

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Según el Consejo de Estado, el régimen aplicable a la compensación de pérdidas fiscales originadas antes de la Ley 788 de 2002 es el que estaba vigente en el momento en que las mismas fueron compensadas, y no el que estaba vigente cuando surgieron dichas pérdidas: así lo señaló en sentencia del 10 de mayo de 2012 (Consejero Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas B.; número interno: 17450), de la cual es del caso transcribir los siguientes apartes:

“Para la Sala está claro que las condiciones de plazo que previó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 no se aplican a las pérdidas registradas al 31 de diciembre de 2002, en virtud del párrafo transitorio de ese artículo que, como se vio, enfatizó en que para esas pérdidas se seguía aplicando el plazo vigente al momento en que ocurrió la pérdida, esto es, los cinco años, y no los ocho que previó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.”

“En cuanto a las condiciones de modo, nada dijo el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Y aunque para la Sala es claro que la citada norma reguló, en general, las condiciones de modo en que se deben compensar las pérdidas ocurridas a partir del año 2003, y, de manera especial, las condiciones en que se deben las pérdidas de las sociedades fusionadas ocurridas a partir de ese mismo año 2003, esas condiciones también deben aplicarse a las pérdidas ocurridas al 31 de diciembre de 2002, toda vez que el derecho a compensarlas no se consolidó en vigencia del artículo 85 de la Ley 75 de 1986”.

El método de participación patrimonial no es un método especial de valoración de inversiones, sino un procedimiento contable para su registro: el Consejo de Estado, mediante sentencia del 12 de abril de 2012 (Consejera Ponente: Dra. Carmen Teresa Ortiz; número interno: 17360), insiste en que el método de participación patrimonial no es un método especial de valoración de inversiones, sino un procedimiento contable para su registro. Por tanto, ante él no aplica el inciso segundo del artículo 272 del Estatuto Tributario.

Dice así la parte pertinente de la sentencia:

“Bajo la perspectiva doctrinal anterior, deduce la Sala el incumplimiento de las condiciones especiales que se exigen para aplicar la excepción prevista en el inciso segundo del artículo 272 del E.T., en la forma que pretende la Administración, pues, acorde con el criterio que exponen las circulares evocadas y que corresponde a la regulación exigida por dicho aparte normativo, el método de participación patrimonial no es un sistema especial de valoración de inversiones, sino un procedimiento contable para registrarlas, aplicando en forma previa a la consolidación de los estados financieros, al cierre del ejercicio de la matriz o controlante.

“Con ese método se ajusta permanente el valor de las inversiones de la matriz en las subordinadas a medida de que éstas presentan cambios patrimoniales, y siempre que la inversión se mantenga con vocación de estabilidad.

“En consecuencia y para los efectos fiscales de la norma mencionada, XXXX como persona jurídica vigilada por la Superintendencia de Sociedades, no estaba obligada a calcular el valor patrimonial de sus inversiones en sociedades subordinadas por el método referido, sino por la regla general prevista en el inciso primero de la misma norma, es decir, por el costo fiscal ajustado por la inflación.

“...

“Adicionalmente, considérese que, al tenor del artículo 345 del E.T., el patrimonio líquido al comienzo de cada periodo debe ajustarse con base en el PAAG, salvo cuando sea negativo; y como contrapartida debe llevarse un débito a la cuenta de corrección monetaria por igual cuantía; que para efectos comerciales, el patrimonio inicial de cada año debe ajustarse registrándolo como un mayor valor del patrimonio en la cuenta de Revalorización del Patrimonio; y que para ajustar el patrimonio inicial de cada año, dicha cuenta forma parte del patrimonio de los años siguientes.

“El valor reflejado en la citada cuenta de revalorización no puede distribuirse como utilidad a los socios o accionistas, hasta tanto se liquide la empresa o se capitalice tal valor de conformidad con el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, en cuyo caso debe distribuirse como un ingreso no gravado con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

“Lo anterior implica que el ajuste del patrimonio líquido al comienzo de cada periodo debe tomar el mayor valor contable como valor fiscal.

Como el valor de inversiones representado en ese patrimonio líquido es, así mismo, parte del patrimonio líquido al final del año anterior, la Administración no debió limitarse a ajustar por inflación únicamente el mayor valor de los activos constituidos por inversiones del año declarado, sino que también debió ajustar el patrimonio en el que estaban representadas esas inversiones al comienzo del mismo año”.

La exención de la contribución especial de los usuarios industriales de gas natural domiciliario no aplica para los usuarios del servicio de transporte de gas natural: la DIAN, en el concepto 032439 del 22 de mayo de 2012, manifiesta que la exención de la contribución especial de los usuarios industriales de gas natural domiciliario, no aplica al servicio público de transporte de gas natural para usuarios con actividad económica principal en los códigos 011 a 456 de la Resolución 432 del 2008.

Dice así el concepto:

“De conformidad con las disposiciones y definiciones enunciadas, es claro que los usuarios industriales del servicio público de transporte de gas natural no se encuentran comprendidos dentro de los beneficiarios de la exención de la contribución especial establecida en el artículo 102 de la Ley 1450 de 2011 por no cumplir los presupuestos que señala la disposición para su procedencia. La calidad de usuario, como quedó anotado, la ostenta la persona natural o jurídica que se beneficia con la prestación de un servicio público, bien como propietario del inmueble en donde este se presta, o como receptor directo del servicio, lo que no ocurre en el caso del servicio de transporte de gas natural en el que lo que se realiza es una actividad de transporte desde un punto de entrada hasta un punto de salida del sistema nacional de transporte, realizando la venta del servicio a un agente mediante contrato de transporte, pero no hay un receptor directo del servicio domiciliario.

“ ...

“La exención consagrada en el artículo 102 de la Ley 1450 de 2011 hace referencia de manera puntual a los usuarios industriales de gas natural domiciliario sin que sea viable una interpretación extensiva de la norma y en consecuencia para los usuarios del servicio público de transporte de gas natural no procede la exención”.

De la base gravable del impuesto de patrimonio es posible restar las acciones cuya titularidad ha sido adquirida mediante operaciones de reporto: así lo afirma la DIAN en el concepto 034130 del 29 de mayo de 2012, cuyos apartes pertinentes dicen:

“En consecuencia, si a la fecha de causación del impuesto al patrimonio, el adquirente de los valores mediante operaciones repo representados en acciones poseídas en sociedades nacionales demuestra su titularidad con el certificado de registro de anotación en cuenta del depósito centralizado y figura como activo en su patrimonio, puede excluir de la base imponible del impuesto al patrimonio el valor patrimonial neto de las mismas.

“No obstante, es claro acorde con el literal a) del numeral 3 del artículo 119 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que las operaciones repo si bien constituyen un título traslativo de dominio, estas operaciones (repo, simultáneas y TTVs), se encuentran prohibidas entre matrices y filiales, salvo la excepción prevista en la misma disposición, esto es cuando la operación tenga por objeto la liquidación de la filial”.

La DIAN ratifica que los intereses moratorios en la devolución improcedente deben liquidarse a partir de la fecha de la devolución y hasta la fecha en la que el solicitante reintegre dicha suma: así está plasmado en el concepto 034912 del 31 de mayo de 2012, cuya parte pertinente dice:

“Teniendo en cuenta que el fundamento de la sanción por devolución improcedente deriva del desconocimiento del saldo a favor que fue objeto de devolución, resulta lógico que los intereses moratorios se deban liquidar a partir de la fecha de la devolución y hasta la fecha en la que el solicitante reintegre dicha suma”.

Los intereses pagados por un colombiano a un residente en Suiza no tendrán retención en la fuente, si se cumplen los requisitos del artículo 11 del Convenio para evitar la doble tributación: mediante el concepto 036045 del 6 de junio de 2012, la DIAN manifiesta que los intereses pagados por un colombiano a un residente en Suiza no tendrán retención en la fuente, ya que tales intereses son gravados en el Estado de residencia del acreedor y son deducibles en las mismas condiciones que si se hubieren pagado a un residente en Colombia.

Dice así el concepto en su parte pertinente:

“Conforme con los apartes transcritos, si se trata de pago de intereses generados por las operaciones taxativamente enunciadas, efectuado por parte de un deudor residente en Colombia a un acreedor residente en la Confederación Suiza y se cumpla con las condiciones y calidades allí señaladas, esto es, que el acreedor sea el beneficiario efectivo de tales intereses, que sea una institución de crédito, que se trate de operaciones realizadas por intermedio de corporaciones financieras y bancos constituidos conforme con las leyes colombianas, el Estado como beneficiario etc., al momento de efectuar el pago no será procedente practicar retención en la fuente, pues tales intereses únicamente son gravados en el Estado contratante de residencia del acreedor - residente suizo -, y no en Colombia, Estado de residencia del deudor.

“ ...

“Así las cosas, los intereses pagados por un residente en Colombia a favor de residente en Suiza son deducibles en las mismas condiciones que si se hubieren pagado a un residente en Colombia. Adicionalmente, no están sometidos a retención cuando en virtud del Convenio deben gravarse únicamente en Suiza”.

Cuando los contribuyentes presenten directamente los recursos de reconsideración en la vía gubernativa no es preciso actuar mediante abogado: mediante el concepto 031526 del 16 de mayo de 2012, la DIAN manifiesta que cuando los contribuyentes presenten directamente los recursos de reconsideración en la vía gubernativa no es preciso actuar mediante abogado, tal como se desprende del artículo 68 del Decreto Ley 19 de 2012.

Dice así la parte pertinente del concepto:

“No puede entenderse una correcta lectura de la norma, cuando se interpreta que la misma restringe el derecho de las personas a intervenir en asuntos que le conciernen de manera directa, incluyendo la presentación de los recursos. Una interpretación en tal sentido además de ser restrictiva, no corresponde a una ley cuya finalidad es suprimir o reformar trámites innecesarios”.

Una empresa creada para el ejercicio de una actividad profesional no puede beneficiarse de los beneficios consagrados en la Ley 1429 de 2011:

así lo sostiene la DIAN en los conceptos 035975 del 5 de junio de 2012 y 036397 del 7 de junio de 2012.

Dice así la parte pertinente de los conceptos:

Concepto 035975 del 5 de junio de 2012:

“El artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, de manera expresa señala:

‘... Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, son exclusivamente las rentas relativas a los ingresos operacionales u ordinarios que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el Registro Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.

‘Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifique los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán... /’ (subrayado fuera de texto).

“De esta manera, las actividades diferentes a las mercantiles, no gozan de los beneficios consagrados en la Ley 1429 de 2010”.

Concepto 036397 del 7 de junio de 2012:

“De conformidad con lo establecido en la Ley 1429 de 2010 y acorde con lo dispuesto en el Decreto 4910 de 2011, el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto de renta aplicará para las pequeñas empresas que reúnan las características para el efecto, y que desarrollen actividades comerciales, por ende, están obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil. En consecuencia, quienes no están en la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil, como es el caso de aquellos que ejercen profesiones liberales, no se enmarcan dentro de las previsiones legales y por ello no pueden acceder al tratamiento especial previsto en la Ley 1429 de 2010”.

Aportes de intangibles por una sociedad residente en España: mediante el concepto 036046 del 6 de junio de 2012, la DIAN manifiesta que cuando una sociedad española aporta un intangible, que implique la explotación conjunta con un colombiano mediante un contrato de cuentas en participación, se está en presencia de un establecimiento permanente a la luz del convenio para evitar la doble tributación suscritos entre Colombia y España.

Dice así el concepto en su parte pertinente:

“Adicionalmente, dentro del mismo párrafo 8 citado, se precisa el alcance de dicha cesión de intangibles, afirmando que esta, siempre que se limite a la simple cesión del activo, no constituirá establecimiento permanente. Por el contrario, cuando el contrato no se limita a la simple cesión del equipo, constituirá establecimiento permanente:

‘Si una empresa de un Estado alquila o cede instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles a una empresa del otro Estado sin disponer de un lugar fijo de negocios en este para esta actividad de arrendamiento o cesión, las instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles cedidos no constituirán por sí solos un establecimiento permanente del arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo, etc.’

“En consideración a lo anterior, se aprecia que el vínculo jurídico y económico asociado a la cesión del intangible va mas allá de permitir el simple uso del mismo, involucrando la ‘explotación conjunta del negocio de máquinas tragamonedas en Colombia’ realizada en ejecución de un contrato de cuentas en participación.

“En consecuencia, en el caso planteado se dan las condiciones de existencia de un establecimiento permanente pues se está en presencia de la realización de una actividad empresarial por parte de la empresa española aportante del intangible en el contrato de cuentas en participación, en un lugar fijo y con carácter de permanencia, por lo que son aplicables las disposiciones de los artículos 5° y 7° del Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado ente la República de Colombia y el Reino de España”.

La recuperación de la deducción por depreciación se encuentra condicionada a la enajenación del activo: así lo señala la DIAN en el concepto 036691 del 7 de junio de 2012, cuyo apartes pertinentes dicen:

“Así las cosas, para que podamos hablar de recuperación de deducciones por depreciación necesariamente debe existir un hecho que genere como consecuencia dicha recuperación, que para el caso el artículo 196 del Estatuto Tributario, corresponde a la utilidad que resulte al momento de enajenación de un activo la cual deberá imputarse, en primer término a la renta líquida por recuperación de deducciones.

“En efecto, el hecho que permite la recuperación de las cantidades deducidas por depreciación lo constituye la enajenación del activo fijo depreciable, pues tal acto se traduce en una utilidad.

“En ese orden de ideas, de la interpretación sistemática de los artículos 195 y 196 del Estatuto Tributario, resulta claro que si bien nuestro ordenamiento tributario contempla como renta líquida la recuperación de deducciones por depreciación, tal posibilidad se encuentra sujeta a la enajenación del activo fijo depreciable.

“Lo anterior, encuentra consonancia con la posición adoptada por esta Oficina en el Concepto 117659 de 2000, según la cual ‘no puede existir recuperación de deducciones cuando se donan bienes depreciados, pues en este evento, por la misma naturaleza de la donación, **no se obtiene ninguna contraprestación que genere alguna utilidad**, pues esta, como se dijo anteriormente, se hace a título gratuito’.

“Por otra parte, si bien la recuperación de deducciones por depreciación es una renta líquida especial, no significa que no sea gravable, pues como lo señala el artículo 26 salvo las excepciones legales la renta líquida es gravable, por lo que se requiere que aun tratándose de rentas líquidas especiales exista un ingreso susceptible de ser gravado, que en el presente caso correspondería a la utilidad originada en la enajenación del activo fijo depreciable.

“En conclusión, con base en la doctrina expuesta y el análisis de las normas que contemplan la recuperación por deducciones por depreciación, podemos afirmar que sólo en el caso de enajenación de los activos fijos depreciables es procedente la recuperación de las sumas solicitadas por concepto de depreciación”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos y Sociales