



Diciembre de 2014 – Boletín Informativo No. 282

REGISTRO DEL IMPUESTO A LA RIQUEZA

Consejo Técnico de la Contaduría - Concepto No. 722, diciembre 5 de 2014

En cuanto a la consulta de cómo podría ser contabilizado el impuesto a la riqueza bajo el texto del proyecto de reforma tributaria en ese momento, inicia afirmando que en su criterio el impuesto en mención “(...) no cumple los requisitos necesarios para permitir su diferimiento y causación en varios períodos anuales, de acuerdo con las normas contenidas en los Decretos 2784 de 2012 y 3022 de 2003, 2649 de 1993 y sus modificaciones” (se subraya) y debe reconocerse contablemente según lo dispuesto en las normas de provisiones, activos y pasivos contingentes, contenidas en los marcos técnicos de los Decretos antes mencionados (párrafo 14 de la NIC 37 y el 21.4 de la NIIF para las PYMES).

En este sentido frente al impuesto concluye “(...) que se cumplen todos los requisitos para que dicho impuesto sea reconocido en su totalidad, esto es, el correspondiente a los años 2015, 2016, 2017 y 2018, como un pasivo, en el año 2015, afectando las cuentas de resultados de dicho año”, así como los criterios para su reconocimiento como un pasivo y reconocerse por su valor presente (párrafos 45 de la NIC 37 y 27.1 de la NIIF para PYMES).

Ahora, frente a la posible exclusión de estos marcos técnicos normativos para la contabilización del impuesto a la riqueza, reitera que no es deseable que se establezcan nuevas excepciones. No obstante, al analizar los impactos que tendría el impuesto a la riqueza en las entidades del país y teniendo en cuenta que el proyecto de ley en ese momento donde la base gravable es el valor del patrimonio bruto del contribuyente poseído a 1° de enero de 2015 pero cuyo pago se establece y causa para los años 2015, 2016, 2017 y 2018, “(...) por decisión mayoritaria, está de acuerdo con la idea de efectuar una exención de aplicación voluntaria en los marcos técnicos normativos, que sea aplicable a los estados financieros individuales y separados, que permita a las entidades tener la opción de reconocer la totalidad del impuesto a la riqueza directamente contra los resultados acumulados (ganancias retenidas) y no contra el estado de resultados. Esta opción, aun cuando está en contravía de los criterios de reconocimiento de las NIIF y la NIIF Pymes, permite reconocer la totalidad del pasivo y la baja patrimonial generada por la imposición de dicho impuesto.” (se subraya).

A lo anterior hay que adicionar que la Ley 1739 de 2014 establece que los momentos de causación (señalados en el art. 6°, que adiciona el Artículo 297-2. Causación) “(...) también se aplicarán para los efectos contables incluida la conformación del balance separado, o individual, y del balance consolidado” (art. 10°), queriendo decir que la causación se haría año a año y que se podrá “(...) imputar este impuesto contra reservas patrimoniales sin afectar las utilidades del ejercicio, tanto en los balances separados o individuales, así como en los consolidados (...)”, aspectos que podrían calificarse como intromisiones de la regulación tributaria en materia contable, que la Ley 1314

de 2009 pretendía evitar.

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR Y REVISOR FISCAL FRENTE A LAS DECLARACIONES

Consejo Técnico de la Contaduría - Concepto No. 205, junio 26 de 2014

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública indica que:

- La obligación formal de presentar la declaración de renta recae en el mismo contribuyente y no en el contador que la preparó. Así mismo, la obligación de cumplir con los deberes formales ante la DIAN es del contribuyente o su representante legal y no del contador que preparó la declaración de renta (Art. 571 ET.).
- Si el contribuyente cumple con los topes para que la declaración de renta y complementarios lleve la firma del contador, la obligación de firmarla corresponderá al contador que ejerció el cargo durante ese año fiscal, independientemente de que se haya retirado posteriormente.

Cabe comentar que esta posición respecto a la firma se opone a diversa jurisprudencia que impone este deber a quien haya sido nombrado y aceptado su cargo, independientemente de que esté o no inscrito (Consejo de Estado, sección Cuarta, Exp. 13632, sept. 22/04 que anula el Concepto 027112 de 2002, **Boletín No. 165**, Circular No. 0053 de abril 01/03, **Boletín No. 133** y Sentencia junio 15/01, **Boletín No. 104**).

Consejo Técnico de la Contaduría - Concepto No. 276, septiembre 24 de 2014

En este evento señala:

- Emitir el respectivo dictamen sobre estados financieros implica que el revisor fiscal ha examinado la información financiera bajo las normas de auditoría generalmente aceptadas y, con ello, emite una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
- Bajo dicha emisión y opinión, se entenderá que los efectos de la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias (determinados en el art. 581 ET.) están dentro del alcance de un trabajo de revisoría fiscal. Luego previo a la firma, se entiende que el revisor fiscal ha verificado dicha



razonabilidad.

- La responsabilidad en el “*cumplimiento de las obligaciones tributarias*” recae en el contribuyente o el representante legal directo (Art. 571 ET.), no en el contador o en el revisor fiscal. Así, el deber formal de presentar la declaración de renta recae en el mismo contribuyente, no en el revisor fiscal. Ello aplica aún “*en caso en que la DIAN encuentre inconsistencias*” en la declaración.

En ambos conceptos se observa que se rebate la costumbre de los contribuyentes de culpar o indilgar a su contador o al revisor fiscal las falencias ocurridas en el cumplimiento de los deberes tributarios.

INDEPENDENCIA DEL REVISOR FISCAL – NO ES ADMINISTRADOR

Consejo Técnico de la Contaduría - Concepto No. 350, julio 8 de 2014

En ejercicio de sus funciones, los revisores fiscales pueden impartir instrucciones para que las actividades de una entidad se lleven conforme a los estatutos y la ley, en cuanto su rol no es pasivo. Lo anterior no significa que pueda dar órdenes a la administración ni asumir funciones propias del administrador social.

Estas instrucciones son meras indicaciones de cómo realizar las cosas que se requieran que antes que órdenes, es enseñar las soluciones para corregir irregularidades en tanto “*(...) no tienen potestad de realizar actividades o tomar decisiones que le son propias del administrador*”; de lo contrario, se vulnerarían principios como los de objetividad e independencia.

ACREEDOR PRENDARIO – PUEDE RECIBIR DIVIDENDOS NO GRAVADOS

Consejo de Estado, Sala Cuarta, Expediente No. 18788 de septiembre 10 de 2014

En el marco de un contrato de prenda sobre acciones que, en principio, no confiere al acreedor los derechos inherentes a la calidad de accionista salvo estipulación o pacto expreso (artículo 411 C.Co.), se observa que en los contratos de prenda suscritos se confiere al acreedor prendario todos los derechos del



pignorante “(...) sobre las cuotas sociales pignoradas, derivados de su calidad de socias, incluyendo expresamente las de deliberación, voto y recibo de utilidades o participaciones.”.

Con base en dichas previsiones, la Sala afirma que el acreedor prendario “(...) ostenta los derechos derivados de la calidad de socio” de los pignorantes, como es ostentar para sí el derecho a recibir las utilidades o participaciones de la compañía; si bien ello no implica automáticamente el derecho a recibir los beneficios tributarios de esas utilidades, por efecto del contrato de prenda todos los derechos de los socios, incluido el derecho a percibir utilidades, fueron transferidas al acreedor prendario.

Considera la Sala que aun cuando los dineros recibidos por el acreedor prendario actor son provenientes de una acreencia, siguen siendo dividendos y participaciones percibidas por cuotas propias, y no pierden su naturaleza

Ahora, la finalidad del artículo 48 ET. (Utilidades que no constituyen renta ni ganancia ocasional) es la de evitar la doble tributación del impuesto sobre la renta entre las sociedades y los asociados. Para la Sala el monto percibido por el acreedor prendario debe ser deducido en los términos del artículo 48 ibídem, pues si bien el acreedor prendario no percibe el ingreso a título de dividendo, sino a título del pago de una deuda, los dividendos no pierden su naturaleza por esa simple razón.

Y dado que dicho art. 48 extiende el beneficio no solo a los accionistas sino también a “suscriptores y similares”, “(...) considera que tanto el socio como el acreedor prendario tienen interés en los negocios propios de la sociedad y, por ende, tienen la similitud que exige la norma para que se pueda configurar la deducción” como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Dado que hubo cesión de “todos los derechos” de los pignorantes sobre las cuotas sociales pignoradas, “(...) es claro que el acreedor prendario se asemeja al socio (...)” (hace alusión a Conceptos 220-12546 del 07 de marzo de 2007 y 220-034956 del 07 de julio de 2007 de la Superintendencia de Sociedades).

Concluye la Sala que el acreedor prendario puede incluirse en el término ‘similares’ del artículo 48 ibídem, y puede ejercer actos que están reservados para un socio, ya que frente a la sociedad reemplaza al titular del derecho societario, pues el contrato accesorio de prenda expresamente le confirió la titularidad de todos los derechos a dicho acreedor, y por lo anterior, “(...) la Sala considera que el acreedor prendario tiene derecho a incluir en su declaración de renta, los ingresos recibidos como pago por la prenda pactada, como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional”.

COSTOS ACEPTABLES CON PARAÍSO FISCALES (2)

Concepto DIAN No. 1256 de 9 de octubre de 2014



Señala en esta oportunidad que no son constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta a personas naturales, jurídicas u otro tipo de entidad constituida, localizada o en funcionamiento en paraísos fiscales, cuando estos pagos no sean ingresos de “fuente nacional” para su beneficiario, y por esa misma razón no se haya practicado retención en la fuente pues en este caso no es procedente.

La norma tiene una excepción, y por ende son considerados costo o deducción, aquellos pagos o abonos en cuenta a los que se les haya practicado la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta, lo que ocurre cuando para el beneficiario son ingresos gravados en los términos de los artículos 9, 12 y 24 del Estatuto Tributario.

Confirma la interpretación del artículo 124-2 ET., plasmada en el Oficio No. 016680 del 22 de marzo de 2005 donde no hay cabida a interpretar que son costo o deducción los pagos o abonos en cuenta realizados a persona o entidad constituida, localizada o en funcionamiento en paraísos fiscales que se consideren ingresos de “fuente extranjera” para su beneficiario ya que sobre los mismos no es menester practicar la retención en la fuente, ya que precisamente -en su parecer- falta el requisito para dicha deducción como es que sobre ellos se efectúe el mecanismo de recaudo previsto en el parágrafo del artículo 408 ET.

Consideramos esta interpretación se queda corta y entra en contradicción con la doctrina oficial contenida en el **Concepto 31855** del 26 de mayo de 2014 (ver **Boletín No. 279**), en la que se manifestó que existe la posibilidad de demostrar la realidad y transparencia de la operación para la procedencia de deducciones en aquellos casos en que por prescripción legal no sea procedente la retención en la fuente siempre y cuando haya un estudio de funciones, activos empleados, riesgos asumidos y riesgos, en los términos del artículo 260-7 ET., así no haya retención (ver **Boletines No. 278 y 279**).

PACTOS NO SALARIALES BONIFICACIONES HABITUALES

Consejo de Estado, Expediente No. 20030 de 6 de agosto de 2014

Aun cuando se observa que en procesos particulares de orden tributario hay una tendencia reciente a no aceptar los pactos no salariales exigiendo respecto de ellos los aportes parafiscales, en especial en las bonificaciones habituales bajo la solicitud de pruebas específicas, en esta oportunidad frente a una liquidación del ICBF señala que el empleador puede excluir de la base de estas contribuciones las bonificaciones extralegales si se prueba simplemente que se pactaron como no constitutivas de salario.

En el caso particular considera que se demostró que ciertos pagos variables o “(..) *bonificaciones por resultado*”



no constituían salario, dado que así lo pactó esa firma con sus trabajadores.” (se subraya). Considera que es reiterado que las “(...) bonificaciones habituales extralegales no son constitutivas de salario si así lo pactan expresamente las partes del contrato de trabajo” por lo que basta “acreditar que así lo acordó con los trabajadores” (subrayamos).

Como se observa, “no solo pueden excluirse del salario las bonificaciones ocasionales que por mera liberalidad” se pacten, ya que con base en el artículo 128 C.S.T. no son constitutivos de salarios, entre otros “3. Los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente y otorgados en forma extralegal, cuando las partes así lo hayan dispuesto expresamente” (subrayamos).

A su vez la Sala considera que el análisis jurídico y probatorio que realiza la Administración carece de sustento fáctico y legal, pues ya estaba demostrado que las bonificaciones habían sido expresamente acordadas en los contratos laborales como factores no constitutivos de salario, como lo exige la norma, en concordancia con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, que igual permite estos acuerdos “(...) sin que allí se hayan señalado o indicado taxativamente los beneficios que podían o no excluirse del factor salarial”, por lo que “es suficiente con que se demuestre la existencia de un acuerdo, bien sea convencional o contractual, en el que las partes hayan estipulado expresamente que determinados pagos no constituyen salario, para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar los aportes y ello no sea requisito para solicitar su deducción”.

Concluye que es posible, teniendo “como soporte jurídico la norma en cita, que las partes deben disponer expresamente cuales factores salariales no constituyen salario, para efecto del pago de las prestaciones sociales y demás derechos laborales” (Subraya la Sala). De otra parte, considera que se debe **insistir** en que “las bonificaciones ocasionales otorgadas por mera liberalidad del empleador no constituyen factor salarial por mandato legal (art 128 C.ST), **sin** que se requiera de acuerdo entre las partes y que **tampoco** son salario las bonificaciones o beneficios, -sean ocasionales o habituales-, siempre que sean extralegales y que las partes expresamente acuerden que no hacen parte del salario (ibidem)” (resaltamos subrayamos). (ver **Boletines No. 241, 264, 266, 269**).

Es decir, que el pacto es procedente y viable, y tiene mayor efecto y es requerido para las bonificaciones habituales, y no indispensable en las ocasionales. En lo primero solo “es suficiente con que se demuestre la existencia de un acuerdo” para excluir un rubro determinado de la base para liquidar los aportes parafiscales.

CAPACITACIÓN FRENTE A LA ASISTENCIA TÉCNICA

Concepto DIAN No. 64487 de noviembre 27 de 2014

Trata de la exclusión en el IVA de la capacitación realizada por un equipo técnico, régimen que contiene la exclusión de la asistencia técnica en el sector agropecuario. Hace referencia a la definición de asistencia técnica contenida en el artículo 2 del Decreto 2123 de 1975 (la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorpóreas, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio

del ejercicio de un arte o técnica, que comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos).

Afirma que el tratamiento exceptivo solo aplica frente a una *“real asistencia técnica, entendida como ayuda, apoyo, presencia para ver cómo en las condiciones locales, el material técnico debe ser puesto en práctica para que el resultado obtenido sea el mejor posible”* (se subraya). Aludiendo al Expediente 17150, marzo 31/11 (asistencia frente a la investigación, ver **Boletín 248**), encuentra que la asistencia técnica es un auxilio, un apoyo, en posición de consejero, de asistir, estar presente cerca de alguien, estar *“presente para ver cómo en las condiciones locales, el material técnico debe ser puesto en práctica para que el resultado obtenido sea el mejor posible”*. (Subrayado del concepto).

Cuando se trata de una capacitación dirigida a investigadores y técnicos que *“incluye actividades de tipo teórico (charlas magistrales de expertos) y actividades prácticas (laboratorio, invernadero, campo), al final de la cual se entrega una certificación a los participantes -lo que se identifica más con un servicio de educación que con un servicio de asistencia técnica entendida en el sentido expuesto”* (se subraya), así la asistencia técnica implique también el adiestramiento de personas para aplicar conocimientos tecnológicos.

Concluye que ésta instrucción *“sin el acompañamiento para poner en práctica los conocimientos, y verificar la aplicación en las condiciones locales procurando el mejor resultado, se identifica, se reitera, más con un servicio de capacitación que con un servicio de asistencia técnica”*.

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