



Junio de 2013 – Boletín Informativo No. 269

NULIDAD DE CONDICIONES ADICIONALES A LA REDUCCIÓN PROGRESIVA DE LA RENTA

Consejo de Estado, expediente No. 19306, mayo 23 de 2013

Como es conocido el decreto 4910 de 2011 estatuye un sinnúmero de requisitos para la procedencia de los beneficios en el impuesto de renta establecido en la ley 1429 de 2010. Se considera que el reglamento no puede condicionar o señalar mas requisitos que los que la ley señale. Sin embargo, mientras este tipo de regulaciones estén vigentes, serán observados sin discriminación por los funcionarios fiscalizadores.

Bajo este criterio no sería correcta la afirmación que el incumplimiento o la mora en las obligaciones colindantes al beneficio de la progresividad de la tarifa de renta como son la renovación de la matricula o cumplimiento de aportes parafiscales otorgados en la misma ley, conlleve el perder aquel beneficio. Menos si solo se trata de radicar documentos en las fechas indicadas en los artículos 6 y 7 del reglamento, que se entendería buscan corroborar los requisitos para obtener los beneficios aludidos, y no como condición para su otorgamiento pues así no lo dispuso la Ley.

Cabe como argumento adicional indicar que bajo los principios de sanciones expuestos en el art.192 de la ley 1607 de 2012, no debería aplicarse en forma plena sino bajo criterios de gravedad de la conducta, reiteración en la misma, antecedentes y daño causado.

Por ello parece oportuno mencionar esta sentencia No. 19306 ya que anuló parcialmente el art. 2º del decreto 4910 que consideraba el beneficio de la progresividad solo procedía sobre la actividad principal. La sentencia indica que debido a que la “**norma legal no previó ninguna restricción a la progresividad en el pago del impuesto de renta y complementarios en razón de los ingresos, procede declarar su nulidad**” (resaltado del texto).

Tampoco acepta que se justifique su expedición a manera de anticipar la fiscalización del beneficio vía restricciones regulatorias señalando que “*no se puede desconocer el alcance del beneficio tributario de progresividad con el objeto de fiscalizar los ingresos distintos a los provenientes del desarrollo de la actividad mercantil, por cuanto dicho requisito no fue consagrado en la ley*”.

Se espera que igual conclusión surja sobre las demás condiciones que sean considerado tampoco fueron expuestas en la ley, en las demandas de nulidad que cursan sobre los artículos 2º, 6º, 7º, 9º, 17 (inciso 2º) y 19 (inciso 2º) del Decreto Reglamentario 4910 de 2011.



COSTO ACTIVOS ADQUIRIDOS EN LEASING – OPCIÓN DE COMPRA

Supersociedades, oficio No. 115-036704, abril 19 de 2013

Cuando en un inmueble objeto de un leasing se ejerce la opción de compra, *“debe ser reconocido contablemente, por el valor de la opción, monto éste que se convierte en su costo y será la base inicial para el cálculo de la depreciación, en la medida que el bien contribuya a la generación de los ingresos”*.

Bajo esta previsión concluye que *“NO es factible reconocer como costo del bien, por el valor comercial y, mucho menos por un porcentaje del mismo, independientemente que dicho valor haya sido el que se tomó para efectos de transferir la titularidad del bien por medio de la escritura pública”*, esto que considera incluso es incorrecta y debe ser corregida.

LIQUIDACIÓN SOCIAL - RESPONSABILIDAD DEL LIQUIDADOR

Supersociedades, Oficio 220-035009, Abril 16 de 2013

Inquieta el alcance que se da a la responsabilidad solidaria que se establece para cierta clase de tipos societarios en obligaciones tributarias (art.794 ET.) y laborales (art. 36 C.S.T.) frente a las liquidaciones sociales y al alcance de la actuación del liquidador.

Señala respecto a las funciones del liquidador y de su deber de obtener de los socios o accionistas los fondos necesarios para cancelar los pasivos sociales de acuerdo con su responsabilidad según sea limitada o no, que *“corresponderá al liquidador exigir las prestaciones complementarias a que hubiere lugar, luego es improcedente que los terceros adelanten acciones contra los asociados”* ya que esta

acción corresponde al liquidador.

Frente a las obligaciones solidarias por tributos y laborales indica que *“el liquidador es un administrador y como tal debe actuar conforme a los deberes previstos en el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, y el marco de su responsabilidad es la prevista en el artículo 200 del Código de comercio, modificado por el artículo 24 de la ley 222 de 1995, el que señala que es solidaria e ilimitada por los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros. // ... En los casos de incumplimiento o extralimitación de funciones, violación de la ley o de los estatutos, se presumirá la culpa del administrador”*. Da a entender que habiendo igualmente



solidaridad el liquidador por los posibles perjuicios estaría conminado a cobrar las deudas tributarias y laborales para cubrirlas en el proceso liquidatorio.

Sin embargo, consideramos que por lo menos desde el punto de vista de la regulación tributaria ello no correspondería al liquidador por cuanto la misma ley y diversa jurisprudencia tienen establecidos procedimientos específicos tanto para poder vincular a un deudor solidario de las obligaciones tributarias (art. 795-1, 828-1 ET., entre otros) como el proceso de

cobro coactivo procedente que solo puede incoar la administración tributaria (art. 823 y ss.), no otras autoridades y menos un particular. Por ello la misma norma solicita que se notifique de la liquidación a dichas autoridades tributarias para iniciar lo suyo, de ser el caso (art. 847 ET.).

El pedir o solo insinuar que puede hacerlo directamente el liquidador, violaría dicha regulación y jurisprudencia.

BONIFICACIONES HABITUALES – PREPAGADA – CAPACITACIÓN - AFILIACIONES

Consejo de Estado, Rad. No. 17786, noviembre 1º de 2012

Dentro de la actual tendencia del Consejo de Estado de considerar salarial cualquier pago dentro de una relación laboral, aún haya pacto expreso en contrario permitido por dicha regulación, y aún bajo norma que le otorgue tratamiento disímil, podemos encontrar lo siguiente, no sin antes mencionar que desafortunadamente también hay circunstancias probatorias particulares que tampoco han ayudado a soportar estas situaciones.

En este caso afirma que para dirimir conflictos tributarios, no basta con que se limite a afirmar que son expensas que otorga por mera liberalidad para afirmar no solo salariales. Tanto los contribuyentes que alegan el derecho a la deducción tributaria de expensas que no son salario deben probar que en efecto éstas no tienen carácter salarial, como a la administración no se puede limitar a manifestar que una expensa constituye salario porque retribuye el trabajo, sin comprobarlo.

Bonificación habitual

Frente a una bonificación laboral considera es procedente basado en la definición de lo que es o no salario, bajo la Corte Constitucional, mediante sentencia C-521 de 1995 (Declaró exequibles los artículos 15 y 16 de la ley 50 de 1990) que establece se debe “respetar la voluntad de las partes para estipular libremente beneficios extralegales que pueden constituir o no configurar salario, con efectos prestacionales” (se subraya), caso del sector rural, donde se suministra el adecuado alojamiento y alimentación a trabajadores, sin temor a que se cataloguen como factores integrantes de salario.

Si bien todo pago que remunera un servicio tiene carácter salarial aún haya pacto entre las partes, por el contrario la noción de salario no ha sido una tarea difícil para la doctrina y el legislador, ya que “*la remuneración que recibe el trabajador no comprende meramente la retribución del servicio prestado a un empleador, sino todos los beneficios, o contraprestaciones necesarios para atender sus necesidades personales y familiares y para asegurar una especial calidad de vida*”.



Por ello puede la ley puede “*autorizar a las partes celebrantes un contrato individual de trabajo, ..., para disponer expresamente que determinado beneficio o auxilio extralegal, a pesar de su carácter retributivo del trabajo, **no** tenga incidencia en la liquidación y pago de otras prestaciones o indemnizaciones.*” (se resalta y subraya).

En este caso se reconoce que “*las partes pueden convenir pagos **habituales** que no tengan el carácter de salario. La mera habitualidad **no** determina que la expensa constituya **salario**, pues, como se precisó, para que lo sea, esencialmente, debe retribuir el servicio prestado. Y, como se vio, las pruebas aportadas por la demandante permiten inferir qué rubros remuneran el servicio, como son: el salario integral, las horas extras y las comisiones por incentivo de ventas*” (se resalta), no la bonificación en cita.

Por lo tanto, son deducibles sin que se requiera comprobar los aportes parafiscales sobre aquellas (ver **Boletines N° 241**)

Medicina prepagada

Reitera que estos pagos, y gastos médicos en general, encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto (Decreto 3750 de 1986 artículo 5°) por lo que tienen relación de causalidad. Y como los empleadores

deben velar por las condiciones de salud de los trabajadores, como parte de la fuerza productiva de la empresa, son gastos necesarios, guardan estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito.

Cita Sent. 16217 agosto 13/09 (**Boletín No. 229**) y Exp. 17286, marzo 22/11 (**Boletín No. 250**)

Capacitación

Considera y acepta que los cursos de capacitación en sistemas e idiomas eran indispensables para el mejor desempeño de los trabajadores de la empresa.

Ya en otros procesos los rechaza por temas probatorios (ver **Boletín No. 250**).

Afiliaciones

Tampoco acepta la deducción por concepto de afiliación a gremios a clubes y a publicaciones por no ser expensas necesarias para la actividad productora de renta aún tales gastos pueden redundar en beneficios para la empresa, pero no necesariamente contribuyen a incrementar la productividad de la empresa (al respecto en su aceptación ver **Boletín 233**).

Consejo de Estado, Rad. No. 19159, julio 3 de 2013

Servicios de clubes

Aun cuando se alegó sirve para concretar negocios, realizar eventos empresariales y rueda de negocios, nuevos clientes o conservar los existentes, citando sentencia de 13 de agosto de 2009 (Exp. 16454; ver **Boletín No.231**) señala “*no constituye un gasto obligatorio, ni tiene carácter de indispensable para obtener la renta*”, al considerar “*carecen de relación de causalidad con la actividad productora de renta y no son necesarios para el desarrollo de su objeto social*” (Exp. 16800, 27 de mayo de 2010, ver

Boletín No. 233).

Fiesta de fin de año

No se acepta ya que “*no demostró que esta expensa fuese necesaria para el desarrollo del objeto social de la empresa, ni tampoco que tenía relación de causalidad o que proviniera de una actividad gravada*”, ni considera “*no está directamente relacionada con la actividad productora de renta*” (ver **Boletín No. 253**).



NOMINA NO ES TRASLADABLE

Consejo de Estado, Rad. No. 18878, enero 31 de 2013

Como lo hemos reseñado en casos particulares frente a los denominados reembolsos de gastos y en los eventos de contratos de colaboración, es importante señalar que la nómina por lo general no es trasladable o reembolsable salvo casos contados como la intermediación laboral o reparto de gasto comunes solo para efectos de su prorrateo.

En este caso un ente sin ánimo de lucro alegó que bajo un contrato de colaboración recibió el aporte en industria bajo el suministro de personal de una nómina pagada por un tercero aportante. El Consejo de Estado rechazó el gasto pues considera que solo pertenece a quien incurrió tanto en la nómina como en el pago de los aportes parafiscales.

Recuerda que las normas relacionadas con los impuestos no pueden ser modificadas por la simple manifestación de voluntad o pacto entre particulares.

Por ello afirma que en “consecuencia, y dada la naturaleza del impuesto sobre la renta y complementarios, no es posible transferir los gastos, por concepto de salarios y otros gastos laborales, ..., pues, tal como lo afirmó, no tiene la calidad de empleador, no tiene nómina, ni realizó el pago de los aportes parafiscales” (se subraya).

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS - PROCEDIMIENTO PARA REGISTRO

OFICIO DIAN N° 000294, Abril 23 de 2013

Parece perjudicial para el país ávido de incrementar sus exportaciones tanto de bienes como servicios, que el Gobierno dilate reglamentaciones solicitadas por el legislador en la reciente reforma de la Ley 1607/12, así como las interpretaciones expuestas en esta doctrina cuando dice que ocurrió el fenómeno del decaimiento jurídico sobre el Decreto 1805 de 2010, reglamentario del literal e) del artículo 481 ET., con ocasión de la modificación efectuada por la Ley 1607 de 2012 a dicho artículo 481, ya que la redacción es esencialmente la misma a la preexistente solo que elimina un vocablo o expresión (la condición de ser bajo un contrato escrito).

Y aún ocurriese dicho decaimiento, la anhelada regulación ni siquiera se atisba próxima a su expedición, pero parece más nefasto aún la posición “de ventanilla” que ha ocurrido en la práctica en cuanto hay concurrente negación a siquiera recibir o radicar solicitudes de registro de estos contratos, precisamente con la excusa de que “falta el reglamento”.

Esto en contraposición de la doctrina en cita cuando afirma “*el incumplimiento de los requisitos exigidos por el citado decreto no*



puede servir de soporte jurídico para rechazar una solicitud de registro”, dado su decaimiento, lo que aparenta una luz frente al deber de registro de los contratos de exportación de servicios, aniquilado por el proceder de los funcionarios de turno que no miran en beneficio del país sino en una anquilosada posición fiscalista de recaudo, encareciendo los servicios nacionales en el mercado internacional.

No sin mencionar que desde que la función de registro de los contratos de exportación e importación de servicios quedó a cargo de la DIAN, este trámite que no duraba 8 días, ahora encontramos en casos concretos que puede durar hasta más de 6 meses, si no es que se niega su radicación bajo el argumento ya expuesto.

Si bien la doctrina indica que ante la decisión negativa de la autoridad aduanera de registrar un contrato de exportación de servicios, proceden los recursos de reposición, apelación y de queja, no dejan de ser trabas frente al impulso que requiere el país y a la necesidad de los empresarios de facturar sin IVA a sus clientes del exterior que ven con extrañeza el cobro de un impuesto que se les convierte en costo adicional de estos servicios.

RESPONSABILIDAD EXTRA CONTRACTUAL DEL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA

Consejo de Estado, sección tercera, Rad. 24.655, febrero 23 de 2012

Vale la pena comentar los comentarios expuestos en esta oportunidad donde coloca al Estado como responsable por indebido ejercicio de la potestad reglamentaria en materia tributaria dentro de una acción de reparación directa para indemnizar los perjuicios causados a un contribuyente que canceló el impuesto de registro (aumento del capital suscrito), bajo reglamentaciones (literal b, artículo 8°, Decreto 650/96), declarado nulo (sentencia del 4 de septiembre de 1998).

Concluye era procedente reconocer los perjuicios derivados de un daño antijurídico derivado del indebido ejercicio de la potestad reglamentaria a cargo del Estado, por lo que procede indemnizar al contribuyente por el daño emergente y lucro cesante ocurrido.

Hecho el recuento jurisprudencial de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, de la teoría de las situaciones jurídicas consolidadas o en curso y con base en los principios constitucionales tributarios como el de la buena fe, igualdad y confianza legítima, hace una

distinción entre situaciones jurídicas consolidadas y situaciones jurídicas en curso para dar alcance a los fallos que declaran la nulidad de actos administrativos generales que consagran obligaciones tributarias.

En este caso al señalar la base gravable en la inscripción de contratos o reforma de sociedades contrariando la Constitución Política y la Ley 223 de 1995, lo que lo hace antijurídico, se produjo un daño a quienes se vieron compelidos a pagar el impuesto con base en una norma posteriormente anulada por virtud de decisión judicial. Estas circunstancias permiten la procedibilidad de la instauración de la acción de responsabilidad extracontractual en contra del Estado, incluso antes de una decisión o proferido fallo y ante la negativa de la Administración a devolver lo que pagó el contribuyente, causando un daño antijurídico.

Los principios constitucionales y legales, respaldan la declaratoria de la responsabilidad patrimonial del Estado por los perjuicios que cause como consecuencia de la



Grant Thornton
FAST & ABS Auditores

An instinct for growth™

eficacia de normas generales legales y/o reglamentarias que crean obligaciones tributarias posteriormente expulsadas del ordenamiento jurídico con efectos erga omnes emanada del juez competente.

Concluye que si no se procede de esta forma se rompe el principio de “igualdad radicado en cabeza de los “contribuyentes” cumplidores de sus obligaciones, quienes sufrirían un claro detrimento patrimonial si se compara su situación con la de aquellas personas que nunca hubieren pagado el impuesto que posteriormente es excluido del ordenamiento jurídico: los morosos o definitivamente incumplidos no verán mermado su peculio y en cambio sí padecerán un daño que no están en el deber jurídico de soportar, pero que no les sería reparado, quienes oportunamente satisficieron sus deberes tributarios”.

Adicionado que también “tanto la buena fe como la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de las autoridades se verían seriamente afectadas en caso de negarse la responsabilidad patrimonial del Estado en eventos como el sub lite, pues se

desmoronarían las razones para obedecer a los mandatos legales o reglamentarios que impusieron obligaciones tributarias, sabedores los administrados de que un eventual fallo de inconstitucionalidad o de nulidad respecto de la norma que consagra la exacción beneficiará, en exclusiva, a quienes desatendieron los correspondientes preceptos legales o reglamentarios y no a aquellas personas que se avinieron a observar el contenido de los mismos”.

Obviamente dentro de su contexto señala que el daño de estar debidamente acreditado, que la caducidad de la acción de reparación directa se cuenta desde la sentencia judicial que declara el acto como antijurídico, no medie acto particular que deba ser atacado, la indemnización debe incluir la indexación e intereses, y esta posición “no tiene la virtualidad de modificar situaciones jurídicas consolidadas”, es decir, tiene aplicación sobre quienes hayan impugnado, por estimarlo indebido, el referido pago sin que se hubiere resuelto al momento de declararse la nulidad del acto administrativo general (situaciones jurídicas en curso).

Cordial saludo,

Jose Hernan Florez | Legal and Tax

Grant Thornton Fast & Abs Asesores Legales y Tributarios S.A.

Calle 102 A No. 47 A-09 | Bogotá, D.C. | Colombia

T (office) +57-1-7059000 ext 1201

E jose.florez@co.gt.com | W www.gtcolombia.com



Grant Thornton
An instinct for growth™

Contactos anibal.blanco@co.gt.com || saul.garzon@co.gt.com || marianelcy.cubides@co.gt.com