



PROCEDENCIA DE LOS IMPUESTOS

Expediente No. 19161 de marzo 6 de 2014

Considera que los pagos por impuesto global y sobretasa a la gasolina (creado por el artículo 58 Ley 223/95 y la sobretasa por la Ley 488/98) son “costos” legalmente procedentes, porque representan erogaciones asociadas a la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales la sociedad obtuvo sus ingresos por servicios de transporte.

Afirma que “*el valor del combustible constituye una erogación asociada clara y directamente con la prestación del servicio de transporte urbano de pasajeros, comoquiera que su utilización resulta indispensable para la movilización de los vehículos articulados con los cuales se presta el servicio anotado*”.

La Sala rechaza la interpretación de la DIAN y avalada por el a quo, que afirmaban no es aceptable como costo el impuesto global y la sobretasa a la gasolina, por estar su cobro solamente en cabeza de los productores e importadores (sujetos pasivos) y no ser deducible del impuesto sobre la renta, según el artículo 115 ET., ya que en el caso concreto “*la*

erogación de los recursos está directamente asociado con la prestación del servicio de transporte urbano de pasajeros, comoquiera que constituye un insumo indispensable para la movilidad de los vehículos articulados de Transmilenio, por lo que dicho desembolso tiene la calidad de costo de venta” (este como aquel que se incurre para comercializar un bien, o para prestar un servicio, o incurrido para producir o comprar un bien que se vende).

“*Con fundamento en lo expuesto, no se puede desconocer dicha erogación con base en el artículo 115 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que este es aplicable a las deducciones, asunto ajeno a la situación fáctica analizada*”.

Como ya se ha indicado, se revierte por lo menos desde el punto de vista de los costos, la posición de rechazar cualquier impuesto diferente de los citados en el art. 115ET cuando dicho artículo solo establece una limitación en el momento de la causación y no de los conceptos de impuestos a ser deducibles (ver **Boletines No. 250 y 275** para estampillas y **Nos. 179 y 198** para regalías).

Expediente No. 17071 de febrero 26 de 2014

En el caso concreto, la empresa demandante no pretende deducir ninguno de los impuestos a que

alude el artículo 115 E.T., pero sí pretende deducir parte del impuesto de transporte por oleoducto que



recauda y entrega al erario, que corresponde al monto que resulta del ajuste por diferencia en cambio de ese impuesto.

Indica la sentencia que *“aunque se interprete que el impuesto de transporte por oleoducto es deducible de conformidad con el artículo 115 del E.T., ese impuesto lo podría deducir, únicamente, el sujeto pasivo del impuesto, esto es, el propietario del crudo transportado”*, y el ajuste por diferencia en cambio lo debe asumir el sujeto pasivo del impuesto. No procede respecto de la empresa transportadora que solo recauda el impuesto en dólares y lo transfiere directamente al

erario, y *“no puede recuperar el ajuste monetario del impuesto por la vía de la deducción en la renta, pues no se trata de una expensa que deba asumir obligatoriamente, pues puede reclamarla al contribuyente, tampoco tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues el recaudo del impuesto deviene de la retención hecha sobre el ingreso percibido por el contribuyente del impuesto, esto es, un tercero”*.

Como se observa, es interesante resaltar que admite la posibilidad de deducir impuestos diferentes a los citados en el artículo 115, aquí concentrando lo discutido sobre cuál sería el sujeto beneficiario.

REEMBOLSO DE GASTOS EN INDEPENDIENTES

Concepto DIAN No. 13208 de febrero 21 de 2014

La DIAN venía considerando que los gastos de manutención o pasajes que eran reembolsados a los trabajadores independientes o por servicios, debían agregarse al valor del honorario al considerar que el concepto de viatico solo opera en relaciones laborales (concepto 94075 de 2008). Criticamos esta posición pues el fundamento es la teoría general de reembolso o pago por cuenta de terceros, o si se quiere mas formalismo, bajo la figura del mandato.

Ahora, toma una posición distinta que afirma surge de los cambios producidos por la ley 1607/12 que califica como empleados a las relaciones laborales como también ciertas relaciones de servicios y profesiones liberales, en función de quien asume los riesgos y grado de autonomía, teniendo en cuenta *“la intención del legislador de dar un tratamiento equitativo”* entre estas.

Sin decirlo abiertamente acepta ahora que en efecto haya un verdadero reembolso de gastos, en consideración de quien asume el riesgo en el ejercicio de la actividad dentro de la clasificación que ahora se hace de las personas naturales para efectos tributarios por lo que *“se hace necesario mirar la retención en la fuente por aquellos pagos o abonos en cuenta por concepto de pasajes, gastos de manutención, entre otros, no en función del vínculo laboral que se tenga con el prestador del servicio, sino de si tienen la calidad de gravados con el impuesto de renta para la persona que los recibe”*, condición de gravados que consideramos nunca han tenido los reembolso en cabeza de quien lo solicita y cumple las condiciones para ello.



Lo anterior siempre y cuando el trabajador entregue las facturas y soportes que lo sustenten para que la empresa tome el gasto como propio.

CREE Y APORTES EN LOS CONSORCIOS

Concepto DIAN No. 100202208-352 (20134) de marzo 27 de 2014

Afirma la DIAN que conforme a los artículos 20 y siguientes de la Ley 1607 de 2012, los consorcios y uniones temporales al no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, no son sujetos pasivos del CREE, y por tanto, según lo previsto en su artículo 25 y en el Decreto 1828/13, no se pueden acoger a la exoneración de aportes parafiscales en los términos allí consagrados.

Al respecto si bien la conclusión puede ser correcta (no se acogen a la exoneración), el sustento es erróneo pues parece partir de la premisa falsa de que los consorcios pueden ser empleadores, ya que el sustento debería ser que en efecto ni los consorcios son sujetos del CREE como tampoco pueden ser empleadores. Por ello, sería correcta la afirmación de que no pueden ser objeto de la exoneración de aportes como lo dice el concepto pero no por la razón allí expuesta (no pagan Cree) sino por la sencilla razón de la inexistencia de la obligación de aporte al no ser empleadores. Sería errado que la DIAN considere al consorcio como empleador para exigirle aportes cuando no tiene calidad de sujeto jurídico.

Se recuerda que los consorcios tampoco son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, ni se les considera sujetos para la regulación cambiaria, ni se les registra en el registro público de sociedades, ni se consideran puedan tener revisor fiscal, por la misma razón ya expuesta.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los consorcios, están definidos en la Ley 80 de 1993 así:

“Artículo 7º.- De los Consorcios y Uniones Temporales. Para los efectos de esta Ley se entiende por:

1. Consorcio: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.(...).” (Subrayas nuestras)

De conformidad con el artículo transcrito, el consorcio estaría dentro de la categoría de los contratos de colaboración. Como consecuencia de la celebración de un contrato de consorcio no surge ninguna persona jurídica o sujeto de derechos que, en principio, pueda contraer o ejercer derechos; es por ello que, como



bien lo señala el aparte subrayado del artículo transcrito, las actuaciones, hechos u omisiones afectan a todos los miembros que lo conformen.

Algunos antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios:

a. Corte Suprema de Justicia, Sala Laboral, Sentencia 11 febrero 2009 Rad. 24426:

“(...) Las uniones temporales de personas naturales o jurídicas como también los llamados consorcios, conformados o integrados para un fin determinado, no son sujetos procesales que puedan responder válidamente por obligaciones a su cargo, por lo que las responsabilidades que en la ejecución de la obra se susciten, son a cargo de las personas que las integran.”

b. Ministerio de la Protección Social, Concepto No. 287.079 del 26 de septiembre de 2008

“Así las cosas, resulta claro que el consorcio no es una sociedad, sino una forma contractual, utilizada ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica, lo que implica que, como tal, el consorcio no goza de una capacidad jurídica propia e independiente, situación que le impide ser sujeto de derechos y obligaciones, sino que los mismos estarán solidariamente, en cabeza de sociedades que lo conforman.

Teniendo claro lo anterior, en cuanto a su primer interrogante, al ser un consorcio un contrato, no puede ser una persona jurídica y por lo tanto, no podría comportarse como tal, es decir, no puede ser sujeto de derechos y obligaciones, motivo por el cual, el consorcio no tiene trabajadores a su cargo, pues aquellos que laboran en el desarrollo del contrato de consorcio, son en realidad trabajadores de cada uno de los consorciados, luego el pago de la seguridad social de dichos trabajadores, corresponderá a su respectivo empleador.

De lo enunciado, los consorcios no son ni pueden ser empleadores, luego las consecuencias de ser o no sujeto pasivo del CREE, o si procede o no la exoneración de aportes parafiscales, debe visualizarse frente a los asociados, aspecto que omite del todo la doctrina en comento para pretender el pago de dichos aportes a través del consorcio mismo.

IVA EN EL SERVICIO DE VIGILANCIA

Concepto DIAN No. 19404 de marzo 20 de 2014

Se realizan cuestionamientos sobre el tratamiento teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por la ley 1607 de 2012 y que la Superintendencia

de vigilancia establece porcentajes de administración y supervisión, para el efecto, y a estos se debe sumar el AIU y el IVA para obtener



el valor total del contrato, y como es la forma correcta de liquidar el IVA en estos contratos.

Con la modificación el artículo 462-1 ET., se señala la base gravable y tarifa del impuesto sobre aplicable a los servicios integrales de aseo y cafetería, vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, y temporales de empleo prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo, donde aplica la tarifa en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10% del valor del contrato).

Y bajo el artículo 468-3 ET., su numeral 4, grava con tarifa diferencial (5%), los servicios de vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo (prestados por personas jurídicas constituidas con ánimo de alteridad, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria y prestados por personas con discapacidad física o mental).

La doctrina considera que el valor del contrato y la liquidación del AIU son conceptos disímiles y por tanto, *“el AIU y el IVA sobre esta base, no pueden sumarse al valor del contrato ya que son el resultado de este, conceptos diferentes si deberán tenerse en cuenta dentro de dicho valor total”* (subrayamos).

Es pues una base gravable especial toda vez que no es el valor total del servicio sino la parte correspondiente a la cláusula AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) ésta que es determinada como *“el monto correspondiente a la diferencia entre el valor total del contrato y los costos y gastos directos imputables al mismo”* (subrayamos) éstos discriminados y comprobables que correspondan a mano de obra, suministros o insumos, y seguros que sean obligatorios (Concepto Unificado No.

0001 de 2003 Título IV, Capítulo II, Punto 1.28). Esta deberá expresarse en cada contrato.

Por su lado razona que la tarifa o tasa de la Superintendencia de Vigilancia es diferente al IVA. Por tanto, una vez obtenido el valor del contrato (todos los conceptos inherentes al mismo) se determina la cláusula AIU (disminuyendo los costos y gastos imputables al contrato) que no podrá ser inferior al 10% del valor, y sobre este resultado se aplica la tarifa del 16% o del 5%.

Frente esta doctrina consideramos por un lado que el AIU debe mantenerse según lo pactado, aun sea inferior al 10% ya que la ley solo fija “mínimo” como base del IVA, sin que pueda interferir, ni es su intención, en fijar por ley lo que un prestador debe ganarse comercial o civilmente pues iría en contra de la libertad de la voluntad privada. No tiene la intención de la reforma tributaria de obligar a cambiar los contratos con AIU a una monto mínimo del 10%, por cuanto el AIU es un acuerdo comercial y privado entre las partes, o bajo la supervisión de entes de control.

Encontramos que esta doctrina se contrapone a un ejemplo que ha promovido ACOSET y que hemos consideramos erróneo, pues calcula el 10% del AIU sobre una base que ya incluye también ese AIU del 10%, incrementando inadecuadamente la base misma del IVA y el costo o valor de giro.

Cuando la norma señala que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato, esta última expresión ni puede referirse al mismo IVA (lo que sobrepasaría la tarifa efectiva), ni al valor “total” del contrato incluyendo ya el mismo AIU (se presentaría una referencia circular pues cada vez se “aumenta” el valor mínimo de dicho contrato), ya que para calcular un factor (AIU) no se puede incluir en la base ese mismo factor.



ACTIVOS DECLARABLES POR SUCURSALES

Consejo de estado, sentencia No. 17714 de marzo 27 de 2014

Considera que las cuentas por cobrar que una sucursal colombiana de una sociedad extranjera contra vinculadas económicas residentes en el exterior, no se consideraban bienes poseídos en el país y, por tanto, no deben ser incluidos en la declaración de renta como parte del patrimonio fiscal de la sucursal.

Afirma “las cuentas por cobrar que la demandante registró en su contabilidad, en tanto que el deudor no estaba domiciliado o no era residente en Colombia, no formaban parte del patrimonio fiscal de la sucursal y por, esa razón, no debían ser reveladas en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo en cuestión”.

Agrega que dichas cuentas por cobrar registradas corresponde a “derechos de crédito y no fondos destinados al giro ordinario de los negocios en Colombia”, ya que los fondos comprenden los recursos dinerarios del ente económico y estos, a su turno, representados en efectivo, depósitos en entidades financieras y cheques, que no es el caso. La DIAN pretendía la calificación de fondo para considerarlo como activo poseído en el país objeto de declaración acorde con el artículo 265 del E.T.

OPERACIONES CON PARAISOS FISCALES

Concepto DIAN No. 11309 de febrero 12 de 2014

Esta doctrina recuerda que con la expedición del listado de los paraísos fiscales por el Decreto 2193 de 2013, sus efectos y consecuencias serán aplicables a partir del año gravable 2014 a las operaciones que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta con personas naturales o jurídicas, sociedades o entidades ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.

También lista algunas normas aplicables a este tipo de operaciones como son:

- Artículo 124- 2.- Pagos a Paraísos Fiscales.
No deducibles salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta.



- Artículo 260-7.- Paraísos Fiscales.
Las operaciones deberán estar sometidas al régimen de precios de transferencia, y presentar la documentación comprobatoria y la declaración informativa independientemente de su patrimonio bruto o ingresos brutos del respectivo año. Se deberán documentar y demostrar las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos para la realización de dichas actividades.
- Artículo 408.- Tarifas para Rentas de Capital y de Trabajo.
Los ingresos gravados se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta a la tarifa del 33%.

Luego una adecuada planeación se recomienda sobre este tipo de operaciones en el año en curso y evitar sorpresas al final del mismo y a la elaboración de la respectiva declaración de renta.

DEBERES Y RESPONSABILIDADES DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES

Supersociedades Oficio No. 220-001672 del 08 de enero de 2014

Solo nos proponemos reproducir el listado de deberes y responsabilidades de los administradores sociales descritos por este oficio de la Superintendencia. Son administradores el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detentan esas funciones. (Art. 22 Ley 222/95); a ellos les aplican el principio de la buena fe (se presume), la lealtad (actuar de forma franca, fiel, íntegra y objetiva); diligencia (como buen hombre de negocios y profesional)

Deberes específicos de los administradores:

1. Realizar los esfuerzos conducentes al adecuado desarrollo del objeto social.
2. Velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias (consultarse la “Guía Práctica para la realización de asambleas y juntas de socios”).
3. Permitir la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal (consultar Circular Externa 115-00011 de octubre 21/08).
4. Guardar y proteger la reserva comercial e industrial de la sociedad.



5. Abstenerse de utilizar indebidamente información privilegiada (tener en cuenta la Ley 190/95 “Estatuto Anticorrupción” art. 27).
6. Dar un trato equitativo a todos los socios y reconocimiento a sus derechos. Debe tener en cuenta en particular, los siguientes derechos:
 - 6.1. A ser convocados a las reuniones del máximo órgano social (art. 190 CCo.).
 - 6.2. Examinar los libros y comprobantes de la sociedad, en las oportunidades legales bajo el derecho de inspección.
7. Abstenerse de realizar actividades que impliquen competencia o conflicto de intereses (art. 23 Ley 222/95 reglado por Decreto 1925/09, Guía Práctica para Administradores - actos de competencia, o que causen perjuicio a la sociedad. Determina lo siguiente:

- Límites a las atribuciones de un administrador

1. Hasta el límite señalado en los estatutos sociales. Podrán celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social éste (arts. 99 y 196 C.Co.).
2. Los estatutos pueden contemplar aprobación por un órgano superior para la ejecución de ciertas operaciones, por ejemplo la junta directiva, en caso de tenerla.
3. Tener en cuenta las limitaciones frente a actuaciones que generen conflicto de interés o competencia (Decreto 1925 de 2009).

- Prohibiciones de los administradores

Consultar lo que sobre el particular está consagrado en la mencionada circular de administradores. En las sociedades por acciones simplificadas SAS, se suprimió entre otras, las restricciones, prohibiciones y autorizaciones previas generales (art. 38 Ley 1258 /08, caso de la imposibilidad de los administradores de votar los balances y cuentas de fin de ejercicio, representar acciones ajenas, sustituir los poderes, máximo a cinco juntas directivas, imposibilidad de negociar acciones de la sociedad sin autorización previa - artículo 185, 202 y 404 C.Co.).

- Responsabilidad de los administradores (art. 200 C.Co. modificado por el art. 24 Ley 222/95)

1. Solidaria e ilimitadamente por los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros, salvo que no hayan tenido conocimiento de la acción u omisión, o hayan votado en contra, y exista evidencia probatoria de tal hecho, y siempre y cuando no la ejecuten (se presume si incumple sus funciones, extralimita su ejercicio, infringe la ley o los estatutos).
2. Se presume cuando los administradores hayan propuesto o ejecutado una distribución de

utilidades no justificadas por balances reales y fidedignos.

3. Si el administrador sea una persona jurídica, la responsabilidad recaerá sobre ella y sobre quien actúe como representante legal de la misma.
4. Cualquier cláusula que tiendan a absolver a los administradores de las responsabilidades o limitarlas a las cauciones prestadas para ejercer sus cargos, se tendrá por no escrita.
5. Además de las reglas generales sobre responsabilidad (art. 200 C. Co.) y sobre liquidadores (art. 222 C. Co, y art. 45 Ley 222/95), tomar en cuenta otras disposiciones legales sobre la responsabilidad, caso de la no preparación o difusión de los estados financieros, responsabilidad que se predica igualmente del revisor fiscal (inciso 2 art. 42 Ley 222/95), o cuando la sociedad anónima se forma, se inscribe o se anuncia sin especificar que tiene esta calidad o sin la sigla “S.A.” (art. 373 C. Co.).

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 | W www.gtcolombia.com