

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

La DIAN publica en su página web un proyecto de resolución para aplazar las fechas de entrega de información en medios magnéticos: de acuerdo con el proyecto, los grandes contribuyentes entregarían la información entre el 19 de abril y el 2 de mayo; las demás personas jurídicas, a partir del 3 de mayo y hasta el 1 de junio.

Modificados los plazos para la transmisión de estados financieros de cierre bajo NIIF para las entidades sujetas a supervisión de la Superintendencia Financiera: esto fue mediante la Circular Externa No. 008 del 26 de febrero de 2016 de dicha Superintendencia; Circular cuya primera instrucción dice:

“**PRIMERA:** Modificar el numeral 3 de la instrucción Quinta de la Circular Externa 038 de 2015 expedida por la SFC, el cual quedará así:

“3. La transmisión de los Estados Financieros de Cierre o de Fin de Ejercicio de las entidades y negocios sujetos a inspección, vigilancia y control por parte de esta Superintendencia deberá realizarse a más tardar dentro de los **noventa (90)** días calendario siguientes a la fecha de cierre del respectivo ejercicio. **Sin perjuicio de lo anterior, la SFC en atención al interés de supervisión podrá requerir de manera individual que la transmisión de dichos Estados Financieros se efectúe a más tardar dentro de los sesenta (60) días calendario siguientes a la fecha de cierre del respectivo ejercicio**”. (Negrillas del original)

La DIAN considera que la retención en la fuente sobre las utilidades en los fondos de inversión colectiva debe practicarse en el momento del pago, tal y como lo consagra el artículo 368-1 del Estatuto Tributario; y no al terminar el año gravable, como lo había dicho antes en el concepto No. 9246 de marzo de 2015 y en el oficio No. 055950 del 5 de septiembre de 2013: la nueva posición de la DIAN está plasmada en el concepto No. 3937 del 1 de marzo de 2016, cuyos apartes pertinentes dicen:

“El mandato del artículo 368-1 es claro al señalar que afectos (sic) de la aplicación de la retención en la fuente la misma se hará una vez se haga el respectivo pago a los respectivos suscriptores o partícipes.

“Bajo esta línea el numeral 2 del artículo 1 del Decreto 1848 de 2013 dispone que:

‘La retención en la fuente se practicará sobre las utilidades que efectivamente se paguen a los partícipes o suscriptores de los fondos, las cuales mantendrán su fuente nacional o extranjera, naturaleza y, en general, las mismas condiciones tributarias que tendrían si el partícipe o suscriptor las hubiese percibido directamente (...)’.

“Para este despacho es evidente que en lo que respecta a las utilidades que se generen a través de los fondos de Inversión colectiva, el régimen de retención en la fuente parte del concepto de lo efectivamente pagado por consiguiente los suscriptores o partícipes de los fondos deberán revelar en sus denuncios rentísticos el respectivo ingreso, cuando hay lugar a ello, en este momento y no en otro atendiendo esta regla especial de realización.

“Sin que sea necesario entrar a analizar las diferentes normas consagradas en el Decreto 1848 de 2013, este despacho procede a aclarar los conceptos 055950 del 5 de Septiembre y 9246 del 27 de Marzo de 2015 bajo el entendido que en virtud de las reglas especiales consagradas en el artículo 368-1 y numeral 2 del artículo 1 del Decreto 1848 de 2013 los rendimientos que se generen a través de los fondos de Inversión colectiva deberán ser revelados por parte de los suscriptores o partícipes de los fondos al momento de su pago, momento este en el cual se practicará su respectiva retención en la fuente”. (Subrayas del original)

En la medición del cálculo actuarial debe tenerse en cuenta lo dicho en el Decreto 2649 de 1993 y en el Decreto 1517 de 1998, y no lo consagrado en las NIIF: así lo dice la DIAN en el concepto No. 036865 del 29 de diciembre de 2015; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“En ese sentido, el Decreto 1517 de 1998, por el cual se reglamenta la amortización de las reservas actuariales de pasivos pensionales, que modificó el artículo 77 del Decreto 2649 de 1993 señaló en su artículo 1º que los entes económicos obligados como patronos por normas legales o contractuales a reconocer y pagar pensiones de jubilación y/o a emitir bonos y/o títulos pensionales, deberán al cierre de cada período, elaborar un estudio actuarial en forma consistente, de acuerdo con el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y/o control, con el objeto de establecer el valor presente de todas las obligaciones futuras, mediante el cargo a la cuenta de resultados, de acuerdo al procedimiento establecido en el mismo decreto.”

“De lo anteriormente señalado este despacho destaca cómo, para efectos de la deducción en comento, el parámetro que permite determinar el estudio actuarial por una parte remite al Decreto 2649 de 1993 y por otra al procedimiento establecido en el Decreto 1517 de 1998.

“Esto implica que, para efectos fiscales, estas son las remisiones contables a observar para el caso materia de análisis, en virtud de la inalterabilidad de las bases gravables consagrada en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 y en ese sentido las instrucciones a impartir por parte de las entidades que ejercen inspección, vigilancia y/o control deben observar este principio”.

De acuerdo con la DIAN, las empresas constructoras no están excluidas de aplicar la norma de subcapitalización, por tanto, sus gastos por intereses deben respetar dicha norma; igualmente, la DIAN señala que los constructores deben llevar al costo los intereses: esto según el concepto No. 036314 del 23 de diciembre de 2015; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“2. ¿Los intereses pagados durante la construcción de bienes inmuebles se consideran un mayor valor de costo del mismo o sería una deducción?

“ ...

“La norma tributaria transcrita [artículo 67 del Estatuto Tributario] determina en forma clara que el costo de los bienes inmuebles está constituido por las erogaciones realizadas para la construcción y mejoras del mismo; en ese sentido, debe entenderse que los intereses en que incurre el constructor para culminar la construcción forma parte del costo de éstos bienes, por lo que no es procedente argumentar ese valor a título de deducción en la renta por parte del constructor”.

Los incentivos tributarios por inversiones en proyectos de fuentes no convencionales de energía permanecen en cabeza del que las realizó, sin perjuicio de que este transfiera el uso y goce de las mismas a un tercero mediante un contrato de arrendamiento: así lo señala la DIAN en el concepto No. 037123 del 31 de diciembre de 2015; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... es razonable concluir que goza del beneficio contemplado en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 la persona natural o jurídica – contribuyente declarante del impuesto sobre la renta y complementario – que realiza directamente una inversión para la instalación y operación de un sistema de generación de energía basado en FNCE, sin perjuicio de que la misma transfiera su uso y goce a un tercero a partir de un contrato de arrendamiento.

“En efecto, tanto la ley como su reglamentación exigen, entre otras condiciones, acreditar la titularidad de las nuevas inversiones con el propósito de acceder a la deducción especial reseñada; titularidad de la que, dicho sea de paso, no se desprende el arrendador, ya que no es una circunstancia propia del referido contrato.

“Así pues, es de recordar que tan solo la enajenación de los activos para la producción y utilización de FNCE o gestión eficiente de la energía, antes de que finalice su período de depreciación o amortización, conduce a la restitución de las sumas resultantes de la aplicación de los beneficios contemplados en los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014, las cuales se deben incorporar como renta líquida por recuperación de deducciones, de conformidad con lo indicado en el artículo 2.2.3.8.2.6 del Decreto número 1073 de 2015.

“ ...

“El arrendatario en el evento *sub examine* no puede acceder al beneficio tributario previsto en el artículo 11 de la Ley 1715 de 2014 alegando que el canon de arrendamiento asumido constituye una erogación ‘*en investigación, desarrollo e inversión en el ámbito de la producción y utilización de energía a partir FNCE o gestión eficiente de la energía*’, como lo exige la mencionada ley y su reglamentación.

“La razón es simple: es menester, entre otros requisitos, demostrar la titularidad de las nuevas inversiones en nuevos proyectos de FNCE y gestión eficiente de la energía, lo cual, evidentemente, no puede cumplir el arrendatario respecto de los bienes que le han sido entregados con ocasión del contrato de arrendamiento suscrito”.

Los recursos afectos al sistema de seguridad social no integran la base gravable del impuesto a la riqueza: esta afirmación la hace la DIAN en el concepto No. 036871 del 29 de diciembre de 2015; concepto cuyos apartes dice:

“En consecuencia, resulta válida la afirmación expuesta en el *Concepto 016487 de 4 de junio de 2015* en la medida que se refiere a los recursos del sistema atendiendo los criterios de NO imposición a los recursos del Sistema de Seguridad Social desarrollados por parte de la Corte Constitucional.

“Lo antedicho permite concluir que el parágrafo 1° del artículo 4° de la Ley 1739 de 2014, estableció una base gravable Especial para las Cajas de Compensación Familiar, en donde los recursos afectos al Sistema NO harán base para efectos de determinar el Impuesto a la Riqueza, situación está que se deberá hacer extensiva a toda clase de obligados que dentro de su patrimonio poseen activos afectos a la generación de rentas del Sistema de Seguridad Social, como el caso de recursos de entidades territoriales o especiales como los fondos que se conforman con dichos recursos, porque de lo contrario se estarían vaciando de contenido la prohibición anteriormente señalada en el artículo 48 de la Constitución Política y los criterios de interpretación del órgano máximo de cierre constitucional.

“Se insiste, no se refiere la conclusión a los recursos propios de las entidades administradoras de riesgos laborales, los cuales se determinan al final del ejercicio y que se encuentran conformando su patrimonio, habida cuenta que sobre ellos puede el legislador imponer gravámenes como el del impuesto a la riqueza”.

Los servicios que contratan las EPS están gravados con IVA, a menos que estén expresamente excluidos: así lo señala la DIAN en el concepto No. 001034 del 1 de febrero de 2016; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“En particular se consulta: *¿Gozan del beneficio de exclusión del impuesto sobre las Ventas - IVA - los servicios jurídicos contratados por las EPS para la defensa judicial de la misma en relación con su objeto social, y cuyo pago se efectúe con cargo a la Unidad de Pago por Capitación -UPC - en el porcentaje destinado para el gasto*

administrativo, teniendo en cuenta la naturaleza parafiscal de dichos recursos?

“1.- Para atender la inquietud es necesario indicar que este tema ya fue resuelto mediante oficio 025537 de 2015, documento que resolvió una pregunta similar y constituye la doctrina vigente.

“2.- En atención a las consideraciones de hecho y derecho señaladas en su consulta, cabe explicar que en diferentes oficios este despacho ha clarificado y reiterado que los servicios excluidos del IVA, prestados por EPS o ARS, son los servicios que corresponden al plan obligatorio de salud (POS). Dichos servicios se identifican con los indicados en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto Reglamentario 841 de 1998 (servicios vinculados a la seguridad social).

“También se ha distinguido que los demás servicios que contraten las EPS y las ARS para la prestación de servicios distintos a los expresamente indicados en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario y en el numeral 1 del literal a) del artículo 1 del Decreto 841 de 1998, se someten a la reglas generales del IVA; por lo tanto, se encuentran gravados si no están expresamente excluidos del impuestos”.

Hay que verificar los aportes al Sistema de Seguridad Social cuando se contrata con un transportador: así lo indica la DIAN en el concepto No. 00058 del 29 de enero de 2016; concepto cuyos apartes pertinentes dicen

“El accionante alega que, en la medida en que el servicio de transporte de carga prestado por una persona natural no es un servicio personal, *‘por disposición del código de comercio y civil’* (sic), consecuentemente tampoco podría reconocerse que el contratista es un trabajador independiente y por tanto, el contratante no tiene la obligación de verificar la afiliación y el pago de las correspondientes cotizaciones y aportes a la protección social.

“...

“De manera que, no cabe duda que, en el supuesto que se contrate la prestación del servicio de transporte de carga con un acarreador, y no con un empresario de transportes, es indiscutible que le asiste al contratante –consignante– la obligación prevista en el parágrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario con miras a la deducción del gasto.

“La anterior conclusión tampoco se ve alterada en el ámbito del derecho comercial, pues las modalidades a que se ha hecho referencia están previstas en los artículos 981 y 983 del Código de Comercio, a saber, respectivamente, contrato de transporte y empresas de transporte.

“Así las cosas, ya que se ha considerado doctrinalmente que el trabajador independiente, para efectos fiscales, es la persona natural que sin tener un vínculo laboral con un empleador o una relación legal o reglamentaria, presta un servicio

personal y recibe como contraprestación una remuneración, es de colegir, entonces, que la persona natural contratista que presta el servicio de transporte de carga – directamente – es un trabajador independiente pues ejecutiva un servicio personal.

“Por lo tanto, esta Subdirección considera que los Oficios Nos. 060032 del 23 septiembre de 2013 y No. 034321 del 6 de junio de 2014 se ajustan a la normatividad tributaria”.

No debe practicar auto retención del CREE la persona natural cuando constituye establecimiento permanente de una sociedad extranjera: esta afirmación la hace la DIAN en el concepto No. 0032905 del 2 de diciembre de 2015; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... ¿Las personas naturales deben practicar autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE cuando constituye establecimiento permanente de una sociedad extranjera?”

“ ...

“... toda vez que se impone la obligación de otorgar a la persona natural – establecimiento permanente de una sociedad extranjera – en los pagos o abonos en cuenta, de fuente nacional, que se le hagan y le sean atribuibles el mismo tratamiento tributario que se le debe administrar a un residente para efectos fiscales – es decir, a otra persona natural con residencia fiscal en el territorio nacional – diferenciándola por tanto de la sociedad extranjera, configurándose así en un ente autónomo e independiente de aquella; es de colegir entonces que la persona natural en el caso sub examine no debe practicar autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, pues es propio de la estructura jurídica del tributo analizado el que sean sujetos pasivos del mismo únicamente las personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios”.

La Corte Constitucional declaró exequible la norma, según la cual, el ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad por causación: esta declaración fue mediante la sentencia C-052 del 10 de febrero de 2016; sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“8... le corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿Desconoce el legislador el derecho a no tributar sino conforme a la capacidad contributiva de cada persona, protegido por los principios constitucionales de la tributación (CP arts. 95-9 y 363), cuando considera como ingreso para efectos fiscales la diferencia positiva en la tasa de cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad por causación?...”

“ ...

“27. El legislador no desconoce el derecho a no tributar sino conforme a la capacidad contributiva de cada persona, protegido por los principios constitucionales de equidad y justicia en la tributación (CP arts. 95-9 y 363), cuando considera como ingreso para efectos fiscales la diferencia positiva en la tasa de cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad por causación. Esta conclusión se sustenta en las siguientes razones: (i) la Constitución no define qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni reglamenta cuáles ingresos determinan la renta gravable, por lo cual el legislador tiene un amplio margen de configuración al considerar qué es un ingreso fiscal; (ii) no obstante, el Congreso debe obrar, en la definición de los elementos de los tributos, dentro de los principios tributarios, entre los cuales están los de equidad y justicia que impiden gravar a un contribuyente al margen de su capacidad económica; (iii) sin embargo, en este caso la norma acusada no desconoce esos principios, toda vez que: a) la diferencia positiva en cambio representa un beneficio para el contribuyente porque, al incrementarse objetivamente el valor en pesos de sus activos en moneda extranjera, mejora su capacidad de endeudamiento y aumenta la prenda general de los acreedores; b) al formar parte de la propiedad privada, y en atención a su naturaleza, los activos en moneda sujeta a revaluación se pueden considerar rentables; c) el ordenamiento prevé que la diferencia positiva en cambio se compute como un ingreso, pero si la situación cambiaria es la inversa, y la diferencia en cambio es negativa, el contribuyente puede registrar un gasto, a fin de depurar su renta conforme a la ley, por lo cual no es una ficción legal sino una realidad económica variable; d) la diferencia positiva en cambio, con independencia de si incrementa el poder adquisitivo inmediato del sujeto y se traduce en liquidez, representa la posibilidad –todo lo demás constante- de adquirir más unidades del peso colombiano con la moneda extranjera en que están sus activos, por lo cual sí equivale a un fortalecimiento de su capacidad contributiva; e) en la medida en que la diferencia positiva en cambio acrece el poder de contribución del sujeto, no desconoce la justicia y la equidad que correlativamente se incorpore en la renta para efectos fiscales”.

Las personas naturales sin residencia en Colombia, al igual que las sociedades y entidades extranjeras con establecimientos permanentes o sucursal en Colombia, deben realizar y conservar el estudio para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales del artículo 12 del Decreto 3026 de 2013, por un término mínimo de cinco 5 años, sin tener obligación de presentarlo: así lo expresa la DIAN en el concepto No. 033444 del 20 de noviembre de 2015; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“3 ¿Tiene el contribuyente la obligación de presentar periódicamente a la Administración Tributaria el estudio contemplado en el artículo 12 de Decreto 3026 de 2013, o su obligación se circunscribe únicamente a la realización y conservación del mismo según lo dispone el artículo 16 ibídem?”

“Acorde con el artículo 16 del Decreto 3026 de 2013, las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras con establecimientos permanentes o sucursal en Colombia **tan sólo deberán realizar y conservar el**



INFORME

Vicepresidencia de Asuntos Jurídicos
Marzo 2 de 2016
mvezlez@andi.com.co

estudio en comento por un término mínimo de cinco 5 años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al año gravable en el que se elaboró.

“Empero, ***es facultativo del contribuyente sujeto al régimen de precios de transferencia incorporar el estudio o documentación del análisis funcional y fáctico en la documentación comprobatoria***”. (Negrillas de la DIAN)

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos