



BOLETÍN TRIBUTARIO - 172/18

NORMATIVA MINHACIENDA - DOCTRINA DIAN - JURISPRUDENCIA CONSEJO DE ESTADO

I. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

- MODIFICA EL DECRETO 2555 DE 2010 CON EL FIN DE AUTORIZAR LA INVERSIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS DE CRÉDITO, LAS SOCIEDADES DE SERVICIOS FINANCIEROS Y LAS SOCIEDADES DE CAPITALIZACIÓN, EN EL CAPITAL DE LAS SOCIEDADES DE INNOVACIÓN Y TECNOLOGÍA - [Proyecto de Decreto](#)

El MinHacienda publicó el referido proyecto en su página web. Recibirá comentarios hasta el 17 de octubre de 2018, al link: [Comentarios Proyecto Decreto](#).

II. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

- CONCLUYE QUE EN LOS CONTRATOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DEL ARTÍCULO 200 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, EL PRESUPUESTO DE INGRESOS, COSTOS Y DEDUCCIONES TOTALES DEBERÁ ESTAR SUSCRITO POR ARQUITECTO, INGENIERO U OTRO PROFESIONAL ESPECIALIZADO EN LA MATERIA, CON LICENCIA PARA EJERCER. QUIENES SE DEDIQUEN A ESTA ACTIVIDAD (PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN) DEBERÁN LLEVAR CONTABILIDAD Y EL PRESUPUESTO DEBERÁ COINCIDIR CON LAS CONDICIONES GENERALES Y ESPECIALES QUE SE HAYAN PACTADO EN EL CONTRATO

Agregó la DIAN:

“Sea lo primero manifestar que con la expedición del artículo 22 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, se estableció que para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos (artículo 28 de la Ley 1819 de 2016, hoy artículo 28 del Estatuto Tributario), costos (artículo 39 de la Ley 1819 de 2016, hoy artículo 59 del Estatuto Tributario) y gastos (artículo 61 de la Ley 1819 de 2016,



hoy artículo 105 del Estatuto Tributario), los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad, aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, no obstante lo cual el artículo adicionado precisó que la Ley tributaria puede disponer de un tratamiento diferente de conformidad con el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.

Así las cosas, el solicitante consulta que requisitos debe cumplir el presupuesto de ingresos, costos y deducciones en los contratos por servicios de construcción bajo el método de grado de realización del contrato, valga decir la aplicación de los sistemas de medición y reconocimiento con los marcos técnicos normativos contables establecidos en las NIC 11 y 18 (vigente hasta el 2017 y NIF 15 para el 2018 en adelante).

(...)

El artículo 97 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 200 del Estatuto Tributario sobre la determinación de la renta líquida para los contratos de servicios autónomos, pasando de una determinación de ingresos, costos y deducciones generales establecidas en el artículo 21-1 en concordancia con los artículos 28, 59 y 105 del Estatuto Tributario, a una determinación especial de la renta líquida en los contratos por servicios de construcción del artículo 200 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo anterior tenemos que para la determinación de los ingresos, costos y deducciones se deben aplicar las reglas de reconocimiento establecido en el método del grado de realización del contrato, para lo cual se debe realizar al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales, en el cual se determinen año a año la parte proporcional de ingresos del negocio que correspondan a los costos y deducciones efectivamente realizados en cada periodo; el resultado de la diferencia porcentual entre los ingresos, costos y deducciones, constituirá la renta líquida del respectivo año o periodo gravable.

Cuando sea probable que los costos y deducciones totales sean superiores a los ingresos totales del contrato, las pérdidas contabilizadas no serán deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios en el año o periodo gravable en que se den, sino solo hasta la finalización del contrato y en la medida en que dichas pérdidas se hayan hechos efectivas.

Como se observa este artículo señala un tratamiento especial para la determinación de la renta liquidada en los contratos de servicios de construcción, por lo cual han de aplicarse las previsiones indicadas para los efectos fiscales". (Concepto 000829 del 25 de mayo de 2018).



III. CONSEJO DE ESTADO

3.1 PARA EL CASO EN DISCUSIÓN, LA SALA DETERMINÓ QUE ERAN SIMULADAS LAS OPERACIONES DE COMPRA DE CHATARRA QUE REALIZÓ EL CONTRIBUYENTE EN EL AÑO 2010 Y POR TANTO PROCEDE EL DESCONOCIMIENTO DE LAS COSTOS E IMPUESTOS DESCONTABLES ORDENADO EN LOS ACTOS DEMANDADOS Y LA IMPOSICIÓN DE LA CORRESPONDIENTE SANCIÓN POR INEXACTITUD

La Sala precisó:

“Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el motivo por el cual la Administración rechazó los costos –compras de chatarra– por valor de \$3.413.449.000 e impuestos descontables en la suma de \$544.744.000, fue la existencia de pruebas que desvirtuaban las facturas y demás documentos aportados por el contribuyente, por concepto de las compras de chatarra.

Para ello, se basó en visitas de verificación, cruces de información de terceros y requerimientos ordinarios que tuvieron por objeto constatar las operaciones que realizó el contribuyente durante el bimestre 4º de 2010, las cuales fueron practicadas en cumplimiento de los Autos de inspección tributaria y contable Nos. 022382011000181 y 022382011000114 del 29 de agosto de 2011.

(...)

Para la Sala, el anterior acervo probatorio no se funda en indicios sino en pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las operaciones –compras de chatarra– de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables discutidos.

Las visitas y cruces de información practicados por los funcionarios de la DIAN demuestran que las compras de chatarra fueron simuladas por el contribuyente.

(...)

*En conclusión, las citadas pruebas en su conjunto, le restan credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúan la operación de compra de chatarra que esos documentos registran. Pero además, **debe precisarse que el contribuyente no desvirtuó las pruebas recaudadas por la DIAN y que sustentan la actuación administrativa.***



Recuérdese que en el procedimiento administrativo tributario, la autoridad administrativa tiene la carga de comprobar la realidad de los hechos declarados, y el declarante, la de controvertir la labor de la autoridad fiscal.

*Es por eso que una vez desvirtuados por la Administración los datos registrados en la declaración tributaria, **el contribuyente tiene la carga de aportar las pruebas que soporten los conceptos fiscales desconocidos**, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal del impuesto descontable declarado, para reducir la base gravable del IVA.*

Situación que no se presentó en este caso. Por tanto, debe mantenerse el rechazo de las compras e impuestos descontables ordenado en los actos demandados.

Lo que lleva a señalar que no hay lugar a dar aplicación al artículo 745 del Estatuto Tributario, por cuanto las dudas provenientes de vacíos probatorios solo pueden resolverse a favor del contribuyente siempre y cuando no se encuentre obligado a probar determinados hechos, condición que no se presenta en el caso estudiado en el que la carga de la prueba recaía sobre la parte actora.

Sanción por inexactitud

La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de costos e impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.



En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados". (Sentencia del 20 de septiembre de 2018, expediente 22144).

3.2 PRINCIPIO DE GRADUALIDAD - SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN

Manifestó la Sala:

"La Sala ha reiterado que la sanción por no enviar información se debe graduar en cada caso particular, atendiendo criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

En efecto, los principios de razonabilidad y proporcionalidad rigen el debido proceso en materia sancionatoria, pues la manifestación del poder punitivo del Estado exige el respeto de las garantías constitucionales, de manera que la sanción no debe ser arbitraria ni excesiva.

También ha precisado que aunque la falta de entrega o la presentación tardía de la información incide en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.

Así pues, mientras la falta de entrega de la información afecta la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, según el tiempo de mora que transcurra, pues si este es mínimo, no alcanza a obstruir el ejercicio de la fiscalización pero si, por el contrario, es prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

Además, se debe precisar que el aspecto temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente la actitud de colaboración del contribuyente e incide en la gradualidad de la sanción.

(...)

En consecuencia, como la sanción establecida en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por la suma de \$330.810.000 difiere de los \$148.508.500 determinados por la Sala, se modificará el numeral segundo de la sentencia apelada, en el sentido de fijar la sanción por no informar en la suma de \$148.508.500". (Sentencia del 20 de septiembre de 2018, expediente 23517).



3.3 REITERA LA PROHIBICIÓN DE MODIFICAR EL PERÍODO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AL SEÑALAR QUE POR DISPOSICIÓN LEGAL, ÉSTE ES ANUAL¹, Y QUE POR LO TANTO, NO LE ES DABLE A LOS ENTES TERRITORIALES VARIAR ESA PERIODICIDAD

Subrayó la Sala:

“Sin embargo, si las disposiciones municipales y distritales, contrariando tal prohibición, establecen un periodo distinto al consagrado en la ley, y el contribuyente, en los términos de dichas normas, declara y paga el impuesto, deben reconocerse efectos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe.

(...)

De esta forma, el Distrito de Cartagena no puede exigir la presentación de una declaración anual consolidada, ni sancionar a quienes no lo hagan, porque no fue prevista en las normas locales. De lo contrario, incurre en un “excesivo rigorismo” porque impondría una sanción por el supuesto incumplimiento de una obligación satisfecha.

(...)

*Con base en la reiteración jurisprudencial expuesta, los actos sancionatorios son nulos porque, por un lado, exigen el cumplimiento de una obligación no prevista en ninguna norma objetiva local (presentación de una declaración consolidada anual) y, del otro, desconoce la buena fe con la que actuó la sociedad contribuyente al presentar y pagar las declaraciones bimestrales del ICA”. **(Sentencia del 20 de septiembre de 2018, expediente 22403).***

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

04 de octubre de 2018

¹ Excepto en el Distrito Capital, en el que es bimestral/anual, por virtud del régimen especial que lo cobija