



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Plazos para el cumplimiento de obligaciones tributarias, modificaciones introducidas por el Decreto 220 del 7 de febrero de 2017: de los aspectos que comprende este Decreto, destacamos los siguientes:

1. Los plazos para la presentación de la declaración de renta de los grandes contribuyentes y de las demás personas jurídicas se anticipan 1 día y empiezan a vencerse a partir del **10 de abril, y no a partir del 11 de ese mes.**
2. Para efectos del **pago de la segunda y tercera cuota del impuesto de renta de los grandes contribuyentes** se debe tener en cuenta, **además del impuesto de renta y del anticipo de renta, el anticipo de la sobretasa de renta**, como lo dice el parágrafo del artículo primero. Esta previsión no se contempló para las demás personas jurídicas que no son grandes contribuyentes.

Como, según el artículo segundo del Decreto, **el pago de las 2 cuotas del anticipo de la sobretasa de renta debe realizarse en los mismos plazos de la declaración de renta y la última cuota de renta**, los grandes contribuyentes, que ya dijimos deben liquidar la segunda y tercera cuota de renta teniendo en cuenta el anticipo a la sobretasa y además liquidando la misma en dos cuotas, resultarán pagando 2 veces la sobretasa. Para evitar esto, las cuotas de renta de renta de los grandes contribuyentes no deben incluir el anticipo a la sobretasa de renta.

3. En materia de la declaración de CREE se excluye el anticipo del CREE, lo que es acertado ya que como este impuesto desaparece, no tendría sentido un anticipo. **Las fechas para la declaración se adelantaron 1 día y empiezan desde el 10 de abril.**
4. El **plazo especial que tienen las sucursales y EP de entidades extranjeras que presten servicio internacional se mantiene**, y se aclara que **el mismo cobija a estas entidades sin que las mismas tengan que ser grandes contribuyentes.**
5. Los plazos para presentar **las declaraciones de activos en el exterior se adelantan un día y comienzan el 10 de abril.**

INFORME

6. En cuanto a la **declaración bimestral del IVA para los responsables de servicio telefónico**, el Decreto dice que los **plazos son los mismos de los demás responsables**.
7. El Decreto aclara que los **responsables del IVA** que tienen que presentar la declaración **cuatrimestral del IVA, son aquellos que tengan ingresos inferiores a 92.000 UVT y sin que se diga que superiores a 15.000 UVT**, pues esto desapareció a raíz de la eliminación de la declaración anual del IVA.
8. Consagra, para **efectos del IVA, lo que sucede cuando no hay obligación de presentar la declaración**, en caso de **liquidación de inicio de actividades** o en el caso de cambio de periodo; aspectos que no habían quedado en el Decreto anterior.
9. La **declaración de las autorretenciones en renta será mensual y no cuatrimestral** como se había mencionado
10. Aclara que **las disposiciones sobre declaraciones de retención en la fuente que no producen efecto legal alguno no se aplican cuando se tenga un saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo**, pues la ley 1819 eliminó las referencias a las UVT.
11. Las declaraciones de **retención en la fuente sin pago producen efecto, siempre y cuando el pago total de la retención se efectúe a más tardar dentro de los 2 meses siguientes a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar**, tal como lo consagra el artículo 270 de la Ley 1819 del 2016.
12. Establece los plazos para la declaración del **impuesto nacional al carbono que empiezan a partir del 18 de mayo del 2017**.

Nacionalización de un bien final producido en zona franca y cuyas materias primas o insumos corresponden, en todo o en parte, a bienes extranjeros: de acuerdo con el concepto de la DIAN No. 036284 del 27 de diciembre de 2016, cuando sea nacionalizado el bien final producido, fabricado, reconstruido, reacondicionado o reparado en zona franca, cuyas materias primas o insumos correspondan en todo o en parte a bienes extranjeros, deberá pagar tributos aduaneros, salvo que las materias primas para su producción hayan ingresado a la zona franca en virtud de una desgravación arancelaria total prevista en un acuerdo de libre comercio, y se demuestre el cumplimiento de los requisitos de origen exigidos en el acuerdo específico, por cuanto no habría componente extranjero base sobre el cual liquidar y pagar tributos aduaneros. El concepto dice, igualmente, que:



INFORME

“Debe tenerse en cuenta que el régimen de zona franca está consagrado por la Ley 1004 de 2005, el cual en su artículo 1º. le confirió una ficción de extraterritorialidad únicamente ‘... *para efectos de los impuestos a la importaciones y a las exportaciones* ...’ por lo que para todos los demás efectos la zona franca es un área geográfica que se encuentra dentro del territorio nacional, sin que se pueda considerar un ‘tercer país’, para efectos de la aplicación de las normas que rigen la Comunidad Andina de Naciones, al cual pertenece en la actualidad Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia.

“Por lo anterior, los bienes producidos en zona franca que vayan a ser exportados al resto del mundo se entienden nacionales y por tanto los gravámenes aplicable en terceros países corresponden a los bienes de esta comunidad, no obstante cuando estos bienes van hacer objeto de una nacionalización al resto del territorio nacional se debe aplicar lo dispuesto en la norma especial que tipifica su trámite y tratamiento en materia de tributos aduaneros, estos es los artículo 400 a 402 del decreto 2685 de 1999.

“Finalmente respecto a la consulta sobre la aplicación del Decreto 1744 de 2016, vale la pena citar lo previsto en su artículo 4 señala de manera expresa: ***‘ARTICULO 4, A las mercancías de los capítulos 61, 62 y 64 del Arancel de Aduanas provenientes de una Zona de Régimen Aduanero Especial o de una Zona Franca, se les aplicará lo previsto en este decreto sólo en el momento en que vayan a ser introducidas al resto del territorio aduanero nacional’***, por lo tanto se concluye que las medidas previstas en el mencionado decreto deben aplicarse en armonía para las importaciones desde zona franca en armonía con lo previsto en los artículos 400 a 402 del Decreto 2685 de 1999”.

Al servicio de levante y engorde de pollos, por tratarse de un servicio intermedio de la producción, la ley, para efectos de IVA, le atribuye la misma tarifa que aquella aplicable al producto final en su venta: así lo señala la DIAN en el concepto No. 036242 del 27 de diciembre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Mediante el radicado de la referencia requiere saber si existen diferencias entre lo señalado en el Oficio No. 049339 del 9 de agosto de 2004 y la sentencia del Consejo de Estado, Salo de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, del 10 de septiembre de 2014, Rad. Interno No. 18529; y, en este sentido consulta:

“Si un bien resultante de un proceso productivo se encuentra excluido del IVA ¿el servicio intermedio de la producción contratado para su producción o colocación en condiciones de utilización también se encuentra excluido del citado impuesto de conformidad con el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario?

“Sobre el particular, en el referido pronunciamiento la Administración Tributaria manifestó:



INFORME

*'(...) de acuerdo con las normas generales del impuesto sobre las ventas se encuentran gravados todos los servicios prestados en el territorio nacional, salvo los que la ley expresamente ha definido como exentos o excluidos. **Dado que no existe norma que califique como actividad excluida del impuesto sobre las ventas el servicio de levante y engorde de pollos, o que le asigne una tarifa especial, hemos de entender que se trata de una actividad gravada a la tarifa general del 16%.***

“ ...

“... encuentra este Despacho que la conclusión esgrimida en el Oficio No. 049339 de 2004 no es del todo acertada, ya que se obvió la aplicación del parágrafo del artículo 476 [del Estatuto Tributario]...”

“En efecto, se dedujo que el servicio de levante y engorde de pollos estaba gravado con el impuesto sobre las ventas, ante la ausencia de norma expresa que lo excluyera o exonerara del citado tributo, sin tener en cuenta que, de tratarse de un servicio intermedio de la producción, la ley le atribuye a su prestación la misma tarifa para efectos de IVA que aquella aplicable al producto final en su venta.

“Por tanto, resulta menester aclarar el Oficio No. 049339 del 9 de agosto de 2004 de la siguiente manera:

“Ya que la venta de gallos y gallinas vivos (partida arancelaria 01.05) se encuentra excluida del Impuesto sobre las ventas -artículo 424 del Estatuto Tributario - y, por su parte, la venta de carne y despojos comestibles de aves de la partida arancelaria 01.05, frescos, refrigerados o congelados, se encuentra exenta, y siempre que el servicio de levante y engorde de pollos se califique, en el caso correspondiente, como un servicio intermedio de la producción, aquel estará excluido o exento del impuesto sobre las ventas dependiendo del bien que resulte en la cadena de producción, esto es, que se comercialicen gallos y/o gallinas vivos, o su carne y/o despojos comestibles.

“Lo antepuesto significa que si un bien resultante de un proceso productivo se encuentra excluido del IVA - como fuera planteado por la consultante - el servicio intermedio de la producción contratado para su producción o colocación en condiciones de utilización también se encuentra excluido del citado impuesto, de conformidad con el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario”.

El carácter de renta exenta de la utilidad en la enajenación de bienes o derechos fiduciarios sobre predios destinados a fines de utilidad pública (artículo 207-2 del E.T.), no puede extenderse indefinidamente, porque dicho carácter se consume con la destinación original en la constitución del patrimonio autónomo, de tal suerte que no puede ser



INFORME

trasmisible indefinidamente mediante la venta de los derechos fiduciarios: así lo señala la DIAN en el concepto No. 035548 del 22 de diciembre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente

“El consultante solicita se aclare el alcance del Oficio 7553 de 6 de abril de 2016, porque no está de acuerdo en que se restringió el beneficio a la primera transferencia del derecho fiduciario explicando que el beneficio es restrictivo y no puede ser utilizado nuevamente por el titular del derecho.

“Expone que si se realiza la venta de los derechos fiduciarios y el cedente no solicita la exención resulta claro que el cesionario tendría derecho al beneficio tributario del numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario de acuerdo con la doctrina vigente contenida en el concepto 023643 de 2009.

“Agrega, como interrogante que en el evento que haya una primera venta y se aplique la exención por parte del cedente ¿Puede el cesionario de los derechos fiduciarios solicitar la exención sobre las utilidades obtenidas en el fideicomiso teniendo en cuenta que este es el supuesto original de exención previsto en el numeral 9 del artículo 207-2 al cual tendría derecho el beneficiario del patrimonio autónomo al tenor del Decreto 2755 de 2003?

“Para atender la solicitud de aclaración es necesario atender en su orden los dos aspectos expuestos en el escrito presentado:

“1.- No es acertada la afirmación que realiza el consultante al rotular que si se realiza la venta de derechos fiduciarios y el cedente no solicita exención tendría derecho al beneficio el cesionario.

“Lo (sic) anterior afirmación no tiene soporte en el artículo 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario ni en el Concepto 023643 de 2009, porque en la norma ni en el concepto citado se asegura esta consecuencia.

“...

“... la norma no estructuró una relación del beneficio con la venta de derechos fiduciarios; por tanto, no incluyó como opcional para las partes la utilización del beneficio en la operación entre cedente y cesionario. Así las cosas, no puede extenderse el beneficio tal como lo propone el consultante, pues se refiere a supuestos no consagrados en la disposición.

“En similar sentido, el concepto 023643 de 2009, concluyó que quien sustituye al fideicomitente es el nuevo beneficiario siempre que cumpla con los requisitos del artículo 207-2 y añadió al final sin perjuicio de la renta o ganancia ocasional gravable en cabeza del constituyente que enajena los respectivos bienes o derechos.



INFORME

“En suma, depende del cumplimiento de las condiciones del artículo 207-2 la obtención del beneficio y no debe extenderse el beneficio a la enajenación de bienes o derechos fiduciarios indefinidamente, pues la naturaleza del beneficio se consume con la destinación original en la constitución del patrimonio autónomo, circunstancia que no puede ser trasmisible indefinidamente a través de la venta de los derechos fiduciarios”.

Los proveedores de las sociedades de comercialización internacional no deben inscribirse en el RUT como exportadores: así lo señaló la DIAN en el concepto No. 032982 del 2 de diciembre de 2016, mediante el cual revocó los Oficios 004457 de 2015, 027300 de 2015, y el Concepto 033346 de 2004. Del concepto del 2 de diciembre de 2016 es del caso transcribir los apartes siguientes:

“Dentro de la argumentación dada por la consultante, es de resaltar la sentencia del Consejo de Estado Sección (sic) del 26 de noviembre de 2009 con Exp. 16524, en acción de nulidad contra el artículo 2°. del Decreto 1000 de 1997, en el entiendo (sic) que los artículos 507 y 857 del Estatuto Tributario, no les resultan aplicables a quienes vendan bienes corporales muebles en el país a sociedades de comercialización internacionales, para la posterior exportación de ésta a sociedades, siempre y cuando los bienes sean exportados directamente o una vez sean transformados.

“ ...

“De acuerdo con lo anterior, considerar como exportador indirecto al proveedor que vende bienes a las Sociedades de Comercialización Internacional para que éstos sean exportados, resulta contrario a lo establecido en el artículo 5° de la Ley 67 de 1979, que dispone:

‘La realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la Sociedad de Comercialización Internacional y, por lo tanto, si no se efectúan estas últimas dentro de la oportunidad y condiciones que señale el Gobierno nacional, con base en el artículo 3o. de esta Ley, deberán las mencionadas sociedades pagar a favor del Fisco Nacional una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias’.

“Por lo tanto, el Derecho a la devolución tiene como soporte documental el CP (definido por el artículo 2o del Decreto 1740 de 1.994 y del Decreto 93 de 2003) y el cumplimiento de los demás requisitos exigidos para las devoluciones de conformidad con los Decretos Reglamentarios 2277 de 2012 y 2877 de 2013, y demás normas del Estatuto Tributario. Se define el certificado al proveedor - CP, en (sic) del art 2 del Decreto 1740 de 1994 así:

‘ARTÍCULO 2o. Denomínase Certificado al Proveedor, CP, el documento mediante el cual las Sociedades de Comercialización Internacional reciben de sus proveedores, productos colombianos adquiridos a cualquier título, en el mercado interno o



INFORME

fabricados por productores socios de las mismas, y se obligan a exportarlos, en su mismo estado o una vez transformados, dentro de los términos establecidos en el artículo 3o del presente decreto.'

“De acuerdo a lo señalado en el artículo 3o del Decreto 390 de 2016, el cual coincide con la argumentación dada en la sentencia y refuerza la tesis de la misma, la exportación: *‘Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional cumpliendo las formalidades aduaneras previstas en el presente Decreto. También se considera exportación, la salida de mercancías a depósito franco, en las condiciones previstas en este Decreto’.*

“Considerando todo lo expuesto los proveedores de las C.I., no deben inscribirse en el RUT como exportadores, en consecuencia, se revocan los Oficios 004457 de 2015, 027300 de 2015, y el Concepto 033346 de 2004”.

Una empresa prestadora de servicios públicos no es una sociedad de propósito especial, por tanto, no está excluida de las reglas de subcapitalización, ya que no se constituye con un propósito especial de construcción de un proyecto de infraestructura de servicios, y debe constituirse como sociedad por acciones con un objeto que es la prestación de servicios públicos: así lo señala la DIAN en el concepto No. 032738 del 11 de noviembre de 2016; concepto cuyos apartes pertinentes dicen:

“... si bien es posible que una empresa prestadora de servicios públicos ejecute proyectos de infraestructura para prestar los servicios, dicha circunstancia no la permite clasificar como una sociedad o entidad de propósito especial.

“Adicionalmente, la norma si exige para la exención que los proyectos se encuentren a cargo de sociedades o entidades de propósito especial.

“Por todo lo expuesto no son aceptables los dichos del solicitante”.

“... ”

“... Al contrario de lo explicado por el consultante debe señalarse que la intención del legislador fue separar la ejecución de los proyectos de infraestructura de otras actividades y condicionar con otro componente, que son las entidades especiales que pudieran estar a cargo de estos; por ello, no pueden asimilarse a las actividades que desarrollan las empresas prestadores de servicios públicos, esta interpretación de la administración resulta totalmente acorde con el método literal explicado en la respuesta al punto número 1.

“... ”



INFORME

“Finalmente, con este tipo de restricciones dadas por el legislador con fundamento en la potestad de configuración normativa, no se impide el desarrollo ni la viabilidad de proyectos de infraestructura de servicios públicos. Por todo lo expuesto no hay lugar a reconsiderar el concepto 025661 de 3 de septiembre de 2015, radicado 10020208-808 de septiembre de 2015”.

Los intereses provenientes de títulos, bonos u otros títulos de deuda, emitidos por el emisor colombiano, transados en el exterior, cuando el acreedor no se encuentra residenciado o domiciliado en Colombia, no se consideran ingresos de fuente nacional: así lo señala la DIAN en el concepto No. 032227 del 25 de noviembre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“¿Los intereses provenientes de títulos, bonos u otros títulos de deuda, emitidos por el emisor colombiano, transados en el exterior, cuando el acreedor no se encuentra residenciado o domiciliado en Colombia, no se consideran ingresos de fuente nacional?”

“... ”

“INTERPRETACIÓN JURÍDICA

“De conformidad con lo previsto en el artículo 24 del Estatuto Tributario ‘*Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.*’

“Dentro de la relación de ingresos que consagra el Estatuto Tributario como de fuente nacional el numeral 4 del artículo 24 citado, señala a los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él, exceptuando solamente los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

“Al interpretar los conceptos ‘créditos poseídos en el país’ y ‘vinculados económicamente a él’, se tiene que acudir a lo dispuesto en el mismo estatuto tributario para el primero y la jurisprudencia del Consejo de Estado para el segundo.

“En efecto, el artículo 265 del Estatuto Tributario señala los bienes que se encuentran poseídos en el país dentro de los cuales se mencionan a ‘*los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios*’, precepto aplicable al presente estudio.



INFORME

“De lo anterior se puede concluir que para que un derecho de crédito sea considerado poseído en el país, el deudor del mismo debe tener la residencia o domicilio en Colombia.

“No obstante lo descrito, hay que tener en cuenta que el artículo 266 del Estatuto Tributario, excluyó de esta preceptiva algunos créditos obtenidos en el exterior, que si bien el deudor se encuentra en el país no se consideran poseídos en Colombia; dentro de ellos se exceptúan, de manera expresa, los créditos obtenidos en el exterior a través de títulos, bonos u otros títulos de deuda emitido por un emisor colombiano que sean transados en el exterior, norma adicionada por el artículo 56 de la Ley 1430 de 2010.

“Sin embargo, hay que manifestar que la excepción prevé para su procedencia que los títulos sean transados en el exterior, es decir, que los acreedores sean residentes o domiciliados fuera del país, de lo contrario, se entendería que los créditos se encuentran poseídos en el país y sus intereses considerados de fuente nacional, en cuanto que, tanto el deudor como el acreedor se encuentran residenciados o domiciliados en Colombia.

“De otra parte, se entrará a analizar cuándo los intereses originados en créditos vinculados económicamente al país se consideran de fuente nacional; sobre el particular es preciso traer lo expresado por el Consejo de Estado en Sentencia No. 17358 del 11 de agosto de 2011, Sección Cuarta:

‘Una interpretación gramatical y finalista del Numeral 4 del artículo 24 del E.T. permite inferir que los créditos que tienen vinculación económica con el país son diferentes a los créditos poseídos en el país y, por eso, el presupuesto del que el deudor tenga domicilio en Colombia sólo es relevante cuando los créditos son poseídos en el país, mas no cuando los créditos están vinculados al país.

‘Para la Sala, la vinculación económica con el país se deriva del vínculo que tiene una de las partes que intervienen en el contrato de mutuo o crédito. Y dado que el artículo 24 del E.T. pretende regular los ingresos de fuente nacional, lo pertinente es que se parta del presupuesto del sujeto que obtiene los ingresos o mejor, los intereses derivados del crédito otorgado en Colombia. En ese entendido, si el contrato de mutuo se transa entre una matriz ubicada en el exterior y una sucursal de esa matriz ubicada en Colombia, y es la sucursal la que ostenta la calidad de acreedor de ciertos derechos reales que pueden traducirse en la obtención de ingresos en Colombia por concepto de los intereses derivados del crédito, lo propio es interpretar que conforme con el Artículo 24 del E.T. ese ingreso califica como una renta de fuente nacional’.

“La interpretación jurisprudencial permite diferenciar los dos (2) postulados que trae el numeral 4o del artículo 24 para considerar los intereses sobre créditos como ingresos de fuente nacional; el primero, cuando el deudor del crédito se encuentra domiciliado en el país los ingresos son de fuente nacional bajo el entendido que el bien se encuentra poseído en el mismo, conforme se indicó anteriormente.

INFORME

“En el segundo caso, cuando el deudor se encuentra fuera del país y el acreedor en Colombia se considera que el crédito se encuentra vinculado económicamente al país y, en consecuencia, los intereses percibidos por el acreedor son ingresos de fuente nacional.

“Por lo anteriormente expuesto, se revoca el Concepto No. 041386 del 8 de julio de 2013”.

El usuario industrial de una zona franca portuaria que haya sido declarado como tal en diciembre del respectivo año, por ese primer año tiene derecho a aplicar la tarifa del 15% de impuesto sobre la renta a la totalidad de sus rentas percibidas durante ese primer año: así lo señala la DIAN en el concepto No. 030071 del 3 de noviembre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Consulta usted: ‘¿A un usuario industrial de una zona franca permanente especial portuaria declarada en diciembre del año 1 le aplica la tarifa del quince por ciento (15%) del impuesto sobre la renta para la totalidad de las rentas percibidas a lo largo de todo el período gravable de ese año 1 cuando recibió la declaratoria?’. Le aplica la doctrina contenida en el oficio 009938 de 2008 (Sic- en realidad es de 2009).

“El anterior interrogante ya fue objeto de estudio mediante oficio 055201 de 2014, doctrina que partió de la transcripción de la parte pertinente del oficio 009938 de 2009, así como del oficio 091303 de 2008, al señalar lo siguiente:

‘En lo que se refiere a la tarifa aplicable respecto del impuesto sobre la renta y complementarios, mediante Concepto No. 009938 del 6 de febrero de 2009 la Administración Tributaria expresó:

*‘(...) la tarifa del impuesto sobre la renta gravable del 15% imponible a las personas jurídicas calificadas como Usuarios Industriales de Zona Franca, **aplica, sobre los ingresos constitutivos de renta gravable obtenidos durante un mismo período fiscal de manera previa y posterior a la calificación como usuario industrial de zona franca.***

*‘Ahora bien, no sobra precisar que este mecanismo **solo aplica para el período fiscal en que el Usuario Industrial de Zona Franca es calificado como tal, de tal suerte que en los períodos subsiguientes la base gravable en renta solo deberá corresponder a ingresos obtenidos del ejercicio de su actividad dentro de la Zona Franca.***

‘Asimismo, en Oficio No. 091303 del 17 de septiembre de 2008 se indicó:

INFORME

*‘Obsérvese que el artículo 240-1 consagra un **tratamiento diferencial de carácter subjetivo y no objetivo**, es decir en función del sujeto pasivo y no de la base imponible. En efecto, de los usuarios enunciados en el artículo 3° de la Ley 1004 de 2005 únicamente se excluyen los usuarios comerciales de zona franca, a quienes se aplica la tarifa general vigente por expresa disposición del parágrafo del artículo 240-1.*

*‘Con base en lo expuesto, se concluye que a partir del año gravable 2007 a los usuarios industriales de servicios de zona franca **les aplica la tarifa del impuesto sobre la renta del quince por ciento (15%) independientemente del origen de sus ingresos**’.*

“ ...

“Por tanto, el usuario industrial de una zona franca portuaria que haya sido declarado como tal en diciembre del respectivo año, por ese primer año tiene derecho a aplicar la tarifa del quince por ciento (15%) por concepto de impuesto sobre la renta a la totalidad de sus rentas percibidas durante ese primer año”.

Por ser diferente la situación de un trabajador migratorio y la de un pensionado, no puede extenderse el contenido de la Convención adoptada por Colombia mediante la Ley 146 de 1994 a los pensionados, salvo que la pensión se haya otorgado en razón al cumplimiento de las disposiciones de la Ley 100 de 1993, como claramente lo consagra el artículo 206 del Estatuto Tributario: así lo señala la DIAN en el concepto No. 028974 del 18 de octubre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Solicita se realice un análisis de la Ley 146 de 1994 ‘Por medio de la cual se aprueba la ‘Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares’, hecha en Nueva York el 18 de diciembre de 1990’. En su opinión, las disposiciones de esta Convención, deben ser aplicables para los pensionados que hayan realizado alguna actividad remunerada en el país y en consecuencia también deben regirse por el artículo 206 numeral 5 del E.T.; cita como aplicable el artículo 48 de la Convención, que se refiere a la tributación de los trabajadores migratorios.

“ ...

“... la Convención no regula ni hace referencia a los pensionados que ingresen a un país distinto de aquel en donde se han cumplido los requisitos para obtener la pensión. A consideración de este Despacho el referirse al ‘trabajador que haya realizado una actividad remunerada’ no está considerando a los pensionados, pues como se verá más adelante los conceptos de ‘trabajador’ y ‘pensionado’ son disímiles a pesar de que por el trabajo realizado durante la vida laboral, se alcance el status de pensionado.

INFORME

“Únicamente en el artículo 27 se refiere a la seguridad social de los trabajadores migratorios y sus familias en el Estado del empleo, bajo las premisas de la legislación interna:

“...

“Se puede entonces afirmar que para efectos de la seguridad social, la propia Convención reconoce que el trabajador migratorio debe cumplir con los aportes de las prestaciones para obtener el mismo trato de los nacionales. Lo que de suyo permite afirmar que para efectos de acceder a la exención del numeral 5 del artículo 206 del E.T se requiere como lo afirma expresamente el parágrafo 3: que:

‘ARTÍCULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS.<Fuente original compilada: L 75/86 Art. 35 Inc. 1o.> Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

(...)

‘PARÁGRAFO 3o.<Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993’..

“Y es que no puede extenderse el tratamiento que la Convención otorga al trabajador migratorio con el que la ley interna otorga a los pensionados, pues estos están en situación diferente, así por ej lo reconoció la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-337 de Mayo 18 de 2011 Referencia: expediente D-8304 Magistrado Ponente: JORGE IGNACIO PRETELT C Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5, del artículo 206 del Estatuto Tributario.

(...)

‘La Sala encuentra que si bien los trabajadores y los pensionados se encuentran dentro de los supuestos de hecho del estatuto tributario, y por tanto, deben declarar renta, ello no significa que su situación sea comparable. En efecto, la equiparación no es posible porque la base gravable del impuesto, y por tanto, de las exenciones, provienen de diversa fuente, en el caso de los trabajadores de la relación laboral, y en el caso de los pensionados, del subsistema de pensiones.

‘De la misma manera, los trabajadores y los pensionados no se encuentran en la misma situación fáctica, pues estos últimos, a lo largo de su vida laboral realizaron los aportes requeridos para su pensión, además la prestación es adquirida por Ministerio de la Ley, debido a la ocurrencia de fenómenos como la vejez, la invalidez, la viudez, la orfandad o el riesgo profesional’.

INFORME

“ ...

“Con lo anterior, y al ser diferente la situación de un trabajador migratorio y de un pensionado, no puede extenderse el contenido de la Convención adoptada por Colombia mediante la ley 146 de 1994, a los pensionados salvo que la pensión se haya otorgado (sic) en razón al cumplimiento de las disposiciones de la ley 100 de 1993, como claramente lo consagra el artículo 206 del Estatuto Tributario.

“Por lo expuesto, se confirma la doctrina contenida en el Oficio No. 058213 de Octubre 10 de 2014”.

La prestación de servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales debe involucrar la prestación directa de una actividad, labor o trabajo por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer y en la que predomina el ejercicio del intelecto: así lo señala la DIAN en el concepto No. 035815 del 23 de diciembre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Al respecto, conviene recordar que, en el pronunciamiento objeto de disenso [Oficio No. 020371 del 2 de agosto de 2016], este Despacho concluyó que *‘la prestación personal directamente realizada por la persona natural es propia de la primera acepción de empleado donde media un vínculo laboral legal o reglamentario o como se llame, orden de servicios, etc. ..., pero en la segunda acepción de empleado se habla de actividades propias de profesiones liberales, donde ya no se requiere que la actividad la desarrolle directamente la persona natural porque si bien no realiza la profesión de médico directamente, como en el caso planteado por la consultante, al subcontratar a otros profesionales, como director del proyecto está realizando otras actividades también propias de las profesiones liberales como administrador de empresas, analista de contratación, supervisor ...’*.”

“Así las cosas, resulta menester examinar la normativa citada en la solicitud de aclaración y que sirve de sustento para la misma:

“El artículo 329 del Estatuto Tributario señala que *‘[l]os trabajadores que presten **servicios personales** mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades’*.”

“A su vez, en el artículo 1° del Decreto número 3032 de 2013 se define el servicio personal como *‘toda actividad, labor o trabajo **prestado directamente** por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración’*.”

INFORME

“Finalmente, en el mismo artículo 1° previamente citado se define la profesión liberal en los siguientes términos:

‘Profesión liberal: Se entiende por profesión liberal, toda actividad personal en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere:

‘1. Habilitación mediante título académico de estudios y grado de educación superior; o habilitación Estatal para las personas que sin título profesional fueron autorizadas para ejercer.

‘2. Inscripción en el registro nacional que las autoridades estatales de vigilancia, control y disciplinarias lleven conforme con la ley que regula la profesión liberal de que se trate, cuando la misma esté oficialmente reglada.

‘Se entiende que una persona ejerce una profesión liberal cuando realiza labores propias de tal profesión, independientemente de si tiene las habilitaciones o registros establecidos en las normas vigentes’.

“Así las cosas, esta Subdirección encuentra que, en efecto, a partir de la normativa previamente transcrita es de colegir:

“- Que la prestación de servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales debe involucrar la prestación directa de una actividad, labor o trabajo por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer y en la que predomina el ejercicio del intelecto, como se desprende de una lectura conjunta de los artículos 329 del Estatuto Tributario y 1° del Decreto número 3032 de 2013.

“- Que profesiones liberales son únicamente aquellas que reúnen las condiciones establecidas en el artículo 1° ibídem.

“De conformidad con lo previamente expuesto, se aclara el Oficio número 020371 del 2 de agosto de 2016”.

Las empresas dedicadas a la comercialización de productos, insumos y dispositivos farmacéuticos diferentes a medicamentos deben cobrar el impuesto sobre las ventas por todos los bienes gravados al momento de la venta: así lo señala la DIAN en el concepto No. 024220 del 6 de septiembre de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“De acuerdo con los aparte de la sentencia, es claro que la exclusión que plantea la ley, hace referencia ineludiblemente a los recursos que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social – subsistema de salud – y son transferidos desde cuentas de ese nivel a las EPSs y ARSs.



INFORME

“No puede pasarse por alto que la Corte se pronunció sobre la transferencia de los recursos que se hacen desde el Nivel Nacional a las EPS y ARS, señalando que no se encuentran sometidos al GMF; es decir, que los estudios en tales decisiones solamente tienen que ver con el hecho generador del mencionado tributo, cuando se realizan transferencias de recursos sujetos a dicho gravamen.

“Por tal motivo, los presupuestos explicados en la decisión de la Corte no pueden ser aplicados totalmente a otros gravámenes, en especial al Impuesto sobre las Ventas – IVA, habida cuenta que los conceptos que utilizó el estudio de esta corporación se encuentran íntimamente relacionados con el hecho generador el Gravamen a los movimientos financieros que lo constituye la realización de transacciones financieras mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros.

“Por su parte, frente al Impuesto sobre las Ventas existe total claridad en que la exoneración, conlleva necesariamente que se trate de servicios contratados por las EPS, para ejecutar las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud (POS), o que se relacione con las actividades de servicios que se señalan en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el numeral 1, literal a) del artículo 841 de 1998. De lo contrario no estarán excluidas del dicho tributo.

“Cabe observar que la exclusión relacionada con los servicios que prestan las EPS no tiene como fundamento la calidad los sujetos pasivos o responsables del impuesto sobre las ventas, sino las actividades o servicios relacionados con el POS.

“En consecuencia, queda aclarado el tema de prestación de servicios. Diferente es el tema de la adquisición de bienes muebles que será explicado a continuación.

“1.2. – En concordancia con lo anterior, el Oficio 057342 de 2005, manifestó que lo concerniente a la adquisición de bienes, se regula por lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, que señala los bienes excluidos de IVA.

‘En lo que tiene que ver con la adquisición de bienes, debe advertirse, que tal y como lo señala el Concepto 037397 de 2005 “... el IVA es un impuesto de régimen general, es decir, un impuesto en el que la regla general es la causación del gravamen y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente consagradas en la ley. En estas condiciones, las exclusiones del IVA son taxativas, de tal forma que los bienes y servicios que no se encuentren expresamente exceptuados del tributo se encuentran gravados’.

“Sobre la adquisición de bienes, el cobro de IVA que realiza el vendedor de un bien gravado que se utilice por un tercero para prestar un servicio médico, no está cobijado por la exclusión que aplica a los servicios médicos, en la medida que solamente está excluida la prestación de servicio, más no la compra que se haga de bienes o elementos a terceros.



INFORME

“Así las cosas, si se trata de hospitales y clínicas que deben pagar IVA a sus proveedores para el caso de bienes se encuentran sujetos a dicho impuesto, no existe norma legal que impida que los proveedores facturen dichos valores; al contrario existe el deber legal para los responsables del IVA de facturar y cobrar el gravamen.

“Por su parte, dentro de los servicios que prestan a las EPS, dichas entidades tienen diferentes medios para incluir estas erogaciones como mayor costo dentro del servicio, siempre y cuando se trate de elementos que fueron utilizados y tiene la característica de ser necesarios para la prestación del servicio.

“Si se trata de venta de bienes gravados tal como se indica con claridad en la consulta, entre los integrantes del sistema no existe prohibición para que se facture dicho impuesto por aquellas ventas”.

“En síntesis Las empresas dedicadas a la comercialización de productos, insumos y dispositivos farmacéuticos diferentes a medicamentos, deben cobrar el impuesto sobre las ventas por todos los bienes gravados al momento de la venta”.

No es aplicable lo previsto en el párrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario en cuanto a la verificación de aportes parafiscales, tratándose de la deducción de los descuentos, premios y demás compensaciones recibidas como reconocimiento en calidad de compensación por los vendedores independientes (personas naturales y personas jurídicas), en desarrollo de su relación exclusivamente comercial con el tipo de sociedades Multinivel: esta posición aparece tanto en un concepto de la DIAN (No. 028301 del 10 de octubre de 2016), como en un auto del Consejo de Estado de agosto 1 de 2016 que decreta la suspensión provisional de unos conceptos de la DIAN.

Del concepto de la DIAN del 10 de octubre de 2016 es del caso transcribir los apartes siguientes:

“... es válido resaltar que el artículo 9 del Decreto 3032 de 2013, al disponer “verificar aportes al sistema general de seguridad social para que proceda la disminución de la base de retención, que estará condicionada a su liquidación y pago en lo relacionado con las sumas que son objeto del contrato, para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago, **se refiere a contratos de prestación de servicios**, situación que no acontece con los vendedores independientes afiliados a empresas multinivel, ya que su relación generalmente es comercial o sea de compra y venta de productos, tal como lo argumenta la UGGP en su Concepto y la Superintendencia de Sociedades en la Circular acotada en este documento.

INFORME

“En consecuencia, en consideración a lo antedicho, se infiere que lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 108 del Estatuto Tributario, cuando se trate de los descuentos, premios y demás compensaciones reguladas por la Ley 1700 de 2013, recibidas como reconocimiento en calidad de compensación por los vendedores independientes (personas naturales y personas jurídicas), en desarrollo de su relación exclusivamente comercial con el tipo de sociedades Multinivel, en cuanto a la exigencia de los aportes parafiscales previamente al pago y como requisito para su deducción, no es aplicable.

“Lo anterior, sin perjuicio, a que en la operación financiera de tipo comercial, sea totalmente demostrable la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario y que en los casos en que exista en la realidad un contrato de prestación de servicios que no precise ni desarrolle la naturaleza misma del vendedor independiente de que trata la ley 1700 de 2013, deberá catalogarse como pago a trabajador independiente y realizar los pagos de los aportes parafiscales correspondientes para que proceda el reconocimiento.

“En los anteriores términos se aclara y precisan los Oficios Nros. 008166 16/03/2015 y 31713 4/11/2014”.

Por su parte, del auto del Consejo de Estado (Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo; Consejero Sustanciador Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; número interno 22518) es del caso transcribir los apartes siguientes:

“Conforme con los antecedentes legislativos de la Ley 1700 de 2013, esta ley tiene como propósito ofrecer oportunidades económicas a un grupo considerable de la población, especialmente, de mujeres, así como de brindarles protección de los posibles abusos de empresas que, en otras oportunidades, se sirvieron del modelo de negocio multinivel para captar recursos de público de manera ilegal. Para la Superintendencia, exigir a las personas naturales que cumplan los requisitos establecidos para los comerciantes impactaría negativamente su vinculación, lo que, a su juicio, contraviene el propósito de la ley.

“A partir de ese argumento, la DIAN razonó que si la persona natural que se afilia a una empresa multinivel no es comerciante entonces es un trabajador independiente.

“Esa conclusión no tiene soporte jurídico puesto que las personas que se vinculan a una empresa multinivel se denominan legalmente “vendedor independiente”, y, como tal, según el artículo 4 de la Ley 1700 de 2013, cuando este vendedor independiente es una persona natural, la propia ley lo califica como comerciante. De manera que, no hay razón jurídica para considerar que las personas naturales que se afilian a las empresas multinivel son “trabajadores independientes” por el hecho de que la Superintendencia de Industria y Comercio conceptuó que no son comerciantes.

“Y si bien es cierto que la Superintendencia de Industria y Comercio fundamentó su concepto en el propósito perseguido por la Ley 1700 de 2013, pues esta ley se

INFORME

concibió como una propuesta legislativa para apoyar a hombres y mujeres, pero especialmente a estas últimas en la medida en que las empresas multinivel se miran como un esquema de organización de negocio al que pueden acceder con mayor facilidad, esa razón tampoco es válida para calificar a las personas naturales que se afilian a las empresas multinivel como ‘trabajadores independientes’, para efectos de determinar las condiciones en las que las empresas multinivel pueden deducir del impuesto de renta las Comisiones que pagan a los vendedores independientes que se afilian a esas empresas.

“La Sala Unitaria considera que es necesario diferenciar el beneficio tributario previsto en el parágrafo 2 del artículo 108 ET, (deducción por salarios en el impuesto de renta), de la obligación de afiliación al sistema de seguridad social.

“La deducción por salarios en el impuesto de renta procede, según el parágrafo 2 del artículo 108 ET, en favor de las personas o empresas que contratan la prestación de servicios de terceros, cuando los contratantes demuestran que verificaron que las personas con quienes contrataron el servicio se afiliaron al sistema de seguridad social y que pagaron los aportes correspondientes.

“Ahora bien, según el concepto que rindió la UGPP, a instancia de la consulta elevada por la ahora demandante en este proceso, las normas que regulan lo referente al sistema de seguridad social prevén los sujetos que están obligados a vincularse al sistema tanto de salud como de pensiones. Entre estos sujetos se incluye al “trabajador independiente”, que se definen como aquella persona que no se encuentra vinculada laboralmente a un empleador mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria [Literal c) del artículo 16 del Decreto 1406 de 1999]. En ese contexto, para la UGPP es claro que las personas que suscriben contratos de prestación de servicios están obligadas a afiliarse al sistema y a pagar los aportes correspondientes y los contratantes están obligados a verificar que esa obligación se haya cumplido. Concordante con lo anteriormente expuesto, las personas o empresas que suscriban contratos de prestación de servicios con personas no afiliadas al sistema de seguridad social o que no pagaron los aportes correspondientes, no tienen derecho a deducir del impuesto de renta lo que hayan pagado por concepto de honorarios.

“Tratándose de ‘vendedores independientes’ afiliados a las empresas multinivel, es menester precisar qué las compensaciones que perciben constituyen ingreso a su favor, pero también una expensa a cargo de las empresas multinivel, pero no a título de salario o de honorarios, sino de compensación propiamente dicha, como ^ cataloga ese pago la Ley 1700 de 2013.

“De manera que, es por esta razón que a las empresas multinivel no se les aplica la deducción por salarios prevista en el artículo 108 ET. Para determinar si las compensaciones que pagan a los vendedores independientes son deducibles, habrá que analizar si se trata de expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 ET, exclusivamente”.



INFORME

“En ese contexto, la Sala Unitaria precisa que, para efectos fiscales, y más concretamente del impuesto de renta, las empresas multinivel no están obligadas a verificar si los vendedores independientes adscritos a la empresa están afiliados al sistema de seguridad social. No obstante, sí les asiste el compromiso de promover, cuando afilien al negocio a personas naturales, que estas se afilien al sistema de seguridad social mediante el reconocimiento de compensaciones que permitan cubrir la expensa requerida por las autoridades competentes.

“...

“Por lo anteriormente expuesto, el despacho,

“RESUELVE

“**DECRÉTASE** la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los conceptos 008166 del 16 de marzo de 2015 y 31713 del 4 de noviembre de 2015, expedidos por la DIAN”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos