



Marzo de 2014 – Boletín Informativo No. 277

## DEPURACIÓN DEL CREE – INGRESOS PRESUNTOS – OTROS ASPECTOS VARIOS

**Concepto DIAN No. 11801, febrero 14 de 2014**

En adición a los comentarios efectuados en boletín anterior, la DIAN considera que los intereses presuntos sobre deudas por préstamos en dinero (contratos de mutuo, art. 35 ET.) entre las sociedades y los socios, no aplica en el CREE, ya que “*dada la naturaleza de la presunción, se requeriría de expresa consagración o remisión legal, para hacerla efectiva en un impuesto diferente al de renta y complementarios, por ello, se considera que esta norma no puede ser tenida en cuenta para la determinación del impuesto CREE*”, lo que reduce el ingreso gravado.

Recordemos que de otro lado, en el caso de los costos presuntos, ya por efecto de la expresa relación de costos y deducciones permitidas, la misma norma establece la procedencia de los “*costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario*”, los cuales incluye también algunas presunciones.

Son el caso del costo presunto en la enajenación de intangibles formados, equivalente al 30% del valor de venta (art. 75%), o el costo presunto del 80% en reforestación (art. 83), e incluso la inaplicación de la facultad oficial en el caso de la determinación de costos estimados y presuntos cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o no se conozca el costo de activos enajenados (art. 82 ET.).

***Concepto DIAN No. 100202208-357, marzo 28 de 2014***

Entre otros temas allí expuestos respecto al CREE se tiene:

- a) El concepto de patrimonio es el mismo del impuesto de renta.
- b) El concepto de realización del ingreso y sus excepciones del impuesto de renta (art. 27, con la importante excepción como es el sistema de causación contable) son aplicables al CREE.
- c) Si bien la diferencia en cambio afectará la base gravada del CREE, no formará parte de la auto-retención.
- d) Acepta la deducción de las provisiones que permite el CREE “*bajo las mismas condiciones*” que establece la regulación del impuesto de renta. Hace alusión a la provisión para deudas de dudoso cobro. Similar conclusión señala para la recuperación de deducciones (ver **Boletín No. 276** que la restringía).
- e) El establecimiento permanente de personas naturales no se sujeta al CREE. Se recuerda que la ley solo contempla a de personas jurídicas. Tampoco lo son las personas naturales nacionales.
- f) En depreciaciones y amortizaciones concluye que se deben tomar en el CREE bajo las mismas condiciones del impuesto de renta, respetando su vida útil ya asignada o utilizada. Para el CREE no puede recalcularse la alícuota olvidando la vida ya transcurrida en la renta. En la amortización tampoco se puede olvidar dicha la vida útil utilizada “*como si se tratase de inversiones que no hubieran sido total o parcialmente amortizadas*”.

Es discutible esta posición oficial para temas como las diferencias en las depreciaciones y amortizaciones ya culminadas en el impuesto de renta, pero que mantienen su saldo contable. Bajo esta posición no será posible tomar dichas deducciones, independiente de cuál ha sido su tratamiento en el pasado en el impuesto de renta, siendo que el CREE hasta ahora comienza su vigencia.

- g) En los gastos al exterior se aplica el límite del 15% (art.122 ET.) aplicado sobre el concepto de “base gravable” del CREE (equivalente al concepto de renta líquida del impuesto de renta).
- h) Para el soporte y procedencia de los costos y deducciones considera aplican la exigencia de la factura y los documentos equivalentes (art. 771-2 ET.), y al restricción al uso del efectivo (art. 771-5 ET.).

Este concepto dice modifica en lo pertinente al concepto No. 11801 de febrero 14 arriba expuesto en su numerales 4 (realización del ingreso) y 6 (provisión de cartera) (ver **Boletín No.276**), y revoca concepto No. 57918, sept. 13/13 (ver **Boletín. 272**).



## FUSIONES – OBLIGACIONES FORMALES

### **Concepto DIAN No. 65123 octubre 11 de 2013**

Para recapitular este tema, transcribimos las afirmaciones de la doctrina al considerar que “*el cambio que introdujo el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 no afecta lo allí analizado. En ese sentido, una vez efectuada la fusión, la obligación de presentar declaraciones así como la de expedir certificados de retención en la fuente y la presentación de información exógena, estarán a cargo de la sociedad absorbente.*”

De otra parte considera que “*de acuerdo a la tesis jurídica ... expuesta en el concepto No 034464 de 2005 y a la inquietud planteada por la consultante sobre el registro del perfeccionamiento del acuerdo de fusión y la cancelación del RUT en periodos gravables distintos, la obligación de presentar declaraciones con posterioridad al otorgamiento de la escritura pública estará a cargo de la sociedad absorbente, sin embargo, para los periodos gravables anteriores a la legalización y perfeccionamiento del acuerdo la absorbente deberá declarar dichos periodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida” (ver **Boletín No. 179**).*

## SERVICIOS EN EL EXTERIOR Y EL IVA – EDUCACIÓN POR INTERNET

### **Concepto No. 73092 de noviembre 15 de 2013**

Con objeto de recalcar el tratamiento de ciertos servicios prestados en el exterior a través de la modalidad de Internet, nos permitimos exponer este evento en el caso de los servicios de educación que se presten por Internet, donde la DIAN concluye no causan IVA. Consideramos esta conclusión es igualmente aplicable a sinnúmero de servicios prestados desde el exterior por este medio donde en fiscalizaciones particulares los funcionarios de la DIAN patinan en su aplicación.

El tema consultado trata de un contrato para capacitar a los funcionarios de la DIAN que haría con una firma extranjera con su plataforma tecnológica y profesores ubicados en el exterior en diferentes países que accederían a esta capacitación a través de internet, y que para efectos de la suscripción del contrato,



constituyó en Colombia una entidad con actividad la formación académica no formal y otras actividades de tecnologías de información y actividades de servicios informáticos.

Recuerda que el hecho generador del IVA es “La prestación de servicios en el territorio nacional” (se subraya, literal b) del artículo 420 ET.). Y que solo en ciertos servicios se presume dicha prestación en el territorio (su párrafo 3° en especial su numeral 3) cuando son ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, y por consiguiente causan el IVA (entre otros: licencias de uso y explotación de intangibles; servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría; servicios de traducción, corrección o composición de texto)

Concluye que “toda vez que el servicio de enseñanza y entrenamiento del idioma inglés suministrado de forma virtual mediante una plataforma tecnológica y con profesores ubicados en el exterior, no se encuadra en ninguno de los eventos particulares previstos por el numeral 3° del párrafo 3° del artículo 420 ibídem, para el caso de los servicios objeto de la consulta debe aplicarse la regla general prevista en el Parágrafo 3° del artículo 420 citados, según el cual, “Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio”, razón por la cual, su prestación desde el exterior no causa impuesto sobre la ventas, en cuanto no corresponde a ninguno de los previstos en el numeral 3° del Parágrafo 3° del Artículo 420 del Estatuto Tributario” (se subraya).

## SERVICIOS EN EL EXTERIOR CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE BAJO CONVENIO - EDUCACIÓN

### **Concepto No. 73092 de noviembre 15 de 2013**

Dentro del contexto de la doctrina anterior, efectúa consideraciones diversas respecto al impuesto de renta y CREE pero específicamente bajo la consideración de entender se configuró un Establecimiento Permanente, lo cual consideramos no depende solamente de las exigencias contractuales como se hace prever en este oficio.

#### Impuesto sobre la renta

Indica la regla general es que son contribuyentes del impuesto sobre la renta las sociedades y entidades extranjeras solo sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional (artículo 20 ET.) y el artículo 24 lb. considera ingresos de fuente nacional, entre otros, la explotación de

bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio. Y su numeral 5° establece que no se consideran de fuente nacional los servicios de adiestramiento de personal prestados en el exterior para entidades del sector público.



De otra parte, la Ley 1344 de 2009 aprobó el “*Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*” cuyas disposiciones prevalecen sobre la normatividad interna que regula estos aspectos.

Dicho Convenio define que es un “*residente*” de un Estado Contratante. Colige que el contratista en el caso consultado califica como residente en la Confederación Suiza. Y al tenor del Convenio, sobre las rentas empresariales (artículo 7° lb.), los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado, salvo si las realiza en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él.

El Convenio prescribe que cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa (num. 5 del artículo 5°), salvo otras consideraciones allí expuestas.

### Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)

Dicho convenio comprende tanto el impuesto sobre la renta, como cualesquiera otros impuestos “*de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo*” (numeral 4°, artículo 2°).

Considera que la argumentación ya esbozada es extensible al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), aún sea ostensible que bajo el régimen tributario colombiano se trata de tributos autónomos con elementos estructurales propios.

Dicho Convenio tampoco considera que una empresa tenga un EP en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, comisionista o cualquier otro agente independiente, y actúen dentro del marco ordinario de su actividad en operaciones comparables (numerales 6° y 7°). Ni la sola situación de control vinculante de o por una sociedad residente de un Estado Contratante, no convierte por sí solo a estas sociedades en EP de la otra.

Considerando que para efectos contractuales la contratista constituyó en Colombia una sociedad con domicilio principal en el territorio nacional, donde la DIAN afirma aquella tiene facultades para representar, concluir y suscribir contratos en su nombre, con base en las disposiciones antedichas concluye que dicha sociedad contratista tiene EP en Colombia.

Por lo anterior, bajo la legislación nacional los deberes formales y sustanciales deberán cumplirse por quien tiene la representación legal de la eventual contratista del exterior. Y quien efectúe pagos o abonos en cuenta deberá practicar retención en la fuente, teniendo en cuenta las disposiciones aplicables a las sociedades declarantes nacionales.

Así, afirma que el contratista estaría sujeto al CREE, ya que este aplica a las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, debiendo estas practicarse la respectiva autorretención.

Creemos que estos aspectos tenidos en cuenta para aplicar el impuesto de renta y CREE deben

profundizarse por la DIAN en este caso y otros similares ya que una cosa es la exigencia que un contrato particular exija la presencia física en el país de su contratista, y otra que permita concluir que en efecto se está en presencia de un establecimiento permanente, ya que la sola

vinculación no genera un EP. Aunque igual ello dependerá de cómo se configure dicha relación y exigencias (como facultades para representar, concluir y suscribir contratos en su nombre, o si se hace directamente o con un agente independiente).

Cordial saludo,

**José Hernán Flórez | 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](mailto:jose.florez@co.gt.com) | W [www.gtcolombia.com](http://www.gtcolombia.com)



Contactos [anibal.blanco@co.gt.com](mailto:anibal.blanco@co.gt.com) || [saul.garzon@co.gt.com](mailto:saul.garzon@co.gt.com) || [marianelcy.cubides@co.gt.com](mailto:marianelcy.cubides@co.gt.com)

Los artículos y comentarios aquí publicados no comprometen la responsabilidad de la Firma, ya que nuestros criterios son autónomos y, por lo tanto, nuestra interpretación de las normas legales puede diferir de aquellas que hagan las autoridades fiscales y demás entidades oficiales. Salvamos nuestra responsabilidad frente a puntos de interpretación normativa aquí publicados ya que solo se exponen como divulgación y actualización tributaria.