



Mayo de 2014 – Boletín Informativo No. 279

COSTOS ACEPTABLES CON PARAISOS FISCALES

DIAN Concepto N°. 100202208-607 (31855) del 26 de mayo de 2014

Una de las grandes preocupaciones con la expedición de la lista de paraísos fiscales y sus restricciones, es que incluye la limitación de costos, por lo que una empresa podría verse abocada a no tener como factor de depuración uno de sus factores mas importantes y evidentes para la depuración ordinaria como sería sus costos de producción caso inventarios, o de adquisición como base de depreciación o amortización.

La discusión se origina por que la norma local exige que para la deducción de los pagos a las jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales se requiere de una retención, ésta fijada a la tarifa máxima local del 33%; condición que la exige de las rentas “gravadas”, por lo que se discute la consecuencia en el caso que no se trate de rentas sujetas a impuesto, y donde no podría exigirse dicha condición, como lo son las rentas de fuente extranjera cuya obtención por no residentes o no domiciliados, no son objeto de tributación ni de retención en la fuente.

La DIAN en concepto 19440 emitido en marzo de 2014 sobre el mismo tema decía que no sería deducible el costo o gasto por pago a paraíso que no tuviese retención en la fuente, incluidas las importaciones de bienes sin realizar distinción alguna, pues considera la retención en la fuente es condición para la deducción por lo que sin importar la razón de la falta de retención, su omisión no permite la deducción.

Ahora con la nueva doctrina en comentario indica que por efecto de los cambios introducidos por la Ley 1607/12 es aceptable el costo o deducción aun cuando no haya retención (por no ser obligatoria al corresponder a un ingreso de fuente extranjera), con lo cual en caso de la adquisición de activos fijos haría deducible la depreciación, o en la compra inventarios será deducible como costo de ventas, pero siempre y cuando se cumpla con el requisito del art. 260-7 del ET, relacionados a que mediante un **estudio** se demuestre las funciones, activos empleados, riesgos asumidos y riesgos por la empresa ubicada en el paraíso fiscal para producir o comprar los bienes que son objeto de la venta desde el paraíso a Colombia.

Las consecuencias son importantes y evidentes ya que las empresas locales podrían verse en la situación de no tener costo de producción o gasto alguno en caso que fuesen materia prima o inventarios, o sin su costo de adquisición de activos productivos como base de depreciación o amortización respectiva.

La nueva doctrina señala que “*En la medida en que el artículo 124-2 no fue derogado por la Ley 1607 de 2012, sus previsiones siguen siendo aplicables para el reconocimiento de la deducción de costos y gastos, sin menoscabo de la posibilidad de demostrar, en los términos del artículo 260-7, la realidad y transparencia de la operación para la procedencia de deducciones en*



aquellos casos en que - por prescripción legal – no sea procedente la realización de la retención en la fuente.” (Subrayado fuera de texto). Lo que expresa, es que aún cuando no ha sido derogado el deber de efectuar retención en la fuente a rentas “gravadas” con destino a paraísos fiscales (art. 124-2), en el caso que no sea obligatoria dicha retención, el giro igualmente es deducible si se prueba, con el estudio en cita (art. 260-7), la realidad de la operación.

Por las razones anteriores, la DIAN señala que deja sin efecto el pronunciamiento hecho bajo el No. 019440 del 25 de marzo de 2014 ya arriba mencionado, al ahora considerar que los pagos a personas ubicadas en paraísos fiscales son deducibles si se efectúa su retención al 33%, y en caso que no se practique la retención en la fuente si la renta es de fuente extranjera no gravada para un no domiciliado, es procedente la deducción siempre y cuando se cuente con el **estudio** correspondiente que demuestre las funciones, activos empleados, riesgos asumidos y riesgos por la empresa ubicada en el paraíso fiscal para producir o comprar los bienes que vende desde el paraíso a Colombia.

Este estudio es similar al estudio que se realiza bajo las directrices para los precios de transferencia (parágrafo 2º art. 260-7 ET.) pero referida y hecho sobre la empresa ubicada en el paraíso fiscal.

En este sentido, si se cumple con el estudio citado, la adquisición de activos fijos e inventarios será costo o deducción para el adquirente nacional, lo que le permitirá tener su base de la depreciación, o su costo de ventas, según sea el caso.

Tema que no toca la nueva doctrina es que conforme al Decreto 3030/13 (art. 4 parágrafo 1º inciso 3º), lo preceptuado en el parágrafo 3º del art. 260-7 ET. (el estudio de asignación ya citado) no será aplicable, cuando el contribuyente demuestre que no se trata de operaciones celebradas con vinculados en los términos del artículo 260-1 ET., allegando a la documentación comprobatoria las pruebas que considere pertinentes. Luego queda la inquietud sobre las consecuencias de esta exclusión en operaciones con terceros independientes que bajo esta exclusión no requieren del citado estudio.

CONSTRUCCIÓN VS. REMODELACIONES - BASE DEL IVA

DIAN Concepto N.º. 6325 de febrero 5 de 2014

Frente a la posición usual de calificar cualquier obra de reparación, resane, pintura, cambios de interiores y otras labores de conservación de obras ya construida, como contratos de construcción de bien inmuebles con el de aplicar el IVA solo sobre la utilidad u honorarios del contrato (Dec. 1732/92) como excepción a la base general (total del contrato) y beneficio (no siempre es así),

podemos traer a colación esta doctrina par indicarlo siguiente:

- a) La excepción a la base del IVA solo se predica de los contratos de “construcción” de bien “inmueble” (decreto 1372/92) y no admite pues que se extienda a cualquier contrato de obra material, así incluya muchos materiales.



La doctrina como esta, y lo ha aceptado la jurisprudencia, la extiende a *“obras inherentes a la construcción en sí, tales como electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporan a la construcción”*, y que califica como de *“construcción de obra civil”*; es decir, requiere sean inherentes y se incorporen, no simplemente que se remodele, mejoren o adecuen.

Excluye aquellas *“obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, como divisiones internas en edificios ya terminadas”*.

En general, esta base especial no aplicaría a contratos que solo suponen su reparación, mantenimiento conservación, salvo aquellos casos específicos que incluyan nuevas construcciones como ampliaciones o transformaciones, en inmuebles ya construidos.

- b) Este tratamiento exceptivo en el IVA no influye ni es influido, ni confundirse con el tratamiento de retención aplicable a los *“contrato de construcción, urbanización y, en general de confección de obra material de bien inmueble”* del hoy 2% (antes 1%), ya que esta es mas genérica.

Es decir, todo confección de obra “en” bien inmueble tendrá dicha retención, pero solo la confección “de” bien inmueble tendrá el IVA sobre la utilidad. Hace referencia a remodelaciones tales como *“trabajos de demolición y hechura de piso, instalaciones sanitarias e hidráulicas, instalaciones eléctricas, obras de mampostería, las cuales implican incorporación a la construcción”*.

Pero al igual que el anterior, igualmente exceptúa o excluye de su retención a las obras o bienes que aún sean *“incorporados puedan*

renovarse o retirarse sin detrimento del inmueble”; si la remodelación corresponde a hechura o instalación incorporada que no sea removible sin detrimento, solo hablaremos de confección de obra material pero no de construcción.

- c) Puede haber un sobrecosto interno no percibido dentro del costo de la obra o remodelación que se facture con IVA solo sobre la utilidad u honorario, pues no se permite IVA descontable al contratista *“cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble”*, ya que *“sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto”*.

Este sobrecosto se mide en la proporción del costo del contratista que contenga componentes gravados con IVA (suministro, servicios) o no (nomina, transporte). Y en la medida que el contratante pueda o no descontar el IVA pagado (produce o comercializa excluidos) o si debe o no capitalizar dicha obra y solo obtenga su recuperación a través de la depreciación de la misma.

El mayor valor del costo del IVA en factura de proveedores del contratista que no puede descontar, a su vez, el contratante lo asumiría dentro del precio acordado. Y sin posibilidad de descontarlo ya que obviamente no estará discriminado en la factura del contrato de obra. Y hará parte de la base para fijar la utilidad u honorario, lo que repercute también en la base del IVA.

El riesgo de cobrar el IVA bajo una u otra modalidad es del contratista, en cuyo caso tendrá sus justificaciones para insistir en el tratamiento exceptivo o no, siempre y cuando la obra cumpla condiciones para considerarse construcción de bien



inmueble o no.

DIAN Concepto N.º. 23184 de abril 9 de 2014

Este está dirigido a un tribunal contencioso por petición suya, indicando la DIAN que ya dio respuesta bajo Conceptos 019129 de marzo 21 de 2014, señalando frente a los contratos de construcción de ventanería y fachadas, dos (2) hipótesis:

1. Que sea contrato de construcción: bajo lo indicado por el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 sus características son:
 - a. Establece base especial para el IVA – honorarios o utilidad,
 - b. El IVA pagado por los costos y gastos es mayor valor de la obra construida;
 - c. Limita el IVA descontable para el contratista constructor - sólo sobre gastos propios
 - d. Obliga a que se exprese o la utilidad o los honorarios que el constructor, para seguridad de las partes
 - e. Remite a contratos iguales o similares para establecer la base gravable bajo precio comercial

*“Es indudable que **una cosa** es la construcción de una obra y **otra** la realización de **reparaciones, resanes, pinturas** y otras labores que atienden a la **conservación** de la obra ya construida. Las circunstancias de la obra señalarán si no se trata de labores de mantenimiento sino de **nuevas construcciones**, por ejemplo ampliaciones o transformaciones, realizadas en inmuebles ya construidos. Es imposible señalar normativamente cada caso particular si no se trata de contratos de construcción, propiamente tales, la base gravable se conforma con el valor total del contrato” (resaltamos, subrayado del texto).*

Indica que no se entiende haya construcción de un bien inmueble si solo se limitan a su reparación, ni aceptar lo son por estar destinados a reparación a bienes inmuebles por destinación, ni aquellos que retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble. Conforme con la doctrina se ha aceptado aquellos servicios de reparación que involucren la construcción de un bien inmueble.

2. Venta directa con instalación de la ventanería: caben dentro el tratamiento general de la base gravable del IVA y en especial al Decreto 570/84 Artículo 29.- (“*La instalación forma parte de la base gravable, cuando la efectúe el productor o vendedor del bien, por su cuenta, o por cuenta del adquirente o usuario*”), y no por el de construcción.

Alude a su Oficio Nro. 057103 de agosto 22 de 2005 cuando señaló que la venta de bienes corporales muebles tales como: closets, cocinas, puertas, ventanas etc. a un constructor, cuya base se calcula sobre el “*valor total de la operación incluyendo todos los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado*”

Concluye, la primera hipótesis si es propiamente contrato de construcción con la base gravable especial del IVA (honorario o utilidad), y para la segunda tesis en donde se da la venta directa con instalación, la base gravable del IVA es la general (art. 447 ET), esto es el total de la operación incluyendo todos los gastos accesorios, instalaciones y erogaciones complementarias,



aunque se facturen o convengan por separado.

DEDUCCIÓN PAGOS EXTRALEGALES Y MÉDICOS

Sentencia - Expediente 18754 de marzo 27 de 2014

Se concluye que los pagos por concepto de auxilio de nacimiento, por matrimonio, defunción de familiares, educación, telefonía celular, por servicios médicos y medicamentos y primas extralegales a favor de los trabajadores, cuando reúnan los requisitos del artículo 107 E.T., pueden ser deducidos del impuesto sobre la renta.

Recuerda que los pagos que realice el contribuyente a favor de terceros para la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a sus empleados y la familia constituyen pagos indirectos para el trabajador (artículo 5° Decreto 3750/86).

Reiterado que la relación de causalidad significa que las erogaciones “*deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente*”, conexidad que sigue insistiendo “*se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad*” que hemos mencionado se reduce a la vieja posición de exigir se vincule con un ingreso en particular, al solicitar dicha productividad al citar que “*la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido*”.

Y debido a que el criterio de necesidad hace referencia a que sean normalmente acostumbradas lo que depende de la actividad que desarrolle las empresas que desarrollen la misma actividad, asunto que amerita ser probado, por lo que “*la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción*”.

A indicado que frente a ciertos pagos laborales a considerado “*el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la productividad de la empresa*”.

Recuerda que con el Expediente No. 14372, octubre 13/05 (anula concepto No. 57621 de 2003), se acepta son deducibles los pagos efectuados a los trabajadores aún de manera ocasional o por mera liberalidad (**Boletín No. 185**), con lo cual en este proceso acepta la deducibilidad de los conceptos al inicio relacionados. En particular cita:

- a) En cuanto **gastos médicos y drogas** reafirma que las entiende prestaciones sociales, al no ser retributivos de los servicios prestados, sino complemento a la cobertura del sistema de seguridad social en salud, y al no constituir salario no son base de los aportes parafiscales (cita Exp. 16761, octubre 26/09, **Boletín N. 233**).



- b) Frente a los auxilios y primas extralegales se anexaron “*cifras estadísticas del DANE*” registradas en la “Encuesta Anual Manufacturera”, para argumentar eran normalmente acostumbrados en la actividad económica empresarial. La Sala afirma que estos pagos retribuyen de manera directa el servicio prestado por el trabajador, de tal manera que no tienen una naturaleza distinta a la de salario. Encuentra que la proporción entre las prestaciones sociales y salarios no dista de las estadísticas reportadas y “*constituyen un parámetro válido de comparación para evidenciar, con criterio comercial, que este tipo de gastos son normalmente acostumbrados*”.

PREMIOS EN CONVENCION ANUAL DE VENTAS – PREPAGADA – PÓLIZAS DE SEGURO

Sentencia – Expediente 19416 de marzo 13 de 2014

Bajo los mismos fundamentos y principios en este caso la providencia indica:

- a) **Ingresos diferidos:** Aun cuando el contribuyente envió cuenta de cobro con fecha del año anterior, lo contabilizó en ese periodo como un pasivo; sin embargo, en sus alegatos explicó que excluyó de su declaración fiscalizada por considerar que era ingreso del año anterior dichos que fue amortizado contablemente en el año fiscalizado.

El H. Consejo que la cuenta de cobro dio origen a un ingreso recibido por anticipado, pues al recibir el pago al año anterior, “*en ese periodo no prestó el servicio, constituyéndose así un pasivo diferido*” que amortizó en el año siguiente objeto de fiscalización, periodo en el que disminuyó la cuenta del pasivo y reconoció el ingreso, razón por la que hace parte de los ingresos de esta declaración.

- b) **Premios entregados en la Convención Nacional de Ventas:** Considera es práctica comercial frecuente y periódica, jornadas dirigidas a trabajadores, “*con el fin de brindarles información sobre la situación financiera y comercial de la compañía y, como en el caso, además, para fortalecer el vínculo con sus vendedores, actualizarlos sobre los productos que comercializa, incentivarlos y mejorar su productividad*”, parte que indica corresponde a capacitación ya aceptada (noviembre 1º/12, Exp.17786, ver **Boletín No. 269**).

Este costo de ventas y gasto operacional de ventas, son procedentes, por tener relación de causalidad con la actividad de comercialización de sus productos, como parte de los “*gastos del evento anual de la compañía, son normalmente acostumbrados en la actividad económica que desarrolla, tendientes a mejorar la productividad de sus trabajadores*”.

- c) **Gastos médicos y medicina prepagada:** como ya se ha reiterado (cita sentencias: abril 12/09, Exp. 16595 - Ver **Boletín No. 233**, agosto 13/09, Exp. 16217 - ver **Boletín No. 229**, mayo 19/11, Exp. 18039 – ver **Boletín No. 250**, febrero 23/12 , Exp. 17920) se consideran pagos laborales indirectos (Decreto 3750/86, artículo 5º), con una excepción a la retención en la fuente si no excede el valor promedio reconocido a la generalidad de los trabajadores bajo programas permanentes.

Estos gastos los considerada con estrecha relación con la actividad generadora de renta y necesarios (Exp. 16217 y Exp. 18039 citados). Reitera que *“la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa”* (mayo 12/05, Exp. 13614, Exp. 16595 citada).

Se anexa certificado de la entidad operadora sobre los empleados cubiertos por el plan de salud, y certificado de la empresa del total empleados para demostrar que cubre la generalidad.

- d) **Auxilio educativo:** es pactado como no salarial y otorgado a la generalidad de trabajadores bajo política de beneficios, y se constituye en un pago laboral indirecto no sometido a retención. Acepta su deducción.
- e) **Póliza seguro de vida:** No acepta su deducción por no considerarlo pues *“no resulta necesario, ni se trata de los normalmente acostumbrados en el ámbito empresarial y su realización no genera indefectiblemente mayores ingresos o una mayor productividad”*.
- f) **Póliza de seguros de vehículos de trabajadores:** Considera tienen causalidad con la actividad productora de renta, son bienes de los trabajadores que conforman la fuerza de ventas *“utilizados como herramienta de trabajo para la comercialización de los productos biológicos y farmacéuticos, utilizados para visitar a los clientes existentes y a los potenciales, en todo el país, hecho no controvertido por la Administración”*. Como *“no se trata de un ingreso laboral, ni directo ni indirecto, no hace parte de la base de retención en la fuente por salario”*.

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