



Octubre de 2013 – Boletín Informativo No. 272

AUTO-RETENCIÓN DEL CREE – DIFERENCIA EN CAMBIO

Concepto DIAN No. 57918, septiembre 13 de 2013

Frente a los rubros de ingresos que han de someterse a dicha retención, indica debe considerarse que el hecho generador del CREE son los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio para los designados como sujetos pasivos de éste impuesto, y cuya base comprende los “realizados en el año gravable”.

En cuanto a los rubros en divisas extranjeras enuncia de una parte los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable, los cuales son sometidos a un “ajuste por diferencia en cambio”, entre tanto, las rentas “percibidas” en divisas extranjeras se “estiman” en la fecha del pago liquidadas al tipo oficial de cambio.

En este sentido trae a referencia doctrina (Oficios 25137/89 y 35722, abril 12/00) que ha indicado que salvo exportaciones, que la diferencia en peses entre la fecha del abono en cuenta y el pago, al ser pagada al tercero, se constituye en base de retención.

Concluye dicha posición es igualmente aplicable al CREE por lo que la retención en la fuente (léase auto-retención) no procede por el hecho simple del ajuste a “un ingreso por diferencia en cambio [...] sino que surge del mismo concepto del ingreso sometido al impuesto” (se subraya).

Cabe comentar que posición similar ha expresado la Secretaría de Hacienda de Bogotá en Memorando 2009IE35819 de noviembre 6 de 2009 cuando al distinguir entre la diferencia en cambio contabilizada o de reexpresión y la realizada, considera que la primera “no representa ingreso real sino un ajuste o actualización de valores” (subrayamos), mientras la segunda “representa para el que hace la conversión monetaria efectiva al momento de realizarse el pago, un ingreso efectivo y disponible que incrementa su patrimonio” por lo que solo ésta “esto es, la diferencia en cambio realizada, es la que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio”.

CAUSACIÓN DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, radicación 2011 00365, agosto 29 de 2013

Si la sociedad es una persona jurídica obligada a llevar contabilidad “por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto está sujeto a que el ingreso que las genere se realice en el mismo período y



*correlativamente, se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal, de suerte que el argumento de la actora consistente en que el contribuyente debe esperar hasta que el agente retenedor expida el certificado correspondiente para imputar la retención en el período en el que le haya sido efectivamente practicada, **no** es procedente, pues como se explicó, las retenciones en la fuente deben estar asociadas a los ingresos y solo pueden descontarse en el mismo período en que estos se causen.” (se resalta).*

La doctrina de la DIAN ha sido uniforme al considerar que en el mismo período en que se cause el ingreso debe practicarse la retención. “*Cuando el retenedor y el retenido llevan contabilidad por el sistema de causación, deben coincidir para ambos el mismo momento de retención, el cual es el abono en cuenta*”. En el mismo sentido ver **Boletines 262 y 227**.

SOCIEDADES Y ENTIDADES NACIONALES – SEDE EFECTIVA DE ADMINISTRACIÓN

Concepto DIAN No. 058445, septiembre 16 de 2013

Con motivo de la reforma tributaria al artículo 12-1 ET., por la Ley 1607 de 2012 artículo 84, se consulta algunos alcances de la expresión “*sede efectiva de administración*”, y entre otras afirmaciones, se afirma:

- ❖ Dicha expresión que califica como nacionales a las sociedades y entidades, se aplica “*sin condicionar la aplicación de este criterio a la existencia de convenios tributarios para evitar la doble tributación*”.
- ❖ No tiene como condición un mínimo de permanencia o existencia durante un periodo gravable determinado. Luego será “*nacional cualquier sociedad o entidad que durante cualquier momento del periodo gravable haya cumplido con cualquiera de las condiciones para ser considerada nacional, incluida la de contar con una sede efectiva de administración en Colombia*”.
- ❖ En cuanto la presunción presume dicha sede donde “*materialmente*” se toman las decisiones decisivas y necesarias, considera “*significa el lugar en donde realmente se toman las decisiones*”. Si se usan mecanismos no presenciales, afirma “*no debe confundirse el medio por el cual las decisiones son comunicadas con el lugar en el cual realmente se toman o se han tomado las decisiones [...] en especial los lugares donde los altos ejecutivos y administradores usualmente ejercen sus responsabilidades y los lugares donde se llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia*”.
- ❖ Al calificar como “*nacional*” concluye “*debe cumplir con todas las obligaciones fiscales, tales como tributar por sus rentas de fuente nacional y extranjera, inscribirse en el RUT, ser contribuyente del CREE, presentar medios magnéticos, declarar renta, etc., [...] de la misma manera en que aplica a las demás sociedades nacionales [...], entre ellas la de suministrar su dirección para efectos fiscales en Colombia*”.



ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA FRENTE A LA PLANEACIÓN TRIBUTARIA

Concepto DIAN 54120, agosto 28 de 2013

Frente a la reciente figura establecida en la Ley 1607 de 2012 del “abuso en materia tributaria” (art.869 ET.), que permite al fisco “*reconfigurar toda conducta que se considere abusiva en materia tributaria que no sea el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable*”. Esa misma norma indica que no existe abuso si el contribuyente se acoge a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso elementos artificiosos.

Alude a la exposición de motivos de la ley donde se resalta que en esencia se busca “*cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos*” y establecer la cláusula general antiabuso permite bajo ciertas hipótesis el solicitar al contribuyente, “*mediante la inversión de la carga de la prueba, que demuestre que sus operaciones: actos y demás fueron hechos con un propósito de negocios, distinto al mero aborro de impuestos*”.

Al respecto, es importante resaltar que afirma “*la conducta que se considera abusiva en materia tributaria, es la que no sea el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable, lo que no se puede confundir con el uso que puede hacer un contribuyente de las situaciones establecidas por el legislador a través de las cuales se deriva una atenuación del impacto tributario, situación que se encuadra en el concepto de planeación tributaria y que constituye una actitud totalmente legítima frente al Estado*” (se subraya).

Esta distinción en la práctica quedará al verdadero arbitrio de los funcionarios fiscalizadores, con apoyo del comité creado al efecto, así como de la posición de los tribunales contenciosos, que bajo

posiciones fiscalistas observen un contribuyente o actuación como abusiva aún si la atenuación del impacto tributario pueda provenir de vacíos o interpretación de una determinada normatividad. Basta recordar que si bien toda discusión en casos particulares de la forma como aplicaría una determinada norma, en muchas de las veces es interpretativa (diferencia de criterio), actualmente para el máximo juez contencioso, casi todas sin excepción han finalizado con la confirmación de la sanción de inexactitud, solo porque prevaleció la posición oficial.

Esta doctrina hace alusión a la sentencia C-015 del 21 de enero de 1993, de la Corte Constitucional, que hace un estudio sobre la diferencia del ahorro fiscal, elusión fiscal y la evasión tributaria, donde precisamente se indica frente a la elusión fiscal, indica busca minimizar la carga fiscal, “*que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria ... en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por este o no comprendidas de manera efectiva por sus normas*”.

Hay que enfatizar que la premisa legal de alterar, desfigurar o modificarlos efectos tributarios, debe ser ejecutada de forma “artificial” y con elementos artificiosos, no simplemente por la discusión respecto de la aplicación o no de una determinada norma aun supuesto fáctico.

Igual recuerda que la ley estableció las hipótesis que conminan “*al contribuyente a probar ante la*



Administración el propósito de negocios, distinto al mero aborro o disminución de la carga impositiva, presente en la operación, entidad o acto jurídico de que se trate” (art.689-1 ET). Por ello, se visualiza la necesidad de soportar las operaciones no solo con las necesidades del régimen legal, sino obtener y mantener los soportes adicionales requeridos para

demostrar la existencia de un “*propósito comercial o de negocios legítimo principal frente a la mera obtención del beneficio tributario, o que el precio o remuneración pactado o aplicado está dentro del rango comercial, según la metodología de precios de transferencia, aun cuando se trate de partes vinculadas nacionales*”.

CORRECCIÓN DE LAS PÉRDIDAS FISCALES

Consejo de Estado, radicación 18478, noviembre 29 de 2012

*“Antes de la entrada en vigencia del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, las correcciones que se efectuaban exclusivamente para aumentar pérdidas **se presentaban en bancos**, dentro de los **dos años siguientes** al vencimiento del plazo para declarar (artículo 588 del Estatuto Tributario) y **no quedaban sujetas a la aprobación de la DIAN**. // Desde la entrada en vigor del citado precepto, solo pueden aumentarse las pérdidas declaradas, **dentro del año siguiente** al vencimiento del término para declarar y **mediante liquidación oficial de corrección**, previa solicitud ante la Administración y presentación del proyecto de corrección. [...] No obstante, antes y después de la modificación que introdujo el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, **cualquier corrección a la declaración de renta que implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor**, debe efectuarse por el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario, esto es, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar, mediante solicitud de corrección a la DIAN y presentación del proyecto de corrección, para que dicha entidad expida la liquidación oficial de corrección que corresponda.” (resaltados del texto)*

Si bien el proyecto de corrección de la demandante implicaba el aumento de la pérdida de año gravable 2002, también se originaba una disminución del impuesto a cargo y aumento del saldo a favor, situación en la que el procedimiento que se debía seguir para la corrección era el del artículo 589 del Estatuto Tributario, independientemente del aumento de las pérdidas fiscales, la demandante estaba en la obligación de presentar a la DIAN solicitud de corrección con el respectivo proyecto de corrección según lo dispone la norma ya mencionada.

La Sala considera que la DIAN “*debió entender que la solicitud de corrección de la demandante se fundamentaba en el artículo 589 del Estatuto Tributario, como debía ser, motivo por el cual era improcedente negarla con el argumento de que la corrección para aumentar pérdidas tenía que presentarse directamente en bancos, porque el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 solo era aplicable a las declaraciones presentadas a partir de su entrada en vigencia*”, lo que en su consideración la posición oficial era errónea. Por ello anula los actos que negaron la solicitud de corrección.



SANCIÓN POR MEDIOS MAGNÉTICOS

Consejo de Estado, radicación 18269, mayo 9 de 2013

La demandante recuerda según el criterio de la Corte Constitucional, para imponer la sanción (artículo 651 E.T.) es necesario que la Administración demostrara que la información erróneamente reportada constituyó un medio para evadir impuestos o defraudar al Estado. La DIAN advirtió que si bien la parte actora presentó la información requerida, esta fue inexacta por no cumplir con las especificaciones técnicas requeridas, y no entiende cumplido el requisito de presentar información si los medios magnéticos no se ajustan a dichas especificaciones o presente errores (Resolución 2808 de 1993).

Dicha Corporación ha dicho que *“para que los errores sean sancionables deben ser de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente”* (sentencia del 13 de septiembre de 2007, Número interno: 14489). También ha sostenido (sentencia del 31 de mayo de 2012, Número interno: 17918) que *“los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencias de forma instruidas por la autoridad tributaria”*, así no modifiquen el contenido de la información a suministrar. Ha sostenido *“es factible que surjan inconsistencias formales que puedan alterar el contenido de la información, de manera que es necesario ponderar las circunstancias que rodean cada caso en particular”* (sentencia del 1º de febrero de 2002, Número interno: 12549).

Bajo el criterio de la Corte Constitucional, se debe verificar si la conducta cometida infligió daño a la Administración, concordantemente con su sentencia C-160 del 29 de abril de 1998, y obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Afirma, *“la infracción administrativa por la comisión de*

errores en la información sólo se sanciona cuando se cause daño al Estado. Es decir, que lo determinante no es el error en sí sino que éste tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora” (sentencia de junio 3 de 2010, Número interno: 17121).

“En consecuencia, los errores formales en que incurran los obligados a presentar información en medios magnéticos no tienen por sí mismos la vocación de tipificar una infracción administrativa sancionable. Pero, si en virtud de estos errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, sí pueden ser objeto de sanción, evento en el cual, la autoridad tributaria deberá explicar en qué medida se obstruyó esa labor”.

En el caso concreto se impuso la sanción sobre información rechazada por no cumplir con las especificaciones técnicas vigentes, pero sin explicar en qué consistieron los errores que dieron lugar al rechazo o sustentar por qué razones técnicas se originaron. Para la Sala es claro presentó errores formales que dieron lugar a que no fuera validada, o como lo señaló la DIAN, no cumplió con las especificaciones técnicas requeridas.

Sin embargo, la Administración *“no explicó en qué medida estos errores obstaculizaron las actividades de fiscalización ni demostró que con esos errores se hubiera alterado el contenido de la información requerida, presupuesto que de acuerdo con los precedentes jurisprudenciales de la Sala, era necesario acreditar a efectos de imponer la sanción, pues no le bastaba con mencionar que por el hecho de que el reporte presentara errores se ocasionó un perjuicio al Estado”*, por lo que pese a que se comprobó presentaba errores formales, no se configuró un hecho sancionable.



RESPONSABILIDAD CIVIL EXTRA CONTRACTUAL CERTIFICACIÓN INCORRECTA DE DONACIÓN

Corte Suprema de Justicia Sala Civil, Sentencia 110013103039-200600372-01, octubre 30/2012

Se expone que una cosa es el contrato de donación, y otra la posibilidad para la parte donante de ser beneficiaria de un beneficio en el impuesto sobre la renta, caso en el cual el revisor fiscal o contador público de la donataria debe expedir una certificación conforme al Estatuto Tributario. Luego, la parte donataria será civilmente responsable por los perjuicios causados a la donante si la DIAN le rechaza el beneficio y le impone la sanción de inexactitud por efecto de que la primera no certifica adecuadamente el destino dado a la donación según lo estipulado por el Estatuto Tributario, bajo la figura de una responsabilidad extracontractual, porque el conflicto no surge del contrato de donación, sino de la expedición de la certificación aludida.

En este proceso, un contribuyente demandó a una universidad por los perjuicios que considera le causó la imposición de una sanción de inexactitud impuesta por la DIAN derivada de haber desconocido la misma Universidad el destino legal de la donación debida y legalmente consumada (constitución del “Fondo Patrimonial”).

Inicialmente el contribuyente tomó la deducción tributaria procedente bajo la legislación aplicable en ese entonces, pero al requerir la DIAN a la Universidad acerca de la finalidad de la “donación” (“Fondo Patrimonial”) solo expuso evasivas, y en últimas aceptando no se había cumplido los requisitos para otorgar el beneficio tributario. Pero por otro lado, el revisor fiscal certificó que se cumplía con los requisitos (caso del “Fondo Patrimonial”), lo que condujo al contribuyente a

tomar el beneficio tributario rechazado.

La Corte considera existen los requisitos para la procedencia de la responsabilidad extracontractual, donde recalca la presencia de la “culpa” en que incurrió la Universidad, en razón de haber expedido su Revisor Fiscal a la “donante”, la certificación tributaria (artículo 125-3 ET.), dando cuenta, entre otros aspectos, de la constitución del “fondo patrimonial” (precepto 249 ídem), “hecho este que posteriormente quedó desvirtuado con la información reportada por el propio representante legal de la “donataria”, cuando manifestó que aquel no había sido creado”.

Con apoyo en la citada certificación el donante aplicó en su declaración del impuesto sobre la renta la “deducción” autorizada que posteriormente la DIAN refutó en su fiscalización por la falta de constitución del señalado “fondo patrimonial”.

Por ello concluye que se trata de una responsabilidad bajo la modalidad “extracontractual”, “toda vez que el conflicto no subyace en el “contrato de donación” que las partes celebraron, sino que se relaciona con la expedición de la “certificación” por el “Revisor Fiscal” que indujo a la demandante a incorporar en su “declaración de renta” la exención por reunir los requisitos exigidos por la ley para ello”.

El perjuicio a reparar surge por el hecho que el contribuyente donante se hizo acreedor a una sanción tributaria, además de tener que realizar el pago de la parte del tributo que había cobijado la “deducción”, más los respectivos intereses, lo cual se “derivó, no de un hecho de la “contribuyente”, sino de la



“donataria”...que comprometió su responsabilidad”.

También ya tuvimos la oportunidad de editar el caso de la responsabilidad civil extracontractual del mismo Estado (ver **Boletín No. 269**) cuando se expiden reglamentaciones contrarias a la Constitución y a la ley que luego son anulados por los jueces, lo que considera el Consejo de Estado rompe el principio de igualdad frente a los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones, que sufren un claro detrimento patrimonial pues los compele a cumplir deberes tributarios indebidos que merman su peculio, quedando en desventaja frente a los contribuyentes evasores de una regulación que luego se tornan en nula.

PERSONA NATURAL – CUANDO ES O NO, COMERCIANTE

Supersociedades, Oficio 220-131546, Septiembre 17 de 2013

Ante la inquietud de una persona natural que salvaguardar su patrimonio producto de las inversiones, y su el permanencia lo excluye de ser natural comerciante, se afirma que solo adquiere la calidad de comerciante cuando su actividad consiste en el *“ejercicio profesional de actos de comercio ... por inscribirse en el registro mercantil como tal, por abrir un establecimiento de comercio al público y por anunciarse como comerciante por cualquier medio”*.

Luego se requiere *“la realización ... de actos de comercio de manera profesional, habitual y no ocasional”*, ya que si lo ejecutan ocasionalmente no se considerarán comerciantes en cuanto a dichas operaciones.

La regulación comercial considera como actividades mercantiles, entre otras, *“la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés cuotas o acciones”*. Al respecto señala:

- La calidad de asociado se adquiere cuando se hace un aporte a la sociedad, en dinero, trabajo u otras especies; al momento de la constitución, o también, durante el transcurso de la vida social.
- Los actos de administración de la sociedad, *“son aquellos que permiten el ejercicio (uso y goce) de los atributos que le otorga la personalidad jurídica y que en cabeza de la sociedad hacen relación a las actividades previstas en el objeto social”* que delimita su capacidad jurídica, y por contera el marco administrativo y negocial del respectivo ente societario.

Concluye que por *“el hecho de que una persona natural invierta ocasionalmente en una sociedad comercial, y en tal virtud adquiera el carácter de asociado, no significa que por esta circunstancia adquiera el estatus de comerciante, pues, como antes se dijo, las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se consideran comerciantes, pero estarán sujetas a las normas comerciales en cuanto a dichas operaciones, sin importar para nada su permanencia en la sociedad”* (subrayado y resaltado del texto). Ello incluye le derecho de participar en las



Grant Thornton

FAST & ABS Asesores

An instinct for growth™

utilidades que se decreten.

Este aspecto es importante en el caso del Impuesto de Industria y Comercio donde reiteradamente los distritos y municipios intentan hacer cumplir deberes sustanciales y formales a personas que bajo el criterio anterior, no son sujetos pasivos al no ejercer “actividades comerciales”

AUTORIZACIÓN PARA DISMINUCIÓN DE CAPITAL – CREACIÓN DE PASIVOS

Supersociedades, Oficio 220-115720, Agosto 19 de 2013

Toda disminución de capital que “*impacte el activo de la sociedad o cree un pasivo (el cual a la larga deberá satisfacerse) constituye una disminución con efectivo reembolso de aporte*”. Al disminuir el capital con efectivo reembolso de aportes, considera primero se cree el pasivo, la cuenta por pagar al socio y luego se atienda el pasivo con el activo cuando se satisface de manera inmediata.

Sin embargo, bajo el régimen de autorización general no se requiere acudir a esta entidad para solicitar autorización previa, “*cuando se trate de sociedad meramente inspeccionada*”, salvo se presenten las causales contempladas (presupuestos del artículo 145 CCo.: con obligaciones vencidas, aportes a reembolsar del 50% o más del total de los activos, situación de control respecto personas jurídicas sometidas al control o vigilancia, obligaciones a cargo por emisión de bonos, tengan pasivo pensional a cargo, o se encuentren en ejecución de un acuerdo concordatario, de reestructuración o de reorganización)

Así, en el caso de una sucursal de sociedad extranjera, que no se encuentre en causal de vigilancia o control, deberá solicitar autorización previa si el reembolso es o excede del 50% del monto de los activos, bajo las causales expuestas.

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