

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

**Compensación por diferencia entre la renta presuntiva y la renta líquida:** la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en sentencia del 18 de junio de 2015 (Consejero Ponente: Dr. Hugo Bastidas; número interno: 19919), analizó si la diferencia entre la renta presuntiva y la renta ordinaria originada en el año gravable 2002 podía compensarse en la declaración del año gravable 2006.

Cabe recordar acá que, según la Ley 633 de 2000, el exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida podía compensarse en los 3 años siguientes; mientras que en la Ley 788 de 2002 el período es de 5 años. Por tanto, el punto por definir era el de la Ley aplicable: si la vigente al momento en que surgió la diferencia o exceso, o la vigente al momento en que fue solicitada la compensación.

De acuerdo con el Consejo de Estado, dicho punto debía resolverse de acuerdo con el concepto de la DIAN vigente al momento de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2006.

La DIAN había proferido los siguientes conceptos: 21750 de 2005, según el cual, la diferencia entre la renta presuntiva y la renta ordinaria del año 2002 podía solicitarse en 5 años. 77445 de 2006, según el cual, la diferencia del **año 2001** podía solicitarse en 3 años, ya que, en opinión de la DIAN, la Ley 788 de 2002 solo rige a partir del **año gravable 2003**. 73915 de septiembre de 2007, que revoca el concepto 21750 y ratifica el concepto 77445.

El Consejo de Estado consideró que al momento de presentar la declaración de renta del año gravable 2006, es decir en mayo de 2007, el concepto vigente no era el que hacía referencia a los 3 años, es decir el 77445, pues este no se refería al año 2002, sino al año 2001, sino el 21750 que hacía referencia a los 5 años.

La parte pertinente de la sentencia dice:

“... la Sala precisa que ante la revocatoria del concepto que hubiera estado vigente al 31 de diciembre, no se debe descartar ipso facto el análisis del concepto que revoca por el mero hecho de haberse expedido con posterioridad al 31 de diciembre, puesto que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 exige que este concepto se publique, precisamente para garantizar su conocimiento y, por supuesto, su acatamiento. Adicionalmente, ese análisis servirá para verificar que el concepto que revoca aluda a los mismos

presupuestos de derecho que el contribuyente aplicó con fundamento en el concepto revocado, y en los que, por supuesto, se subsumirían los hechos que pretende demostrar. También precisa que si la DIAN no ha proferido ningún concepto al 31 de diciembre del año fiscal que se investiga, pero lo expide posteriormente y antes de que el contribuyente presente la declaración de renta, es válido que invoque su aplicación.

“ ...

“Como se puede apreciar, el Concepto 077445 del 11 de septiembre de 2006 alude al exceso de renta presuntiva generado en el año 2001, exclusivamente. No alude al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002. Ya por este hecho, para la Sala, el concepto 077445 no se aplica al caso concreto.

“También dijo la DIAN que mediante el Oficio 073915 del 17 de septiembre de 2007, se precisó que la doctrina vigente para la deducción del exceso de renta presuntiva de que trata el parágrafo del artículo 191 del E.T. adicionado por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002 era la contenida en el Concepto 077445 de 2006”.

**El Director de la DIAN no tenía atribuciones para establecer los parámetros para el reconocimiento y pago de incentivos por desempeño de los funcionarios:** así lo señaló la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 19 de febrero de 2015 (Consejero Ponente: Dr. Alfonso Vargas Rincón; número interno: 0554-12); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“Al revisar la norma acusada, se observa que el Director de la DIAN, a través de los artículos 3, 8 y 12 de la Resolución No. 05062 de 2011, estableció que el porcentaje a otorgar por incentivos por desempeño grupal, en fiscalización y cobranzas y nacional, sería definido por el Comité del Programa de Promoción e Incentivos al Desempeño y asignado en función del cumplimiento de las metas de recaudo nacionales y la disponibilidad presupuestal.

“Al respecto es importante precisar que el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en calidad de Administrador del programa de promoción e incentivos al desempeño no puede utilizar los recursos del programa para el pago de estímulos económicos por desempeño laboral, previstos en el artículo 90 Decreto Ley 1072 de 1999, toda vez que como se ha manifestado anteriormente, este artículo fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional.

“En consecuencia no estaba facultado para reglamentar aspectos relacionados con el porcentaje y pago de tales incentivos, pues como se ha mencionado en reiteradas oportunidades, los estímulos económicos resultan contrarios a la Constitución Política”.

**Límite a la deducción por gastos efectuados en el exterior:** la DIAN en el concepto 018129 del 18 de junio de 2015 analiza la siguiente pregunta:

“... si un contribuyente del impuesto sobre la renta obligado a presentar la declaración y estudio de precios de transferencia ¿debe aplicar el límite del 15% establecido en el artículo 122 del Estatuto Tributario para los costos y deducciones por expensas en el exterior en operaciones con su vinculada, ubicada en un país con el cual Colombia no tiene suscrito convenio para evitar la doble imposición y tampoco se encuentra catalogado como un paraíso fiscal en el Decreto número 1966 de octubre 7 de 2014?”.

Y responde:

“La norma anteriormente transcrita [artículo 122 del Estatuto Tributario], establece un límite (regla) general a la deducción de expensas en el exterior del 15% de la renta líquida del contribuyente antes de descontar dichos costos o deducciones tal y como lo contempla la norma. Asimismo, trae como se mencionó, las excepciones a la regla general, donde indica, en cuáles casos no operará el límite para la deducción del 15%, y por consiguiente esta podrá ser del 100%.

“En conclusión, si la vinculada se encuentra localizada en un país con el cual Colombia no tiene CDI, habrá lugar a la aplicación de las reglas generales anteriormente expuestas, esto es, las referidas en el E.T., sin matiz alguno”.

**Las ventas entre sociedades de comercialización internacional, por sí mismas, no están exentas de IVA, debe haber exportación:** así lo manifiesta la DIAN en el oficio de la DIAN 017768 del 17 de junio del 2015; oficio cuyos apartes pertinentes dicen:

“De las normas que se citan puede concluirse válidamente que para efectos de obtener los beneficios fiscales y específicamente la exención del impuesto sobre las ventas de que trata el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario se requiere que la Sociedad de Comercialización Internacional que reciba los bienes a título de venta efectivamente realice la exportación, ya que la norma condicionó la aplicación del beneficio a que los bienes sean efectivamente exportados directamente o una vez transferidos. Este condicionamiento excluye de plano la aplicación de beneficios tributarios para las ventas que se realicen entre Sociedades de Comercialización Internacional”.

“... ”

“Por lo expuesto se confirma la doctrina contenida en el Oficio 013546 del 6 de mayo de 2013”.

**Los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras están en la obligación de determinar la renta presuntiva:** así lo manifiesta la DIAN en el concepto 018719 del 25 de junio de 2015; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... la base gravable del impuesto sobre la renta de los Establecimientos Permanentes, se integrará además con el resultado del estudio de atribución de rentas, tal y como quedó consagrado en las anteriores normas.

“De otra parte, el artículo 188 del Estatuto Tributario contiene las bases y porcentaje de la renta presuntiva:

*‘ARTÍCULO 188. BASES Y PORCENTAJES DE RENTA PRESUNTIVA. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. (...)’.*

“Como la base a tomar para el cálculo de la renta presuntiva es el patrimonio líquido, es menester remitirnos a las normas que lo regulan; así el artículo 261 del Estatuto Tributario consagra cuáles bienes integran el Patrimonio bruto:

*‘ARTÍCULO 261. PATRIMONIO BRUTO. El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable (...)’.*

“En cuanto al patrimonio líquido, se obtiene de restar al patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo vigentes en esa fecha, en los términos del artículo 282 es este el que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva según el artículo 188 ibídem.

“Lo anterior, en concordancia con el artículo 8 del Decreto número 3026 de 2013:

*‘ARTÍCULO 8°. PATRIMONIO DE LAS PERSONAS NATURALES SIN RESIDENCIA EN COLOMBIA Y SOCIEDADES Y ENTIDADES EXTRANJERAS. El patrimonio de los contribuyentes que sean personas naturales sin residencia en Colombia o sociedades o entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o sucursal en Colombia, será el que se atribuya al establecimiento o sucursal de conformidad con lo establecido en el artículo 20-2 del Estatuto Tributario y lo previsto en el presente decreto’.*

“De lo expuesto puede concluirse que los Establecimientos Permanentes de sociedades extranjeras están en la obligación de determinar la renta



# INFORME

Vicepresidencia de Asuntos Jurídicos  
Julio 2015  
mvelez@andi.com.co

presuntiva, pues como se vio, las normas anteriormente señaladas son concordantes en cuanto a los factores que deben integrar el patrimonio bruto y líquido que sirve de base para dicha determinación, a la cual, se reitera, se encuentran obligados”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos