



NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos, a continuación, algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

No hay deducción de los pagos hechos a trabajadores independientes cuando estos pertenecen al régimen subsidiado:

mediante el oficio No. 082702 del 26 de diciembre de 2013, la DIAN manifiesta que la deducción por pagos realizados a personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o reglamentaria, en los términos del párrafo segundo del artículo 108 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo tercero del Decreto 1070 de 2013, solamente será viable cuando los pagos sean realizados a personas que pertenezcan al régimen contributivo.

Dice así, la parte pertinente del oficio:

“Nótese como las anteriores precisiones necesariamente aplican para las personas afiliadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante el régimen contributivo y no el régimen subsidiado”.

“En efecto, según lo señala el artículo 202 de la Ley 100 de 1993, el régimen contributivo se ha definido como el conjunto de normas que rigen la vinculación de los individuos y las familias al sistema, **cuando tal vinculación se hace a través del pago de una cotización, individual y familiar, o un aporte económico previo financiado directamente por el afiliado o en concurrencia entre este y el empleador o la Nación.**

“En contraste, el régimen subsidiado es un conjunto de normas que rigen la vinculación de los individuos al Sistema General de Seguridad Social en Salud, **cuando tal vinculación se hace a través del pago de una cotización subsidiada, con recursos fiscales o de solidaridad,** en los términos del artículo 211 ibídem.

“En ese sentido, se ha manifestado que quienes pertenecen al régimen subsidiado de salud, se someten previamente a un sistema de selección de beneficiarios para programas sociales, en donde por medio de una encuesta se analizan sus condiciones personales, vivienda, capacidad económica, y su situación personal, para ser posteriormente clasificados dentro



de uno de los seis niveles de afiliación, siendo tarea del Consejo Nacional de Seguridad Social CNSS, fijar los criterios para determinar los posibles beneficiarios del régimen subsidiado (artículo 213 Inciso 3 y artículo 156 literal b de la ley 100 de 1993)”.

“Por lo anteriormente expuesto se concluye que la deducción por pagos realizados a personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o reglamentaria, previsto en el párrafo segundo del artículo 108 del Estatuto Tributario, y reglamentado por el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013, solamente será viable cuando se realicen pagos a personas que pertenezcan al régimen contributivo, pues solamente en estos casos es que se puede verificar que estas cancelan las contribuciones al Sistema General de la Seguridad Social en relación con los ingresos obtenidos por los pagos efectuados por el contrato respectivo”. (Negrillas del original, subrayas fuera de texto).

No procede la acumulación de procesos para la aplicación de la sanción establecida en el Artículo 660 del Estatuto Tributario: esta posición fue expresada por la DIAN en el oficio No. 003237 del 23 de enero de 2014, cuyos apartes pertinentes dicen:

“... si se permitiera la acumulación de procesos sancionatorios en curso a profesionales de la contaduría, se podría vulnerar este derecho (el de igualdad) y se haría nugatorio el fenómeno de reincidencia en la comisión de la infracción. En efecto, veamos dos escenarios para corroborar el quebrantamiento de este derecho: el primero sin acumulación de procesos sancionatorios por no darse los presupuestos en el tiempo para ello, y el segundo aplicando esta figura por empezar o estar cursando procesos sancionatorios al mismo tiempo:

“1. Si a un contador se le sancionara porque la DIAN emitió un solo acto liquidatorio de los impuestos, en el cual éste firmó una declaración tributaria o certificó los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria de un solo período gravable, se estaría en el escenario de la primera suspensión que establece la norma; pero si después ocurre que este contador es sancionado por las mismas circunstancias de la primera sanción, sería la segunda oportunidad que menciona la disposición; a su vez, si después se le inicia otro proceso por haberse expedido otro acto liquidatorio de impuesto en el cual



este contador se encuentra comprometido, la sanción en este último caso, por tener dos antecedentes o por la reincidencia en la infracción administrativa, tendría la calidad de suspensión definitiva.

“2. Ahora bien, si a otro contador, se le acumulan tres actos liquidatorios de impuestos y cada uno es también por haber firmado una declaración tributaria inexacta, o ya en curso tres procesos sancionatorios por cada acto liquidatorio de determinación tributaria, se toma la decisión de acumularlos, la sanción a imponer a ese profesional en ese proceso, será la primera suspensión o la “primera vez” como lo menciona la norma.

“Como se observa con el segundo caso planteado, se violaría clara y abiertamente el principio de igualdad del contador del primer escenario, pues por no haber podido acumularse los actos liquidatorios o procesos en curso para llevar la investigación sancionatoria mediante un solo proceso, por ocurrir su desarrollo en tiempos distintos, fue sancionado tres veces y la tercera con la sanción más grave; mientras que el segundo contador solo fue sancionado por “primera vez” habiendo cometido las mismas tres infracciones en similares circunstancias de modo que el primero. Situación esta última que demás impediría que se diera la reincidencia referida en el artículo 660 del E.T.

“Con fundamento en las anteriores consideraciones, no procede la acumulación de procesos para la aplicación de la sanción establecida en el artículo 660 del Estatuto Tributario y por tanto no es viable su solicitud de reconsideración de la tesis del problema jurídico No. 6 del concepto 045073 del 22 de julio de 2013”.

Consolidación de la nuda propiedad y el usufructo, situación frente al impuesto de ganancia ocasional: la DIAN, en el oficio No. 079522 del 11 de diciembre de 2013, analiza diversos casos de consolidación de la nuda propiedad y del usufructo frente al impuesto de ganancia ocasional. La parte pertinente del oficio dice:

“El párrafo 3 del artículo 303 del Estatuto Tributario se refiere claramente a este supuesto, es decir, a la consolidación de la nuda propiedad y el usufructo cedido por éste en cabeza del nudo propietario. No plantea otra opción.



“ ...

“... En este evento no procede el impuesto de ganancias ocasionales, dado que no tiene lugar para el nudo propietario una ganancia ocasional, como quiera que el mismo no hace otra cosa que recuperar el derecho real que había cedido y que en realidad es de su propiedad, consolidándose nuevamente en este sujeto el dominio total”.

“ ...

“Es posible, por ejemplo, que constituido el derecho de usufructo a favor de un sujeto, se acuerde que cumplida una condición, la nuda propiedad pase al usufructuario. En este evento es claro que cumplida la condición, ocurre la consolidación en cabeza de éste, sin embargo, se genera el impuesto de ganancia ocasional para el usufructuario quien en la práctica es beneficiario de una donación. Situación diferente se presenta si la consolidación se da en cabeza del usufructuario, si por ejemplo, este compra la nuda propiedad, caso en el cual sobre esa operación no hay lugar a ganancia ocasional dado que estamos en el caso de una compraventa la cual tendrá el tratamiento tributario que corresponde a esta operación.

“También puede presentarse que la consolidación se dé en cabeza de un tercero, lo que puede ocurrir si éste adquiere la nuda propiedad y el usufructo, evento en el cual deberá estarse al tratamiento que implique el negocio jurídico que tenga lugar.

“Más aun, puede ocurrir, que el mismo nudo propietario adquiera el usufructo, sin esperar al cumplimiento de la condición y al paso del tiempo de acuerdo con los artículos 823, 824 y 829 para recuperar ese derecho, caso en el cual no hay lugar a ganancia ocasional y aplicará lo pertinente a la figura de compraventa”

Impuesto de alumbrado público, oh confusión, oh caos. El “ser usuario potencial receptor del servicio”, como elemento subjetivo del gravamen, da para todo, incluso para gravar una estación de rebombeo de combustible: la tesis del Consejo de Estado, según la cual, el elemento subjetivo en el impuesto de alumbrado público es “ser usuario potencial receptor del servicio” permite gravarlo todo, hasta una estación de rebombeo de combustible. De otro lado, como no hay definición legal de la base gravable, ni de la tarifa, puede llegarse a la desproporción establecer un 15% del consumo de



energía eléctrica. Lo anterior puede apreciarse en la sentencia del 6 de febrero de 2014 (Consejero Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; número interno 18.632), de la que es del caso transcribir lo siguientes apartes:

“En relación con el impuesto de alumbrado público, la Sala ha dicho que el servicio de alumbrado público es un derecho colectivo que los municipios tienen el deber de suministrar de manera eficiente y oportuna y, a su vez, la colectividad tiene el deber de contribuir a financiar para garantizar su sostenibilidad y expansión.

“En ese orden de ideas, el objeto imponible (elemento objetivo) es el servicio de alumbrado público como tal, **y el ser usuario potencial receptor de ese servicio demarca el elemento subjetivo del hecho imponible.**

“También reitera la Sala que, ‘el contenido económico’ inmerso en el hecho generador y la ‘capacidad contributiva’ del potencial usuario no es evidente, porque, precisamente, la mayor dificultad que ofrece la regulación del impuesto al servicio de alumbrado público es la cualificación del sujeto pasivo, la determinación del momento en que nace la obligación a su cargo y, por ende, la determinación de la magnitud cuantitativa del hecho generador con la que se pretende sufragar el costo del servicio.

“Sin embargo, si bien las dificultades anotadas pueden justificar la disparidad de fórmulas que han adoptado los concejos municipales al regular el impuesto al alumbrado público, es necesario analizar cada caso concreto a efectos de verificar que la regulación que se cuestiona tenga una referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o se relacione con éste, como lo ha dicho la Sala en otras oportunidades.

“Como lo ha precisado la Sala, una de las fórmulas que han adoptado los concejos municipales es la de asociar el servicio de alumbrado público con el servicio domiciliario de energía eléctrica porque el alumbrado público forma parte del Sistema Interconectado Nacional y comparte con el servicio público domiciliario de energía eléctrica, el sistema de transmisión nacional y los sistemas de distribución”.

“Bajo estos presupuestos, **el sujeto pasivo del impuesto, el nacimiento de la obligación tributaria (causación) y la magnitud del impuesto (base gravable y tarifa) pueden coincidir con el usuario del servicio público domiciliario de**



energía eléctrica, con la facturación que se le formula a ese usuario y con la cantidad de kilovatios que consume. Además, dado que el servicio domiciliario de energía eléctrica está asociado de manera inescindible con el inmueble donde se presta el servicio de energía, es razonable referir el servicio de alumbrado público a la propiedad privada". (Negrillas y subrayas fuera de texto).

Para la deducción de honorarios de miembros de juntas directivas es preciso verificar el pago de los aportes al sistema de seguridad social: la DIAN, mediante concepto 011169 de febrero 12 de 2014, señaló que la procedencia de la deducción de los honorarios de miembros de juntas directiva es preciso verificar el pago de aportes al sistema de seguridad social.

La parte pertinente del concepto dice:

"En ese orden de ideas para deducir el gasto causado por el pago de honorarios a la Junta Directiva del impuesto sobre la renta y complementarios, es menester dar cumplimiento al requisito señalado en el inciso 2° del artículo 3° del Decreto 1070 de 2013".

Cabe recordar aquí que el Ministerio del Trabajo, mediante concepto 19812 de febrero 7 de 2014, indicó que en tanto la relación del miembro de la junta directiva con una determinada empresa se desarrolle en virtud de un contrato de prestación de servicios, aplica la afiliación al sistema de seguridad social.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos y Sociales