácticas).



Autor/editor

NORVEY VALENCIA SALAZAR

Edificio Multiplaza Torre Empresarial, Cra. 21 #64A 33 Oficina 816,

Manizales, Caldas

contacto@compartirtributario.com

Celular 3118907367

Título: Lecciones Tributarias de Compartir año 2025

ISSN: En trámite

Primera edición: Enero 2025, Manizales

Periodicidad: Anual

Diseño: Luz Adriana Gaviria Rendón

Diagramación: Daniela Cárdenas Bermúdez



PRÓLOGO

Con la presente obra se pretende dejar en consideración del lector escritos tributarios referidos a diversos temas impositivos, cuya escogencia y preparación – por demás – se sustenta en i) la relevancia aplicativa de esos mismos tópicos y ii) el ordenamiento normativo vigente para cada título en particular.

Concordante con la intención que nuestra obra se convierta en un valioso referente de consulta, y que respecto de ella sea predicable su aplicación en el tiempo, al interior de la misma se encontrarán dos secciones perfectamente identificables, y cuyo ánimo está orientado a la separación de las Lecciones Tributarias del año presente en relación con las Lecciones de años anteriores.

De conformidad con lo anterior, en la primera sección de nuestra obra se hallarán ubicados los escritos tributarios de la versión reciente del libro (o del año actual de edición), en tanto en la segunda¹ se podrá encontrar una compilación de las Lecciones Tributarias de los años anteriores.

La enunciada compilación (y con el ánimo que nuestra obra comporte verdadera utilidad como referente de estudio y consulta) más allá de la suma de los escritos tributarios elaborados a lo largo del tiempo, conlleva un serio proceso de actualización de las Lecciones Tributarias del pasado a través de la i) revisión y modificación de los contenidos temáticos que siguen gozando de relevancia aplicativa y ii) exclusión de aquellas Lecciones que por efectos normativos han

¹ Siendo ésta la primera edición de nuestro libro no habrá lugar a la compilación propuesta para la segunda sección de la obra.



perdido total vigencia, o que en el presente no resultan ser relevantes en el ámbito aplicación práctica.

Así pues, nuestra obra no sólo llevará al disfrute de las nuevas Lecciones Tributarias al momento de cada edición, sino que además permitirá recordar y actualizar los asuntos temáticos tratados en versiones anteriores; con lo cual, en complemento, se dimensiona una importante interiorización de conocimiento tributario.

No obsta anotar, que la presente obra surge del enamoramiento particular del autor por los temas impositivos, y de sus indescriptibles experiencias académicas y profesionales derivadas del ejercicio de su querida profesión liberal y de su grato trasegar como docente y conferencista.



CONTENIDO

PRÓLOGO	4
Impuesto de ganancias ocasionales: Entidades no contribuyentes del artículo 23 del E.T. y ESAL del régimen tributario especial.	7
La renuncia de ganancias en el impuesto sobre la renta.....	15
Distribución de la retención en la fuente al socio oculto en los contratos de cuentas en participación	22
Extraterritorialidad impuesto de industria y comercio	29
Facturación electrónica en el retiro de inventarios	34
Renta, ICA, autorretenciones y exoneración de aportes en las propiedades horizontales	42
Sanción por no informar en tributos territoriales.....	59
Prueba de pasivos en el impuesto sobre la renta.....	66
Gastos de transporte, manutención y alojamiento en el caso de trabajadores independientes	76
Deducción de impuestos pagados en el exterior sobre ingresos de fuente nacional.....	81
Actividades no sujetas a ICA: obligaciones de inscribirse y declarar.....	89
Declaración y pago de autorretenciones cuando declaración de renta ya ha sido presentada.....	96
De la firma de Contador Público en las declaraciones de IVA y retención en Consorcios y uniones temporales	103
Productores de bienes exentos obligados a llevar contabilidad	111
Tratamiento tributario de las indemnizaciones por daño emergente	115
Impuesto de timbre nacional en los contratos de leasing habitacional	125
Ganancias ocasionales por herencias en medio de los convenios para evitar la doble imposición “CDI”	129
Registro de libros de contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro ante la DIAN.....	140
La no obligación de declarar de las personas naturales (nacionales y extranjeras) no residentes	145



Impuesto de ganancias ocasionales:

Entidades no contribuyentes
del artículo 23 del E.T. y ESAL
del régimen tributario especial.



Impuesto de ganancias ocasionales: Entidades no contribuyentes del artículo 23 del E.T. y ESAL del régimen tributario especial.

Como bien se recordará, en el ámbito del impuesto sobre la renta las personas jurídicas (de manera particular) han de encasillarse, necesariamente, en la calidad de contribuyentes o no contribuyentes; ello, por supuesto de conformidad con lo consagrado en el ordenamiento tributario vigente.

En tratándose de los no contribuyentes, resulta claro que corresponde a aquellos sujetos que por disposición legal no se encuentra sometidos al tributo; y en cuyo evento, consecuentemente, no les será dable la determinación y pago del impuesto de renta.

No obstante lo anterior, las mismas disposiciones tributarias imponen a algunas entidades no contribuyentes el deber declarar, y el cual se surte con la debida presentación de la declaración de ingresos y patrimonio.

Para el caso concreto, el artículo 23 del Estatuto Tributario contempla las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentran en la obligación de presentar la mencionada declaración de ingresos y patrimonio.

A esta instancia, convendría preguntarse ¿Las entidades indicadas en el referido artículo 23 del E.T. se encuentran sometidas al impuesto de ganancias ocasionales?

El precedente interrogante podría tener cabida si revisa literalmente el contenido de las disposiciones siguientes:

Estatuto Tributario		
Artículo 22 Entidades que no son contribuyentes	Artículo 23 Entidades no contribuyentes declarantes	Artículo 23-1 No son contribuyentes los fondos de capital privado, los fondos de inversión colectiva y otros
No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y <u>complementarios</u> y no deberán cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, de acuerdo con el artículo 598 del presente Estatuto, la Nación, las entidades territoriales, (...).	No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, (...)	No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y <u>complementarios</u> los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva, administrados por una entidad autorizada para tal efecto.

De la tabla precedente, y de una verificación literal (se insiste) sería fácil colegir que entre tanto los artículos 22 y 23-1 del E.T. hacen alusión expresa a la no sujeción – de las entidades en ellos consagrados – al impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 23 se refiere a la calidad de no contribuyentes – de las entidades en él contenidas – en dimensión únicamente al impuesto de renta y no a su complementario de ganancias ocasionales.

No obstante lo antes anotado, y conforme al artículo 5 del Estatuto Tributario, se hace conveniente recordar que el impuesto sobre la renta y complementarios se considera un solo tributo, que comprende i) el impuesto básico de renta y ii) el impuesto a las ganancias ocasionales.

En tal sentido, el aludido referente normativo dispone:

“El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende:

1. *<Ver Notas del Editor> Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio* y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior*

2. *<Ver Notas del Editor> **Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia* al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras**”.*
(Resaltado por fuera del texto)

Así las cosas, y como bien lo interpretó la Administración Tributaria en su concepto N° 00354 del 7 de mayo de 2024, la respuesta definitiva a la inquietud antes mencionada está orientada a que *“el impuesto a las ganancias ocasionales corresponde a un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, por lo cual, las entidades no contribuyentes declarantes señaladas en el artículo 23 del Estatuto Tributario, no están sujetas al impuesto a las ganancias ocasionales”*.

De otro lado, pero en relación con el impuesto de ganancias ocasionales, compete determinar la responsabilidad de las entidades sin ánimo de lucro “ESAL” del régimen tributario especial “RTE” frente a dicho tributo complementario del impuesto de renta.

Previas las consideraciones al respecto, es debido expresar que si bien las ESAL pueden ostentar la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta,



también podrán encasillarse como contribuyentes del tributo, en cuyo caso deberán determinar (con fundamento en sus características propias y el cumplimiento de establecidos requisitos) su pertenencia al régimen ordinario o al régimen tributario especial.

En adición, y para los efectos pertinentes, es debido traer a colación el siguiente cuadro resumen:

ESAL contribuyentes		
Régimen Ordinario	Régimen Tributario Especial (RTE)	
		ESAL distintas de cooperativa (artículo 19 del E.T.)

Comporta especial relevancia denotar que podrán optar por el RTE – de conformidad con el proceso de calificación – las asociaciones, corporaciones y fundaciones de que trata el artículo 19 del estatuto tributario; pero, en igual sentido es de mencionar que las entidades del sector cooperativo pertenecen a dicho régimen especial (sin necesidad de adelantar proceso de calificación).

Valiéndose del expuesto contexto (en torno al RTE), conviene hacer alusión a los siguientes conceptos de la Autoridad Tributaria, en los que se pronunció sobre la responsabilidad de las ESAL en relación con el impuesto de ganancias ocasionales:



Concepto 2000 o 020453 del 16 de agosto de 2019	Concepto 1815 o 018957 del 23 de julio de 2019
<p>Pregunta usted si los contribuyentes del régimen tributario especial liquidan renta por recuperación de deducciones y ganancia ocasional por venta de activos fijos depreciables.</p>	<p>Mediante el radicado de la referencia el peticionario pregunta: (i) si las entidades del sector cooperativo están obligadas a liquidar y pagar el impuesto complementario de ganancias ocasionales y a qué tarifa; (ii) ¿deben liquidar el impuesto a los dividendos y a qué tarifa? y (iii) ¿debe pagar el impuesto de renta en tres cuotas, en el caso que estén calificadas como grandes contribuyentes? ¿en este caso la primera cuota se considera un anticipo?</p>
<p>Ahora bien, en relación con la determinación de la ganancia ocasional para el régimen tributario especial, este impuesto complementario no aplica, ya que la totalidad de sus ingresos, incluso aquellos originados en la venta de activos, son base para establecer el beneficio neto o excedente.</p> <p>En otras palabras, la liquidación del impuesto complementario de ganancia ocasional está determinado para los contribuyentes</p>	<p>Así las cosas, en consideración a su naturaleza y a su carácter complementario del impuesto de renta, donde no se hace distinción entre contribuyentes del régimen ordinario o especial, se tiene que las entidades del sector cooperativo están obligadas a liquidar y pagar el impuesto complementario de ganancias ocasionales, para lo cual se debe considerar lo dispuesto principalmente en los artículos 313 a 317 del Estatuto Tributario.</p>

del régimen ordinario, pues el beneficio neto o excedente del régimen tributario especial se determina restando, de los ingresos de cualquier naturaleza, los egresos que tengan relación causal con los ingresos, que cumplan el objeto social y las inversiones que tengan ese fin.

Del contraste de las aludidas doctrinas, sería fácil inferir que las ESAL del RTE distintas de cooperativas no se encuentran sometidas al impuesto de ganancias ocasionales, en tanto las entidades del sector cooperativo sí son responsables de tributo complementario.

Pese a los contrarios pronunciamientos de la Dirección de Impuestos, es de manifestar que tanto las ESAL distintas de cooperativas como las entidades del sector cooperativa se encuentran reguladas (en cuanto al RTE) por las disposiciones contenidas entre los artículo 356 a 364 del E.T.; siendo pertinente, y dentro de tales referente normativos, traer a colación el artículo 357 en el entendido que *“para determinar el beneficio neto o excedente **se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza**, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo”*. (Resaltado por fuera del texto)

Al hilo de lo anterior, el Consejo de Estado en Sentencia 23661 del 28 de noviembre de 2019 expresó que *“2.4. El artículo 19-4 del Estatuto Tributario estableció que las cooperativas pertenecen al régimen tributario especial y fijó una tarifa única para el impuesto de renta y complementarios a su cargo del 20% sobre los beneficios netos*

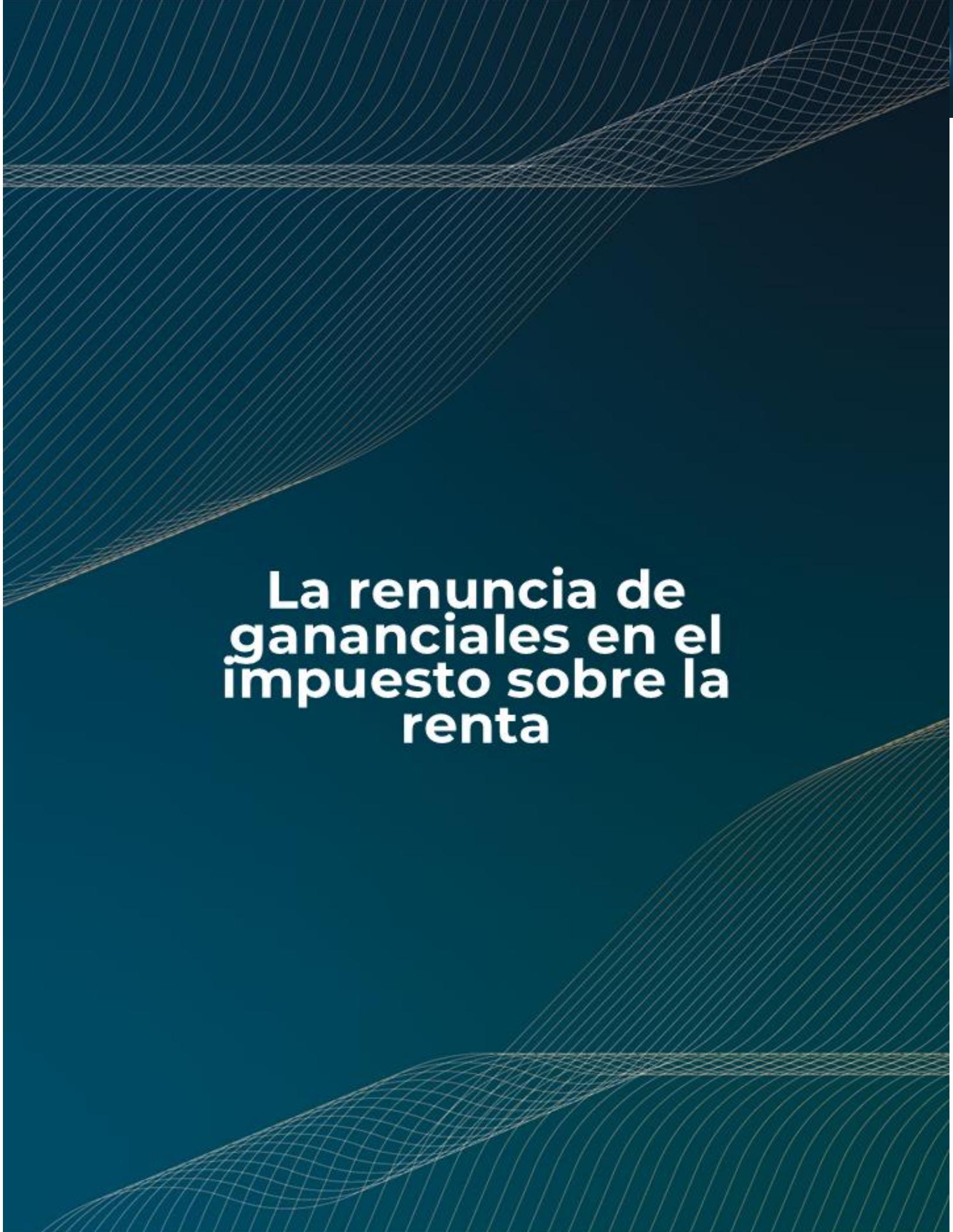


o excedentes en el periodo gravable. Además, dispuso que el cálculo de dicho beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo “con la ley y la normativa cooperativa vigente”.

El régimen especial tributario al que hace referencia este artículo está regulado en los artículos 356 a 364 del Estatuto Tributario, por lo que hacen parte de la ley y las normas cooperativas vigentes.

2.5. El artículo 357 del Estatuto Tributario señala que el beneficio neto o excedente se determina tomando la totalidad de los ingresos de cualquier naturaleza, al cual se restan los egresos que tengan relación de causalidad con dichos ingresos o con el cumplimiento del objeto social (...).

De conformidad con lo dicho en precedencia, es de juzgar equivocada la distinción que hace el Ente Oficial, en cuanto a que al sector cooperativo le asiste responsabilidad frente al impuesto de ganancias ocasionales, en tanto tal sujeción no resulta predicable de las ESAL de que trata el artículo 19 de E.T.; ello, toda vez que ambos contribuyentes del RTE deberán determinar su beneficio neto o excedente a partir de la totalidad de sus ingresos independientemente de la naturaleza de ellos (ordinarios, extraordinarios, venta de activos fijos, etc.).



**La renuncia de
gananciales en el
impuesto sobre la
renta**

La renuncia de gananciales en el impuesto sobre la renta

En principio, dispone el artículo 47 de Estatuto Tributario que “**No constituye ganancia ocasional lo que se recibiere por concepto de gananciales, pero si lo percibido como porción conyugal**”. (Resaltado por fuera del texto)

Seguidamente, es de recordar que tal referente normativo tiene sus orígenes el artículo 102² del decreto 2053 de 1974, disposición – por supuesto – que terminan siendo compilada en el vigente decreto 624 de 1989 (actual Estatuto Tributario).

Corolario de lo anterior, sería de concluir que pese a que el tópico de gananciales se encuentra consagrado en el artículo 47 de E.T. (y este artículo se halla dentro del título I del libro primero³ del Estatuto Tributario), por expresa disposición normativa dichos gananciales no hacen parte del impuesto de renta sino del impuesto complementario de ganancias ocasionales.

Lo anterior así, porque desde la norma original (artículo 102 decreto 2053 de 1974) los gananciales fueron considerados ganancias ocasionales no sometidas al tributo; y en adición a ello, el artículo 47 del E.T. claramente consagra que lo recibido a título de gananciales “*no constituye ganancia ocasional*”.

² “Se consideran ganancias ocasionales, no sometidas al régimen impositivo del Título III sino al del presente Título, las siguientes:

(...)

No constituye ganancia ocasional lo que se recibiere por concepto de gananciales, pero sí lo percibido como porción conyugal”.

³ Este libro consagra lo atinente al impuesto de renta.



Lo precedente, por ejemplo, implicaría para una persona natural residente el reporte de lo recibido por concepto de ganancias en la sección del impuesto de ganancias ocasionales y no en las rentas no laborales (de la cédula general).

Aunado al expuesto contexto, es debido anotar que se entiende por ganancias aquellos bienes y derechos que se adquieren durante el matrimonio (o que se aportan a este) y que son de propiedad común de ambos cónyuges, de conformidad con el régimen económico matrimonial aplicable (en Colombia el régimen aplicable al matrimonio es el de la sociedad conyugal, conforme al artículo 180 del Código Civil).

Descendiendo al título propuesto, la Autoridad Tributaria había interpretado en su concepto N° 018982 del 23 de julio de 2019⁴ que:

“(...) los ganancias son los bienes y derechos adquiridos durante el matrimonio que, tras la disolución de la sociedad conyugal, son repartidos en partes iguales a los cónyuges.

De acuerdo al artículo 1775 del Código Civil (“C.C.”) cualquiera de los cónyuges podrá renunciar a los ganancias, de forma que su propiedad es transferida al otro; por lo tanto, este acto inter vivos, similar a la donación, se considera ganancia ocasional.

Lo anterior se fundamenta en que los ganancias corresponden únicamente a los bienes y derechos que son asignados a cada cónyuge por disposición legal. Al renunciar a los mismos, se constituye a favor del otro cónyuge un ingreso que no conserva la naturaleza de ganancial, pues no es lo que inicialmente le corresponde en virtud del vínculo matrimonial que se disuelve.

⁴ Doctrina consistente con lo manifestado en el concepto N° 6184 del 12 de marzo de 2019, y posición ratificada en el concepto N° 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022.



En este sentido, se evidencia que los gananciales se originan por expreso señalamiento de la ley, mientras que el ingreso que percibe uno de los cónyuges por el monto de bienes y derechos que el otro ha desistido, nace de la voluntad de quien renuncia a ellos y la parte que los acepta como un ingreso adicional y diferente al que se la ley le ha asignado. Por ende, dicho ingreso incrementa el patrimonio y no la masa de gananciales.

Así las cosas, se concluye que lo percibido por concepto de gananciales no constituye ganancia ocasional, tal como lo indica el artículo 47 del E.T.; sin embargo, cuando cualquiera de los cónyuges manifiesta su renuncia, estos bienes y derechos son transferidos como un ingreso que se grava como ganancia ocasional.” (Subrayado fuera de texto)

Acorde a la citada doctrina, para la Administración Tributaria resultaba diáfano el sometimiento, al impuesto de ganancias ocasionales, de lo recibido por alguno de los cónyuges a título de renuncia de gananciales; ello, toda vez que tal renuncia debería ser encasillada en un acto inter vivos generador de ese impuesto complementario de renta.

No obstante esa consistente y reiterada posición doctrinal, el Consejo de Estado decreto la nulidad de “*los Oficios DIAN 6184 del 12 de marzo de 2019, 18982 del 23 de julio de 2019 - en los apartes transcritos al inicio de esta providencia, relativos a la sujeción de la renuncia a gananciales al impuesto de ganancias ocasionales- y 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022*”⁵; dejando de un lado el entendimiento asumido por la Dirección de Impuestos, y precisando – de manera opuesta – la no sujeción al impuesto de ganancias ocasionales de lo percibido (por alguno de los cónyuges) por concepto de renuncia de gananciales.

⁵ Sentencia N° 27244 del 11 de julio de 2024.



Lo anterior, y a partir de la Sentencia del Consejo de Estado N° 27244 de 2024, puesto que la renuncia de gananciales por parte de un cónyuge en favor del otro no implica la pérdida de la esencia o naturaleza de esos gananciales, con el consecuente sometimiento al impuesto de ganancias ocasionales; sino que por el contrario, los gananciales que resultaren de la disolución de la sociedad conyugal se pueden renunciar en favor del otro cónyuge, y el beneficiario de dicha renuncia recibe simplemente gananciales.

Al respecto, se considera de relevante interés traer a colación el siguiente extracto de la referida Sentencia N° 27244 del 11 de julio de 2024:

*“Entonces, son gananciales el conjunto de derechos representados en bienes que hacen parte de una universalidad jurídica que nace cuando se disuelve la sociedad conyugal, momento en el cual pueden ser objeto de renuncia, según el artículo 1775 del C.C, pues dicho acto **“versa sobre la universalidad o una cuota abstracta de ella, pero no sobre bienes o derecho en concreto”**, en palabras de la Corte Suprema de Justicia¹⁵, sin que pierdan su naturaleza de gananciales hasta la liquidación o partición de lo indiviso, pues solo así dejan de ser parte de la masa universal del haber social.*

*Así, los gananciales comprenden esa masa indivisa, abstracta e indeterminada de bienes y derechos sociales que surge **al momento de la disolución de la sociedad conyugal**, cuya indeterminación solo se extingue al momento de la liquidación de dicha sociedad, cuando se concreta en cabeza de los cónyuges la cuota correspondiente de esos activos. Y como los gananciales (masa social indivisa) **que resulten a la disolución de la sociedad conyugal se pueden renunciar en favor del otro cónyuge, el beneficiario de dicha renuncia sencillamente adquiere gananciales.***



Ahora bien, el artículo 47 del ET dispone que “no constituye ganancia ocasional lo que se recibiere por concepto de gananciales, pero sí lo percibido como porción conyugal.”

De acuerdo con lo analizado, la renuncia a gananciales no conlleva la desnaturalización de los mismos, pues seguirán siendo gananciales o derechos universales para el cónyuge en favor de quien se renuncian, motivo por el cual el 100% de los gananciales en cabeza de uno de los cónyuges no constituye ganancia ocasional para éste, como lo prevé el artículo 47 del ET”.

Dentro de la misma revisión, no obsta precisar que la Autoridad Tributaria Nacional había insistido que la renuncia a los gananciales correspondía a un acto inter vivos similar a la donación, en relación con lo cual el Órgano de Cierre de lo Contencioso Administración, en la citada Sentencia 27244, expresó que:

“La renuncia a gananciales no equivale a una donación ni es un acto jurídico entre vivos a título gratuito. El artículo 302 del ET establece que se consideran ganancias ocasionales, entre otras, las provenientes de donaciones o cualquier acto jurídico celebrado entre vivos a título gratuito.

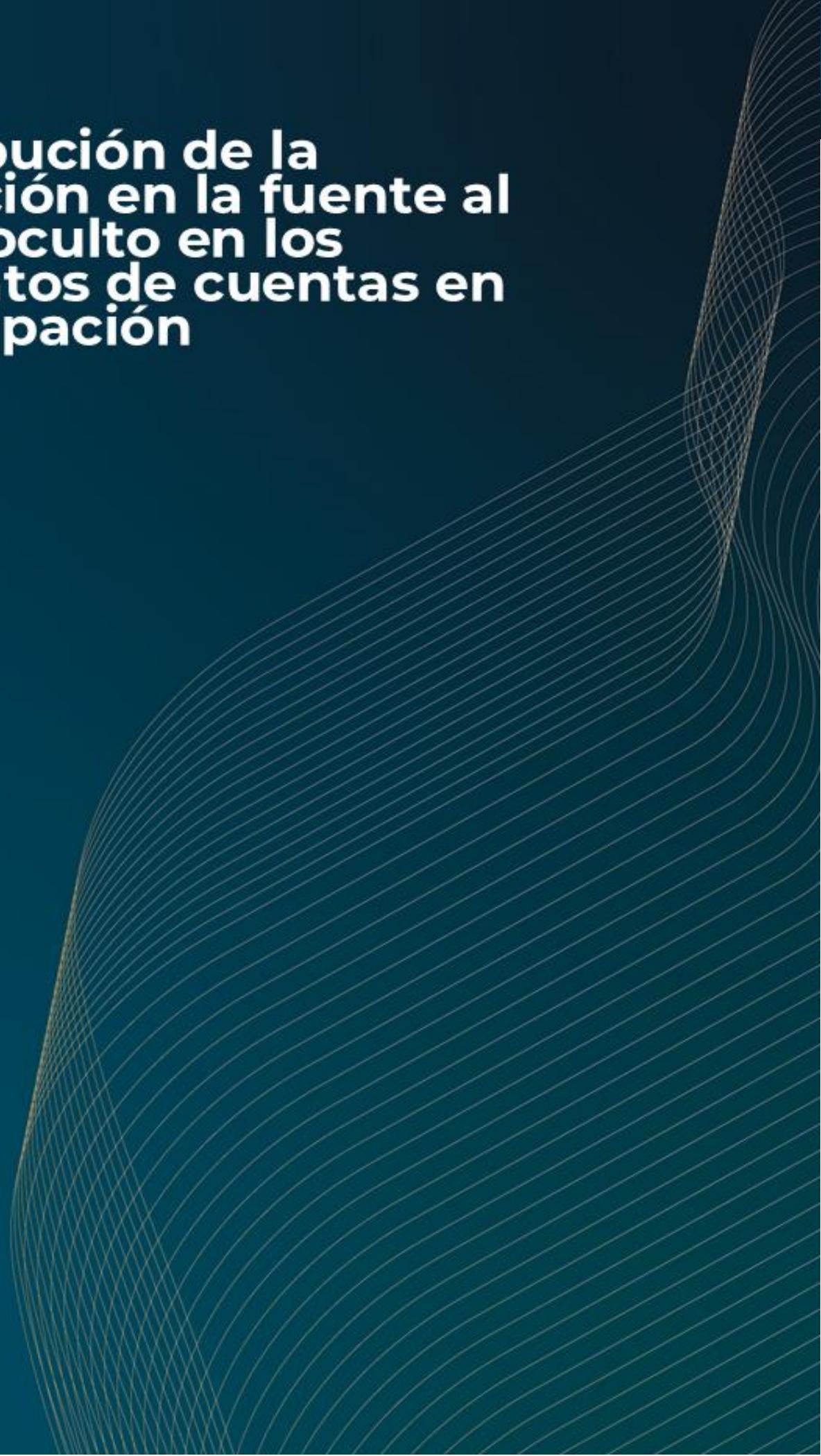
En la donación entre vivos (artículo 1443 del CC) existe un acuerdo de voluntades entre el donante, que transfiere a título gratuito e irrevocable una parte de sus bienes, y el donatario, que acepta la donación. Por el contrario, la renuncia a gananciales no implica transferencia de bienes sino el ejercicio de una facultad respecto de unos derechos universales o una cuota de ellos y no está sujeta a un acuerdo de voluntades entre los cónyuges, pues dicha renuncia es un acto unilateral de uno de los cónyuges en favor del otro”.

Finalmente entonces, y al ostentar la calidad de gananciales lo recibido por concepto de renuncia de gananciales, el cónyuge beneficiario del monto de lo percibido (a dicho título) deberá darle el tratamiento tributario de ingreso no



constitutivo de ganancia ocasional, conforme a lo indicado en el artículo 47 del Estatuto Tributario.

Distribución de la retención en la fuente al socio oculto en los contratos de cuentas en participación



Distribución de la retención en la fuente al socio oculto en los contratos de cuentas en participación

En principio, y como bien lo manifestó la Administración Tributaria en su concepto 8537 del 9 de abril de 2018, es de anotar que *“El contrato de cuentas en participación se encuentra regulado en los artículos 507 a 514 del Código de Comercio, en los cuales se establece que:*

- *Los partícipes –tanto el gestor como el oculto– toman interés en una o varias operaciones mercantiles.*
- *El partícipe gestor deberá ejecutar la operación mercantil en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.*
- *Existe libertad contractual en cuanto a la fijación de las condiciones del contrato y en cuanto a las solemnidades relativas a su formación.*
- *El contrato de cuentas en participación no constituirá una persona jurídica.*
- *El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.*
- *La responsabilidad del partícipe oculto se limitará al valor de su aportación; salvo que revele o autorice que se revele su calidad, caso en el cual responderá de forma solidaria.*



- *El partícipe oculto tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión.*

- *En lo no previsto, la relación entre los partícipes se rige por las normas aplicables a la sociedad en comandita simple”.*

En igual sentido, es debido traer a colación que el artículo 18 de Estatuto Tributario consagra que *“Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán 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. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.”*

A tono con lo precedente, y en relación con la retención en la fuente a título de renta, la Administración de Impuestos interpretó⁶ que los valores retenidos al gestor (en medio de la ejecución del contrato de cuentas en participación) únicamente eran de su titularidad, correspondiéndole a él – por demás – reflejar tales retenciones en la declaración de renta del año gravable en que se las practicaron.

Lo anterior, y en el entender del mismo Ente Oficial, por cuanto en el ordenamiento normativo no existe una disposición que consagre el traslado de las retenciones del socio gestor al partícipe oculto, como tampoco existe una de ellas que prevea la revelación del socio oculto con el fin de practicarle a éste directamente la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta.

⁶ Ver Concepto General 8537 del 9 de abril de 2018.



No obstante, en Sentencia 26085⁷ del 30 de agosto de 2024 el Consejo de Estado se pronunció sobre la nulidad de la enunciada posición doctrinal, precisando – por el contrario – que el socio oculto es titular de las retenciones practicadas al gestor (dentro del contrato de colaboración) a prorrata de su participación.

Decisión que esa Alta Corporación sustenta en que i) la retención practicada es un activo, que acorde al tratamiento indicado en el artículo 18 del E.T. debe ser declarado de manera independiente y acorde a la participación de los socios en el contrato y ii) la no aplicación de la proporcionalidad, en las retenciones practicadas al gestor, afectaría a los partícipes ocultos al impedirles la posibilidad de disminuir de su impuesto a cargo el monto de dichas retenciones.

Así las cosas, actualmente resulta imperativo para el socio gestor certificar al partícipe oculto (a prorrata de su participación en el contrato de colaboración) el monto de las retenciones practicadas, en aras de que ese último pueda detraerlo dentro de la determinación final de su impuesto de renta a pagar.

Ahora, y derivado del retiro del ordenamiento normativo de la mencionada doctrina de la DIAN, es pertinente recordar que las decisiones de Nulidad Simple (como la del presente caso) tienen efectos retroactivos (ex tunc), y por tanto ellos recaerían sobre situaciones jurídicas no consolidadas.

A hilo con lo anterior, los socios gestores que actuaron al amparo de la Doctrina Oficial podrían en principio – y en relación con las declaraciones que no se

⁷ Como la Doctrina Oficial de la DIAN había sido reitera en pronunciamientos diferentes al Concepto General 8537, se considera pertinente traer a colación el fallo del Consejo de Estado: **“ANULAR PARCIALMENTE** el Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018, y los Oficios 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del 16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión, Normativa y Doctrina de la DIAN, en los apartes acusados, transcritos en las páginas 1 a 4 de la presente providencia”.



encuentran en firme – estar ante un eventual riesgo tributario por la desaparición del sustento legal en el que inicialmente habían fundamentado su conducta impositiva.

Para precisar lo precedente, bien podría pensarse que un gestor en su declaración de renta del respectivo año gravable se tomó el total de las retenciones en la fuente que le fueron practicadas y certificadas (conforme a la doctrina); pero no encontrándose su denuncia rentística en firme, y anulada la interpretación oficial que avaló su actuar, podría estarse en presencia de una retención inexistente (en la parte que le corresponde al partícipe oculto) y con ello, probablemente, incumpliría los presupuestos para optar por un planeado beneficio de auditoría.

A esta instancia, y si bien se considera oportuno el fallo proferido por el Órgano de Cierre de lo Contencioso Administrativo, convendría llamar la atención en cuanto a los posibles efectos derivados de la referida Sentencia de Nulidad; esto último, dada la ausencia de modulación, por parte del Consejo de Estado, en dimensión a esos eventuales efectos hacia el pasado.

Sin embargo, y como referente de tranquilidad frente a lo antes anotado, es de manifestar que la Administración Tributaria en su concepto 1163 (010470) del 12 de diciembre de 2024 se pronunció precisando que:

“9. En este contexto, si bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, por regla general, la declaratoria de nulidad del acto administrativo afecta su validez, por lo que los efectos de la decisión se proyectan hacia el pasado (efectos ex tunc). Esta postura ha sido modulada, en el sentido que tratándose de la nulidad de un acto de carácter general que no afecta situaciones consolidadas, sus efectos serán hacia el futuro (efectos ex nunc).

10. Así, a la luz del principio de buena fe tributaria, según el cual las actuaciones de las contribuyentes respaldadas en conceptos emitidos por la administración



tributaria no pueden ser desconocidas por ésta mientras dichos conceptos se encuentren vigentes, y teniendo en cuenta la imposibilidad de modificar las actuaciones realizadas durante la vigencia de la doctrina previamente emitida, este Despacho concluye que, en el caso analizado, la nulidad de los actos administrativos produce efectos únicamente a partir de su declaratoria y hacia el futuro (ex nunc).

11. De este modo, se preservan intactas las actuaciones llevadas a cabo bajo el amparo de la doctrina vigente al momento de su ejecución, en aplicación del principio de buena fe tributaria, que garantiza la estabilidad y seguridad jurídica para la administración y los contribuyentes”.

Así las cosas, y según el entendimiento de la DIAN en torno a la aplicación en el tiempo de la Sentencia 26085 del 30 de agosto de 2024, resultaría claro que el referido fallo producirá efectos hacia el futuro, y que las actuaciones realizadas por el contribuyente al amparo de la anulada doctrina no serán objeto de reparo por parte de la Dirección de Impuestos Nacionales.

Finalmente, y con el ánimo de ratificar su postura doctrinal, la Autoridad Tributaria – en el mismo concepto 1163 de diciembre de 2024 – arriba a las conclusiones reseñadas en la siguiente tabla:



Concepto 1163 (010470) del 12 de diciembre de 2024

12. En conclusión:

<p>(i) A partir del 30 de agosto de 2024, las retenciones en la fuente practicadas en contratos de cuentas en participación podrán ser asumidas proporcionalmente entre el gestor y los socios ocultos.</p>	<p>(ii) El porcentaje de la retención que será asumida por los socios ocultos deberá incluirse en el certificado que expide el socio gestor, según el parágrafo 1 del <u>artículo 18</u> del ET.</p>	<p>(iii) Las actuaciones previas realizadas bajo la doctrina anulada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 30 de agosto de 2024 en el expediente Rad. 26085, no se ven afectadas, dado que los efectos del fallo deben entenderse hacia el futuro (<i>ex nunc</i>).</p>
---	--	---



**Extraterritorialidad
impuesto de
industria y
comercio**

Extraterritorialidad impuesto de industria y comercio

De manera previa, conviene manifestar que el impuesto de industria y comercio “ICA” es un impuesto municipal a cargo de las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto⁸.

En ese orden, es pertinente recordar que conforme al artículo 195 del decreto ley 1333 de 1986 *“El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedad de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”*

En línea con lo anterior, y en cuanto a la base gravable de dicho tributo municipal, es de traer a colación lo señalado en el artículo 196⁹ del aludido decreto en cuanto a que *“Está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.”*

⁸ Para el efecto, consúltense i) el artículo 54 de ley 1430 de 2010 (modificado por el artículo 177 de la ley 1607 de 2012) y ii) Sentencia Consejo de Estado N° 28351 del 2 de mayo de 2024 (ICA consorcios y uniones temporales).

⁹ Modificado por el artículo 342 de la ley 1819 de 2016.



Acorde con lo precedente, lo relevante para ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio es la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en una determinada jurisdicción municipal con o sin establecimiento de comercio; en cuyo caso, el tributo deberá liquidarse y pagarse en el municipio en el cual se realice cada actividad gravada, y a la tarifa que señale el acuerdo municipal.

En concordancia con lo anotado en precedencia, un sujeto podría realizar actividades sometidas al tributo (ICA) en distintas jurisdicciones municipales; y en tal orden le resultarían imputables el cumplimiento de i) la obligación sustancial y ii) demás deberes formales, conforme a las indicaciones del estatuto tributario vigente en cada uno de los municipios en que configura la realización del hecho generador.

Así las cosas, y de manera general, los concejos municipales han consagrado en los ordenamientos tributarios territoriales la previsión en cuanto a que tales sujetos conserven las declaraciones impositivas del ICA presentadas en otras jurisdicciones; lo anterior, so pena de que los ingresos percibidos en otras jurisdicciones se entiendan gravados en el municipio que está requiriendo la demostración de los ingresos foráneos.

En otras palabras, resulta ser común que las administraciones tributarias subnacionales (municipales o distritales) requieran – dentro de su actividad fiscalizadora – a los contribuyentes del ICA para que demuestren la veracidad de los ingresos reportados como obtenidos por fuera de sus jurisdicciones territoriales; ante lo cual, y como proceder indicado en sus ordenamientos locales, es habitualmente dable la solicitud de la declaraciones del impuesto presentadas en los demás municipios (o distritos), y ante cuya ausencia la autoridad solicitante concluye el sometimiento de esos ingresos en su propia jurisdicción municipal.

Al respecto, se hace oportuno mencionar que el Consejo de Estado en su Sentencia N° 28124 del 11 de julio de 2024 expresó que “***Sobre la procedencia de la exclusión de la base gravable del ICA de los ingresos declarados en otros***



municipios, en un caso sobre la determinación de ese tributo en el Distrito de Cartagena¹⁸, la Sala precisó que las declaraciones presentadas en otros entes territoriales, a las que se refiere el literal c) del artículo 99 del Acuerdo 041 de 2006, no pueden entenderse como prueba única de los ingresos que constituyen la base gravable del ICA en cada ente territorial, porque no existe tarifa legal preestablecida”.

En el mismo fallo, la Sala recordó que “Como lo ha considerado la Sección, el «ICA recae entonces sobre la prestación de servicios en una jurisdicción municipal, de manera que como regla general para establecer la territorialidad de dicho impuesto es necesario determinar el lugar en el cual el servicio fue efectivamente ejecutado»¹⁹; de modo que, si el contribuyente demuestra que ejerció la actividad de servicios en otro municipio, el otro que fiscaliza no puede gravar los ingresos generados fuera de su territorio”.

También en la antes aludida Sentencia, la Alta Corte enfatizó que “Es del caso aclarar que el hecho que la contribuyente no haya aportado la totalidad de las declaraciones del ICA presentadas en los demás municipios del país durante el periodo gravable, no conduce a que se le impida excluir de la base del tributo los ingresos obtenidos por fuera del ente territorial que fiscaliza, porque como se expuso con anterioridad, lo previsto en el literal c) del artículo 99 del Acuerdo 041 de 2006 no puede entenderse como prueba única de los ingresos que constituyen la base de cuantificación del tributo en el Distrito de Cartagena y, en todo caso, lo que corresponde demostrar es el origen de los ingresos de las actividades gravadas, y no su declaración en otras jurisdicciones”.

De conformidad con precedentemente referido, es dado colegir que lo determinante para el sometimiento de los ingresos obtenidos por un sujeto, en distintas jurisdicciones municipales, es la realización del hecho generador del tributo; y que si bien los entes municipales pueden requerir las declaraciones presentadas en



otras jurisdicciones, esta no ha de ser la prueba única para demostrar la percepción de ingresos gravados en otros municipios o distritos municipales.



Facturación electrónica en el retiro de inventarios

Facturación electrónica en el retiro de inventarios

De manera reiterada desde el año 1998, y como bien lo manifestó inicialmente la Administración de Impuestos en su concepto general N° 106 de agosto de 2022, la doctrina oficial de la DIAN había colegido la obligación de facturar, por parte del responsable de IVA, en relación con las operaciones inherentes al retiro de inventarios.

Para hacer alusión a esa consistente manifestación doctrinal, bien podría traerse a colación el concepto N° 980 (906481) del 1 de julio de 2021, en el cual la Autoridad Tributaria interpretó:

“Es así como este Despacho por medio del Oficio 901219 de 2020 precisó lo siguiente: “... los supuestos para la configuración del hecho generador del Impuesto cuando se trata del literal b del artículo 421 del Estatuto se circunscriben a que el bien corporal mueble se trate de activos movibles, es decir que se traten de inventarios del responsable, y que se encuentren registrados, por lo menos desde el punto de vista contable, dentro de su haber. Adicionalmente, el uso que se le debe dar a ese bien corporal mueble es un uso ajeno al proceso productivo, y se suscribe de manera exclusiva para el beneficio propio o su consumo o se incorpore a algún activo fijo”.

(...)

De este modo, en aras de resolver los interrogantes planteados se tiene que:

1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 421 y 429 del Estatuto Tributario, se debe expedir la factura de venta cuando se efectúe el retiro de



inventarios cumpliendo con los requisitos previstos por la legislación vigente, a saber, los artículos 615, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario, el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 y la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 (modificada por la Resolución DIAN No. 000012 de 2021).

(...)

4. Para terminar, sobre la expedición de la factura de venta en retiro de inventarios, no puede perderse de vista que considerar el “retiro de inventario” como una operación de venta es una adecuación legal efectuada por el artículo 421 del Estatuto Tributario. **Por lo tanto, ya que en dicha operación no hay dos partes (vendedor/comprador) plenamente determinadas**, ya que se trata de una operación que puede tener distintas características, tales como, retiro para auto consumo, muestras gratis, obsequios, donaciones, publicidad, entre otras, y toda vez que la operación está considerada legalmente como una venta, **es el facturador quien hará las veces de adquiriente y vendedor**, por lo cual, así deberá disponerlo en la respectiva factura de venta dando cumplimiento con el requisito de expedición y entrega de la misma”. (Resaltado por fuera del texto)

Al margen de la posición doctrinal de la DIAN, el Consejo de Estado en su Sentencia N° 24399 del 17 de junio de 2021 (en medio de un acción de nulidad y restablecimiento del derecho) expresó que “En ese sentido, y teniendo en consideración que en las operaciones de retiro de inventarios para el autoconsumo únicamente interviene el propietario de la mercancía, en este caso Makro, **resultaría irrelevante y un exceso de formalismo exigir al contribuyente que se auto expida una factura** con la única finalidad de poder tomar como descontable el IVA que generó en dicha operación, toda vez que basta con que el contribuyente contabilice, declare y pague el impuesto a las ventas generado para que proceda la deducción”. (Resaltado por fuera del texto)

En presencia del precitado fallo, y en aras motivar una modificación de la postura doctrinal oficial, se consulta a la Administración “sobre cómo debe ser el manejo, para efectos de la factura electrónica, de las operaciones de retiro para “autoconsumo” y de las muestras gratuitas u obsequios sin valor comercial. Lo anterior con fundamento en la Sentencia del 17 de junio 2021 radicado No. 24399, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, dentro de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho”¹⁰.

Al respecto el Ente Oficial, en su concepto N° 663 o 915822 del 27 de diciembre de 2021, se pronunció señalando que:

Extracto 1	Extracto 2
<p><i>De modo que, al determinarse expresamente en la ley, específicamente en materia tributaria, dentro de los hechos que deben ser considerados como venta el retiro de inventario para autoconsumo, dicho evento es considerado objeto de la obligación de facturar. Lo anterior, ha sido explicado reiterada e históricamente por la doctrina de esta entidad, la cual ha mantenido una línea uniforme en conceptos tales como los Nos. 085922 de 1998, 042313 del 03 de mayo de 1999, 006474 del 4 de febrero de 2013, 041650 de 2014, 064185 de 2014, 901219 de 2020 y 906481 de 2021.</i></p>	<p><i>Por otra parte, respecto de la sentencia invocada por la peticionaria, este Despacho considera que la misma no resulta suficiente para excluir todos los casos de retiro de inventario para autoconsumo (sic) de la obligación de facturar. Menos aun cuando la misma Ley (artículos 421, 429, 615 y 616-1 del Estatuto Tributario) es expresa en considerar dicho hecho como una venta y, por ende, objeto de la obligación de facturar.</i></p> <p><i>Aunado a ello, se resalta que la decisión invocada por la peticionaria obedece a una sentencia expedida dentro de una acción de nulidad y</i></p>

¹⁰ Concepto N° 663 (915822) del 27 de diciembre de 2021.

Pronunciamientos que, en síntesis, determinan al respecto que cuando se presenta el retiro de inventarios en una operación sujeta al impuesto sobre las ventas- IVA y exista la obligación legal para el comerciante de expedir factura por sus operaciones, debe concluirse que cualquiera sea la denominación que se emplee e independientemente de la destinación o uso que se haga de los retiros, debe expedirse factura o documento equivalente, salvo en los casos expresamente dispuestos por la ley.

restablecimiento del derecho, proceso que la jurisdicción contencioso administrativa reconoce con efectos interpartes, ya que la decisión es de contenido particular y concreto, por cuanto está dirigida a un destinatario específico e individualmente determinado. Así lo ha reconocido la Corte Constitucional en sentencias como la C-426 de 2002, en la cual explicó que dicha acción se da “para obtener el reconocimiento de una situación jurídica particular y la adopción de las medidas adecuadas para su pleno restablecimiento o reparación. Solo puede ejercerse por quien demuestre un interés, es decir, por quien se considere afectado en un derecho suyo amparado por un precepto legal”.

A tono con su insistente posición interpretativa, la Dirección de Impuestos en el descriptor 1.15 de su Concepto General de Facturación N° 106 de agosto de 2022 precisó:

“De modo que, al determinarse expresamente en la ley, específicamente en materia tributaria, dentro de los hechos que deben ser considerados como venta el retiro de inventario para autoconsumo, dicho evento es considerado objeto de la obligación de facturar.

Lo anterior, ha sido explicado en forma reiterada e históricamente por la doctrina de esta entidad desde el año 1998 hasta hoy, dejando claro que a efectos de la administración tributaria cuando se presenta el retiro de inventarios en una operación sujeta al impuesto sobre las ventas- IVA y exista la obligación legal para el comerciante de expedir factura por sus operaciones, debe concluirse que cualquiera sea la denominación que se emplee e independientemente de la destinación o uso que se haga de los retiros, debe expedirse factura o documento equivalente, salvo en los casos expresamente exceptuados por la ley”.

Contrario a lo precedente, en concepto 00603 del 27 de marzo de 2024 la DIAN reconsidera su posición y en cambio manifiesta que:

“En virtud de lo anterior, es claro que la obligación formal de expedir factura de venta presupone la existencia de dos sujetos: (i) por una parte, el obligado a facturar, esto es, quien debe expedir la factura; y (ii) por otra, el adquirente de bienes y/o servicios quien, en virtud de lo señalado en el artículo 618 del Estatuto Tributario, tiene la obligación de exigir la factura de venta.

Frente al rol que cumple el adquirente de bienes y/o servicios en relación con el deber formal de facturar, su obligación legal consiste en exigir y exhibir la factura por cada adquisición que realice; lo que, a su vez, se relaciona directamente con la finalidad de la factura de venta que no es otra diferente que disminuir o evitar la evasión fiscal.

(...)

*Ahora bien, **dado que en las operaciones de retiro de inventario para autoconsumo solamente interviene el propietario de los bienes**, que para efectos de la factura de venta sería el vendedor, no es posible hablar de un adquirente de bienes y/o servicios desde la concepción legal y jurisprudencial que*



*esta figura tiene. **Razón por la cual, y en virtud del principio útil de la norma, en estos casos no se materializa el deber formal de expedir factura que, como se precisó anteriormente, se cumple cuando se realiza la entrega al adquirente.***

(...)

*Con base en todo lo anterior, se **reconsidera** lo expuesto en el Descriptor 1.1.5. del Concepto Unificado de la Obligación de Facturar y Sistema de Factura Electrónica No 106 del 19 de agosto de 2022 y en cualquier otro pronunciamiento que resulte contrario a lo aquí expuesto, **para en su lugar, concluir que el retiro de inventarios para autoconsumo no debe facturarse.** Lo anterior, sin perjuicio que -en todo caso- el sujeto que realiza dicha operación debe demostrar, mediante prueba supletoria, el movimiento del inventario”. (Resaltado por fuera del texto)*

Si bien, y con fundamento en la doctrina anterior, resulta sencillamente inferible una modificación en la tradicional y reiterada posición de la Autoridad Tributaria, también es fácilmente evidenciable que la interpretación del Ente Oficial únicamente hace referencia a la no obligación de facturar en dimensión al retiro de inventarios para autoconsumo.

Lo anterior cobra relevancia, por cuanto de manera posterior es allegado a la Dirección de Impuestos el interrogante en cuanto a si “¿El criterio y el análisis dado en la reconsideración de la DIAN mediante el Oficio 603 de 2024, es aplicable para el retiro de inventarios por muestras gratis?”¹¹; y en relación con lo cual la DIAN clarifica que:

*“(...) En relación con el objeto de la consulta, es preciso señalar que la obligación de facturar por **retiros** se encuentra prevista taxativamente en el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 429 *Ibídem*, por lo tanto*

¹¹ Concepto N° 001922 del 23 de mayo de 2024.

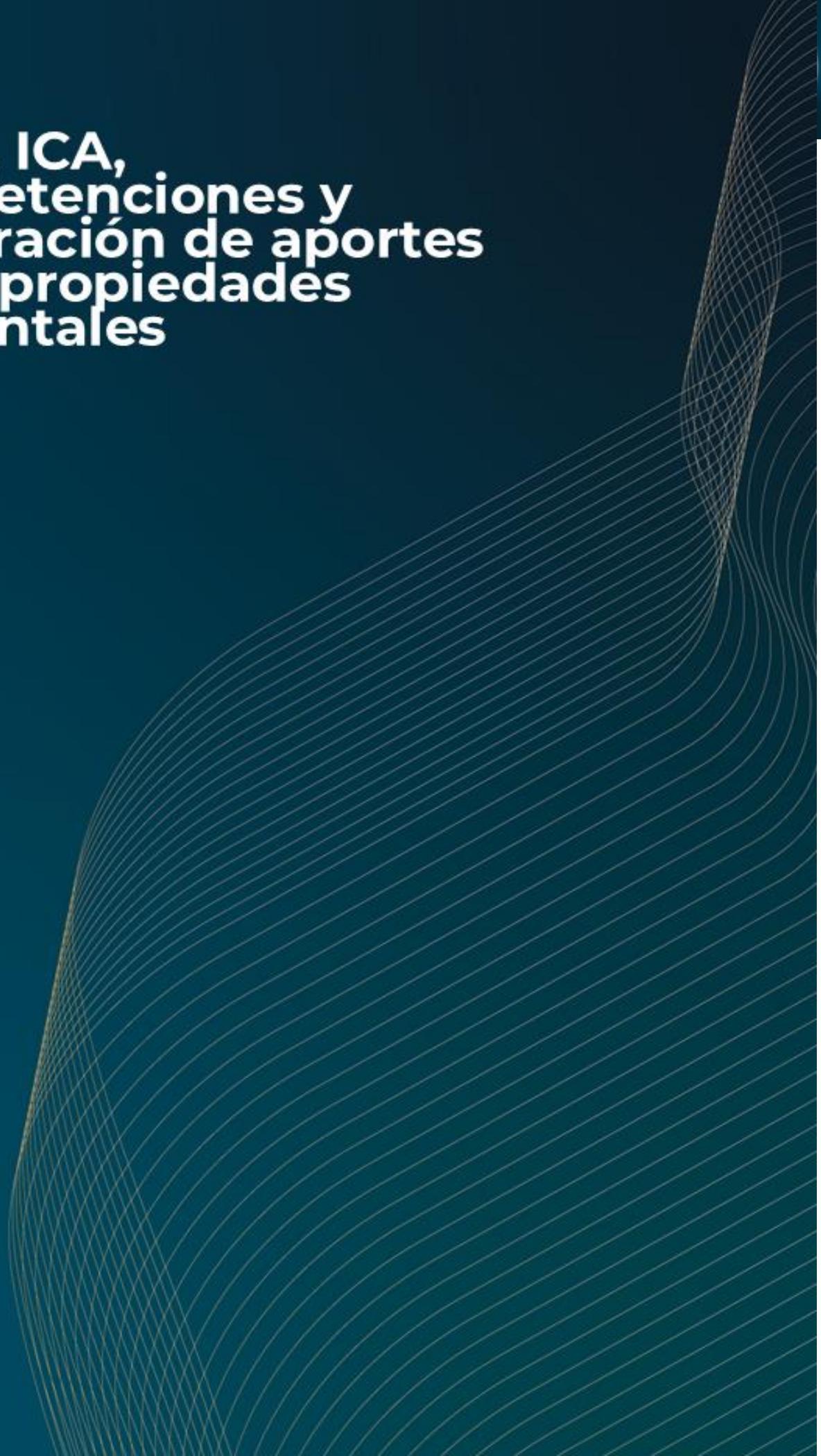


*se hace necesario reiterar que, la obligación formal de expedir factura de venta presupone la existencia de dos sujetos: el obligado a facturar, y el adquirente de bienes y/o servicios quien a su vez, tiene la obligación de exigir la factura de venta (artículo 618 Ibídem), por lo que no puede perderse de vista que el retiro de inventarios de productos gravados con el IVA para autoconsumo, es un hecho generador del impuesto que obliga a causar el IVA respectivo, hecho independiente de la obligación de facturar, por lo que la exclusión prevista o realizada por el Concepto N°002131 - int 0603 del 27 de marzo de 2024, **solo hace referencia al retiro de inventarios para autoconsumo**, concluyendo en dicho pronunciamiento, **que solo en este caso no debe facturarse**, más no lo libera de la causación de IVA, por lo que no es dable al interprete hacer extensiva la exclusión a casos o situaciones diferentes a las señaladas expresamente en la doctrina referenciada".*
(Subrayado por fuera del texto)

Así las cosas, la no obligación de facturar (en el caso de retiros de inventarios) no será predicable cuando dichos retiros sean para autoconsumo del responsable del impuesto sobre las ventas; siendo, por el contrario, obligatoria la expedición de factura en los demás eventos de retiro de inventarios (ejemplo: muestras gratis, obsequios, donaciones, publicidad, entre otras).

Finalmente, no obstaría anotar que en tratándose de retiros de inventarios hechos por los no responsables de IVA, en tal caso no habría lugar a expedición de factura electrónica; ello, toda vez que en tal supuesto no se configuraría una venta en los términos del literal b) del artículo 421 del E.T., y en ausencia de una venta no se daría el surgimiento del deber formal de facturar.

Renta, ICA, autorretenciones y exoneración de aportes en las propiedades horizontales



Renta, ICA, autorretenciones y exoneración de aportes en las propiedades horizontales

a) De la responsabilidad frente al impuesto de renta:

Para efecto del título propuesto bien podría partirse de lo dispuesto en el artículo 33 de la ley 675 de 2001, y en cuanto a que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal *“tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”*.

En igual sentido, conviene acudir al artículo 23 del Estatuto Tributario en el entendido que *“Así mismo, serán no contribuyentes no declarantes las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; los organismos de acción comunal; las juntas de defensa civil; **las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales**; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar”*. (Resaltado por fuera del texto)

En esa misma línea, y de conformidad con lo consagrado en el artículo 19-5 del E.T., es recordar que *“Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, serán*

contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto de industria y comercio.

PARÁGRAFO. *Se excluirán de lo dispuesto en este artículo las propiedades horizontales de uso residencial”.*

Al mismo respecto, el decreto reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016, en su artículo 1.2.1.5.3.1., dispone que “*Son contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario las personas jurídicas originadas en la constitución de propiedad horizontal que destinan algún o alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto de acuerdo con lo previsto en la Ley 675 de 2001, y que generan renta.*

Las propiedades horizontales de uso residencial se excluyen de lo dispuesto en esta sección, conforme con lo previsto en el párrafo del artículo 19-5 del Estatuto Tributario”.

De los referentes anteriores, y de manera esquemática, bien podría colegirse:

Tipo P.H.	Explotación comercial o industrial de algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes	Calidad en renta
Residencial	No	No contribuyente – No declarante
Residencial	Sí	No contribuyente – No declarante
Comercial o Mixta	No	No contribuyente – No declarante
Comercial o Mixta	Sí	Contribuyente del régimen ordinario – Declarante



La tabla precedente nos servirá, ahora, para denotar un yerro incurrido por la Autoridad Tributaria en su Concepto Unificado ESAL 481 de abril de 2018; para tal propósito valgámonos – en primera instancia – de lo interpretado en el descriptor 6.1 de la aludida doctrina oficial:

*“Por otra parte, es importante recordar que, con fundamento en los cambios introducidos por ley, en especial el párrafo del artículo 19-5 del E.T. y el artículo 22 **ibídem las propiedades horizontales de uso residencial son no contribuyentes y no declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.***

Caso contrario sucede con las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto que generen algún tipo de renta, éstas personas adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sobre los recursos que obtenga por la explotación de estos bienes o áreas comunes, para lo cual deberán dar cumplimiento a la ley y a la reglamentación en especial lo dispuesto en la Sección 3 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 del 2016. No sobra señalar que los recursos que provengan de cuotas de administración ordinaria y/o extraordinaria en los términos de la Ley 675 del 2001 y, así como los costos y gastos asociados a los mismos, no se consideran”. (Resaltado por fuera del texto)

De los aportes resaltados, resulta notorio que en principio las propiedades horizontales de uso residencial son no contribuyentes no declarantes; no obstante ello, en el segundo párrafo de la citada doctrina oficial se manifiesta que las propiedades horizontales “*que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto que generen algún tipo*



de renta” son contribuyentes del impuesto de renta, sin hacer ninguna distinción entre uso residencial, comercial o mixto de tales copropiedades.

Conforme lo antes referido, se pretende dejar en evidencia que a la luz del Concepto General para las ESAL (de la DIAN) las propiedades horizontales de uso residencial serían contribuyentes del impuesto de renta, en la medida que hagan explotación económica (comercial o industrial) de sus bienes o áreas comunes; lo cual resulta abiertamente contrario a lo dispuesto en el Estatuto Tributario (artículo 19-5) y en el reglamento (artículo 1.2.1.5.3.1. DUT 1625 de 2016).

De otro lado, y una vez precisada la responsabilidad en el impuesto de renta de las propiedades horizontales, ha de recordarse que para efecto de determinación de la renta líquida y del patrimonio fiscal de tales sujetos el artículo 1.2.1.5.3.2. señala que:

*“Las personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal de uso comercial, **industrial**¹² o mixto calcularán su renta líquida sobre las rentas generadas por la explotación de algún o algunos de sus bienes o áreas comunes de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario.*

Por tanto, sus ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos fiscales, serán determinados de conformidad con las normas establecidas en el Estatuto Tributario y en este decreto para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Parágrafo 1. Los ingresos originados por cuotas de administración ordinarias y/o extraordinarias en aplicación de la Ley 675 del 2001, así como los costos y gastos asociados a los mismos, no se consideran base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta y complementario, y no deberán

¹² Se advierte un equívoco en la norma reglamentaria, toda vez que conforme al artículo 3 de la ley 675 de 2001 las propiedades horizontales son de uso residencial, comercial o mixto (es decir, no hay propiedades horizontales de uso industrial).



ser declarados, así como sus activos y pasivos diferentes a sus bienes o áreas comunes que se destinen para la explotación comercial, industrial o mixta.

Parágrafo 2. *En el evento que el contribuyente tenga rentas gravadas y no gravadas y no sea posible diferenciar con claridad los costos y gastos atribuibles a cada uno, estos deberán aplicarse en proporción a los ingresos asociados a rentas no gravadas sobre los ingresos totales del contribuyente, dando como resultado los costos y gastos imputables a las rentas no gravadas.*

En todo caso, la aplicación de los costos y los gastos a que se refiere el inciso anterior, no dará lugar a pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario, cuando hubiere lugar a ello".
(Resaltado por fuera del texto)

En concordancia con el referente anterior, sería de expresarse que las propiedades horizontales de uso comercial o mixto que hagan explotación económica de algún o algunos de sus bienes o áreas comunes determinarán la renta líquida conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario, y únicamente en dimensión a los ingresos, costos y deducciones imputables a realización de dicha explotación económica.

En ese mismo orden, los ingresos percibidos por esas copropiedades por concepto de cuotas de administración no estarán sometidos al tributo; y en cuyo caso, por tanto, tales ingresos no harán parte de la base gravable para la determinación del impuesto de renta a cargo de dichos sujetos pasivos.

En cuanto al deber formal de declarar, de esas propiedades horizontales sometidas al tributo, precisa el parágrafo 1 del citado artículo 1.2.1.5.3.2. que los ingresos por concepto de cuotas de administración, así como los costos y gastos asociados a ellos, no deberán ser incluidos en la correspondiente declaración de renta; como tampoco serán objeto de reporte – en ese denuncia rentístico – los activos y pasivos

diferentes a los bienes y áreas comunes destinados a la explotación comercial o industrial.

Para finalizar, en el cuadro a continuación se condensan los tópicos de renta presuntiva y tarifa aplicables a las propiedades horizontales de uso comercial o mixto responsables del impuesto sobre la renta y complementarios:

Decreto Único Tributario “DUT” 1625 de 2016	
Artículo 1.2.1.5.3.3.	1.2.1.5.3.4.
Renta presuntiva¹³ de los contribuyentes de que tratan los artículos 19-5 del Estatuto Tributario	Tarifas del impuesto sobre la renta y complementario para las personas jurídicas sin ánimo de lucro originadas en la propiedad horizontal contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario.
Los contribuyentes de que tratan los artículos 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.3.1. de este decreto están obligados a determinar renta presuntiva respecto de su patrimonio líquido destinado para la explotación comercial, industrial o mixta.	Los contribuyentes de que tratan los artículos 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.3.1 de este decreto liquidan el impuesto sobre la renta líquida gravable determinada de conformidad con el artículo anterior, y el complementario de ganancias ocasionales aplicando las tarifas establecidas en los artículos 240 y 313 del Estatuto Tributario, según corresponda. Parágrafo. Lo dispuesto en este artículo no aplica para las propiedades horizontales de uso residencial.

¹³ La tarifa de renta presuntiva a partir del año gravable 2021 es del 0% (según artículo 188 del E.T.)



b) Impuesto de industria y comercio “ICA”:

En relación con este tributo territorial es recordar que el tantas veces aludido artículo 19-5 del Estatuto Tributario consagra que *“Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, **serán contribuyentes** del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y **del impuesto de industria y comercio**”*.

PARÁGRAFO. Se excluirán de lo dispuesto en este artículo las propiedades horizontales de uso residencial”. (Resaltado por fuera del texto)

Acorde al referido artículo, solamente las propiedades horizontales de uso comercial o mixto que hagan explotación comercial o industrial de sus bienes o áreas comunes serán responsables de impuesto de industria y comercio, y en relación con los ingresos provenientes de dicha explotación.

Tipo P.H.	Explotación comercial o industrial de algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes	Responsable ICA	Ingresos sometidos a ICA
Residencial	No	No	N/A
Residencial	Sí	No	N/A
Comercial o Mixta	No	No	N/A
Comercial o Mixta	Sí	Sí	Los provenientes de la explotación económica de sus bienes o áreas comunes.

La tabla siguiente indica la responsabilidad de las mencionadas entidades sin ánimo de lucro frente al impuesto de industria y comercio:

No obsta expresar, que en los eventos de sujeción de una propiedad horizontal al impuesto de industria y comercio, se deberá – consecuentemente – dar cumplimiento al ordenamiento tributario dispuesto en la respectiva jurisdicción municipal.

c) Facturación:

De manera pacífica, el Concepto Unificado 106 de agosto de 2022 (“*OBLIGACION DE FACTURAR Y SISTEMA DE FACTURA ELECTRONICA*”) en su descriptor 1.3.3. indica que “*En lo relacionado con la obligación de expedir factura de venta o documento equivalente, por parte de las propiedades horizontales, debe precisarse que en virtud de lo dispuesto en la legislación vigente (C.f. artículos 615, 616-1 y 617 del estatuto Tributario) se establece que se facturarán la prestación de*

servicios y venta de bienes, normas que no excluyen de dicha obligación a las propiedades horizontales". (Resaltado por fuera del texto)

No obstante lo anterior, y a voces de la misma doctrina, *"en virtud a lo dispuesto en la Ley 675 de 2001, las cuotas de administración, en estricto sentido jurídico han sido determinadas como expensas establecidas para garantizar el buen funcionamiento de la copropiedad.*

En este orden de ideas, dichas cuotas no corresponden a una contraprestación por servicios prestados y/o bienes adquiridos". (Resaltado por fuera del texto)

No obedeciendo, entonces, el pago de las cuotas de administración a una prestación de un servicio¹⁴ o a la adquisición de bienes, deviene en consecuencia la no obligación de facturación de los valores recaudados a dicho título.

De otro lado, en *"los casos en que las propiedades horizontales presten servicios o vendan bienes éstas serán sujetos obligados a expedir factura electrónica de venta por dichas operaciones, independientemente de que sean gravadas o no con el impuesto sobre las ventas –IVA"*¹⁵.

Al hilo de lo precedente, pero bajo la perspectiva del sujeto pagador de la correspondiente cuota de administración, ha de tener en cuenta el concepto N° 1254 (907545) del 6 de octubre de 2022 en cuanto a que:

¹⁴ Recuérdese que conforme al artículo 7 del decreto 1372 de 1992 (incorporado en el artículo del DUT 1625 de 2016) *"Para efectos del impuesto sobre las ventas, se entienden como aportes de capital, no sometidos al impuesto sobre las ventas, las cuotas de afiliación y sostenimiento, de los sindicatos, de las asociaciones gremiales, de las asociaciones de exalumnos, de padres de familia, de profesionales, políticas y religiosas, de organizaciones de alcohólicos anónimos y/o drogadictos, de las juntas de defensa civil, de las sociedades de mejoras públicas, así como las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios"*. (Resaltado por fuera del texto)

¹⁵ Descriptor 1.3.3. Concepto Unificado 106 de agosto de 2022.

Interrogante formulado	Interpretación DIAN
<p>(...) ¿qué documento soporte es válido para ser procedente como costo o deducción de una persona natural que posee locales sobre los cuales devenga un ingreso mensual y como costo debe cancelar a la propiedad horizontal del edificio a título de cuota de sostenimiento un valor mensual y que según el artículo 1.3.1.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016 y los artículos <u>615</u> y <u>616-1</u> del ET y del art 1.6.1.4.2. del Decreto 1625 de 2016 dichas cuotas no generan la obligación de facturar al no representar la adquisición de un bien o la prestación de un servicio?. (Resaltado por fuera del texto)</p>	<p>“Así las cosas, resulta claro para la doctrina vigente de esta Entidad, que las cuotas de administración de inmuebles sometidos al régimen de propiedad horizontal no son objeto de la obligación de facturar, por no corresponder a la venta de un bien o prestación de un servicio.</p> <p>Ahora bien, respecto a la existencia del soporte que otorgue valor probatorio en caso de pretender imputar alguna deducción de costos y gastos en el impuesto sobre la renta y complementarios derivada del pago de las cuotas de administración de bienes inmuebles sometidos al régimen de propiedad horizontal, se debe tener en cuenta que, al no existir la obligación de expedir factura o documento equivalente y, toda vez que hasta ahora el Gobierno nacional no ha establecido un documento particular que pruebe la respectiva transacción, deberá acudir a lo dispuesto en el <u>artículo 743</u> del citado Estatuto, norma que indica: (...). (Resaltado por fuera del texto)</p>



Para el debido entendimiento de la aludida doctrina, es de recordar que conforme al artículo 1.6.1.4.12. del DUT 1625 de 2016 se prescribió el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente, como sustento de los costos, deducciones e impuestos descontables incurridos por los contribuyentes en operaciones con dichos no obligados.

En ese orden, el artículo 1.6.1.4.3. del mismo decreto reglamentario indica los sujetos no obligados a cumplir con el deber formal de facturar; dentro de los cuales, por demás, no se señalan las propiedades horizontales.

Acorde a lo antes dicho, el mencionado documento resulta predicable respecto de las transacciones realizadas con los no obligados a facturar, calificación esta – se insiste – que no es dable a las propiedades horizontales; en tal sentido, ese documento soporte de adquisiciones a no obligados a facturar – en estricto sentido – no resultaría exigible (por parte de la Autoridad Tributaria) al momento de probarse el costo o deducción (del contribuyente) por concepto del pago cuotas de administración.

Así pues, y no siendo esas cuotas la contraprestación de un servicio o no estando referidas a la adquisición de bienes, cobra sentido la interpretación doctrinal de la DIAN, en torno a que el contribuyente o responsable a fin de sustentar su costo, deducción o impuesto descontable deberá acudir al artículo 743 del E.T. (“*Idoneidad de los medios de prueba*”) y no al documento soporte de que trata el artículo 1.6.1.4.12. del DUT 1625 de 2016 (“*Documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalente*”).



d) Autorretención:

Sea lo primero enunciar, que en cuanto a quienes ostentan la calidad de autorretenedores a título del impuesto sobre la renta y complementarios el artículo 1.2.6.6. del DUT 1625 de 2016 clarifica que serán los *“los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:*

1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.

2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016”.

Para el caso particular de las mencionadas ESAL, en su concepto N° Concepto N° 2501 (026356) del 21 de octubre de 2019 había interpretado la Administración de Impuestos que *“las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial generando algún tipo de renta y que pertenecen al régimen ordinario del impuesto sobre la renta según el artículo 19-5 citados adquirieron la calidad de autorretenedores del impuesto en los términos del artículo 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016”.*



El aludido concepto fue objeto de revisión por parte del Consejo de Estado (en medio de acción de nulidad simple), y en cuyo fallo la Sala decidió su retiro del ordenamiento jurídico al considerar que:

“Como se observa, la norma reglamentaria, para definir los contribuyentes responsables de la autorretención acude a un criterio subjetivo para determinar que solo considera como tales a i) las «sociedades nacionales y sus asimiladas contribuyentes declarantes» o ii) los «establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia».

*Ahora de conformidad con lo establecido en la legislación comercial (artículo 98 y concordantes del C.Co) se consideran sociedades las personas jurídicas que nacen de la celebración de un contrato entre personas naturales y jurídicas que se obligan a hacer un aporte con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas, el artículo 12-1 del Estatuto Tributario define como nacionales las sociedades constituidas en Colombia de acuerdo con las leyes vigentes o que tienen su domicilio principal en el territorio colombiano, y finalmente las asimiladas se encuentran enmarcadas en los artículos 13 y 14 *ibídem* que listan a las sociedades colectivas, en comandita simple o por acciones, las ordinarias de minas, las irregulares o de hecho, las comunidades organizadas y las corporaciones o asociaciones con fines de lucro.*

Por su parte la Ley 675 de 2001 establece en el artículo 33 que la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal es de naturaleza civil y sin ánimo de lucro.

Entonces, el numeral artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 no incluyó como responsables de la autorretención a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal que destinan alguno de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta,



*comoquiera que no se trata de una sociedad y tampoco se encuentra listada dentro de los entes asimilados*¹⁶.

Corolario de lo anterior, ninguna propiedad horizontal ostenta la calidad de agente de autorretención en la fuente a título de renta, toda vez que:

- Las P.H. de uso residencial y las de uso comercial o mixto que no hacen explotación económica de sus bienes o áreas comunes son no contribuyentes; con lo cual incumple el requisito previo de ser contribuyentes declarantes.
- Las P.H. de uso comercial o mixto que sí hacen explotación económica de sus bienes o áreas comunes aunque son contribuyentes declarantes, no son consideradas sociedades o asimiladas a estas; con lo cual, en consecuencia, no corresponderían a ninguno de los sujetos contemplados en el artículo 1.2.6.6. del DUT 1625 de 2016.

e) Exoneración de aportes:

En primera instancia el artículo 1.2.1.5.4.9. del DUT 1625 de 2016 disponía que las propiedades horizontales contribuyentes del impuesto de renta debían seguir realizando los aportes al SENA, ICBF y salud (del empleador); en otras palabras, la norma reglamentaria contempló que los mencionados sujetos no podrían ser beneficiarios de los aportes de que trata el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

Al respecto, y en sentencia N° 23658 del 4 de agosto de 2019, el Consejo de Estado se pronunció sobre la nulidad del aparte del mencionado artículo 1.2.1.5.4.9. que disponía la no procedencia del beneficio para las entidades antes referidas.

¹⁶ Sentencia del Consejo de Estado N° 25110 del 6 de mayo de 2021.



En su fallo, la Corporación precisó que *“Para la Sala, los apartes demandados, esto es, la referencia a los artículos 19-5 y 1.2.1.5.3.1 del Decreto 2150 de 2017, desconocen lo previsto en el artículo 114-1 del E.T. Lo anterior, al disponer que la exoneración de efectuar aportes parafiscales y cotizaciones a la salud no es aplicable precisamente a los contribuyentes de que tratan los artículos 19-5 del E.T. y 1.2.1.5.3.1 de ese decreto, pues excluye de la exoneración legal a las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal, que por destinar algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, son contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.*

Es de anotar que el artículo 19-5 del E.T, cuyo contenido se reitera en el artículo 1.2.1.5.3.1 del Decreto 2150 de 2017, se refiere a otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y el artículo 114-1 del E. T exoneró a los contribuyentes declarantes del renta de efectuar aportes parafiscales y cotizaciones a la salud respecto a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Por tanto, no es dable al Gobierno Nacional, por medio de la norma reglamentaria que se acusa, excluir a los contribuyentes ya mencionados de la exoneración prevista en el artículo 114-1 del E.T.”.

En dimensión, entonces, a la exoneración de aportes del artículo 114-1 del E.T. habrá de manifestarse que únicamente las propiedades horizontales contribuyentes del impuesto de renta podrán ser beneficiarias de dicho tratamiento preferente; precisándose, por demás, que tales entidades corresponden – como bien se ha venido indicando – a aquellas copropiedades comerciales o mixtas que hacen explotación comercial o industrial de sus bienes o áreas comunes.

En igual sentido, no sobra llamar la atención en cuanto a que no gozan de ese beneficio las propiedades de uso residencial y las de uso comercial o mixto que no



realizan explotación económica de sus bienes o áreas comunes; ello, en razón a que tales entidades ostentan la calidad de no contribuyentes, y lo preceptuado en el artículo 114-1 del E.T. es dable justamente a los las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.



Sanción por no informar en tributos territoriales

Sanción por no informar en tributos territoriales

De inicio, es de traer a colación el artículo 59 de la ley 788 de 2002 el cual ordena que:

“Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos”. (Resaltado por fuera del texto)

En tratándose de la sanción por no informar es pertinente recordar que recientemente la reforma tributaria ley 2277 de 2022 (artículo 80) introdujo importantes modificaciones al artículo 651 del Estatuto Tributario, lográndose así una considerable atenuación del régimen sancionatorio aplicable a las conductas sancionables contenidas en dicho referente normativo.

De cara a la normatividad territorial, bien podría ocurrir que los estatutos tributarios municipales o departamentales consagren actualmente la sanción por no enviar información de que trataba el artículo 651 del E.T. antes de la citada ley 2277 de 2022.

Conforme lo anterior, y con el ánimo de precisar el contenido disímil de la disposición antes y después de la mencionada reforma tributaria, se considera pertinente acudir al cuadro siguiente:

Artículo 651 del Estatuto Tributario	
Antes de reforma tributaria	Después de reforma Tributaria
<p>Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:</p> <p>1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:</p> <p>a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;</p> <p>b) El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;</p> <p>c) El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;</p> <p>d) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no</p>	<p>Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción.</p> <p>1. Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:</p> <p>a) El uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida; b) El cero coma siete por ciento (0,7%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;</p> <p>c) El cero coma cinco por ciento (0,5%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;</p> <p>d) Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la</p>



<p>tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.</p>	<p>información no tuviere cuantía, la sanción será de cero comas cinco (0,5) UVT por cada dato no suministrado o incorrecto la cual no podrá exceder siete mil quinientas (7.500) UVT.</p>
--	--

Acorde al cuadro precedente, resulta evidente que la cuantificación de la sanción era más gravosa para el infractor antes de la vigencia de la ley 2277 de 2022; con lo cual, y en tratándose de entidades territoriales que no han actualizado sus estatutos locales, surgiría el cuestionamiento de cuál norma debería ser aplicable si i) la consagrada en el estatuto de la entidad subnacional o ii) el vigente artículo 651 del Estatuto Tributario.

A ese respecto, la tabla a continuación pone de presente lo manifestado por la Dirección General de Apoyo Fiscal “DAF” en su concepto N° 065943 7 de diciembre de 2023:

Interrogante formulado	Entendimiento DAF
<p><i>Con la entrada en vigencia del artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, se modificó el <u>artículo 651</u> del Estatuto Tributario respecto a la reducción de los porcentajes y topes para la liquidación de la Sanción, por no información exógena.</i></p>	<p>Sin perjuicio de lo anterior, en caso en que en el ordenamiento tributario del municipio se hubiere adoptado de manera anterior la sanción por no enviar información, deberá efectuarse un ejercicio de comparación entre la norma territorial y la norma nacional, en</p>

En ese orden de ideas, si dentro de los Estatutos de Rentas de los municipios y departamentos se encuentra consagrada una sanción que castigue la conducta de no enviar información, por parte de los contribuyentes la entidad territorial deberá aplicar las reducciones contempladas en el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, siempre y cuando la sanción allí prevista sea más gravosa que la dispuesta en la regulación nacional.

punto a verificar si resultan compatibles o si por el contrario aquella es más favorable que esta, caso en el cual la norma a aplicar sería la nacional.

En adición, conviene hacer alusión al concepto IE005082O1 del 24 de febrero de 2023 de la Secretaría Distrital de Hacienda, en el cual ese Ente manifestó:

*“Así mismo, la posición adoptada por el Consejo de Estado señala que tratándose de normas sancionatorias, **se dará prelación a las normas del ente territorial siempre que las sanciones no sean más gravosas que las establecidas en el Estatuto Tributario Nacional.***

Finalmente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisa que con la expedición del artículo 59 de la Ley 788 de 2002 “...el municipio adquirió la obligación de “ajustar” la normativa mencionada a la regulación nacional sobre la materia”, lo que denota que el ente territorial debe modificar su normatividad con el fin de armonizarla con la norma nacional y esto a su vez, que el órgano de representación popular del territorio respectivo, será quien realice la respectiva modificación”. (Resaltado por fuera del texto)



A partir, entonces, de la obligación de los entes territoriales de ajustar su normativa a la regulación nacional sobre la materia (y siendo esa una actividad reservada a los órganos de representación popular), cabría el cuestionamiento sobre qué sucedería en el evento en que el ente territorial tenga sanciones más gravosas que la regulación nacional pero el órgano competente (concejo, asamblea) no haya hecho los ajustes pertinentes.

Al respecto, la Secretaría Distrital¹⁷ en el concepto antes aludido expresó:

“Así las cosas, hasta tanto no se modifique la norma sancionatoria territorial más gravosa, la Administración Tributaria deberá inaplicar su contenido en los diferentes procedimientos administrativos a que haya lugar y hasta que el órgano de representación popular competente ordene su modificación en armonía con la regulación nacional.

Dicho lo anterior, se advierte que el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, modifica el artículo 651 del ETN, que tasa la sanción por no enviar información o enviarla con errores, conducta que también se sanciona en la jurisdicción del Distrito Capital con el artículo 24 del Acuerdo 27 de 2001, modificado por el artículo 9° del Acuerdo 756 de 2019.

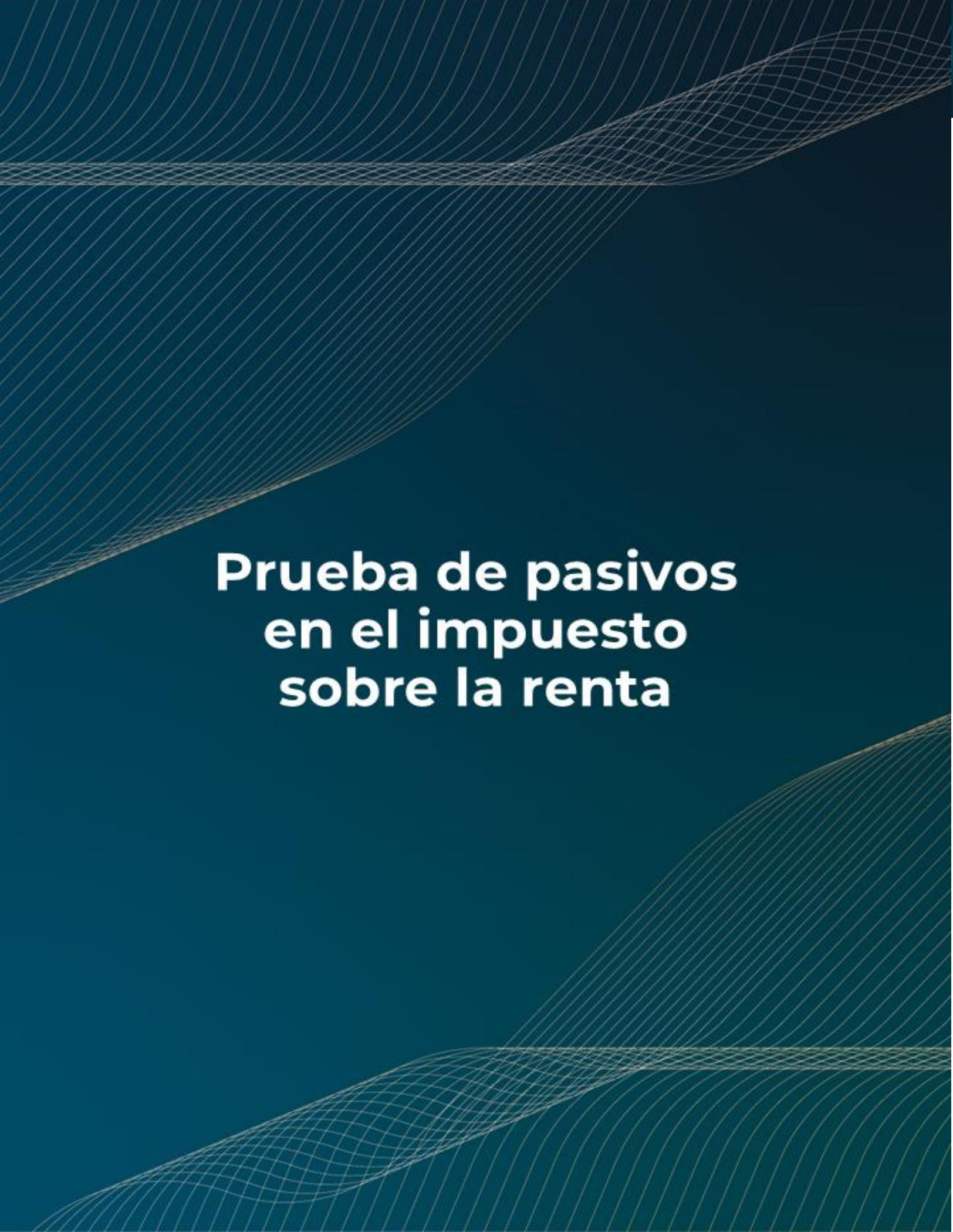
Como se trata de dos normas sancionatorias que versan sobre una misma conducta, corresponde verificar si la norma territorial resulta más gravosa que la norma nacional, caso en el cual, la Administración Tributaria debe abstenerse de su aplicación, hasta tanto el Concejo Distrital ajuste su contenido en armonía con la norma nacional más favorable”.

¹⁷ Con sustento en la Sentencia del Consejo de Estado N° 17502 del 12 de julio de 2012.



Del antepuesto contexto, y con especial referencia a la sanción por no informar, es de inferir que el criterio impartido por el Consejo de Estado en relación con el artículo 59 de la ley 788 de 2002 es que se inaplique la norma territorial cuando esta establezca una sanción mayor o más gravosa que la contemplada en el Estatuto Tributario Nacional; siendo aplicable – por el contrario – la norma territorial en cuanto esta conlleve a una sanción menor o menos gravosa que la contenida en el artículo 651 del E.T.

Lo anterior, adicionalmente, implicará que cada sujeto haga la revisión de su caso particular, a la luz de la confrontación de tales ordenamientos normativos (territorial y nacional), y con miras a determinar el monto de la sanción por no informar que le ha de corresponder.



**Prueba de pasivos
en el impuesto
sobre la renta**



Prueba de pasivos en el impuesto sobre la renta

Se hace oportuna, en principio, recordar que conforme al artículo 283 del E.T. *“Para efectos de este estatuto las deudas se entienden como **un pasivo que corresponde a una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos**”*.

Dispone ese mismo referente normativo que *“Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:*

- 1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632.*
- 2. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.*

En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad’.
(Resaltado por fuera del texto)

A tono con el precitado artículo 283 del E.T., El artículo 770 del mismo Estatuto indica que *“Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por*



documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad”.

Adicional a esa prueba principal de los pasivos, el artículo 771 del E.T. consagra una prueba supletoria – tanto para los no obligados a llevar contabilidad como para los obligados – en los siguientes términos:

“El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior, acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.

Bien podrías de manera esquemática, condensarse los anteriores referentes normativos en el cuadro siguiente:

PRUEBA PRINCIPAL PASIVOS	
Artículo 770 E.T.	
No obligados a llevar contabilidad	Obligados a llevar contabilidad
<i>“Sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta¹⁸”.</i>	<i>“los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad”.</i>

¹⁸ Al respecto, el artículo 767 del Estatuto Tributario contempla *“Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación”.*

PRUEBA SUPLETORIA PASIVOS	
Artículo 771 E.T.	
No obligados a llevar contabilidad	Obligados a llevar contabilidad
<p><i>“El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior, acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.</i></p>	

Aunado a lo indicado en el Estatuto Tributario, es del caso hacer alusión a la posición del Consejo de Estado en cuanto a la prueba de pasivos, tanto para obligados a llevar contabilidad como para aquellos a quienes no les asiste ese deber legal, y para cuyo efecto se considera pertinente acudir a los sub acápite:

a) Prueba de pasivos para no obligados a llevar contabilidad:

Para el caso de estos sujetos, esa Corporación en su Sentencia 26633 del 4 de abril de 2024 consideró:

“Ahora bien, conforme al artículo 283 del ET -vigente para la época de los hechos de la demanda y el artículo 770 lb., los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad solo podrán solicitar los pasivos que estén respaldados con documentos de fecha cierta.

Al efecto, el artículo 767 ejusdem dispone que los documentos privados se consideran de fecha cierta o auténtica cuando son registrados o presentados ante notario, juez o autoridad administrativa, siempre que conste la fecha de registro o presentación¹⁰, sin perjuicio de la prueba supletoria prevista en el artículo 771 del ET, según el cual, los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, pueden demostrar sus pasivos mediante una prueba supletoria en la que conste que las cantidades respectivas y sus



rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario¹¹, circunstancia que, en todo caso, puede ser verificada por la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Por ende, la falta de presentación de los documentos de fecha cierta que soporten la existencia de la deuda, «acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario¹²»¹⁹.

En igual sentido, y en Sentencia N° 26675 del 25 de julio de 2024, la Sala manifestó:

“El párrafo del artículo 283 (en la versión vigente para la época de los hechos de la demanda) y el artículo 770 del Estatuto Tributario señalan que los contribuyentes que no están obligados a llevar libros de contabilidad (como lo es el demandante, hecho que no fue controvertido por la DIAN) sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En concordancia, el artículo 767 ibidem indica que, los documentos privados se consideran de fecha cierta o auténtica cuando son registrados o presentados ante notario, juez o autoridad administrativa, siempre y cuando lleve la constancia de la fecha de registro o presentación ante la respectiva autoridad.

*Así las cosas, la **prueba principal** de los pasivos de un no obligado a llevar contabilidad, serán los documentos privados que den cuenta de la transacción, con su debida autenticación, siendo la fecha de esta la que se considerará **fecha cierta**, la cual es un requisito de la prueba para aportarle eficacia y brindar seguridad jurídica.*

¹⁹ Sentencia del Consejo de Estado N° 26633 del 4 de abril de 2024.



Así mismo, el artículo 771 del Estatuto Tributario dispone que, ante la ausencia de un documento de fecha cierta, es posible demostrar los pasivos de manera supletoria con la prueba de que el beneficiario de la obligación los haya declarado oportunamente, en las cantidades respectivas, junto con sus rendimientos, circunstancia que, en todo caso, puede ser verificada por la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización”.

b) Prueba de pasivos para obligados a llevar contabilidad:

En relación a los sujetos obligados a llevar contabilidad, en sentencia N° 27419 del 23 de mayo de 2024, El Consejo de Estado precisó que:

“Conforme a la posición reiterada de la Sala, en aquellos casos en los que el contribuyente esté obligado a llevar libros de contabilidad, los pasivos deben estar respaldados en documentos idóneos que permitan precisar el origen y naturaleza de la deuda, y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad, según lo dispuesto en los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular, esta Sección advirtió que el incumplimiento de estos requisitos conlleva el desconocimiento de los pasivos, a menos que el interesado demuestre que las cantidades y sus rendimientos fueron “oportunamente declarados por el beneficiario”.

De este modo, al contribuyente le asiste la carga probatoria de demostrar el tipo de pasivo, su vigencia, su monto y su existencia al final del periodo gravable, para lo cual se requiere que posea los registros contables de los pasivos declarados con los soportes adicionales que respalden la contabilización del pasivo.

Es decir, que no basta con que los pasivos estén registrados en la contabilidad, sino que el administrado debe allegar los soportes externos que justifiquen su contabilización, esto por cuanto dichos documentos son el soporte básico de las transacciones realizadas con terceros y en ese documento, debe constar la clase

de pasivo, su vigencia y existencia al final del periodo gravable. De hecho, los comprobantes externos hacen parte de los requisitos exigidos por el artículo 774 del Estatuto Tributario para que la contabilidad constituya prueba”.

En relación con lo precedente, la misma Corporación en Sentencia 27880 del 3 de octubre de 2024 expresó:

“Ahora, desde el punto de vista probatorio, la procedencia de los pasivos declarados por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad requiere, además del respectivo registro contable, que las deudas estén respaldadas con «soportes internos y externos en los que se precise la obligación, según el origen y naturaleza del crédito». De modo que el reconocimiento fiscal de los pasivos a título de ingresos recibidos para terceros en contratos con prestaciones de intermediación depende de que se acredite el acuerdo del intermediario con su contratante; actividad de demostración que se rige, en todo caso, por el canon de libertad probatoria que deriva de los artículos 165 y 176 del CGP, que le dan cabida a todos los medios de prueba «útiles para la formación del convencimiento del juez», los cuales se tendrán que apreciar «en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos». Tal libertad probatoria obedece a que para el tipo de contratos sobre los que versa la controversia no está prevista ninguna exigencia de demostración específica, pues el ordenamiento no restringe los medios de prueba que son conducentes para acreditar la existencia de esa clase de convenios”.

c) De la constatación del pasivo por parte de la Autoridad Tributaria:

Para el caso, es de hacer mención a la Sentencia N° 26156 del 1 de diciembre de 2022 Consejo de Estado en la que la Sala clarificó:

“En reiterados precedentes la Sala ha manifestado que los pasivos a los cuales se pretenda atribuir efectos fiscales deben estar debidamente soportados. Tratándose



de un obligado a llevar contabilidad, el soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable, para lo cual debe aportar los libros de contabilidad, junto con los documentos de orden interno y externo que dieron lugar a los registros contables. O como prueba supletoria, puede demostrar que el beneficiario declaró las cantidades respectivas y sus rendimientos, de conformidad con los artículos 770 y 771 del ET¹⁴.

Sin embargo, los artículos 283, 770 y 771 del ET no limitan la facultad comprobatoria de la Administración, esto es, no impiden que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo, de manera que, si se logra probar la inexistencia de las deudas desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser desconocidos. Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributaria". (Resaltado por fuera del texto)

En concordancia con la precedente manifestación, en la antes referida Sentencia N° 27419²⁰ del 23 de mayo de 2024 el Consejo de Estado indicó:

“Al punto, resulta pertinente señalar que la administración tiene libertad probatoria para verificar la realidad de la operación que dio origen al pasivo, toda vez que el artículo 770 del Estatuto Tributario, no limita los medios de prueba directos o indirectos a los que puede acudir la administración para ese fin. De modo que, si el fisco demuestra la inexistencia de las deudas al

²⁰ En este mismo fallo la Sala señaló que “Para ello se debe partir de considerar que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes intervinientes dan una apariencia jurídica distinta al negocio que pretenden celebrar, con el fin de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Es decir que se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura o encubren mediante un negocio la ausencia total de todo ánimo negocial. Por lo que la simulación es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos”.



desvirtuar la prueba principal y/o supletoria, es posible desconocer los pasivos declarados.

Para el efecto, la DIAN puede acudir a los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en las leyes procesales generales en cuanto estas sean compatibles con aquellas. Así, si la administración recauda los medios de prueba que dan lugar al desconocimiento de los pasivos, corresponderá al administrado controvertir los argumentos de rechazo.

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria. De acuerdo con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho se considere indicio, debe estar debidamente probado en el proceso, a su vez el artículo 242 ibidem prevé que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, así como su relación con las demás pruebas que obren en el proceso.”

Al margen de los sub acápite anteriores, pero estándose en presencia de la prueba supletoria, el artículo 771 del E.T. exige que el sujeto pasivo debe probar “*que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario*”; en ese sentido es debido traer a colación lo dicho por el Consejo de Estado en su Sentencia N° 27880 del 3 de octubre de 2024, en el entendido que:

“Nótese que esta Sala ha señalado que «no se desconoce lo dispuesto en el artículo 771 ib. como prueba supletoria concerniente a la demostración de la declaración de los rendimientos derivados del pasivo», cuando en el contrato de mutuo no se pactaron intereses en el año gravable objeto de fiscalización pues, en esos eventos, «se hace imposible exigir su comprobación». Esto es así, como quiera que, según lo dispuesto en el artículo 2230 del Código Civil, es potestativo de las partes el pacto de intereses en las operaciones de mutuo, con lo cual lo exigido en el artículo 771 del Estatuto Tributario referente a que se entenderán soportados los pasivos siempre que se pruebe que sus rendimientos fueron oportunamente declarados,



debe entenderse como exigible sólo en aquellos casos en que las partes hayan pactada los mismos.

Así que, cuando haya una operación de mutuo sin el pacto de intereses, bajo el artículo 771 ibidem el contribuyente sólo debe demostrar que su acreedor incluyó la respectiva cuenta por cobrar”.

Coligiendo, y para culminar, si bien el sujeto (obligado a llevar contabilidad o no) para el reconocimiento de sus pasivos puede contar con la prueba principal de que trata el artículo 770 del E.T., o poseer la prueba supletoria indicada el artículo 771 del mismo Estatuto; en todo caso, dichas deudas deberán corresponder a la realidad de esos contribuyentes, pues de no ser así ellas podrán ser válidamente desconocidas por la Autoridad Tributaria²¹.

Así mismo, si bien el artículo 771 demanda la inclusión de los rendimientos derivados de la deuda en la declaración del deudor, a fin de la procedencia de la prueba supletoria del pasivo, estos sólo serán exigibles en tanto en el respectivo contrato de mutuo ellos hayan sido debidamente pactados.

²¹ Para el evento de pasivos inexistentes conviene la lectura del artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

Gastos de transporte, manutención y alojamiento en el caso de trabajadores independientes





Gastos de transporte, manutención y alojamiento en el caso de trabajadores independientes

Resulta común en la prestación de servicios por parte de un trabajador independiente, que en la realización de la labor o tarea contrata se deban incurrir en los referidos gastos; y ante lo cual las partes bien podrían acordar que i) sea el contratista quien sufrague con sus propios recursos tales erogaciones y ii) sea el contratante quien asuma el monto de esos gastos incurridos.

Al respecto, es de manifestar que en cuanto al tratamiento tributario de los mencionados gastos la doctrina de la Autoridad Tributaria ha sido consistente y reiterada en manifestar que:

- *“De esa manera, el tratamiento de los ingresos derivados de los viáticos, es sólo predicable de las relaciones laborales, tal y como ha explicado esta dependencia en diferentes oportunidades. Es así como en el Oficio No. 058090 de 2009 -el cual se anexa su conocimiento- se expuso lo siguiente:*

“(…) Otra es la situación cuando se trata de la prestación de servicios independientes, o sea cuando no existe relación laboral; en este caso el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien pueden corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado.

Si para efectos de la prestación del servicio contratado el contratista requiere, entre otras actividades, desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte no pueden ni catalogarse como viáticos -por que como se vio estos aluden a relación laboral- ni desligarse de la retribución del servicio mismo.



No debe olvidarse que se está en presencia de una retribución, o lo que es lo mismo, lo que el contratante paga como contraprestación del servicio (...)”.

Entonces, si bien fiscalmente los ingresos percibidos por relaciones laborales y prestación de servicios personales son parte de las rentas de trabajo, el tratamiento de las remuneraciones por transporte, manutención y alojamiento reconocidas a los contratistas por prestación de servicios no pueden ser considerados como viáticos propiamente dichos²². (Resaltado por fuera del texto)

- ***“Por lo tanto, si el contratista de prestación de servicios recibe remuneraciones por diversos conceptos como transporte, manutención y alojamiento dentro del pago de su compensación por servicios personales, es decir, parte del pago de los servicios contratados, este valor, debe ser catalogado como ingreso gravado de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario, e independientemente de que sean rentas de trabajo, tal y como lo sostuvo este Despacho en el Oficio No. 001442 de 21 de enero de 2019.***

*Así las cosas, se concluye que, cuando no existe relación laboral, legal o reglamentaria, el contratista recibe como contraprestación una remuneración (honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado), caso en el cual, **si para la prestación del servicio requiere el pago de transporte, estos gastos no pueden catalogarse como viáticos ocasionales** (pues estos aluden a una relación laboral), **ni desligarse de la retribución del servicio mismo, razón por la cual constituirán un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, sometido a retención en la fuente, sobre el valor total del respectivo pago o abono en cuenta.** Sobre los conceptos de retención en la fuente aplicables a*

²² Concepto N° 1266 (908123) del 12 de agosto de 2021.



*los trabajadores independientes, se remite el Oficio No. 023292 de 16 de septiembre de 2019, para su conocimiento*²³. (Resaltado por fuera del texto)

No obstante la claridad doctrinal en cuanto a i) la imposibilidad de calificación de viáticos para los valores recibidos por los trabajadores independientes, por concepto de transporte, manutención y alojamiento y ii) el tratamiento de ingresos gravados para las sumas relacionadas con dichos conceptos, para tales trabajadores²⁴, en enero del año 2024 se solicitó reconsideración de la posición oficial; ante cuya pretensión el Ente Oficial decidió la no modificación de su interpretación, y para el caso ratificó su entendimiento según se describe en el cuadro siguiente:

Concepto N° 0013 (34) del 10 de enero de 2024	
Por lo anterior, se confirma el Oficio 908123 de agosto 12 de 2021 y se concluye lo siguiente:	
1. En el contexto de una relación laboral o legal y reglamentaria:	2. En el contexto de un contrato de prestación de servicios:
a. Los viáticos permanentes constituyen: <ul style="list-style-type: none"> i. Una renta de trabajo gravada para el trabajador. ii. Una expensa para el empleador cuya deducción se somete a las reglas del artículo 108 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes. 	a. El reembolso de gastos por concepto de alojamiento, transporte y manutención: <ul style="list-style-type: none"> i. No constituye ingreso del contratista siempre que en el contrato se prevea expresamente que dichas expensas deben ser asumidas por el contratante. ii. Una expensa del contratante cuya deducción se somete a lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes.
b. Los viáticos accidentales u ocasionales:	

²³ *Ibíd*em

²⁴ Débase precisar que la calificación de ingresos, para el contratista, será dable en tanto el contratante no pague directamente o reembolse al trabajador independiente las sumas correspondientes a dichos gastos.

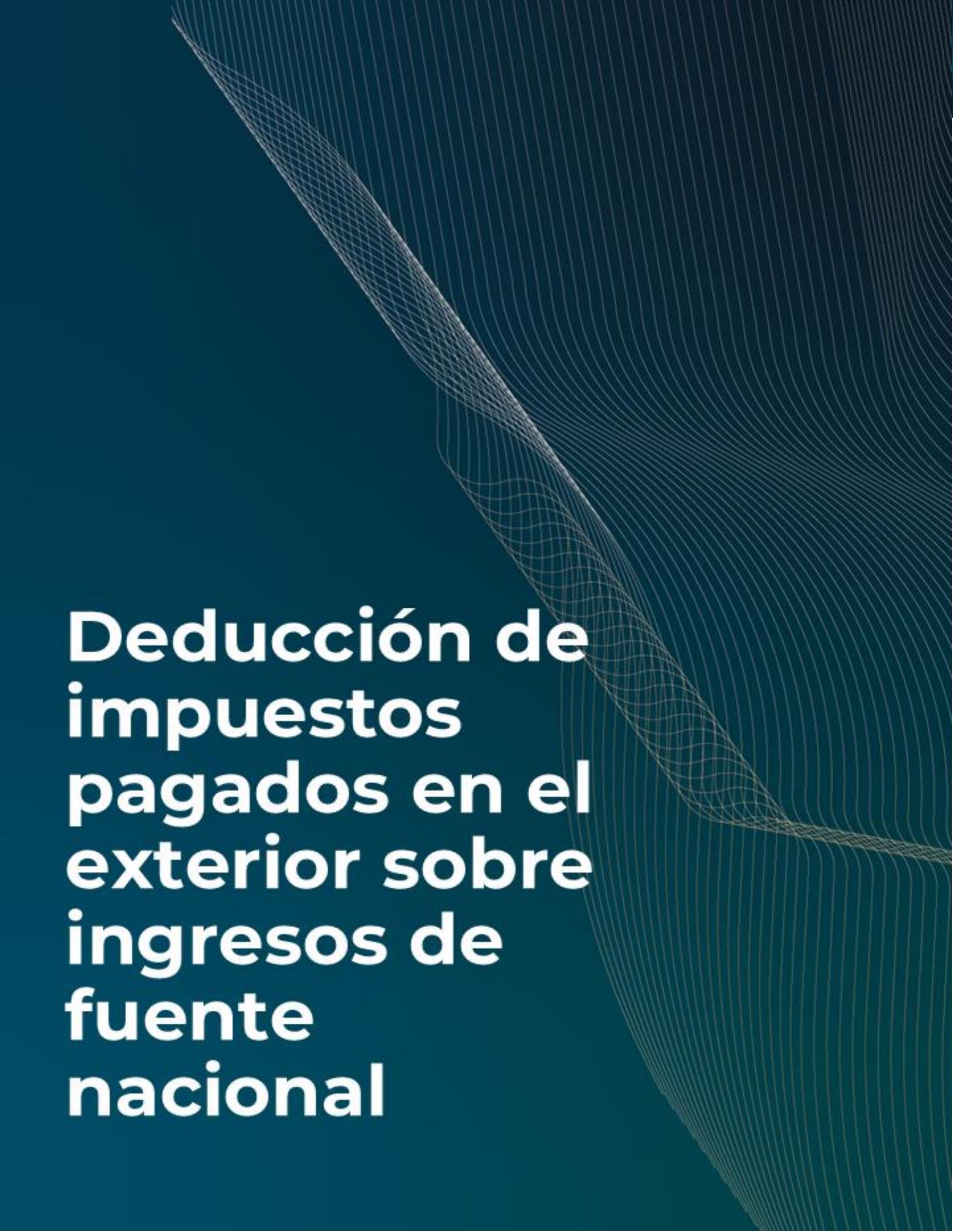


i. No constituyen una renta de trabajo gravada para el trabajador siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 1.2.4.7 del Decreto 1625 de 2016.

ii. Una expensa para el empleador cuya deducción se somete a lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás disposiciones concordantes.

b. En caso de que en el contrato de prestación de servicios no se haga la precisión mencionada en el numeral i. del literal a. de este numeral, el valor total del contrato será una renta de trabajo del contratista. En este evento, el contratista deberá elegir entre tomar la renta exenta de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario o llevar las erogaciones por concepto de manutención, alojamiento y transporte como deducciones de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.

Resulta inferible, conforme lo anterior, que tratándose de trabajadores independientes los valores recibidos a título de alojamiento, transporte y manutención no pueden ser tratados como viáticos, y los mismos corresponderán a ingresos sometidos al impuesto sobre la renta; esto último, siempre y cuando tales conceptos no sean sufragados directamente o reembolsados por el contratante.



Deducción de impuestos pagados en el exterior sobre ingresos de fuente nacional

Deducción de impuestos pagados en el exterior sobre ingresos de fuente nacional

De manera previa es de recordar que acorde al artículo 254 del Estatuto Tributario *“las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y **que perciban rentas de fuente extranjera** sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, **tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea 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. Para efectos de esta limitación general, las rentas del exterior deben depurarse imputando ingresos, costos y gastos”***.

Del aludido referente, y entre otros elementos consagrados en el citado artículo²⁵, es fácil colegir que el referido crédito fiscal resulta dable en tanto el impuesto pagado en el exterior verse sobre ingresos de fuente extranjera; así entonces, no habrá

²⁵ “Dicha norma confiere un crédito fiscal directo a los residentes *«que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen»*, para lo cual se les permite descontar de su cuota tributaria el impuesto análogo que hayan pagado en el extranjero *«sobre esas mismas rentas»*, siempre y cuando *«no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas»*. Así, el descuento queda sometido a que se acrediten tres requisitos sobre el impuesto foráneo: (i) que se haya pagado efectivamente; (ii) que grave la renta, independientemente de la denominación; y (iii) que se haya liquidado sobre *«rentas de fuente extranjera»* que haya obtenido el residente colombiano. Además, se contempló una limitación cuantitativa que impide que el reconocimiento del crédito fiscal resulte en un reembolso del tributo foráneo, pues la suma a descontar no puede superar el impuesto colombiano que gravaría la misma renta. Esos requisitos evidencian que el instrumento elegido en el ordenamiento interno para la atenuar la doble imposición internacional tiene la cautela de evitar incurrir en una cesión desmedida de soberanía tributaria, visión que se acompasa con los mandatos de los artículos 1.º, 150.12, 189.24 y 338 Superiores”. (Sentencia del Consejo de Estado N° 26644 del 5 de diciembre de 2024)



lugar al descuento tributario – de que trata el artículo 254 del E.T. – en los eventos de pago de impuesto en el exterior en relación con ingresos de fuente nacional.

A partir de la claridad anterior, y en armonía con el proceso de depuración del artículo 26 del E.T. y en aras de salvaguardar la capacidad contributiva de los contribuyentes, era de vislumbrarse como procedente la deducción de ese impuesto foráneo, a la luz – particularmente – de los artículos 107, 115 y 122 del de Estatuto Tributario.

No obstante ello, La Dirección de Impuestos Nacionales en su concepto N° 218 (901335) del 21 de febrero de 2022 interpretó que:

“Así pues, la Corte Constitucional ha aclarado -en varias ocasiones- que el legislador colombiano concedió de manera unilateral un alivio a la doble tributación internacional a través del descuento (más no de la deducción) de los impuestos pagados en el exterior (foreign tax credit), para lo cual es menester que el contribuyente atienda lo consagrado en el artículo 254 del Estatuto Tributario; lo antepuesto, claro está, sin perjuicio del método de exención establecido en el derecho comunitario andino (Decisión 578) y lo consagrado en los diferentes Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por la República de Colombia.

Así las cosas, no encuentra esta Subdirección que de la lectura de los artículos 107 (relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas), 115 (deducción de impuestos pagados) y 122 (limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior) del Estatuto Tributario sea dable colegir que, adicional al descuento tributario, la Ley también haya consagrado – implícitamente el método de deducción con el propósito de solucionar la mencionada doble tributación.

Adicionalmente, vale la pena destacar lo siguiente:



i) De acuerdo con lo explicado por la Corte Constitucional (en particular, en la Sentencia C-913/11), el método general de deducción de los impuestos pagados en el exterior opera -al igual que el método del descuento- en relación con las rentas de fuente extranjera, sometidas a imposición en otra jurisdicción; no así las rentas de fuente nacional.

ii) La evolución del artículo 115 del Estatuto Tributario permite inferir que, pese a la textura abierta de la que goza actualmente, se ha circunscrito históricamente a tributos colombianos, ya sean del orden nacional o territorial (...). (Resaltado por fuera del texto)

Así las cosas, y en el entendido que la pretendida deducción del impuesto foráneo estaría encaminada a eliminar la doble tributación que recaería sobre las rentas de fuente extranjera, colige la doctrina oficial de la DIAN que en tratándose de rentas de fuente nacional no habría lugar a esa enunciada deducción; como tampoco sería dable procurar la deducción de esos impuestos pagados en el exterior, tomando como sustento los artículos 115 y 122 del Estatuto Tributario.

Al hilo de lo precedente, es de manifestar que en Sentencia N° 26644 del 5 de diciembre de 2024 el Consejo de Estado decidió anular la aludida tesis doctrinal contenida en el referido concepto 218 (901335) de 2022, concluyendo que *“Por lo razonado en precedencia, la Sala declarará la nulidad parcial del concepto acusado por haber vulnerado el artículo 107 del ET, interpretado conforme a la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), de esta Sección. Así, porque el principio de capacidad contributiva exige que se conceda una deducción de la renta bruta en las situaciones excepcionales en las que el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero recaiga sobre ingresos de fuente colombiana y esa circunstancia haya frustrado la aplicación del descuento tributario reglado por el artículo 254 del ET. Por ende, se declarará la nulidad parcial respecto de los apartes que impiden dicha deducción en*



los términos mencionados, siempre que no medie un convenio para evitar la doble imposición o una regla de derecho comunitario”.

Ahora, y si bien en el párrafo anterior se deja evidencia del fallo de la Alta Corte, se considera pertinente – además – hacer alusión a las siguientes manifestaciones de la Sala en la citada Sentencia:

a) El descuento tributario del artículo 254 del E.T. no es facultativo:

“Tal debate lleva a precisar, en primer lugar, que el beneficio tributario concedido en el artículo 254 del ET no es de carácter facultativo porque, una vez cumplido el presupuesto de hecho que contempla la norma, surge el crédito fiscal como consecuencia jurídica, sin que el interesado pueda optar entre llevar ese descuento tributario o una deducción por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos comparados; y, en segundo lugar, que tampoco contamos con normas especiales que eliminen la doble tributación internacional cuando el sujeto pasivo quede sometido a gravámenes extranjeros sobre rentas de fuente nacional”.

b) El artículo 115 del E.T. no es el referente que sustenta la deducción del impuesto foráneo sobre ingresos de fuente nacional:

“La solución al problema no la brinda el artículo 115 del ET porque su evolución histórica deja en claro que su finalidad exclusiva, como norma especial, es la de regular el tratamiento que corresponde darle en el impuesto sobre la renta a los tributos pagados a autoridades colombianas, en contraste con el artículo 254 ejusdem que se ocupa del reconocimiento a los impuestos foráneos pagados sobre la renta.

(...)

Observando esa evolución histórica, juzga la Sala que, de manera consistente, la ley ha tratado al gasto por tributos pagados en el extranjero como una erogación especial, cuya regulación se diferencia de aquella establecida para habilitar la deducción de algunos de los tributos colombianos pagados en desarrollo de la actividad productiva. Bajo esas circunstancias normativas, no cabe concluir que el artículo 115 del ET concede una vía supletiva para mitigar la doble imposición internacional de no cumplirse los requisitos específicos previstos en el artículo 254 ejusdem, porque este tiene como contenido normativo restringido el tratamiento que corresponde darle en el impuesto sobre la renta colombiano a los tributos pagados en el propio país”.

c) El artículo 122 del E.T. tampoco sustenta la deducción del impuesto foráneo sobre ingresos de fuente nacional:

“Atendiendo a razones sistemáticas, tampoco el ordinal 4.º del artículo 122 del ET cumple la función de habilitar en el ordenamiento un mecanismo supletorio para deducir los impuestos foráneos pagados por los exportadores de servicios. Para comprender de forma adecuada ese precepto, que enuncia como no sometidos al límite de deducibilidad que consagra el artículo 122 del ET a los pagos «en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal», se debe tener en consideración el apartado del Capítulo V del Libro Primero del ET en el que se incorpora la norma. Los artículos 122 a 124-1 de dicha sección, relativa a los «gastos en el exterior», establecen restricciones y requisitos a la deducibilidad de erogaciones incurridas en el extranjero. En ese sentido, no se trata de reglas destinadas a habilitar su deducción, sino a prescribir cortapisas a las deducciones previamente activadas por alguna otra norma.

Señaladamente, en su enunciado principal, el artículo 122 del ET restringe al 15% de la renta líquida la deducción posible de las erogaciones incurridas en el extranjero para la obtención de «rentas de fuente dentro del país». Con ese mandato se evita que la percepción de rentas de fuente nacional se vea erosionada



significativamente por pagos en el extranjero; tras lo cual se precisan, en un listado taxativo, los conceptos a los que no los afectaría ese límite cuantitativo, enumeración a la que el artículo 84 de la Ley 223 de 1995 le adicionó el ordinal que invoca en su favor la parte demandante.

Por tanto, ese ordinal 4.º del artículo 122 del ET no habilita una deducción en la que se haya incurrido en el extranjero, sino que dispone un concepto no restringible en términos cuantitativos a la hora de calcular la deducción fiscalmente aceptable.”

d) Del cumplimiento de la reglas de unificación de la Sentencia 21329 de noviembre de 2020:

“Al respecto, el nexo causal de la erogación objeto de juicio con la actividad productiva estaría acreditado porque los cuestionados son tributos que directamente gravan en el país de destino las exportaciones de servicios prestados desde Colombia, de modo que existe una conexión inmediata entre la erogación cuestionada y la actividad generadora de renta; y, al tratarse de obligaciones impuestas coactivamente por un mandato jurídico, que además determina el monto de la prestación pecuniaria, también estarían justificadas la necesidad y proporcionalidad del pago incurrido. En esas condiciones, no hay ninguna duda sobre la vinculación de la erogación con la razonable participación en un mercado en el cual se generan las rentas gravables; tanto así, que el incumplimiento de esas exigencias preceptivas afectaría la continuidad de la actividad económica y acarrearía sanciones e intereses moratorios en el país al que se destinan los servicios.

Valida entonces la Sala que los impuestos sobre la renta pagados en el exterior por la obtención ingresos a los que el artículo 24 del ET califica de fuente colombiana, son erogaciones que efectivamente cumplen los requisitos generales que el artículo 107 del ET exige para que una expensa incurrida sea deducible de la renta bruta, dado que son inherentes al desarrollo de actividades económicas en el contexto

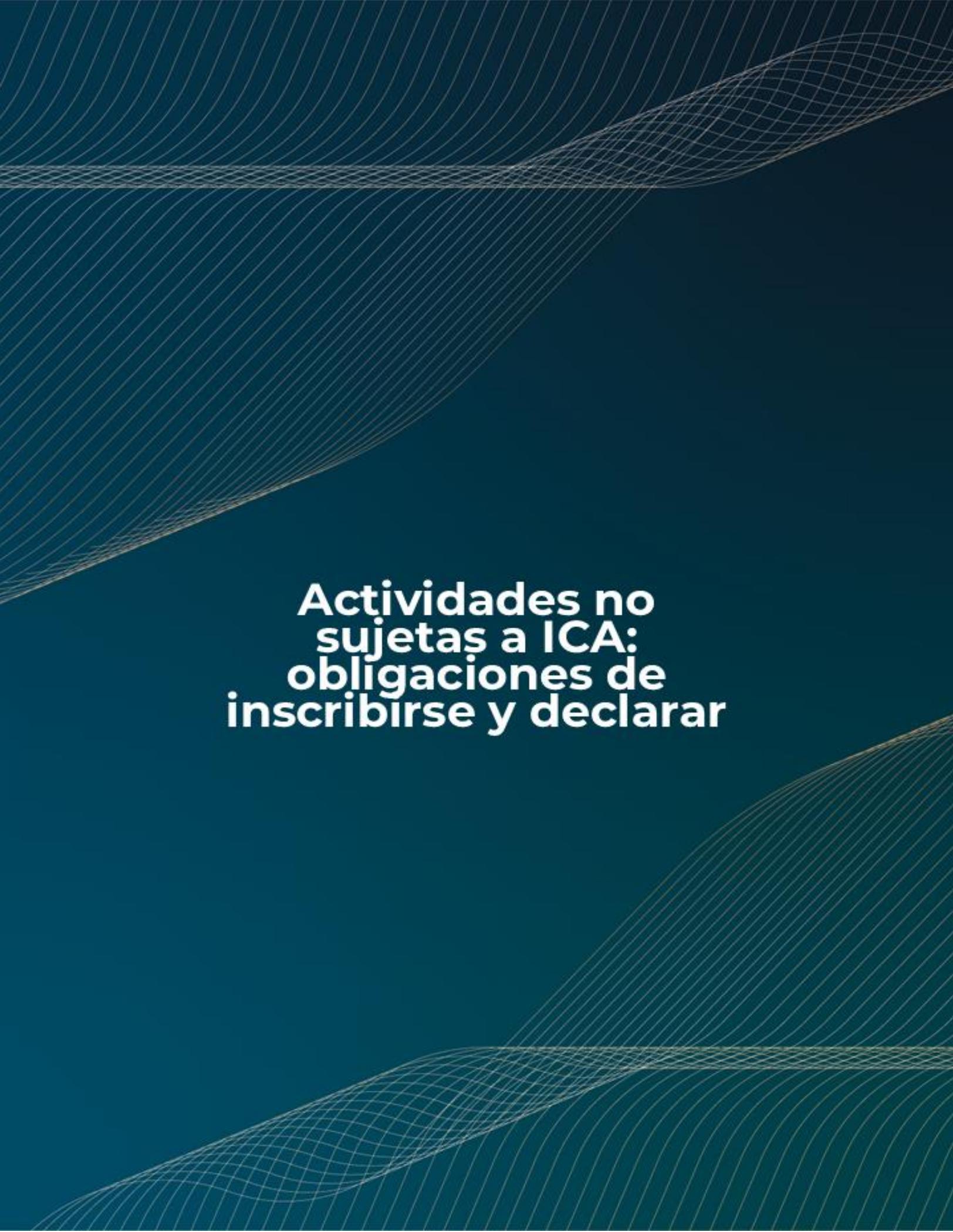


internacional. De ahí que, para prevenir que se propicie una laguna axiológica que frustre que una erogación productiva se detraiga del cálculo de la obligación a cargo en el impuesto sobre la renta, la Sala juzga que supletoriamente, como mecanismo para mitigar la doble imposición, es viable deducir de la renta bruta, con fundamento en el artículo 107 del ET, el impuesto pagado en el extranjero respecto de ingresos calificados por nuestro ordenamiento como de fuente colombiana”.

e) De la deducción pagado en el exterior en el marco de un CDI:

“En suma, en el marco de un CDI, la deducción del impuesto foráneo vista en la presente providencia únicamente procederá en tanto que la calificación de la renta de la que se trate corresponda a una que permita el gravamen en el otro Estado contratante; pues si se demuestra que, en su lugar, se trata de un ingreso respecto del cual el país extranjero renunció a su potestad tributaria en el CDI, Colombia estaría impedida, por mandato del propio convenio, para conceder cualquier método de eliminación de la doble imposición.

12- Por idénticas razones, tampoco procederá la deducción supletoria en casos cubiertos por la Decisión 578 de la CAN, porque ese cuerpo normativo de derecho comunitario concede potestad exclusiva al Estado de la fuente y, a esos efectos, determina las reglas de fuente aplicables a cada situación concreta, prescribiendo adicionalmente que «los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio» (artículo 3.º, párrafo 2.º)».



**Actividades no
sujetas a ICA:
obligaciones de
inscribirse y declarar**



Actividades no sujetas a ICA: obligaciones de inscribirse y declarar

De inicio, no sobra anotar que lo determinante para ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio es la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en una jurisdicción municipal con o sin establecimiento de comercio; y que dicho tributo estará a cargo de todas las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, así como los consorcios uniones temporales, patrimonios autónomos y aquellas en quienes se realice el hecho gravado (de conformidad con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012).

Por demás, y en relación con lo anterior, el artículo 39 de la ley 14 de 1983 consagra que “(...) *subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:*

- a. *La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que ésta sea;*
- b. *La de gravar los artículos de producción, transformación por elemental que esta sea;*
- c. *La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio;*



- d. *La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud; La de gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea;*
- e. *La de gravar las actividades del Instituto de Mercadeo Agropecuario, Idema”.*

Para efecto del título propuesto, se hace oportuno – además – traer a colación el artículo 7 del decreto 3070 de 1983, el cual contempla que:

“Los sujetos del impuesto de industria y comercio deberán cumplir las siguientes obligaciones:

1. ***Registrarse ante las respectivas Secretarías de Hacienda o cuando no existan, ante las Tesorerías Municipales dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de iniciación de la actividad gravable.***
2. ***Presentar anualmente, dentro de los plazos que determinen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen.***
3. *Llevar un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones vigentes.*
4. *Efectuar los pagos relativos al impuesto de industria y comercio, dentro de los plazos que se estipulen por parte de cada municipio.*



5. *Dentro de los plazos establecidos por cada municipio, comunicar a la autoridad competente cualquier novedad que pueda afectar los registros de dicha actividad, y*
6. *Las demás que establezcan los Concejos, dentro de los términos de la Ley 14 de 1983 y normas que la adicionen o reglamenten”. (Resaltado por fuera del texto)*

Acorde a lo precedente, y en cuanto a la obligación de inscribirse y declarar por parte de quienes únicamente realizan actividades no sujetas al ICA (en una determinada jurisdicción municipal), la Dirección de General de Apoyo Fiscal “DAF” ha indicado lo siguiente:

a) Concepto N° 044990 del 23 de agosto de 2024:

Interrogante formulado	Interpretación DAF
<p>“En el entendido de que una de estas personas perciba la totalidad de sus ingresos por medio de actividad NO SUJETA a impuesto de industria y comercio y no reciba ingreso alguno por la (s) actividades GRAVABLES, ¿Se encuentra esta persona en la obligación formal de declarar?”</p>	<p>“Ahora bien, deben los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio presentar declaraciones con las formalidades y en los lugares y plazos que la autoridad municipal determine. Por lo tanto, solamente los no sujetos, es decir, quienes no realicen el hecho generador o quienes hayan sido excluidos expresamente por la ley, no tendrán relación alguna con el impuesto por lo que no deben cumplir ningún deber formal (inscribirse, declarar)”.</p>



b) Concepto N° 049615 del 17 septiembre de 2024:

Interrogante formulado	Interpretación DAF
<p>“Aclaración sobre la obligatoriedad de inscripción en el impuesto de industria y comercio para las empresas que desarrollan actividades no sujetas a dicho impuesto, en particular aquellas que corresponden a la clasificación 0145, como es el caso de las avícolas.</p> <p>(...)</p> <p>Nos surge la inquietud de sí, al no estar sujetas al impuesto de industria y comercio, estas empresas están exentas también de la obligación de presentar declaraciones.</p> <p>(...)”.</p>	<p>“Ahora bien, deben los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio presentar declaraciones con las formalidades y en los lugares y plazos que la autoridad municipal determine. Por lo tanto, solamente los no sujetos, es decir, quienes no realicen el hecho generador o quienes hayan sido excluidos expresamente por la ley, no tendrán relación alguna con el impuesto por lo que no deben cumplir ningún deber formal (inscribirse, declarar)”.</p>

Así las cosas, y en dimensión al impuesto de industria y comercio, no resultarían imputables las obligaciones de inscribirse y declarar a las personas naturales y jurídicas (y demás sujetos) que se dedican de manera exclusiva a realización de actividades no sujetas; puesto que esos deberes formales son propios únicamente de los responsables de dicho tributo territorial.

De otro lado, se hace propicio el espacio para indagar sobre la obligación de declarar ICA de los sujetos pasivos (o contribuyentes) que un determinado año



gravable no percibieron ingresos; ello, porque en comparación²⁶ con el ordenamiento nacional se consagran eventos en los cuales no se exige la presentación de declaraciones, cuando en estas finalmente los valores a reportar corresponderían a ceros.

A manera de ejemplo, y para el caso en análisis, cabría hacerse mención al i) inciso final del artículo 601 del E.T. (responsables no obligados a presentar declaración de IVA) y ii) parágrafo 2 de artículo 606 del mismo ordenamiento (agentes de retención no obligados a presentar declaración); situación ésta, por demás, que no ocurriría con el impuesto de renta, puesto que en todos los eventos (así sea en ceros) deberá presentarse la correspondiente declaración impositiva.

En ese orden, y a partir de la remisión a las normas procedimentales del Estatuto Tributario Nacional (conforme al artículo 59 de la ley 788 de 2002), podría concluirse la presentación o no de la declaración de ICA en “ceros”; ello, dependiendo de si se asumen como aplicables las referidas disposiciones de las declaraciones de IVA y retención en la fuente o la regla general propia de las declaraciones de renta.

En otras palabras, y con fundamento en la remisión hecha por el aludido artículo 59, si se defiende la postura aplicativa de los artículos 601 y 606 del E.T. no habría lugar a la presentación de las declaraciones de ICA en “cero” por parte de los contribuyentes de ese tributo territorial; en cambio, si en el entender hermenéutico está orientado a la aplicación de la regla general de las declaraciones de renta, en tal sentido sí sería imperativo la presentación de las declaración de ICA en “cero”.

En cuanto al tópico anterior, la Dirección General de Apoyo Fiscal en los antes citados conceptos N° 044990 del 23 de agosto de 2024 y N° 049615 del 17 septiembre de 2024 ha conceptuado que:

²⁶ Téngase presente que, en virtud del artículo 59 de la ley 788 de 2002, los entes territoriales deberán dar aplicación al procedimiento y régimen sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional.



“Ahora bien, deben los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio presentar declaraciones con las formalidades y en los lugares y plazos que la autoridad municipal determine. Por lo tanto, solamente los no sujetos, es decir, quienes no realicen el hecho generador o quienes hayan sido excluidos expresamente por la ley, no tendrán relación alguna con el impuesto por lo que no deben cumplir ningún deber formal (inscribirse, declarar).

En relación con la obligación de presentar declaración en cero cuando no se haya realizado operaciones gravadas y, por ende, no se obtuvieron ingresos, consideramos que es una regla que puede establecer la administración municipal en ejercicio de su autonomía para efectos de controlar el cumplimiento de esta obligación formal de los sujetos pasivos”. (Resaltado por fuera del texto)

Declaración y pago de autorretenciones cuando declaración de renta ya ha sido presentada





Declaración y pago de autorretenciones cuando declaración de renta ya ha sido presentada

Para efecto de la presente lección, se parte del entendimiento que el agente retenedor omitió incluir (o declarar) y pagar las autorretenciones a título del impuesto de renta de que tratan los artículos 1.2.6.6 y siguientes del DUT 1625 de 2016, y que a pesar de ello presentó la correspondiente declaración de renta y realizó el pago del tributo a su cargo.

En ese sentido, en su concepto N° 735 o 003837 del 4 de julio de 2023 la Dirección de Impuestos interpretó:

“PROBLEMA JURÍDICO #2

¿Debe declarar y pagar la retención a título del impuesto sobre la renta que se dejó de practicar el autorretenedor, a pesar de que ya haya pagado el impuesto a su cargo teniendo en cuenta el ingreso percibido?

TESIS JURÍDICA

A pesar de que ya haya pagado el impuesto a su cargo teniendo en cuenta el ingreso percibido, el autorretenedor debe declarar y pagar la retención a título del impuesto sobre la renta que se dejó de practicar, atendiendo lo señalado en el artículo 370 del Estatuto Tributario, entre otras disposiciones”.

De la referida doctrina, sería de advertir que el sujeto – inmerso en la descrita situación – adicional del impuesto de renta le correspondería cancelar las autorretenciones dejadas de declarar y pagar; con lo cual, en consecuencia, le



podría surgir la eventual dificultad de no poder descontar tales autorretenciones del impuesto de renta previamente pagado.

Ante esa circunstancia de un probable doble pago en cabeza del agente de retención, el Consejo de Estado se pronunció precisando que:

*“En ese orden, el instituto de la retención en la fuente origina una obligación tributaria autónoma, en relación con la principal, pero por cuenta de ella, en la medida en que el importe gradualmente sometido a retención, corresponderá al ingreso gravado, base de depuración del correspondiente impuesto que será determinado al cierre del correspondiente período. En esa medida, como se trata de un recaudo anticipado, la autoridad puede demandar de los obligados tributarios la declaración y pago de los valores procedentes como retención, so pena de que su incumplimiento derive en el cobro de intereses moratorios hasta el momento de la satisfacción de la obligación y en una multa por inexactitud. Sin que el efecto de las sumas retenidas para el pago de la obligación principal (impuesto sobre la renta para el caso analizado), tenga la entidad para enervar las consecuencias jurídicas del incumplimiento del agente retenedor. **De manera que las potestades de fiscalización que recaen sobre las declaraciones de retención en la fuente no se extinguen porque el agente autorretenedor haya cumplido su obligación tributaria principal, como lo pretende la apelante, porque se trata de dos obligaciones autónomas, aunque correlacionadas.***

(...)

Con todo, la autoridad demandada no podría exigir un nuevo pago cuando este ya fue hecho, solo estaría legitimada para reclamar el interés adeudado y la multa por inexactitud, en tanto la actora ya satisfizo su obligación en renta



sobre los ingresos que debieron someterse a las autorretenciones²⁷.
(Resaltado por fuera del texto)

Tratándose, entonces, de agentes de retención que i) no incluyeron en sus declaraciones de retención en la fuente las autorretenciones a título de renta (o que omitieron la presentación de tales declaración) y ii) presentaron la respectiva declaración de renta, estarán obligados – de conformidad con la aludida Sentencia – al pago de las correspondientes sanciones e intereses moratorios, mas no a la cancelación de las autorretenciones no declaradas.

A partir del citado fallo de la Alta Corte, la Administración Tributaria reconsideró su posición doctrinal, interpretando en cambio que:

“En relación con la tesis #2 del Concepto 003837 - interno 735 de 2023

*A diferencia de lo que ocurre con la tesis #1 y teniendo en cuenta lo ya explicado, es necesario **RECONSIDERAR** la tesis #2 en aras de alinear la doctrina con la Sentencia 26209 del Consejo de Estado posteriormente dictada, así:*

Cuando un autorretenedor del impuesto sobre la renta incumple con las obligaciones a su cargo (i.e. relacionadas con el recaudo, pago y declaración de las autorretenciones), no obstante, declara y paga el impuesto sobre la renta a su cargo, la Administración Tributaria -en procura de los principios de legalidad, justicia, equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva, y de la prevalencia del derecho sustantivo sobre el formal- debe permitirle presentar las declaraciones de retención en la fuente de los períodos objeto de incumplimiento liquidando únicamente los intereses moratorios (cfr. artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario) y las sanciones de orden tributario a que haya lugar.

²⁷ Sentencia Consejo de Estado N° 26209 del 19 de julio de 2023.

En otras palabras, con la presentación de las mencionadas declaraciones de retención en la fuente no hay lugar a exigir el pago de las autorretenciones dejadas de pagar durante un año, siempre y cuando el impuesto sobre la renta del mismo año (período gravable) se hubiese declarado y pagado. Esto, sin perjuicio de que la Administración Tributaria haga uso de las “amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales” (cfr. artículo 684 del Estatuto Tributario)”²⁸.

Al hilo de lo precedente, conviene también traer a colación lo manifestado por el Consejo de Estado y la misma Autoridad Tributaria en cuanto a la cuantificación de los intereses de moratorios, y según se detalla en la tabla siguiente:

Intereses moratorios	
Sentencia C.E. 26209 del 9 de julio de 2023	Concepto N° 65 del 6 de febrero de 2024
Ahora bien, al margen de que el incumplimiento de practicar las autorretenciones en la fuente deriven en la causación de intereses moratorios, debe advertirse que estos no podrán extenderse más allá del momento en que fue satisfecha la obligación, esto es, la fecha en que fue pagado el impuesto sobre la renta, liquidado sobre los ingresos sobre los cuales se reclama la autorretención.	Es igualmente importante precisar que cada declaración de retención en la fuente que se corrija comprende una obligación tributaria independiente, por lo que, al momento de liquidarse los intereses y las sanciones correspondientes, debe tenerse en cuenta que: i) El tiempo de mora comprende la fecha a partir de la cual se generó dicha

²⁸ Concepto N° 00106 del 23 de enero de 2024.

	<p>mora hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta del periodo gravable al que corresponde la declaración de retención en la fuente o la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios cuando se genera un saldo a favor.</p> <p>ii) El capital a tener en cuenta es el mayor valor liquidado con la corrección de cada declaración de retención en la fuente.</p>
--	--

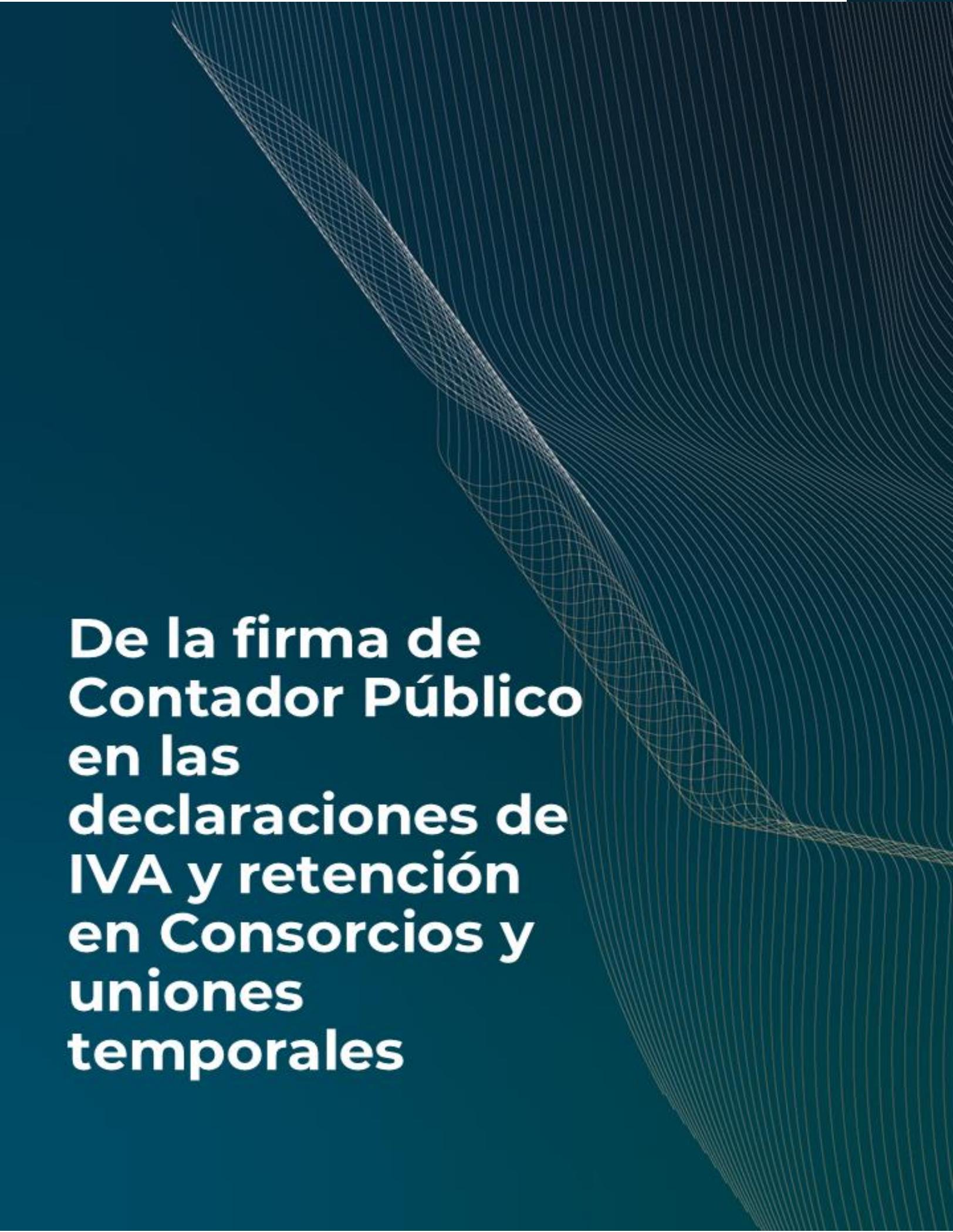
En ese mismo sentido, y con fundamento en lo decidido por el Consejo de Estado en su Sentencia 26209, la Administración de Impuestos en el concepto N° 65 del 6 de febrero de 2024 se pronunció sobre la corrección de las declaraciones para los agentes de retención objeto del presente estudio, en los siguientes términos:

“En línea con lo explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de julio 19 de 2023, Radicación No. 76001-23-33-000-2018-00167-01 (26209), el autorretenedor debe corregir la(s) declaración(es) de retención en la fuente, liquidando el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención, los intereses de mora generados hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta y la(s) sanción(es) por corrección o por inexactitud reducida (según el caso), aunque sólo deba pagar los intereses de mora y la(s) sanción(es) tributaria(s) y sin que esto genere que la(s) respectiva(s)



*declaración(es) de retención en la fuente se considere ineficaz a la luz del artículo 580-1 del Estatuto Tributario*²⁹.

²⁹ Complementariamente, téngase en cuenta el concepto N° 1021 (020776) del 15 de noviembre de 2024, en el cual la DIAN aclaró que *“No es procedente el cobro coactivo de los valores no pagados por autorretenciones declaradas, siempre que el autorretenedor haya cumplido con la declaración y pago total del impuesto sobre la renta. Lo anterior, puesto que el pago de la obligación sustancial se considera cumplido con la presentación y pago de la declaración del impuesto sobre la renta. Esto con excepción de los intereses de mora y sanciones por el incumplimiento del deber de pagar las autorretenciones en la fuente presentadas sin pago y que se liquidan según los parámetros señalados en la interpretación oficial”*.



**De la firma de
Contador Público
en las
declaraciones de
IVA y retención
en Consorcios y
uniones
temporales**

De la firma de Contador Público en las declaraciones de IVA y retención en Consorcios y uniones temporales

De manera previa, ha de recordarse que conforme al artículo 437 del E.T. son responsables de IVA “*Los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas*”; en igual sentido, ha de remembrarse, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 368 del mismo Estatuto, que los consorcios y uniones temporales ostentan la calidad de agentes de retención a título de impuesto sobre la renta³⁰.

En concordancia con lo dicho, es de manifestar que los artículos 602 y 606 del E.T., en su orden, consagran el contenido de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, precisando de manera particular los eventos de exigencia de la firma de Contador Público así:

ARTICULO 602. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN BIMESTRAL <Y CUATRIMESTRAL> DE VENTAS	ARTÍCULO 606 CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RETENCIÓN
<p>La declaración bimestral <y cuatrimestral> deberá contener:</p> <p>(...)</p> <p>6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de responsables obligados a llevar libros de contabilidad y que de</p>	<p>La declaración de retención en la fuente deberá contener:</p> <p>(...)</p> <p>5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad y que de</p>

³⁰ Para el caso de retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA) consúltese el artículo 437-2 del E.T.



<p>conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.</p> <p>Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT, o cuando la declaración del impuesto sobre las ventas presente un saldo a favor del responsable. (Resaltado por fuera del texto)</p>	<p>conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.</p> <p>Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT. (Resaltado por fuera del texto)</p>
---	--

De los apartes normativos traídos a colación, resulta dable concluir que los responsables y agentes de retención no obligados a tener revisor fiscal pero si obligados a llevar contabilidad, deberán presentar sus declaraciones impositivas firmadas por contador público en tanto el monto de su patrimonio bruto o sus ingresos brutos superen el tope de 100.000 UVT³¹.

³¹ De acuerdo al literal d) del artículo 580 del E.T., en ausencia de tal firma no se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria. Para el enunciado evento conviene, además, la lectura del parágrafo 2 del artículo 588 del mismo Estatuto.



Tratándose, entonces, de consorcios y uniones temporales se hace imperativo precisar su obligación de llevar contabilidad, para seguidamente concluir si le resulta exigible la firma del aludido profesional (al momento de la presentación de las declaraciones de IVA y retención en la fuente), y en la medida que supere el tope de patrimonio o ingresos antes aludido.

A ese efecto, el parágrafo 2 de artículo 18 del Estatuto Tributario señala que “**Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables**”.

De manera clara, la norma tributaria no impone la obligación de llevar contabilidad de los consorcios y uniones temporales (y de los contratos de colaboración en general), sino que deja en los miembros intervinientes la alternativa de optar o no por el cumplimiento de dicho deber legal.

Concordante con ello, y al no estar obligados a llevar contabilidad los consorcios y uniones temporales (y en tanto no opten voluntariamente por llevarla), no resultaría predicable la exigencia de la firma de Contador Públicos en sus correspondientes declaraciones de IVA y retención en la fuente; adicionando, por demás, que en tal caso no comportaría ninguna incidencia el hecho de superar, o no, el monto de las 100.000 UVT de patrimonio bruto o ingresos brutos de que tratan los artículos 602 y 606 del E.T.

A pesar de lo antes anotado, la Autoridad Tributaria en su concepto N° 00225 del 6 de octubre de 2021 concluyó que:

“Todo lo anterior permite concluir que, para efectos de cumplir con la obligación de suscribir las declaraciones de IVA y retención en la fuente por contador público, el



consorcio debe observar los topes de ingresos y patrimonio brutos señalados en los artículos 602 y 606 del Estatuto Tributario, considerando la información contable del mismo”.

Si bien, la mencionada doctrina plantea una conclusión categórica en relación con el tópico objeto de análisis, conviene de manera complementaria manifestar las razones que llevarían – de otro lado – a apartarse respetuosamente de la interpretación oficial, a saber:

- En ninguno de los análisis surtidos al interior del concepto se aborda el contenido del párrafo 2 del artículo 18 del E.T., el cual hace referencia a que las partes podrán decidir llevar contabilidad de contrato de colaboración; pero, en cambio si se hacen sendas anotaciones sobre el párrafo 1 del mismo artículo, para concluir la obligación de llevar contabilidad de dichos contratos.

Para el debido entendimiento es de recordar que ese último párrafo citado indica que *“En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato”.*

Deja en evidencia, el referente anterior, que la disposición versa sobre la certificación del gestor del contrato de colaboración para con los miembros intervinientes, y no sobre la obligación de llevar contabilidad como lo pretende el Ente Oficial.

- Dentro de los sustentos de la posición doctrinal se hace alusión al concepto 000381 de 2001 y en el que se indicó que *“4. Respecto de la firma de la declaración tributaria, debe decirse que, si el consorcio opera directamente como responsable del IVA, la declaración deberá firmarla la persona que aparezca en el contrato como representante del consorcio. **Asimismo, si el consorcio tiene***



revisor fiscal o se cumplen las circunstancias para que la declaración deba ser firmada por contador público, entonces también deberá llevar la firma de estas personas".

Claramente, la conclusión del Despacho en ese entonces coincide con la misma postura asumida en su concepto N° 00225 de 2021; no obstante, lo censurable deviene que el concepto del año 2001 se confeccionó con base en artículo 18 del E.T. vigente para dicho tiempo, pero el reciente contenido de ese artículo fue modificado de manera drástica por la ley 1819 de 2016.

En presencia de ello, y en consecuencia, estaríamos ante una manifestación doctrinal no ajustada al vigente artículo 18 del Estatuto Tributario; con lo cual, lo dicho en el concepto 000381 de 2001 no podría ser aplicable para concluir la obligación de llevar contabilidad de los consorcios y uniones temporales.

- La doctrina del 2021 se ampara, dentro de sus fundamentos, en el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública "CTCP" N°724 del 15 de mayo de 2015, a partir del cual la DIAN interpreta que *"En armonía con los Oficios antes citados, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública también ha conceptualizado que los consorcios y las uniones temporales deben llevar contabilidad en forma independiente de sus miembros"*. Esto pues, según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, ***"permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos, costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias"***. (Resaltado por fuera del texto)

No obstante, de la lectura del referido concepto de CTCP se evidencia que esta Entidad manifestó:

*“El consejo Técnico de la Contaduría Pública **considera conveniente** que los consorcios y uniones temporales lleven contabilidad en forma independiente de sus miembros, donde se discriminen los movimientos de cada miembro del consorcio o unión temporal, lo cual les **permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos, costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias**”.* (Resaltado por fuera del texto)

Sin mayor esfuerzo, resulta notorio que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se pronunció sobre la conveniencia (más no sobre la obligación) de llevar contabilidad por parte de tales entes (consorcios y uniones temporales), dadas las bondades que podrían derivarse en torno al conocimiento de los resultados del contrato y de la participación de sus miembros en los ingresos, costos, gastos, activos y pasivos.

De manera natural, también resulta fácil identificar que la Autoridad Tributaria, en su aludido concepto 00225 de 2021, sólo extracto y transcribió una parte del párrafo completo del pronunciamiento del CTCP, en el que justamente ese Consejo considera conveniente el llevar contabilidad por parte de los consorcios y uniones temporales. Para reforzar lo dicho, y con el ánimo de plantearlo de manera más comprensible, se acude a la tabla siguiente:

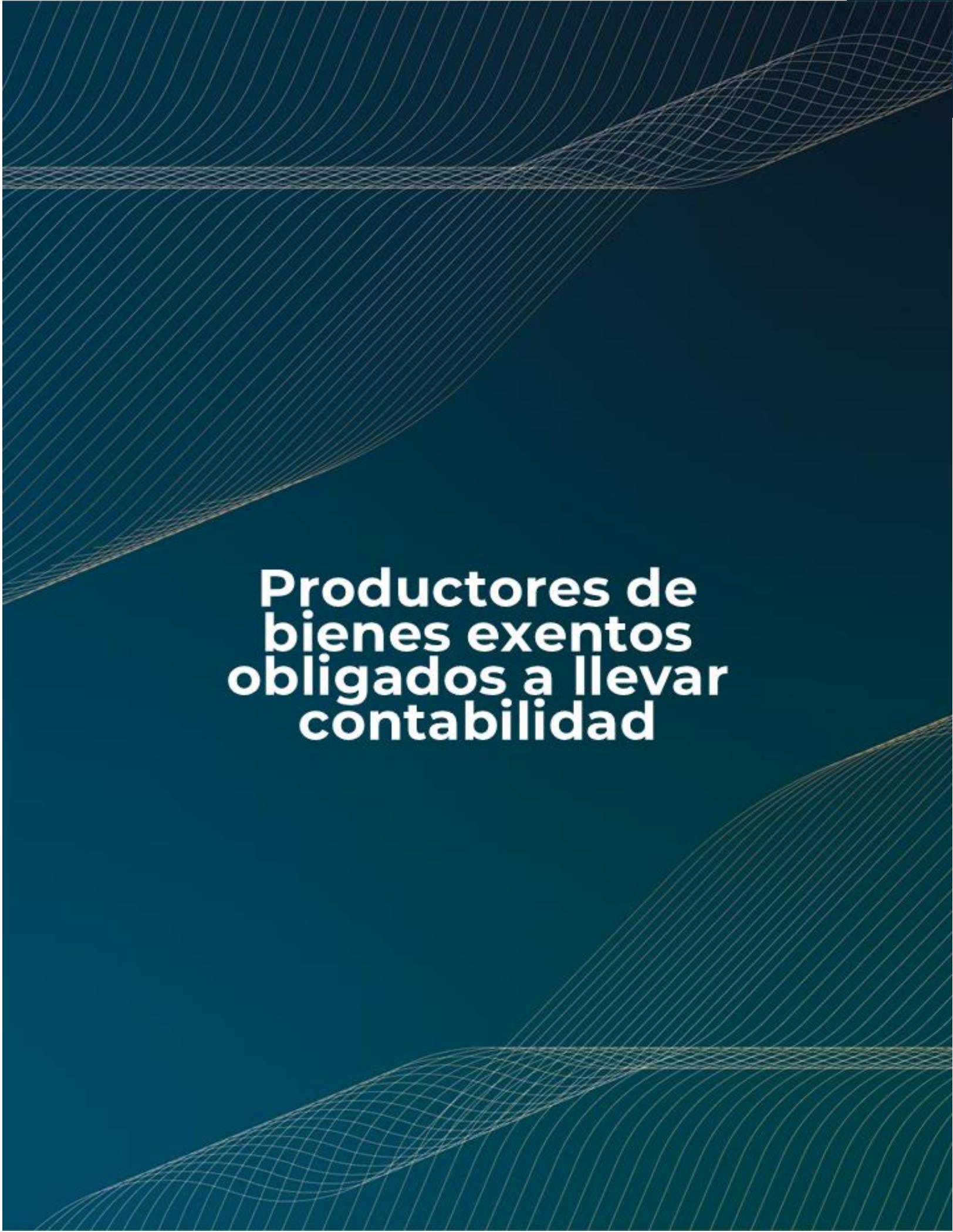
Concepto DIAN N° 00225 del 6 de octubre de 2021	Concepto CTCP N°724 del 15 de mayo de 2015
Extracto concepto N° 724	Párrafo completo
	<i>“El consejo Técnico de la Contaduría Pública considera conveniente que los consorcios y uniones temporales lleven contabilidad en forma</i>



<p>“permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos, costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias”. (Resaltado por fuera del texto)</p>	<p><i>independiente de sus miembros, donde se discriminen los movimientos de cada miembro del consorcio o unión temporal, lo cual les permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos, costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias”.</i> (Resaltado por fuera del texto)</p>
--	---

Por último, si bien los consorcios y uniones temporales pudieren ser responsables del impuesto sobre las ventas (a partir de la realización de actividades generadoras del tributo), tal hecho sí mismo no los convierte en obligados a llevar contabilidad; ello por cuanto, se insiste, para el caso habrá de observarse lo ordenado en el párrafo 2 del artículo 18 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, incluso en concordancia con el artículo 509 de mismo Estatuto que impone a los responsables de IVA el deber de *“llevar un registro auxiliar de ventas y compras, y una cuenta mayor o de balance cuya denominación será impuesto a las ventas por pagar”*, pero no exige la obligación de llevar contabilidad para dichos sujetos pasivos.



**Productores de
bienes exentos
obligados a llevar
contabilidad**



Productores de bienes exentos obligados a llevar contabilidad

En atención al numeral 3 del artículo 19 del Código de Comercio “CCo” es obligación de todo comerciante *“Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”*; y acorde al artículo 10 del mismo ordenamiento *“Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles”*.

En ese orden, es de recordar que el artículo 20 del citado Código contempla los actos que son mercantiles, entre tanto el artículo 23 de ese mismo cuerpo normativo señala los actos que son considerados no mercantiles.

Así las cosas, sería fácil inferir que las personas dedicadas exclusivamente a actividades no mercantiles no estarían obligadas a llevar contabilidad; puesto que, tal exigencia legal resulta predicable únicamente de quienes ostentan la calidad de comerciantes, y la cual se derivada – justamente – de la ocupación en alguna de las actividades consideradas por la ley como mercantiles.

En el ámbito tributario, el artículo 477 de E.T. consagra el listado de los bienes exentos del impuesto sobre las ventas, y dispone de manera especial en su párrafo 2 que **“Los productores de los bienes de que trata el presente artículo se consideran responsables del impuesto sobre las ventas, *están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales*, y serán susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el párrafo primero del artículo 850 de este Estatuto”**. (Resaltado por fuera del texto)



Seguidamente, es de anotar que dentro de los responsables de IVA de que trata el mencionado artículo 477 se encuentran – y a manera de ejemplo – los productores³² de leche, carne y huevos; mismos sujetos que a la luz del numeral 4³³ del artículo 23 del Código de Comercio realizarían actividades no mercantiles, siéndoles dable – en consecuencia – la calidad de no comerciantes y no asistiéndoles, por tanto, la obligación de llevar contabilidad.

De las manifestaciones precedentes, resultaría evidente que tratándose de no comerciantes productores de bienes exentos, ellos no estarían obligados a llevar contabilidad de conformidad con el ordenamiento mercantil (numeral 4 artículo 23 CCo), pero sí se encontrarían sujetos al cumplimiento de tal deber legal acorde con la disposición tributaria (parágrafo 2 del artículo 477 del E.T).

En ese sentido, y precisando que la norma tributaria indica que tales responsables *“están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales”*, se hace oportuno recordar que *“Cuando las normas tributarias establezcan la obligación de llevar contabilidad para ciertos contribuyentes, el sistema contable que deben aplicar corresponde a las normas contables vigentes en Colombia, siempre y cuando no se establezca lo contrario”*³⁴.

Así pues, los productores de bienes exentos del artículo 477 del E.T. que sean responsables de IVA, y adicionalmente sean no comerciantes, estarán obligados a llevar contabilidad conforme a los marcos técnicos contables; siendo aplicables, tales normas de contabilidad, hasta tanto el gobierno nacional reglamente la materia estableciendo lo contrario.

³² Según el artículo 440 del E.T. “Para efectos de lo dispuesto en el artículo 477, se considera productor en relación con las carnes, el dueño de los respectivos bienes, que los sacrifique o los haga sacrificar; en relación con la leche el ganadero productor; respecto de huevos el avicultor”.

³³ Tal referente normativo dispone que *“Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que dicha transformación no constituya por sí misma una empresa”*.

³⁴ Inciso 2 parágrafo 4 artículo 21-1 del E.T.



A esta instancia, y para el caso, es pertinente expresar que serán no responsables del impuesto sobre las ventas los productores de bienes exentos (de que trata el artículo 477 del E.T), siempre y cuando cumplan la totalidad de los requisitos del párrafo 3 del artículo 437 del Estatuto tributario³⁵.

De otro lado, no obsta que de conformidad con el artículo 439 del E.T. *“Los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas, en lo concerniente a las ventas de los bienes exentos”*.

Finalmente, y en relación con la revisada obligación de llevar contabilidad, conviene traer a colación el párrafo 2 del artículo 21-1 del Estatuto Tributario, en el cual se dispone que *“Los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este artículo y demás normas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad”*.

³⁵ Téngase presente, también, el artículo 1.3.1.15.4 del DUT 1625 de 2016.

Tratamiento tributario de las indemnizaciones por daño emergente





Tratamiento tributario de las indemnizaciones por daño emergente

De manera preliminar conviene clarificar que las indemnizaciones por seguro de daño en la parte correspondiente al daño emergente deberán ser tratadas como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, en los términos del artículo 45 de Estatuto Tributario.

No obstante, cuando la indemnización pagada no se derive de un contrato de seguro no resultaría aplicable el citado artículo 45, y en su lugar se daría paso a lo contemplado en el artículo 17 del decreto 187 de 1975 (compilado en el artículo 1.2.1.7.1. del DUT 1625 de 2016), el cual señala que:

“Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente”. (Resaltado por fuera del texto)

Si bien de los referentes anteriores, y en primera instancia, se desprende que en ninguno de los escenarios planteados (con seguro o sin él) las indemnizaciones por daño emergente no se encuentran sometidas al impuesto de renta; es del caso anotar, que respecto de las indemnizaciones de que trata el artículo 45 del E.T. se deberá tener en cuenta que *“Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de*



la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro”.

Como resultado de lo antes mencionado, deviene que para los contribuyentes del impuesto de renta – en principio – las sumas recibidas a título de indemnizaciones por daño emergente podrán ser tratadas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional; siendo exigible – únicamente – la inversión de la misma (en los términos del artículo 45 del E.T.) para aquellas indemnizaciones derivadas de un contrato de seguro.

El Consejo de Estado en su Sentencia N° 23651 del 27 de agosto de 2021, y en relación con lo precedente, manifestó que *“De lo anterior, la Sala advierte que **el artículo 45 del E.T. se refiere a las indemnizaciones que en virtud de un contrato de seguro de daño se pagan a los beneficiarios por la ocurrencia del siniestro amparado. En estos casos, el beneficiario de la indemnización tiene derecho a registrar el ingreso por daño emergente como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, para lo cual debe demostrar que invirtió la indemnización recibida a ese título en la adquisición de bienes iguales o semejantes al que era objeto del seguro”.*** (Resaltado por fuera)

En el mismo fallo, la Sala señaló que *“Dado que la indemnización pagada al demandante no se deriva de contrato de seguro, no es aplicable el artículo 45 del E.T., sino el artículo 26 del E.T. y el Decreto Reglamentario 187 de 1975, según el cual la indemnización por daño emergente, como la pagada al demandante, no es susceptible de producir incremento neto del patrimonio”*³⁶.

³⁶ En Sentencia N° 26349 11 de mayo de 2023, El Consejo de Estado ratifica su posición al indicar que *“El artículo 17 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 señala que, «Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio» y que «No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolsos de capital y las indemnizaciones por daño emergente». (Se subraya). Así, lo pagado por daño emergente no constituye ingreso, pues no es susceptible de «producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción» en los términos del artículo 26 del ET, ni representa «flujos de entrada de recursos, en forma de*



Desciendo al mecanismo de retención en la fuente, pero estándose dentro de la misma temática, es de traer a colación lo expresado por esa misma Alta Corte en cuanto a que *“Por ello, las indemnizaciones por daño emergente no están sujetas a retención, al no constituir ingreso, por representar un valor de reemplazo del bien afectado, mientras que las indemnizaciones por lucro cesante sí son objeto de retención, en tanto son un ingreso gravable para quien las recibe, por tratarse de las ganancias dejadas de percibir por el hecho dañoso”*³⁷.

En concordancia con el aludido fallo, en su concepto N° 00925 del 24 de octubre de 2024 la Dirección de Impuestos Nacionales interpretó que *“(...) los perjuicios reales y efectivos sufridos debido a la imposición de la servidumbre, en el caso que generen un pago **indemnizatorio por daño emergente, dicho ingreso no es constitutivo de ingreso ni ganancia ocasional** en concordancia con el artículo 26 del Estatuto Tributario, artículo 1.2.1.7.1 del Decreto 1625 de 2016 y la doctrina referenciada. **Sin embargo, si la indemnización comprende el lucro cesante, dicho ingreso si se encuentra gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios y por ende, habrá lugar a practicarse retención en la fuente**”*³⁸. (Resaltado fuera del texto)

A esta instancia, válido es acudir al artículo 1614 de Código Civil cuyo tenor literal dispone *“Entiéndese por daño emergente el perjuicio o la pérdida que proviene de no haberse cumplido la obligación o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado su cumplimiento; y por lucro cesante, la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia de no haberse cumplido la obligación, o cumplido imperfectamente, o retardado su cumplimiento”*.

incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio», según indica el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993”.

³⁷ Sentencia Consejo de Estado N° 26349 del 11 de mayo de 2023.

³⁸ Conviene tener presente la Sentencia del Consejo de Estado N° 25903 del 3 de noviembre de 2022.

A tono con la norma Civil, el reglamento tributario contempla que “*Para los efectos del artículo 32 de la Ley 20 de 1979 (hoy artículo 45 del Estatuto Tributario), se entiende por indemnización correspondiente a: daño emergente los ingresos en dinero o en especie percibidos por el asegurado por sustituir el activo patrimonial perdido, hasta concurrencia del valor asegurado; y por indemnización correspondiente al lucro cesante, los ingresos percibidos para sustituir una renta que el asegurado deja de realizar*”³⁹.

Retornado al artículo 45 del E.T., y teniendo presente la obligación de inversión de la indemnización que en él se consagra, se considera pertinente la transcripción de las dos siguientes disposiciones reglamentarias:

Decreto Único Tributario “DUT” 1625 de 2016	
Artículo 1.2.1.12.3. Ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional	Artículo 1.2.1.12.5. Indemnizaciones por seguros de daño
Para obtener el tratamiento previsto en el artículo 32 de la Ley 20 de 1979, (hoy artículo 45 del Estatuto Tributario), el contribuyente deberá demostrar dentro del término que tiene para presentar la declaración de renta la inversión de la totalidad de la indemnización recibida en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.	En las indemnizaciones que se reciban por seguros de daño, no constituyen renta ni ganancia ocasional la suma que se recibe como daño emergente, hasta concurrencia del costo fiscal del bien objeto del seguro.
Si no es posible efectuar la inversión dentro del término señalado, el	Tampoco lo será la parte que exceda del costo fiscal, si el total de la indemnización se invierte en la forma que indica el artículo 1.2.1.12.3 del presente decreto.

³⁹ Artículo 1.2.1.12.2 del DUT 1625 de 2016.



interesado deberá demostrar, que con la indemnización recibida se constituyó un fondo destinado exclusivamente a la adquisición de los bienes mencionados.

Parágrafo. La constitución de dicho fondo se demostrará con certificado expedido por el revisor fiscal y a falta de este por contador público.

En el año en el cual se le diere a este fondo una destinación diferente, lo recibido por indemnización constituirá renta gravable.

Si la pérdida fue deducida de utilidades obtenidas por el contribuyente, su recuperación constituirá renta líquida. (Resaltado por fuera del texto)

Si bien, a partir de los citados referentes resultarían dables relevantes anotaciones o precisiones tributarias, se dimensiona oportuno – y como modelo de análisis – dejar constancia de la revisión del artículo **1.2.1.12.3** en el cuadro planteado a continuación:

V/r Indemnización	Costo fiscal	V/r invertido	INCRNGO (*)	Ingreso gravado
1.200.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	200.000
1.200.000	1.000.000	1.200.000	1.200.000	0
1.200.000	1.000.000	1.100.000	1.000.000	200.000

INCRNGO: Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

En adición a lo tratado, es del caso recordar que el artículo 148 del Estatuto Tributario dispone que “*Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o*



período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor.

El valor de la pérdida, cuando se trate de bienes depreciados, es el que resulte de restar las depreciaciones, amortizaciones y pérdidas parciales concedidas, de la suma del costo de adquisición y el de las mejoras. La pérdida se disminuye en el valor de las compensaciones por seguros y similares, cuando la indemnización se recibe dentro del mismo año o período gravable en el cual se produjo la pérdida. Las compensaciones recibidas con posterioridad están sujetas al sistema de recuperación de deducciones.

Cuando el valor total de la pérdida de los bienes, o parte de ella, no pueda deducirse en el año en que se sufra, por carencia o insuficiencia de otras rentas, el saldo se difiere para deducirlo en los cinco períodos siguientes. En caso de liquidación de sociedades o sucesiones, el saldo de la pérdida diferida es deducible en su totalidad, en el año de la liquidación”.

Ahora, de la consolidación o armonización del contenido normativo de los referidos artículos 45 y 148 del E.T. bien podrían proponerse la ejemplificación siguiente:

Valor indemnización:	\$1.200.000
Costo de adquisición:	\$1.600.000
Depreciación acumulada:	<u>600.000</u>
Costo fiscal:	1.000.000
Valor inversión 1:	1.200.000
Valor inversión 2:	1.000.000
Valor inversión 3:	1.100.000



- **Escenario 1. Se recibe la indemnización en el mismo año de la pérdida del activo:**

En este caso, y para efecto del tratamiento tributario, se debe acudir a lo condensado en la tabla anterior (en la que se hizo mención explicativa del artículo 1.2.1.12.3); en otras palabras, en este hipotético el monto de los ingresos gravados y de los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional serán los mismos indicados en el citado cuadro.

Ello resulta así, y de conformidad con el artículo 148 del E.T., porque:

- a) Tratándose de un bien depreciable, el costo fiscal se obtiene de restar al costo de adquisición el valor de la depreciación acumulada.
- b) No hay lugar a deducción por pérdida, en tanto el valor de la indemnización recibida es suficiente para sufragar el costo fiscal del activo.

Procedería una pérdida, por ejemplo, si el costo fiscal del activo perdido fuere de \$1.300.000 y la indemnización siguiese siendo de \$1.200.000; en tal caso, entonces, la deducción por pérdida del activo corresponderá al resultado de restar al costo fiscal el monto de la indemnización (es decir \$100.000).



- **Escenario 2. Se recibe la indemnización en el año siguiente al de la pérdida del activo:**

INFORMAC.	HIPOTÉTICO 1		HIPOTÉTICO 2		HIPOTÉTICO 3	
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 1	AÑO 2
Ingreso indemnización		1.200.000		1.200.000		1.200.000
Valor invertido		1.200.000		1.000.000		1.100.000
Pérdida del activo:						
Costo	1.600.000		1.600.000		1.600.000	
Menos:						
Depreciación	<u>600.000</u>		<u>600.000</u>		<u>600.000</u>	
Costo fiscal/ Deducción pérdida	1.000.000		1.000.000		1.000.000	



RESULTADO	HIPOTÉTICO 1		HIPOTÉTICO 2		HIPOTÉTICO 3	
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 1	AÑO 2
Ingreso NCRNGO		1.200.000		1.000.000		1.000.000
Ingreso gravado				200.000		200.000
Renta por recuperación de deducción		1.000.000		1.000.000		1.000.000
Deducción por pérdida	1.000.000		1.000.000		1.000.000	

Del contexto de las hipótesis anteriores, es de denotar que i) en el primer año gravable – en todas ellas – se toma como deducción el monto de la pérdida del activo, ii) en el segundo año gravable el valor del INCRNGO varía dependiendo de la inversión total o parcial de la indemnización recibida y iii) en el segundo período fiscal, además, se realiza la recuperación de la deducción (por la pérdida del activo) tomada en el primer año gravable.



**Impuesto de
timbre nacional
en los contratos
de leasing
habitacional**

Impuesto de timbre nacional en los contratos de leasing habitacional

Como bien es sabido, de conformidad con el artículo 519⁴⁰ del Estatuto Tributario “A partir del año 2023, la tarifa del impuesto para el caso de documentos que hayan sido elevados a escritura pública tratándose de la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, la tarifa se determinará conforme con la siguiente tabla:

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuesto	
Desde	Hasta			
0	20.000	0%	0%	
> 20.000	50.000	1,5%	(Valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%	
> 50.000	En adelante	3%	(Valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT	

De cara al reglamento, conviene recordar que el artículo 1.2.1.17.5. (DUT 1625 de 2016) en cuanto al valor de la enajenación de los bienes en los contratos de arrendamiento financiero prescribe que “**En el caso de enajenación de bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero, se tendrá como valor comercial de enajenación para efectos tributarios, el valor de la opción de compra**”. (Resaltado por fuera del texto)

⁴⁰ Modificado por el artículo 77 de la ley 2277 de 2022.



De las disposiciones aludidas en precedencia, sería de colegir que el hecho generador del impuesto de timbre está dado por la “*enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT*”; pero, que en tratándose de contratos leasing sólo habrá lugar al tributo cuando el valor de la opción de compra sea igual o superior al número de unidades de valor tributario indicadas en el artículo 519 del E.T.

Lo anterior así, y según la norma reglamentaria, porque para el caso de los contratos de arrendamiento financiero el monto de la opción de compra corresponde al valor de la enajenación para efectos tributarios; valor este que, por demás, será el mismo que se tomará para efectos de la pertinente escritura pública.

En complemento, débese precisar que el valor total (o patrimonial) del inmueble objeto del contrato leasing no comportará ninguna utilidad al momento de i) verificarse el sometimiento al referido impuesto de timbre o ii) determinarse el monto de dicho tributo.

Continuando con el análisis, se hace imperativo traer a colación el artículo 1.4.1.4.12. del DUT 1625 de 2016 en el entendido que “***En los contratos de leasing habitacional celebrados por las entidades autorizadas por la Ley, el impuesto de timbre sólo se causará si vencido el término de vigencia pactado en el contrato, el locatario no hiciere uso de la opción de compra. En tal evento, el impuesto se liquidará sobre el valor total de los cánones pagados y/o causados hasta el momento del vencimiento del contrato. Los establecimientos de crédito obrarán como agentes de retención en los términos del artículo 1.4.1.2.4 del presente decreto, en el caso en que el locatario decida no ejercer la opción de adquisición***”. (Resaltado por fuera del texto)

Acorde a este nuevo referente del decreto reglamentario, y de manera especial, no habrá lugar al impuesto de timbre en los contratos de leasing habitacional, en los cuales el locatario no haga uso de la opción de compra; en otras palabras, el

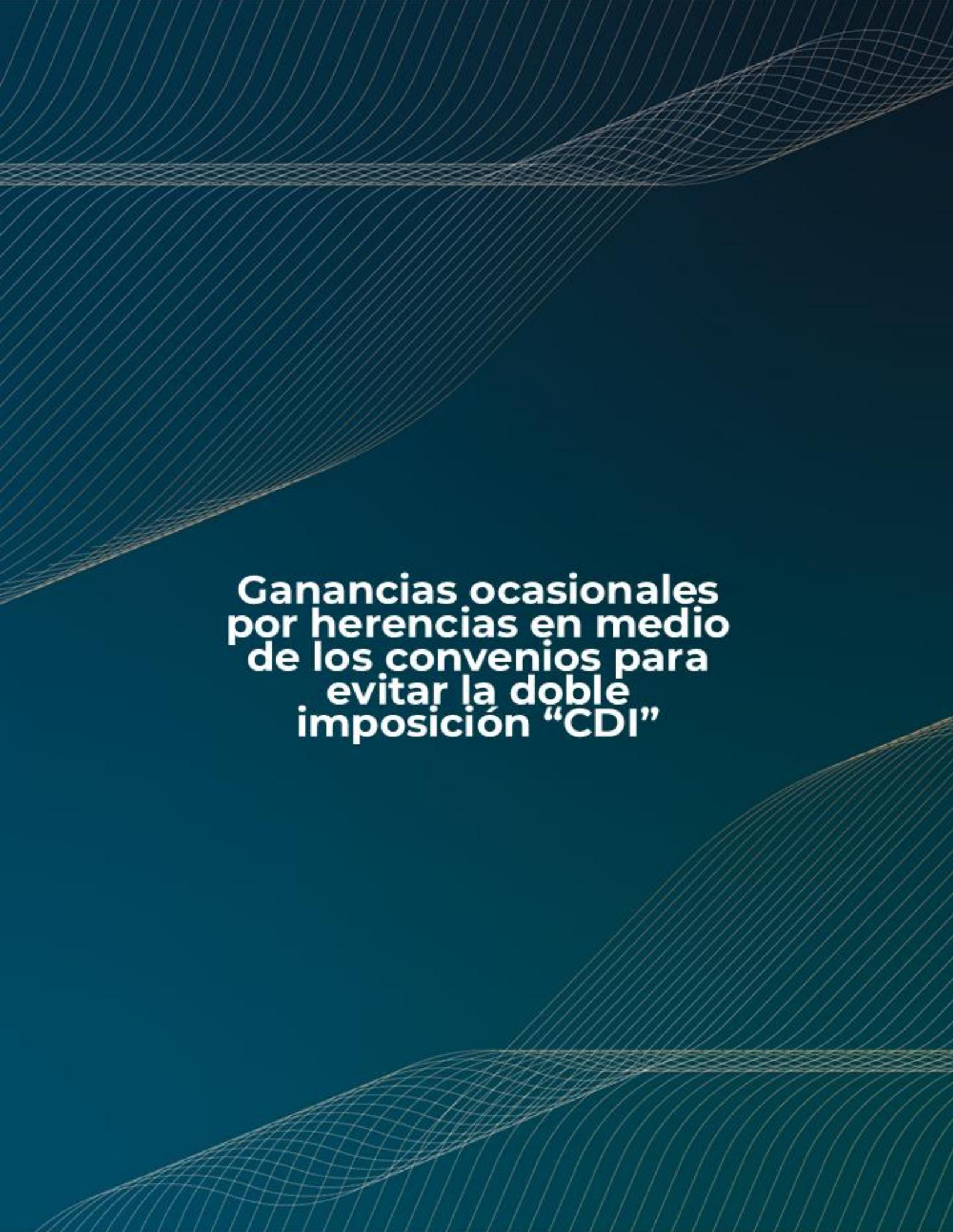
locatario de un contrato leasing habitacional que haga uso de la opción de compra estará relevado del sometimiento a dicho tributo nacional.

Pero la no sujeción al tributo, para un locatario dentro de un leasing habitacional, no solo resulta predicable cuando se hace uso de la opción de compra, puesto que tampoco cabría responsabilidad frente al gravamen aún en el evento de no hacer uso de tal opción de compra; y ello así, dado que el artículo 519 del E.T. consagra como hecho generador “*la enajenación*”, misma que no se presenta cuando no es utilizada la opción de compra.

Es decir, en los contratos de leasing habitacional no habrá lugar al impuesto de timbre porque i) si se hace uso de la opción de compra, el artículo 1.4.1.4.12. del DUT 1625 de 2016 dispone la no causación del tributo en esos casos y ii) si no hace uso de la opción de compra, no se presenta el hecho generador del impuesto en los términos de artículo 519 del E.T.

En el cuadro a continuación se sintetiza lo previamente revisado en el presente acápite:

Arrendamiento financiero sobre inmuebles			
Impuesto de timbre nacional			
Leasing Habitacional		Otros arrendamientos	
Uso opción de compra	NO uso opción de compra	Uso opción de compra	NO uso opción de compra
No impuesto (1.4.1.4.12.)	No impuesto (por ausencia de enajenación)	Sí impuesto (cuando opción de compra igual o superior a 20.000 UVT)	No impuesto (por ausencia de enajenación)



**Ganancias ocasionales
por herencias en medio
de los convenios para
evitar la doble
imposición “CDI”**

Ganancias ocasionales por herencias en medio de los convenios para evitar la doble imposición “CDI”

En el ámbito doméstico, y de manera previa, es de manifestar que de conformidad con el artículo 302 del Estatuto Tributario “*Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal*”.

En ese sentido, el artículo 303 del mismo Estatuto indica las reglas de determinación del valor fiscal de tales ganancias ocasionales, y el artículo 307 – a su turno – contempla una serie de exenciones en relación con el citado impuesto de orden nacional; adicionalmente, los artículos 314 y 316 del E.T. consagran la tarifas a ser tenidas en cuenta por los sujetos pasivos de dicho tributo.

Ahora, y con referencia a la distribución de la potestad tributaria en el marco de los CDI⁴¹ suscritos por Colombia, la Autoridad Tributaria en un primer momento había definido su postura interpretativa según las siguientes manifestaciones doctrinales:

⁴¹ Lo tratado en el presente título resulta aplicable, únicamente, a los convenios suscritos por Colombia conforme al modelo OCDE.

- **Concepto N° 161 (002718) del 5 de febrero de 2019:**

Interrogante formulado	Artículo CDI sustento interpretación de la DIAN	Interpretación de la DIAN
<p>1. <i>Teniendo en cuenta que entre Chile y Colombia está vigente el “Convenio para evitar la doble imposición en relación al Impuesto de Renta y al Patrimonio”, bajo la Ley 1261 de 2008 ¿En qué país debe tributar la persona natural tanto la herencia recibida como su patrimonio por la constitución de los certificados de depósito?”</i></p>	<p>El artículo 21 del Convenio indica lo siguiente:</p> <p>“OTRAS RENTAS</p> <p><i>Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.”</i></p> <p>(Resaltado por fuera del texto)</p>	<p>Dicho artículo indica que las rentas que tengan su origen en el Estado de la fuente y que no sea objeto de los artículos previos del Convenio también pueden ser gravadas en el Estado de la fuente. Lo anterior, significa que dicho ingreso puede ser gravado por ambos Estados de manera proporcional.</p>

- **Concepto 865 (905217) del 6 de julio de 2022:**

Interrogante formulado	Artículo CDI sustento interpretación de la DIAN	Interpretación de la DIAN
<p><i>“De acuerdo con el Convenio de doble imposición suscrito entre Colombia y México, se consulta si en el evento en que un residente fiscal mexicano acepte la herencia de un causante domiciliado en colombiano (sic), ¿la aceptación de herencia genera alguna carga tributaria en Colombia en cabeza del residente fiscal mexicano o, por el contrario, debería tributar cuando recibe la herencia en México?”.</i></p>	<p>El artículo 20 del Convenio.</p> <p>“OTRAS RENTAS</p> <p><i>Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante”.</i> (Resaltado por fuera del texto)</p>	<p>Examinado el CDI suscrito entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos, aprobado mediante la Ley 1568 de 2012, no se observa una disposición que específicamente regule la distribución de la potestad impositiva en lo atinente a las rentas producto de una herencia, legado o donación, con lo cual resulta menester remitirse al artículo 20 del referido instrumento internacional (...).</p> <p>(...)</p> <p>Así las cosas, Colombia, en su condición de Estado de la fuente, está</p>



		<p>facultada para someter a imposición la herencia recibida por un residente fiscal mexicano bajo el concepto de ganancias ocasionales, para lo cual se deberá dar aplicación a los artículos 302, 303, 307 y 316 del Estatuto Tributario.</p> <p>(...)</p> <p>No sobra anotar que lo antepuesto concuerda con lo analizado en el Oficio 002718 de febrero 5 de 2019 en torno a la herencia recibida por un residente fiscal chileno: <i>“la renta recibida como herencia podrá someterse a tributación en ambos estados”</i></p>
--	--	---

Es de denotar, y con fundamento en la referidos conceptos, que en ambos convenios (con Chile y México) los ingresos provenientes de una ganancia ocasional por herencias se podrán someter a tributación tanto en el país de la residencia como en el país de la fuente; lo anterior, toda vez que así se desprende

de la aplicación del artículo de “OTRAS RENTAS”, según cada uno de los CDI analizados.

Posteriormente⁴², y en contraposición a su entendimiento primario, la Dirección de Impuestos consideró:

Interrogante formulado	Artículo CDI sustento interpretación de la DIAN	Interpretación de la DIAN
<p><i>i. ¿La donación de acciones de una sociedad comercial poseídas por un residente fiscal en Colombia a favor de una persona natural residente en España se considera una ganancia ocasional de fuente nacional? En ese mismo sentido, ¿el legado de acciones de una sociedad comercial poseídas por un causante residente en Colombia al momento de su muerte a favor de una persona natural residente en España se considera</i></p>	<p>El artículo 13 del Convenio. “GANANCIAS DE CAPITAL (...) 4. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a</p>	<p>Es importante señalar que la norma citada (i.e. artículo 13 del CDI) sigue el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición diseñado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE. Así, cabe resaltar que la OCDE se ha pronunciado respecto del alcance de la expresión “enajenación de bienes”, contenida en el reseñado artículo 13, en los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta</p>

⁴² Concepto N° 1433 (908351) del 21 de noviembre de 2022.



<p><i>una ganancia ocasional de fuente nacional?</i></p>	<p><i>imposición en ese otro Estado.</i></p> <p><i>5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente”.</i></p>	<p>y sobre el Patrimonio (MOCDE 2017) al indicar:</p> <p><i>5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital (...) Los términos “enajenación de bienes” se utilizan para incluir en concreto las ganancias de capital resultantes de la venta o la permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades a cambio de valores, de la venta de derechos, de <u>la donación</u> e incluso de <u>la transmisión mortis causa</u>.” (subrayado fuera de texto)</i></p> <p>(...)</p> <p>Así las cosas, para efectos del CDI <i>sub examine</i>, la donación y la transmisión de bienes por causa de muerte estarían</p>
--	---	--



		comprendidos dentro de la expresión “enajenación de bienes”, regulada como ganancias de capital.
--	--	--

De la comparación de las posturas de la DIAN en sus dos primeros conceptos con la tercera doctrina citada, y sin hacer análisis sobre la incidencia en la distribución de la potestad tributaria, resulta evidente que en los primeros pronunciamientos la Entidad se sustentó en el artículo del CDI alusivo a “OTRAS RENTAS”, entre tanto en la última manifestación doctrinal partió del contenido del artículo 13 “GANANCIAS DE CAPITAL” del convenio.

Ahora, y en aras de ejemplarizar el efecto impositivo de la disímil posición de la Administración de Impuestos, se acudirá a la ley 1344 de 2009 (CDI con Suiza) en los términos de la tabla siguiente, y de según las anotaciones a continuación:

LEY 1344 DE 2009	
Artículo 20	Artículo 13
<p>“OTRAS RENTAS.</p> <p><i>1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente</i></p>	<p>“GANANCIAS DE CAPITAL.</p> <p><i>1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante,</i></p>

Convenio, se someterán a imposición únicamente en ese Estado.	pueden someterse a imposición en este último Estado.
--	---

(...)" (Resaltado por fuera del texto)

(...)" (Resaltado por fuera del texto)

Para el caso, y con el ánimo del debido entendimiento, asúmase que un no residente en Colombia (pero residente fiscal en Suiza) recibió el año gravable 2x1 a título de herencia un inmueble en Colombia, y desea determinar la jurisdicción (o jurisdicciones) en las cuales debe surtir el pago de su obligación tributaria.

En el expuesto contexto, si el contribuyente se inclinara por la aplicación del artículo 20⁴³ del CDI, la carga tributaria únicamente reposaría en el país de la residencia; pero, si el sujeto decidiera optar por la aplicación del artículo 13⁴⁴ del Convenio, el ingreso tributario podría estar sometido a imposición en ambos Estados contratantes.

Para clarificar su entendimiento doctrinal la Autoridad Tributaria Nacional emite su concepto N° 000525 del 26 de abril de 2023, respecto del cual se considera su revisión según los sub acápite propuestos a continuación:

a) Reconocimiento de tesis jurídicas encontradas:

“De lo anterior se observa una evidente contradicción en la doctrina emitida. De una parte, en un primer momento -a saber, en los Oficios No. 002718 de 2019 y No. 905217 – interno 865 de 2022- se consideró que las rentas derivadas de herencias y legados no se encontraban calificadas expresamente en los CDI, por lo que se consideraban como “otras rentas” para efectos de los convenios allí analizados. De otra parte, en el Oficio No. 908351 – interno 1433 de 2022- se

⁴³ Según lo dicho por la DIAN en sus conceptos N° 161 (002718) del 5 de febrero de 2019 y 865 (905217) del 7 de julio de 2022.

⁴⁴ Partiendo de manifestado en el Concepto N° 1433 (908351) del 21 de noviembre de 2022.



indicó que las rentas provenientes de las donaciones y herencias realmente están comprendidas dentro del concepto de “ganancias de capital” de los CDI, teniendo en cuenta lo comentado sobre el particular por la OCDE en los comentarios al modelo. Así las cosas, es clara la contradicción en la doctrina lo que demuestra la necesidad de reconsideración para unificar la posición doctrinal.” (Resaltado por fuera del texto)

b) De la reconsideración de la doctrina oficial:

*“Así las cosas, se concluye que las herencias, legados y donaciones, a la luz de los CDI suscritos por la República de Colombia y que adopten dicho modelo (lo cual exige un análisis de caso a caso), reciben el tratamiento de ganancias de capital (cfr. artículo 13) y no el residual de “otras rentas” y, en consecuencia, se **reconsidera** la doctrina en estos términos”.*

c) Precisión sobre Ganancias de Capital:

“En el Párrafo 5. -Comentarios Generales- al artículo 13, Versión 2017, se precisa lo siguiente:

*“El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital que, por las razones antes citadas, sería superflua. **Los términos “enajenación de bienes” se utilizan para incluir en concreto las ganancias de capital resultantes de la venta o la permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades a cambio de valores, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión de propiedad mortis causa.”***

Es importante precisar que esta misma redacción se encuentra en los comentarios a los Modelos de los años 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014.”



d) A tener presente al momento de aplicación del artículo 13 del Convenio:

*“Por lo tanto, **deberá analizarse respecto de cada caso particular los activos objeto de enajenación** (i.e. herencia, legado o donación), **para así determinar el tratamiento aplicable bajo el CDI**, toda vez que -como se observa de la lectura de la norma- **la potestad tributaria cambia dependiendo del bien enajenado**.*

Así, por ejemplo, de considerarse que resulta aplicable lo establecido en el párrafo 5 de la antes reseñada norma, esto es, por que el bien objeto de herencia o legado es distinto a cualquiera de los mencionados en los párrafos 1, 2, 3 y 4, es preciso comprender que las ganancias de capital sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que resida el enajenante, en el caso bajo estudio, Colombia, con lo cual, deberán observarse los artículos 302 y siguientes del Estatuto Tributario, en particular el artículo 316 que establece la tarifa de ganancias ocasionales aplicable a las personas sin residencia en el país”. (Resaltado por fuera del texto)

No obsta llamar la atención, por último, en cuanto a que previo al estudio y aplicación del artículo 13 a de verificarse que dentro del respectivo Convenio se encuentre cubierto el impuesto complementario de ganancias ocasionales, conforme al artículo 2 del mismo modelo de CDI.

Registro de libros de contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro ante la DIAN



Registro de libros de contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro ante la DIAN

La relevancia del tema parte de lo consagrado en el artículo 774 del Estatuto Tributario en cuanto a que *“Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

1. ***Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;***
2. *Estar respaldados por comprobantes internos y externos;*
3. *Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;*
4. *No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;*
5. *No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio”.*

Ahora, en relación con el registro de libros de contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro “ESAL” ante la Autoridad Tributaria Nacional el artículo 2° del Decreto 2500 de 1986 establecía que:

“A partir del 1° de enero de 1987, las entidades sin ánimo de lucro, con excepción de las entidades de Derecho Público, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, y las entidades previstas en el artículo 5° del presente Decreto, deberán llevar libros de contabilidad y registrarlos en las oficinas de la Administración de Impuestos Nacionales que corresponda a su domicilio.



La contabilidad deberá sujetarse, incluido el régimen sancionatorio, a lo dispuesto en el Título IV del Código de Comercio y el Capítulo V del Decreto 2821 de 1974. Tendrán el carácter de obligatorios los libros Mayor y Balances y Diario, o, en defecto de estos dos, el libro de Cuentas y Razón”. (Negrilla fuera del texto)

Al hilo de lo anterior, es de recordar que las normas reglamentarias en materia tributaria fueron compiladas en el Decreto Único Tributario “DUT” 1625 del 11 de octubre de 2016; remembrándose, por demás, que acorde al artículo 3.2.1.1⁴⁵ (de ese mismo cuerpo normativo) las disposiciones reglamentarias en él no compiladas se entenderán derogadas.

Conforme a lo precedente, es imperativo mencionar que el aludido artículo 2 del decreto 2500 de 1986 no fue incorporado en el DUT, con lo cual – y en consecuencia – resulta innegable colegir la no vigencia de dicho artículo; ello así, y se insiste, porque no habiendo sido compilada dicha norma en el decreto 1625 de 2016 le sería aplicable la derogatoria integral de que trata el artículo 3.2.1.1 de ese mismo decreto único reglamentario.

De acuerdo a lo antes anotado, sería de concluir que actualmente a las entidades sin ánimo de lucro no les asiste la imposición de registrar sus libros de contabilidad ante Dirección de Impuestos Nacionales; y que en ese orden su contabilidad constituirá prueba en los eventos en que así lo requieran tales entes jurídicos.

Ubicándose en el ámbito de la doctrina oficial de la DIAN, es de hacer mención al concepto N° 00043 (904442)⁴⁶ del 12 de abril de 2022 en el que la Autoridad

⁴⁵ “Artículo 3.2.1.1. Derogatoria integral. Este Decreto regula íntegramente las materias contempladas en él. Por consiguiente, de conformidad con el art. 3 de la Ley 153 de 1887, quedan derogadas todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria relativas al Sector Hacienda que versen sobre las mismas materias, con excepción, exclusivamente, de las disposiciones aduaneras de carácter reglamentario vigentes, las normas estabilizadas, las disposiciones de periodo vigentes para el control y el cumplimiento de obligaciones tributarias, las disposiciones reglamentarias vigentes de las contribuciones, y las normas suspendidas provisionalmente que quedan sujetas a los fallos definitivos”

⁴⁶ En esta doctrina, la Administración de Impuestos, realiza la adición del descriptor 8.2.1. a Concepto General Unificado N° 0481 del 27 de abril de 2018.



Tributaria se pronuncia sobre la derogatoria del artículo 2 del decreto 2500 de 1986, pero adicionalmente interpreta que: *“No obstante, en el caso que estas entidades requieran que su contabilidad constituya prueba, deberán registrar los libros, en virtud de lo dispuesto en el numeral 1° del artículo 774 del Estatuto Tributario. Esto en consideración a que lo dispuesto en el artículo 175 del Decreto Ley 019 de 2012 aplica para aquellos sujetos inscritos en el registro mercantil de Cámara de Comercio”*.

A esta instancia, resulta fácilmente evidenciable que para la Administración de Impuestos, y pese a la derogatoria del artículo 2 del citado decreto 2500 de 1986, las ESAL deberán registrar sus libros de contabilidad, a fin de que los mismos constituyan prueba en favor de tales contribuyentes; posición, por demás, cuestionable puesto que en ausencia de norma reglamentaria no resultaría doble la exigencia del pretendido registro de tales libros de contabilidad.

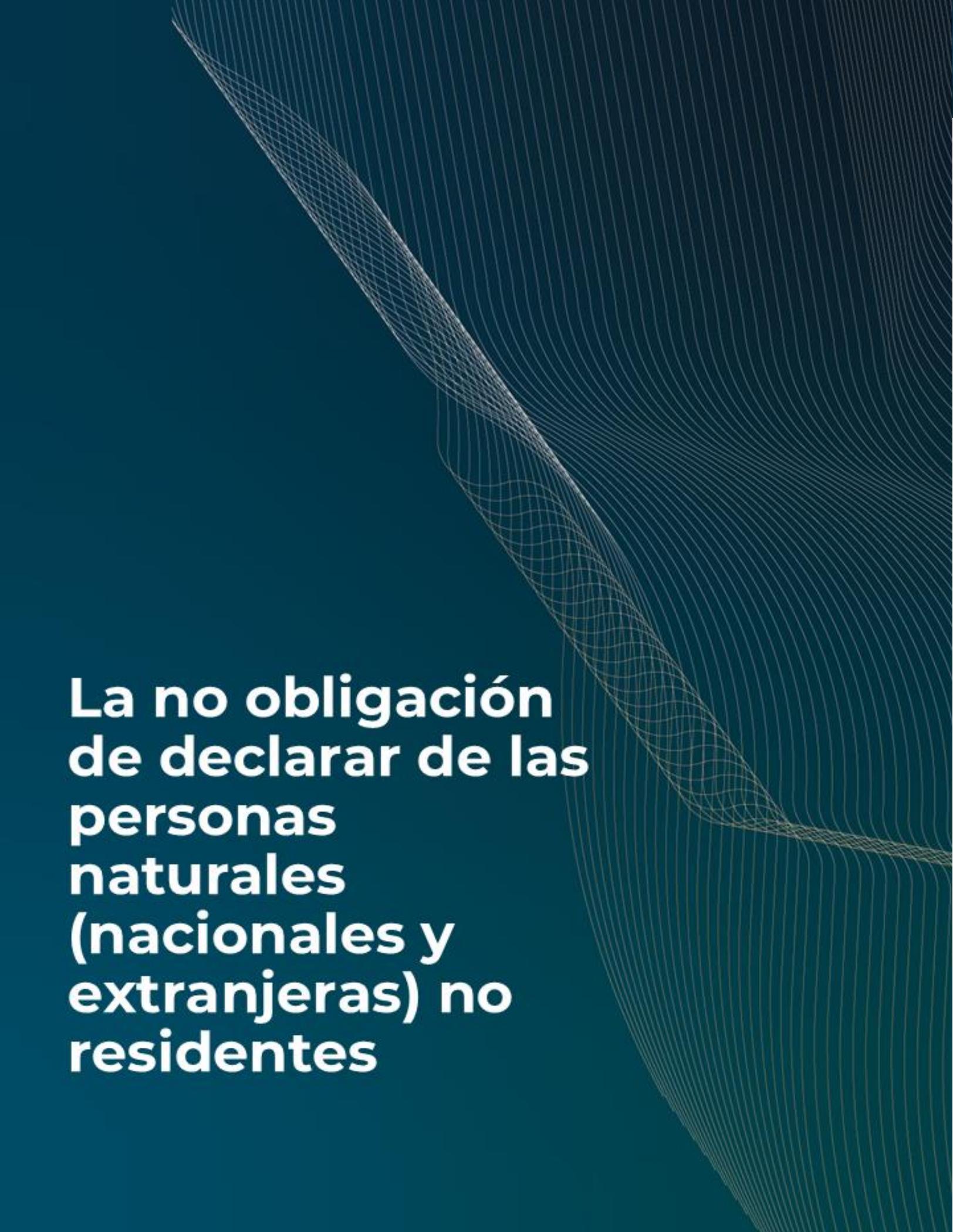
No obstante esa discutible posición de la DIAN, y en aras de armonizar el entendimiento doctrinal del Ente Oficial en torno al registro de libros de contabilidad, se considera pertinente traer a colación el descriptor 8.2 del Concepto General Unificado de ESAL N° 481 de 2018:

“De acuerdo a lo anterior, se concluye que las entidades sin ánimo de lucro deberán registrar los libros de contabilidad y de actas en primera instancia ante la Cámara de Comercio cuando se traten de entidades obligadas a registrarse ante dicho organismo.

En caso que las entidades sin ánimo de lucro no se encuentren obligadas al registro en la Cámara de Comercio y quieran valer la contabilidad y sus decisiones tomadas como medio de prueba, en especial sobre las decisiones de la exención del beneficio neto o excedente para las entidades del Régimen Tributario Especial, lo deberán adelantar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.



Es importen aclarar que los libros de actas a registrar serán todas aquellos en donde se tomen las decisiones o directrices de la entidad, tales como las de asamblea general, juntas directivas, órganos de dirección, entre otros.”



**La no obligación
de declarar de las
personas
naturales
(nacionales y
extranjeras) no
residentes**



La no obligación de declarar de las personas naturales (nacionales y extranjeras) no residentes

En principio, es de anotar que conforme al artículo 591 del Estatuto Tributario “E.T.” a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta les compete la obligación de presentar declaración de dicho tributo; no obstante, de manera seguida el artículo 592, del mismo ordenamiento, señala de manera exceptiva algunos de esos sujetos pasivos que se encuentran relevados del cumplimiento del deber formal de declarar.

Al respecto, y para el caso de las personas naturales residentes ha sido pacífico el entendimiento en cuanto a que tales sujetos no estarán obligados a declarar en tanto cumplan los requisitos debidamente indicados en el reglamento⁴⁷; y los que en esencia se circunscriben, además de la no responsabilidad frente al IVA, a los conocidos i) conceptos de patrimonio, ingresos, compras con tarjetas de crédito, compras en general y movimientos financieros y ii) topes de 1.400 y 4.500 UVT.

No obstante lo anterior, al momento de desentrañar la no obligación de declarar de las personas naturales no residentes resultan evidenciables disímiles posiciones interpretativas, que dificultan la determinación o decisión última en relación a los eventos en que estos contribuyentes están o no obligados a presentar declaración de renta en nuestro país.

En torno a la no obligación de declarar de los sujetos físicos no residentes, entonces, conviene llamar la atención en cuanto a dos tesis o escenarios interpretativos que bien pudiesen emerger de la revisión del reciente ámbito aplicativo, a saber:

⁴⁷ Numerales 1 y 2 del artículo 1.6.1.13.2.7. del DUT 1625 de 2016

1. No obligación de declarar a partir de los casos contenidos en el Concepto Unificado 912⁴⁸ de julio de 2018:

Al amparo de este primer escenario, los sujetos naturales no residentes fiscales para efectos tributarios en Colombia no se encontrarán obligados a presentar declaración de renta en los siguientes casos:

“1. Poseer patrimonio e ingresos de fuente nacional sometidos a retenciones de los artículos 407 a 411⁴⁹ del E.T.

2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.

3. No poseer patrimonio en el país e ingresos de fuente nacional sometidos a retenciones de los artículos 407 a 411 del E.T.

4. Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes”.

Acorde a la doctrina precedente, las personas naturales no residentes en el territorio nacional no estarán obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta en tanto se encuentren inmersas en alguno de los supuestos antes referidos; asistiéndoles, por el contrario, el deber formal de declarar en los eventos de incumplimiento de esos casos señalados por la Autoridad Tributaria.

A esta instancia, y según la Doctrina Oficial de la DIAN traída a colación, comporta especial relevancia mencionar que resulta ser indistinta la nacionalidad de la persona natural no residente; así pues, y con el ánimo de concluir la obligación o no de declarar, tanto los nacionales o extranjeros no residentes fiscales deberán

⁴⁸ Modificado por concepto 1364 (27495) de noviembre de 2018. Para el efecto, téngase presente también el concepto N° 1364 (908613) del 25 de agosto de 2021.

⁴⁹ La referencia hecha por la doctrina de la DIAN ha de entenderse a los artículos 407 a 409, debido a que los artículos 410 y 411 se encuentran derogados.



verificar los mismos casos señalados en el antes aludido pronunciamiento doctrinal de la Administración de Impuestos.

En otras palabras, los no residentes nacionales y extranjeros deberán revisar los casos planteados en el Concepto Unificado 912 de 2018, a fin de colegir si les asiste o no la obligación de presentar declaración del impuesto sobre la renta; y siendo predicable, por tanto, la no obligados a declarar de esos sujetos, en tanto se encuentren en alguno de los casos indicados, o asistiéndoles – por el contrario – el deber de declarar por no estar encasillados ninguno de tales casos.

Resulta pertinente adicionar que la Autoridad Tributaria ratificó, una vez más, su posición doctrinal del año 2018 en su concepto 801 del 20 de septiembre de 2024, según se detalla en el cuadro siguiente:

Interrogante formulado	Interpretación DIAN
<p>2. El peticionario consulta sobre la obligatoriedad que tienen los no residentes para ser declarantes del impuesto sobre la renta en territorio colombiano cuando recibe ingresos por arrendamiento que no superan 1.400 UVT y su patrimonio no supera las 4.500 UVT.</p>	<p>3. Sobre el particular en el Oficios 908613 de 2021 se indicó lo siguiente:</p> <p>«(...) En cuanto al <u>artículo 592</u> del Estatuto Tributario y la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta por parte de los <u>no residentes cuando sus ingresos no superen las 1.400 UVT o cuando sus ingresos superaron este valor y sobre ellos se practicó retención en la fuente, se deberá tener en cuenta lo señalado en el Concepto No. 027495 (interno</u></p>



	<p><u>100202208-001364) del 7 de noviembre de 2018 que concluyó:</u></p> <p>“Así las cosas, las personas naturales no residentes en el territorio nacional, <u>no serán responsables de presentar la declaración de renta en los siguientes casos:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Poseer patrimonio y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T. 2. Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país. 3. No poseer patrimonio en el país y haber obtenido en el respectivo año gravable ingresos en el país sobre los cuales se haya practicado retención en la fuente prevista según los conceptos previstos en los artículos 407 a 411 del E.T. en su totalidad (...)» (énfasis propio).
--	--

Como consolidación de su interpretación oficial, la Dirección de Impuestos – en el mismo concepto 801- precisa que “*Con el concepto No. 027495 del 7 de noviembre*



de 2018 se adicionó el Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de julio de 2018, con el que este Despacho entiende que se debe establecer si se encuentra incurso en alguno de los supuestos antes citados”.

2. No obligación de declarar con sustento en el numeral 2 del artículo 592 del E.T.:

El aludido referente normativo consagra que no estarán obligados a presentar declaración de renta “Las **personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país**, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada”. (Resaltado por fuera del contexto)

Con sustento en la anterior disposición, surge un segundo escenario de entendimiento en cuanto a que las personas naturales extranjeras no residentes no estarán obligadas a presentar declaración de renta cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411; y ello, en razón a que de la lectura literal del numeral 2 del artículo 592 del E.T. resulta claro que lo en él contenido únicamente es aplicable – justamente – a las personas naturales extranjeras sin residencia fiscal en nuestro país.

En complemento de esta nueva tesis, las personas naturales nacionales no residentes, y en cuanto a la no obligación de declarar, deberán observar lo contemplado en el numeral 1⁵⁰ de ese mismo artículo 592 del E.T.; esto así, por cuanto i) el numeral 2 de dicho artículo, se insiste, hace exclusiva referencia a

⁵⁰ “Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.”



personas extranjeras no residentes y ii) el numeral 1 de ese artículo 592 no hace distinción entre residentes y no residentes.

En ese orden, y como se reseñó en el subtítulo anterior, los nacionales no residentes deberán determinar su obligación de declarar, o no, de conformidad con las condiciones y topes indicados en los numerales 1 y 2 del artículo 1.6.1.13.2.7. del DUT 1625 de 2016; y ello, con independencia de que eventualmente hubiesen sido practicadas las retenciones en la fuente de los artículos 407 a 411 del E.T.

Para el caso, se considera pertinente dejar evidencia de lo antes dicho en el cuadro a continuación:

NO obligación de declarar personas naturales no residentes			
Tesis interpretativas			
1. Concepto Unificado 912 de 2018		2. Numeral 2 del artículo 592 del E.T.	
Nacionales	Extranjeras	Nacionales	Extranjeras
CONDICIONES			
“1. <i>Poseer patrimonio e ingresos de fuente nacional sometidos a retenciones de los artículos 407 a 411 del E.T.</i> 2. <i>Poseer patrimonio y no haber obtenido ingresos en el país.</i> 3. <i>No poseer patrimonio en el país e ingresos de fuente nacional sometidos a retenciones de los artículos 407 a 411 del E.T.</i> 4. <i>Lo anterior siempre y cuando no se configuren los supuestos de hecho</i>		i) No responsabilidad frente al IVA, y ii) topes de patrimonio, ingresos, compras con tarjetas de crédito, compras en general y movimientos financieros. (Numerales 1 y 2	Cuando la totalidad de los ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411 del E.T.

<i>previstos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario en relación con los establecimientos permanentes”</i>	del artículo 1.6.1.13.2.7. DUT 1625 de 2016).	
---	---	--

Planteados los precedentes escenarios o tesis interpretativas, y con la intención de asumirse una posición en torno a la obligación o no de declarar de las personas naturales no residentes, resulta oportuno hacer mención a los siguientes elementos adicionales:

- a) El numeral 2 del artículo 1.6.1.13.2.7. del DUT 1625 de 2016 consagra que no están obligados a presentar declaración de renta *“Las personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto sobre las ventas - IVA, **residentes en el país**, siempre y cuando, en relación con el año gravable a declarar cumplan la totalidad de los siguientes requisitos”*. (Resaltado por fuera del texto)

Nótese que la disposición en cita hace puntual referencia a las personas naturales residentes, con lo cual las personas naturales (nacionales y extranjeras) no residentes estarían por fuera del contexto aplicativo de la norma reglamentaria.

Deviene de la aludida norma reglamentaria la imposibilidad de aplicación de la segunda tesis, puesto que ella se sustenta en la distinción entre nacionales y extranjeras de las personas naturales no residentes; diferenciación que, claramente, no terminaría siendo aceptada por el reglamento.

- b) Según lo interpretado por la DIAN en su concepto 1305 (907888) de 25 de octubre de 2022 *“el alcance del término “asalariados” -contenida en el literal a) del artículo 1.6.1.13.2.7. ibídem- la norma no distingue, en principio, entre residentes y no residentes; sin embargo, dicho término debe interpretarse a partir*



de una lectura integral del mismo artículo 1.6.1.13.2.7., esto es, considerando sus literales b) y c), de lo cual se desprende que “asalariados” hace alusión a residentes en el país. (Resaltado por fuera del texto)

Al entenderse que el término asalariados (contenido en la norma reglamentaria) sólo resulta predicable de las personas naturales residentes, no tendría – en consecuencia – cabida la segunda tesis interpretativa, puesto que ésta se sustenta – se insiste – en la diferenciación de nacionales y extranjeros de los sujetos físicos no residentes.

- c) Acorde al concepto 24300 del 21 de agosto de 2015 la Autoridad Tributaria interpretó que *“Ahora bien, toda vez que el artículo 592 del Estatuto Tributario, armoniza con estas normas, artículos 9, 247 y 406 y del Estatuto Tributario, con el mismo criterio, igualmente debe entenderse modificada tácitamente en el numeral 2 del artículo 592, la expresión “extranjerías”*.

Así las cosas, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 592 en cita, tratándose de personas naturales (nacionales o extranjeras) sin residencia en el país, en tanto hayan obtenido ingresos de fuente nacional y la totalidad de los mismos hayan sido objeto de las retenciones en la fuente previstas en los artículos 407 a 411 ibídem y, las mismas hubiesen sido practicadas, no están obligadas a declarar renta⁵¹. (Resaltado por fuera del texto)

A la luz de esta doctrina de la Autoridad Tributaria, tampoco comportaría aplicación la insistida segunda tesis, por inexistencia de la distinción de nacionales o extranjeras de las personas naturales no residentes.

⁵¹ Para el mismo efecto, conviene a lectura – entre otros – del concepto N° 1305 o 907888 del 25 de octubre de 2022.



- d) No obstante lo dicho, la segunda tesis interpretativa podría encontrar sustento en lo equivocadamente interpretado por la Autoridad Tributaria en su concepto 0348 del 15 febrero de 2023, y en el cual manifestó que:

“Para responder a la pregunta concreta, es necesario destacar el numeral 1 del artículo 592 del E.T., el cual dispone que una persona natural (sea residente o no) no tendrá que declarar cuando sus ingresos sean inferiores a 1.400 UVT y el patrimonio bruto no exceda de 4.500 UVT. De lo anterior, es claro que la norma exige que se cumplan ambas condiciones, es decir, los topes para ingresos como para patrimonio, a efectos de determinar si la persona natural está o no obligada a declarar. Lo anterior sin perjuicio de lo establecido en el numeral 2º del artículo 592 del E.T.”.

La imprecisión de la doctrina anterior (concepto 0348) radica en que la Administración se fundamentó en el concepto 915 del 23 julio de 2018 que modificó el Concepto Unificado 912 de 19 de julio de 2018; pero olvidó, ese Ente Oficial, que en su concepto 1364 (27495) de noviembre de 2018 cambió radicalmente lo interpretado en esa doctrina del 23 de julio, planteando como parámetro – para determinar la obligación o no de declarar de los no residentes – la verificación de los cuatros (4) casos indicados en esa nueva doctrina (y como bien se precisó en la primer tesis interpretativa).

Pese a lo antes referido, y como elemento coincidente entre las dos posturas interpretativas narradas, es de manifestar que en los eventos de los no residentes (nacionales o extranjeros) que únicamente posean patrimonio en el país (de cualquier cuantía) y no perciban ingresos de fuente nacional, a tales sujetos no les asistirá la obligación de declarar; lo anterior, porque el hecho generador del tributo justamente se encuentra vinculado a la percepción de ingresos por parte del contribuyente.



Así las cosas, al momento de concluir su obligación de declarar, o no, los contribuyentes personas naturales no residentes deberán optar por i) allanarse a la doctrina oficial de la Administración, en cuyo caso revisará los cuatro (4) casos de no obligados a declarar o ii) asumir la interpretación literal del numeral 2 del artículo 592 del E.T., para lo cual tendrá en cuenta la distinción y diferencia de trato entre los nacionales y extranjeros no residentes.