



Junio de 2015 – Boletín Informativo No. 285

COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES EN EL CREE

Corte Constitucional, sentencia No. C-291, mayo 20 de 2015

La Corte Constitucional encontró que con la expedición del artículo 22 de la Ley 1607 del 2012 se incurrió en una omisión legislativa, cuando al definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE-, no incluyó la figura de la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores (consagrada en el artículo 147 ET.), lo que se considera viola el principio de equidad tributaria.

Bajo la figura del fallo integrador, se declara la constitucionalidad de la norma entendiendo que la definición del hecho generador incluye la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. La integración “*se aplicará a todas las situaciones no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 y perdurará mientras esta disposición tenga la entidad de producir consecuencias normativas*”.

Lo anterior querría indicar que se podrían compensar pérdidas fiscales en el CREE aún cuando se generen por el año 2014 (primer año a declarar), si se consideran situaciones no consolidadas, es decir, la norma es aplicable pero en el entendido que se puedan tomar y compensar las pérdidas fiscales (lo que ya acepta expresamente la ley 1739/14).

Se recuerda que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 fue modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014 y adicionado por los artículos 12 a 16 de la misma Ley, precisamente para introducir la compensación de pérdidas, aplicable desde la vigencia 2015, al igual que una figura que no fue considerada en la sentencia como es la compensación del exceso de la base gravable mínima sobre la base gravable CREE (Art. 189 ET.).

Igualmente, la previsión e integración del fallo afectaría el impuesto diferido tanto de grupo 1 como de grupo 2, para quienes generaron pérdidas en los mencionados periodos. Para efectos NIIF, lo anterior tendría el efecto que el activo por impuesto diferido que surge de pérdidas fiscales se deberá calcular con el 34% en lugar del 25%, retrospectivamente.

Luego el mismo cálculo del impuesto diferido por pérdidas que se haga del 2015 y siguientes, se hará para el 2014, a la tarifa de amortización (39% -2015 al 43% -2018 y ss., si se incluye la sobretasa, aspecto que no ha sido aclarado).

Cabe comentar que la compensación de las pérdidas fiscales en el impuesto de la renta no tiene limitaciones temporales desde la reforma del año



2006, por lo que la tarifa sigue siendo el 25%.

En el CREE solo pueden existir pérdidas desde el año 2014, primera declaración desde su creación. Con base en la sentencia, se pueden compensar desde el año 2014 en adelante, tampoco sin límite temporal. Y pueden tener valor diferente la pérdida en renta. Su tarifa de amortización sería del 9% más la sobretasa.

La providencia no hace mención al tema de la deducción a futuro del exceso de la renta mínima y la renta líquida ordinaria, dejando un vacío en su tratamiento, que al igual que la compensación de pérdidas, solo fue llenado con la expedición de la Ley 1739/14, en ese caso por el Artículo 14 que adiciona el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012.

TRANSICIÓN A LAS NIIF EN MATERIA FISCAL

Concepto DIAN No. 16442 (0512), junio 5 de 2015

El concepto se emite en aplicación del decreto 2548 de 2014 relacionado con la forma como se deben realizar los registros de las diferencias entre la contabilidad bajo NIIF y las normas fiscales, con el fin de obtener las cifras fiscales para elaborar las declaraciones tributarias durante esos periodos en aplicación de las NIIF.

Durante los siguientes 4 años de aplicación oficial de las NIIF (años 2015 al 2018 para los Grupos 1 y 3, y años 2016 al 2019 para el Grupo 2), las declaraciones y reportes tributarios se realizarán con bases fiscales tomadas de la contabilidad efectuada bajo las normas de los decretos 2649 y 2650 de 1993. El Concepto hace precisiones sobre la forma en que se podrán aplicar las opciones señaladas en el Decreto 2548 que son de libre escogencia por el contribuyente, como son el “sistema de registro de diferencias” (como las cuentas de orden actuales) o el “libro tributario”, para llevar el control de las diferencias que se presentaran entre los registros contables bajo NIIF y las bases contables bajo los citados decretos 2649 y 2650 como punto de partida para elaborar las declaraciones y reportes tributarios.

En cuanto a las características de cada opción cita:

- 1) “Sistema de registro de diferencias”: este puede ser llevado “*de forma manual o electrónica*”, siempre que se garantice la autenticidad, veracidad e integridad de la información, cuyos registros de las diferencias permitan identificar el comprobante, fecha del documento, fecha del registro, valor de la operación, identificación del tercero, cuenta de imputación, explicación sumaria de las diferencias con los valores registrados en la contabilidad, entre otros. El registro se hará en el momento en que surjan las diferencias.



- 2) “Libro Tributario”: indica que éste “*no se tendrá que registrar ante ninguna autoridad*”, y debe permitir la identificación de los hechos económicos que allí se consignen, y además de los detalles ya citados en el caso anterior realizados cuenta por cuenta, permita establecer la dinámica de la contabilización en sus movimientos débitos y créditos y los saldos. Señala que en aquellos rubros bajo NIIF no reconocidos fiscalmente, caso de un pasivo contingente se puede optar por reconocerlos y, en cuentas alternas (cuentas de orden), reconocer estas diferencias; o no reconocer la operación.

Se pueden realizar algunos comentarios sobre este Concepto:

- a) El concepto se emite bajo la autorización del Decreto 2548, y con el fin de regular su contenido y regulación, procede a desarrollar los dos “sistemas” opcionales y libres que allí se establece para la “contabilidad fiscal” como son: 1.- el sistema de registros obligatorios (*art. 3*), y 2.- libro tributario (*art. 4*).
- b) Para fines fiscales, las referencias fiscales a normas contables, se seguirá haciendo a los Decretos 2649 y 2650 y la Contabilidad Pública CGN anteriormente vigente. Es decir; no a las NIIF.
- c) Para tal control de las diferencias se establecen “procedimientos” para registrar la contabilidad fiscal: i) llevar registro de las diferencias en cuentas de orden que harán las veces de los registros obligatorios, recomendado cuando no haya muchas diferencias entre dichas bases; ii) conciliación en las cuentas que generan diferencias, recomendado cuando hay varias diferencias; y iii) llevar registros en un libro fiscal completo, recomendado cuando hay diferencias significativas.
- d) No exige un modelo obligatorio, sino enfatiza la importancia de la autenticidad, veracidad e integridad.
- e) La frecuencia de registro de esta información fiscal en operaciones homogéneas es *mínimo* mensualmente. Transacciones no homogéneas deben ser registradas cuando ocurren.
- f) No hay obligación de registrar el libro tributario ante ninguna autoridad.
- g) Se puede manejar un plan de cuenta diferente al Decreto 2650; se sugiere debe trabajar con una homologación.
- h) El documento hace referencia a “base fiscal”, para fines tributarios (impuesto de renta y CREE), no para fines del impuesto diferido (NIIF).
- i) Aún no es claro de dónde se sacaría la información para precios de transferencia en el 2015.

Quedan varios interrogantes sobre el tratamiento de varios de los rubros y diferencias que en la práctica se presentarán en su aplicación y cómo soportar las declaraciones tributarias.

Resulta pertinente comentar que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) emitió un Oficio



dirigido a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (radicado DIAN 000E2015015523 del 20 de abril de 2015) realizando una lista no exhaustiva de los temas con incidencia tributaria identificados en las reuniones del Comité de Expertos Tributarios, que bajo la implementación de las NIIF consideran ameritan aclaraciones, y recomienda ha de emitirse una orientación técnica conjunta entre el CTCP y la DIAN.

Entre algunos temas allí listados son: - que certifica y cuál es el efecto de la firma del revisor fiscal, - registro de diferencias fiscales, - análisis de precios de transferencia, - ingresos en el impuesto de industria y comercio, - cuentas en el IVA, - origen de los dividendos, - reinversión de excedentes, - bases fiscales, - impuestos diferidos, entre otros. Estos temas no son abordados en el concepto en mención.

CORRECCIÓN DE ERRORES DE TRANSCRIPCIÓN

Concepto DIAN No. 10941, abril 16 de 2015

Con base en la ley anti-trámites 962 de 2005 art. 43 y Circular 118 de 2005 (**Boletín No. 184**), señala que las correcciones de errores e inconsistencias en las declaraciones tributarias y recibos de pago, proceden sin sanción cuando no afecte el tributo, ni recaiga sobre valores relacionados con hechos imponibles o bases gravables. Dichas correcciones se pueden hacer de oficio o a solicitud de parte.

Estos errores que se pueden corregir con el proceso del art. 43, son aquellos que “*en el cuerpo de la declaración corresponden a los valores que se consignan en las casillas posteriores a la que corresponde al total del impuesto a cargo*” (subrayamos) ya que si la equivocación es en las operaciones aritméticas, en si constituye un error aritmético que tiene unos procedimientos por parte de la Administración, salvo que no afecte el impuesto a cargo donde procede el proceso visto.

Así mismo, si la equivocación es que se transcribe o lleva un valor diferente al que verdaderamente se debía, como cuando se coloca un valor en la casilla total saldo a favor siendo un saldo a pagar o viceversa, considera es “*en si constituye un error de transcripción que no altera el valor real del impuesto determinado, se puede corregir sin sanción ...[lo que]... no puede confundirse con un error aritmético, puesto que no proviene de equivocaciones en las operaciones aritméticas, sino que por lo general son errores de orden mecanográfico o traslado de cifras que no modifican los aspectos sustanciales o de fondo el impuesto de la declaración*” (se aclara).



INSTRUCCIONES A UN INDEPENDIENTE NO ES SUBORDINACIÓN

Consejo de Estado Sección Cuarta, Expediente 438013, noviembre 13 de 2014

Solo para señalar que con referencia a un Contrato de Prestación de Servicios en el Sector Oficial, que igual puede aplicarse al sector privado, hace una distinción en el tipo de labores que cumple el contratista para que no se entienda que se encuentra bajo subordinación jurídica laboral, y que por el contrario tales labores son la consecuencia necesaria de la ejecución del contrato.

La sentencia afirma que *“la relación de coordinación de actividades entre contratante y contratista que implica que el segundo se somete a las condiciones necesarias para el desarrollo eficiente de la actividad encomendada, lo cual incluye el cumplimiento de un horario, o el hecho de recibir una serie de instrucciones de sus superiores, o tener que reportar informes sobre sus resultados, no significa necesariamente la configuración de un elemento de subordinación”* (se subraya).

Reproduce la sentencia de la Sala Plena del Consejo

de Estado (noviembre 18/03, Rad. IJ-0039) cuando indicó que *“(…) si bien es cierto que la actividad del contratista puede ser igual a la de empleados de planta, no es menos evidente que ello puede deberse a que este personal no alcanza para colmar la aspiración del servicio público; situación que hace imperiosa la contratación de personas ajenas a la entidad. Y si ello es así, resulta obvio que deben someterse a las pautas de ésta y a la forma como en ella se encuentran coordinadas las distintas actividades. Sería absurdo que contratistas encargados del aseo, que deben requerirse con urgencia durante la jornada ordinaria de trabajo de los empleados, laboren como ruedas sueltas y a horas en que no se les necesita. Y lo propio puede afirmarse respecto del servicio de cafetería, cuya prestación no puede adelantarse sino cuando se encuentra presente el personal de planta. **En vez de una subordinación lo que surge es una actividad coordinada con el quehacer diario de la entidad, basada en las cláusulas contractuales.**”* (resaltado del texto).



COTIZACIÓN DE TRABAJADORES INDEPENDIENTES NO REQUIERE DURACIÓN DEL CONTRATO

DIAN Concepto No. 12887, mayo 5 de 2015

Frente a si hay algún término de duración o condición de tiempo para solicitar y verificar las cotizaciones al sistema de seguridad social por los trabajadores independientes (la DIAN solo lo solicitaba si el contrato era superior a 3 meses) indica que previo se acuerdo y consulta con el Ministerio de Salud y Protección Social, buscando la unidad de criterio, el Ministerio dio respuesta mediante Oficio **201411601841961** del 23 de diciembre de 2014 (reiterado por el Concepto No. **966871** del 6 de julio de 2014, ver **Boletín No. 281**) éste concluye que *“en la actualidad, independiente de la duración del contrato de prestación de servicios, el contratista estará en la obligación de cotizar a los precitados sistemas, ...”* (subrayado del texto).

Como antecedente menciona el artículo 114 del Decreto Ley 2150/95 que modificaba el artículo 282 de la Ley 100/93, que al referirse a las personas naturales que contrataran con el Estado bajo prestación de servicios, que no estarían obligadas a acreditar su afiliación a los sistemas de salud y pensiones, si la duración de su contrato era igual o inferior a 3 meses, duración que a su vez cita el decreto 1703/02. Sin embargo, considera que ésta previsión temporal estaría derogada por la regulación posterior que procede a relacionar.

Así, menciona que el artículo 1 del Decreto 510/03, basado en el artículo 15 de la Ley 100/93 (modificado por el artículo 3 de la Ley 797/03), indica que las personas naturales prestadoras de servicios al Estado o al sector privado bajo contratos de prestación de servicios, deberán estar afiliados al Sistema General de Pensiones y cotizar por los ingresos efectivamente percibidos.

A su vez, el artículo 4 de la Ley 797/03 (modifica el artículo 17 de la Ley 100/93), señala que en la relación laboral y del contrato de prestación de servicios, deben efectuarse las cotizaciones obligatorias al régimen de **Pensiones** con base en el salario o ingresos devengados, *“significando con ello que independientemente de la duración del contrato, el contratista se encuentra en la obligación de cotizar al sistema en comentario”*.

En cuanto a **salud**, el artículo 3 del Decreto 510, determina que la base de cotización para pensiones deberá ser la misma para la en Salud y *“por tal razón, lo previsto en el párrafo anterior también es aplicable a los aportes en salud, en el entendido de que independientemente de la duración del contrato, el contratista siempre estará en la obligación de cotizar al SGSSS”* (subrayado del texto).

La DIAN acoge dicha posición transcribiendo apartes de la doctrina del Ministerio de Salud y Protección Social y las normas en que se apoya (artículo 4, Ley 797/03 y Decreto 510 de 2003, que modifica el artículo

114, Decreto Ley 2150/95 y el artículo 23, Decreto 1703/02), por lo que en el contrato de prestación de servicios, el contratista en la obligación de cotizar al Sistema General de Seguridad Social de Pensiones y de Salud, y la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes, independientemente de la duración del contrato.

Por lo anterior, se revoca la tesis del problema jurídico No. 1 del Concepto No. 022122 del 7 de abril de 2014 (ver **Boletín No. 281**), el Oficio No. 072394 del 13 de noviembre de 2013 (ver **Boletín No. 274**), la respuesta a la pregunta 1 del Oficio No. 042966 del 18 de julio de 2014 y la respuesta a la pregunta No. 2.1 del Oficio No. 052431 del 28 de agosto de 2014.

Aclara entre otros los oficios 070392 de nov. 5 y 074235 nov. 20/13, y 034321 de junio 6 (ver **Boletín No. 274**), 048258 de agosto 11 (ver **Boletín N0 281**), y 049174 de agosto 14 de 2014, teniendo en cuenta que en ellos se transcribió el inciso primero del artículo 23 del Decreto Reglamentario 1703 de 2002 (imponía la duración de 3 meses).

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