

INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Modifican el plazo para implementar el documento equivalente electrónico. Por medio del Decreto 723 del 30 de junio de 2021, se adoptó esa medida y otras que se explican a continuación:

1. El documento equivalente electrónico deberá ser implementado con base en un calendario que expedirá la DIAN. Por ahora, se debe seguir cumpliendo la obligación de emitir el documento equivalente como tradicionalmente se ha hecho.

Es preciso recordar que la normativa preexistente sobre la materia (Decreto 358 de 2020) establecía que la implementación del documento equivalente electrónico se debía realizar a más tardar el 30 de junio de 2021.

También es menester recordar que los documentos equivalentes son una categoría muy específica de documentos que tienen la misma fuerza legal que una factura electrónica y que se encuentran consagrados en una lista taxativa. Actualmente son solo 12 y entre ellos sobresalen: tiquete POS, tiquete de transporte de pasajeros, extracto bancario y el documento expedido por el cobro de peajes.

El documento equivalente electrónico será la versión electrónica que desarrolla el listado preexistente de documentos equivalentes.

No se deben confundir los documentos equivalentes con el documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalentes.

2. Para efectos del documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalentes, se requiere discriminar el valor del IVA al momento de detallar el valor de la operación.
3. Se modifica el párrafo 3 del artículo 1.6.1.4.12. del DUT, con el único fin de armonizar los verbos rectores en materia de facturación. Así lo menciona el considerando: *“Que se requiere modificar la expresión “expedir” a la que se refiere el párrafo 3 del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016, Único*



INFORME

Reglamentario en Materia Tributaria para incluir la expresión "generar". Lo anterior, con el fin de armonizar el lenguaje técnico del documento soporte de que trata el artículo 771-2 del Estatuto Tributario con el sistema de facturación electrónica”

Finalmente, es preciso aclarar que este decreto no modificó los calendarios de implementación incorporados en la Resolución 37 del 5 de mayo de 2021. En consecuencia, **por ahora no se han modificado las fechas de implementación del documento soporte de adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta o documento equivalentes, nómina electrónica o anexo versión 1.8 de factura electrónica.**

Las pérdidas en ventas de TIDIS son deducibles. El Consejo de Estado en sentencia de junio de 2021, radicado No. 25000-23-37-000-2013-01567-01 (24703), reiteró dicha tesis. A continuación, se presentan los apartes más relevantes de la sentencia:

“Resuelta esa discusión, procede analizar la deducibilidad de las pérdidas en enajenación de TIDIS incurridas por la demandante, por valor de \$74.867.000. Es un hecho cierto y no sujeto a discusión que esas erogaciones se originaron en tres operaciones del mercado secundario realizadas por la actora, así: en la primera, enajenó activos con valor nominal de \$4.851.003.000, a un precio de \$4.817.045.979; en la segunda, vendió en \$2.316.370.107 títulos que costaban \$2.332.699.000; y, en la tercera, transfirió bienes de \$3.511.646.000, por un precio de \$3.487.064.478. Las consecuentes pérdidas fueron rechazadas por la demandada bajo el argumento de que los títulos enajenados no fueron «*usados en el negocio*» de la contribuyente, como lo exige el artículo 148 del ET, pues aquella se dedica a la producción y comercialización de químicos farmacéuticos y plásticos, planteamiento que fue aceptado por el tribunal. En oposición, el extremo activo de la litis sostiene que dicha norma no es aplicable al caso, puesto que las aminoraciones debatidas no se generaron por caso fortuito o fuerza mayor, sino que son «*compensables*» por orden del artículo 26 *ejusdem*”.

“6.1- En vista de que las condiciones para la procedencia de ese tipo de erogaciones fueron unificadas por esta judicatura en el fallo 2020CE-SUJ-4-004, del 29 de octubre de 2020 (exp. 24266, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), el *sub judice* se resolverá con arreglo a esa decisión, según el cual «*la diferencia entre el valor nominal y el precio de venta del título constituye un gasto financiero*» y este será deducible «*siempre que se acrediten los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario*». De ahí que, según el criterio prescrito por esta judicatura,

el precepto que rige la deducibilidad de la pérdida en la enajenación de TIDIS es el referido artículo 107 del ET y no el 148 *ejusdem*, como alegó la Administración. De conformidad con los criterios de unificación definidos en la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), reiterados en el fundamento jurídico nro. 5.2 de este proveído, son deducibles las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo de su actividad económica, cuando se incurra en ellas en un contexto de mercado, que permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta, sin que la efectiva obtención de ingresos ni el objeto social del obligado sean determinantes”.

“6.2- A la luz de esos planteamientos, observa la Sala que, en el *sub lite*, la demandante vendió los TIDIS de su propiedad a un precio inferior a su valor nominal, de modo que liquidó una pérdida en esa operación que dedujo de su impuesto sobre la renta. Dada la naturaleza de esos activos, solo es posible obtener provecho de ellos usándolos para saldar obligaciones tributarias o vendiéndolos en el mercado secundario a efectos de obtener liquidez. Esta última opción repercute de manera positiva en la preservación de la fuente productora, puesto que convierte en efectivo un bien que, de lo contrario, no generaría ningún beneficio económico”.

“Máxime, si se considera que, tanto en el año revisado como en el inmediatamente anterior, la contribuyente registró saldos a favor en sus declaraciones de renta, lo que imposibilitó el pago de impuestos mediante TIDIS. Así pues, la operación de venta en cuestión se ejecutó en desarrollo de la actividad económica del sujeto pasivo y con el propósito de proteger la fuente productiva”.

“En consecuencia, en aplicación de la regla de unificación nro. 1 fijada en la Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-004, del 29 de octubre de 2020 (exp. 24266, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), según la cual «*el menor valor que resulta de la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS es deducible, siempre que se acrediten los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario*», corresponde a la Sala declarar la procedencia de la expensa debatida. Prospera el cargo de apelación”.

La depreciación de un activo fijo real productivo mediante un método distinto al de línea recta, no da lugar a una renta líquida por recuperación de deducciones, sino que impone la obligación de ajustar el monto anual de depreciación. Esta tesis fue sostenida por el Consejo de Estado en sentencia de junio de 2021, radicado No. 25000-23-37-000-2015-01070-01 (24339), cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“En esencia, corresponde a la Sala determinar si la consecuencia jurídica que procede según el artículo 158-3 del ET y el Decreto 1766 de 2006, cuando el contribuyente adopta un método de depreciación distinto al de línea recta exigido por el parágrafo 1 del artículo 158-3 del ET, es la pérdida del derecho sobre la deducción especial y el reintegro de la misma”.

“2.1- El artículo 195 del ET establece que constituyen renta líquida la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios períodos gravables como deducción de la renta bruta y hasta concurrencia del monto de la recuperación, entre otras circunstancias, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, *«o cualquier otro concepto»*. Conforme a lo dispuesto por esa norma, la recuperación de las deducciones de la renta bruta son una renta líquida, de manera que, en el año en que ocurra su recuperación, computan como un factor positivo para el cálculo de la renta líquida ordinaria del ejercicio gravable, esto es, aumentan la renta líquida o disminuyen la pérdida fiscal del año gravable del contribuyente. En ese contexto, la Sala estima que la renta líquida por recuperación de deducciones no es un mecanismo previsto para que la Administración obtenga el reintegro de deducciones respecto de las cuales se incumple alguno de los requisitos exigidos para su procedencia, pues de esa manera se suplantarían las facultades de fiscalización y comprobación que tiene la Autoridad de impuestos respecto de los periodos fiscales en los que se realizaron las deducciones sin el lleno de los requisitos aplicables”.

“2.2- De otra parte, el Decreto 1766 de 2004 señala los eventos particulares en los que el contribuyente debe reintegrar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos. En ese sentido, el artículo 3.º asigna esa consecuencia jurídica cuando el activo se enajena o se deja de utilizar en la actividad productora de renta antes del vencimiento del término de depreciación o amortización, pues dispone que en esos casos *«el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien»*. Idéntica consecuencia dispone el artículo 5.º del mismo decreto cuando hay nulidad, resolución y rescisión de los contratos de compraventa sobre activos fijos reales productivos o no se ejerce la opción irrevocable de compra por parte del locatario del contrato de leasing financiero, pero sin limitar el monto del reintegro a un valor proporcional. Así, la Sala destaca que la normativa reglamentaria del artículo 158-3 del ET se ocupa de señalar específicos casos en que, luego de ser aplicado el beneficio fiscal en la declaración privada de

un año gravable, hay lugar a la pérdida de la deducción especial y esta debe ser reintegrada como una renta líquida gravable, concepto que, además, en la estructura del impuesto sobre la renta y en el proceso de depuración de la base gravable, es distinto al de renta líquida por recuperación de deducciones regulado en el artículo 195 del ET.”.

“2.3- Ahora bien, el párrafo 1 del artículo 158-3 del ET, en la versión entonces vigente, dispuso para los contribuyentes, que *«utilicen la deducción aquí establecida»*, la restricción de que *«sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto»*. Dada en esos términos la disposición jurídica, considera la Sala que no establece un requisito para acceder a la deducción especial mencionada, sino que incorpora un mandato que limita o condiciona el ejercicio del derecho a la deducción por depreciación, que según los artículos 128 y siguientes del mismo cuerpo normativo tienen los contribuyentes por el desgaste de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta. Dicho condicionante a la deducción por depreciación opera en el sentido de que, conforme al mencionado párrafo del artículo 158-3, el contribuyente no podía hacer libre uso de todos los sistemas o métodos de depreciación indicados por el entonces vigente artículo 134 *ibídem*, sino que, al tratarse de un activo objeto de la deducción especial del artículo 158-3 del ET, las posibilidades para elegir un método de depreciación se reducían al de línea recta. Por lo anterior, la Sala considera que la consecuencia de desatender el mandato del párrafo 1 del artículo 158-3 no es la pérdida y reintegro de la deducción especial, sino que se debe modificar la declaración privada para ajustar la cuota de depreciación anual deducible conforme al resultado que brinde el método de línea recta, y de esa manera se cumple con lo ordenado por el párrafo en mención”.

“2.4- En definitiva, la Sala concluye que la depreciación de un activo fijo real productivo mediante un método distinto al de línea recta, no da lugar a una renta líquida por recuperación de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, pues ninguna norma asigna esa consecuencia jurídica por desatender el mandato del artículo 158-3 del ET relativo al método por depreciación del activo objeto del beneficio fiscal. Tampoco procede el reintegro de la deducción especial como una renta líquida gravable, porque el supuesto fáctico en mención no corresponde a los catalogados en los artículos 3 y 5 del Decreto 1766 de 2006 antes mencionados. En definitiva, lo que corresponde es modificar la declaración privada del contribuyente para dar cumplimiento al mandato del párrafo 1 del artículo 158-3 del ET y, en ese orden ideas, ajustar el monto anual de depreciación deducible en función de la aplicación del método de línea recta para el respectivo año gravable.

INFORME

Constituye renta líquida gravable no susceptible de afectarse con pérdidas, el reintegro de la deducción en activos fijos reales productivos. El Consejo de Estado, en sentencia de mayo de 2021, radicado No. 08001-23-33-000-2014-00579-01 (22245), cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“En esencia, se debate si el reintegro de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos tiene la naturaleza de una renta líquida por recuperación de deducciones, que aumenta la renta líquida ordinaria (o disminuye la pérdida fiscal) del período gravable o, por el contrario, es una renta líquida gravable especial, en cuyo caso se adiciona a la renta gravable que sirve como base liquidable sobre la cual se aplica la tarifa para determinar la cuota tributaria”.

- Las rentas líquidas gravables no se confunden con las rentas líquidas especiales que recoge el ordenamiento tributario, entre las que se encuentra la renta líquida por recuperación de deducciones. En concreto el artículo 195 del ET dispone que constituyen «*renta líquida*» las recuperaciones de deducciones concedidas en uno o varios años gravables anteriores, por concepto de depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto”.

“Conforme a lo dispuesto por esa norma, la recuperación de las deducciones de la renta bruta son una renta líquida, de manera que, en el año en que ocurra su recuperación, computan como un factor positivo para el cálculo de la renta líquida ordinaria del ejercicio gravable, esto es, aumentan la renta líquida o disminuyen la pérdida fiscal del año gravable del contribuyente”.

“4.4- En conclusión, la Sala estima que, de conformidad con la consecuencia jurídica que expresamente dispone el inciso final del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, cuando se enajena un activo fijo real productivo antes del vencimiento del término de depreciación o amortización, el monto proporcional de la deducción especial objeto de reintegro se debe incorporar a la declaración de renta como una renta líquida gravable”.

“En consecuencia, el reintegro del beneficio tiene la naturaleza de renta líquida gravable y por ello se adiciona como un mayor valor de la renta líquida gravable, que se identifica con el concepto de base gravable del impuesto sobre la renta, y sobre la cual se aplica la tarifa o tipo de gravamen correspondiente. Distinta es la suerte que corre la deducción por concepto de depreciación o amortización del activo fijo real productivo, pues estas, cuando sea el caso, tienen el tratamiento

tributario de una renta líquida por recuperación de deducciones, conforme a lo preceptuado en el ordinal 1 del artículo 195 del ET. Con ese tratamiento, adoptado por la norma reglamentaria, el ordenamiento tributario se aseguró de que el reintegro de la deducción especial del artículo 158-3 del ET. efectivamente se adicionara como un mayor valor de la base gravable del impuesto sobre la renta, y no se afectara con compensaciones de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva”

“No puede pasarse por alto que la renta líquida especial por recuperación de deducciones del artículo 195 del ET apunta al reintegro de las deducciones que ha tomado el contribuyente en periodos fiscales anteriores en virtud de depreciaciones, amortizaciones, deudas de dudoso o difícil cobro, pensiones de jubilación y, en general, otros eventos asociados a minoraciones estructurales que la legislación tributaria, guiada por el principio de capacidad económica, concede para la protección del capital y desarrollo de la actividad generadora de renta del contribuyente . En oposición, la renta líquida gravable de la que trata el artículo 3.º del Decreto 1766 está asociada a la devolución de un beneficio fiscal, o si se quiere, de una «sobre-deducción» que el legislador tributario, por razones de política fiscal, procuró a los contribuyentes para que invirtieran en cierta clase de activos, que adicionalmente comportaba un beneficio tributario trasladable a los socios de contribuyentes con la naturaleza jurídica de sociedades comerciales, por cuanto no generaba dividendo gravado en cabeza de estos (artículo 158-3 del ET y Decreto 4980 de 2007). Estas circunstancias, además de todo lo antes expuesto, permiten aducir que la recuperación de deducciones por los conceptos incluidos en el artículo 195 del ET y la renta líquida gravable del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 no pertenecen a la misma categoría jurídica, pues sendos términos poseen un alcance y propósito disímil”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos