



Enero - Febrero de 2016 – Boletín Informativo No. 289

EXENCIÓN DEL 25% POR PAGOS LABORALES - EFECTO EN LA RETENCIÓN

Concepto DIAN No. 1344 del 04 de febrero de 2016

Como es conocido la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-492 de 2015, declaró la exequibilidad condicionada del artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 (adiciona los artículos 329 a 335 del ET.) en los siguientes términos: “(...) en el entendido de que a partir del periodo gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto (...)”

La Corte hizo notar que dicha sustracción aplica a partir del período gravable inmediatamente siguiente a aquel en que se expide, es decir, sus efectos no son retroactivos y por ende no afectan cálculos del año 2015, sino únicamente cálculos efectuados a partir del año 2016.

Atendiendo a lo ya expresado por la Corte Constitucional, la DIAN mediante Concepto 1344 del 04 de febrero de 2016 define el alcance de ésta sentencia y expone su posición así:

Frente al alcance de la connotación “*primera frase*” citada por la Corte durante su análisis de constitucionalidad, esta entidad señala que la misma hace referencia al porcentaje de renta exenta aplicable y su limitante establecida (25% y 240 UVT respectivamente) por el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario. Es clara en enfatizar que la determinación del impuesto de renta mediante los sistemas IMAN e IMAS solo permite tomar el 25% de renta exenta limitada a 240 UVT.

No admite que se aplique la segunda frase del numeral ibídem, que establece que “*el cálculo de esta renta exenta debe realizarse una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y demás rentas exentas*”, bajo el entendido que el procedimiento para llegar al resultado de la determinación de la renta exenta mediante el régimen ordinario y en los sistemas IMAN e IMAS es diferente, por no les es aplicable de manera extensiva lo dispuesto en el artículo 206 del Estatuto Tributario, siendo necesaria la inclusión por parte de la Corte Constitucional de la expresión: “*una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto*”, que traza las aminoraciones en ambos sistemas de determinación del impuesto.

Frente a la inquietud de si la inclusión del 25% de renta exenta aplica igualmente para la depuración de la base



de retención en la fuente, la DIAN considera que los argumentos planteados por la Corte solo hacen referencia a la depuración del impuesto, sin hacer mención al procedimiento de retención. Según la Administración la razón fundamental “*ratio decidendi*” en la sentencia objeto de análisis es la protección de las garantías y derechos constitucionales frente aquellos sistemas de determinación de la renta, por lo que la decisión de la Corte se restringe de manera exclusiva a este supuesto; lo que se traduce en que el 25% de renta exenta no se tendrá en cuenta para el cálculo de retención en la fuente prevista en el ordenamiento tributario.

Se ha considerado que la argumentación de la DIAN es discutible y requiere un mayor análisis por entender la liquidación del impuesto de renta de manera aislada y distinta a la retención en la fuente no solo como recaudo anticipado del primero, sino por cuanto el artículo 369 del Estatuto Tributario establece que “*los pagos o abonos en cuenta que por disposiciones especiales sean exentas en cabeza del beneficiario*” no están sujetos a retención en la fuente.

Tal y como lo enfatiza y ordena la Corte en cita, sería el caso de la renta de trabajo “exenta” del 25% contemplada en el numeral 10 del artículo 206 *ibidem*. Así las cosas, también se ha considerado que siendo su naturaleza y tratamiento la de una exención, acogiendo lo indicado por el artículo 369 del E.T. y la supremacía constitucional citada por la Corte, afectaría la retención en la fuente, es decir, que podría descontarse de la base de la retención mínima establecida en el artículo 384 *ibidem* pues no puede aplicarse retención.

Pese a que la Sentencia C-492 de 2015 no cita de forma taxativa la sustracción de las rentas de trabajo exentas en los términos previstos por el artículo 206-10 para la aplicación de la retención en la fuente mínima art 384 del E.T, habrá de considerarse que la retención en la fuente mensual a trabajadores obedece a un anticipo del Impuesto de Renta a liquidar y al cual se refiere la sentencia enunciada, por lo que debería tener y respetar los mismos lineamientos en el proceso de depuración mensual mínimo (IMAN e IMAS) que ahora ha de contemplar la aplicación de la renta “exenta”, y por contera, su aplicación en la retención con fundamento en el artículo 369 ET., comentado.

Aunque se anticipa es probable que la última posición no sea compartida por la DIAN dada su doctrina en estudio, se puede adicionar que tal equivalencia entre el impuesto y la retención se sustrae de las consideraciones de la Corte que entre otros enunciados señala que la aplicación de dicha exención es una “*garantía de la equidad*[,] *del mínimo vital* [y] *el principio de supremacía constitucional*” sea bajo sistema ordinario de depuración o bajo una base mínima tributaria como lo es el mismo IMAN o IMAS, estos donde la Corte ordena la aplicación de la renta exenta comentada, pues no hacerlo “*puede interferir en el goce efectivo del mínimo vital de un grupo relevante de contribuyentes*” y neutralizaría la “*eficacia de una exención cuyo fundamento es proteger el mínimo vital*”, interferencia e ineficiencia que podría ocurrir si no afecta también dicha retención como recaudo anticipado de ese mismo impuesto.

Frente a las diversas posturas respecto a la sentencia y a la diferencia de criterios que pueden presentarse es importante recordar que los conceptos y oficios emitidos por la Administración de Impuestos solo son de carácter obligatorio y vinculante para los funcionarios de la entidad, es decir, que si el contribuyente quiere optar por una posición diferente a la de la DIAN, sustentable con argumentos de ley, puede hacerlo.

SERVICIO DE PROMOCIÓN Y POSTVENTAS EN COLOMBIA - NO ES EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN IVA

Expediente No. 19093 del 05 de marzo de 2015

En el presente caso corresponde a la Alta Corporación determinar si los servicios de representación prestados en el territorio nacional en ejecución de un contrato de representación internacional y ventas, fueron utilizados exclusivamente en el exterior por su beneficiario, y en consecuencia configuran una exportación de servicios exentos de IVA.

De acuerdo con lo alegado por el accionante, los servicios de promoción de ventas y los servicios de postventa prestados en virtud del contrato de representación, están exentos del impuesto a las ventas a la luz del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que establece que están exentos de IVA los servicios, que no obstante ser prestados “en” Colombia, se utilizan de manera exclusiva en el exterior. Conocido por la jurisprudencia y la doctrina como “*exportación de servicios*”.

Frente al hecho sobre los que recae el impuesto a las ventas¹, estima la Sala que serán considerados servicios exentos de IVA aquellos que se presten en Colombia a favor de personas o empresas que no tengan negocios jurídicos en el país, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos: i) que el servicio sea prestado “en” el país en desarrollo de un contrato escrito, ii) que sea utilizado exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia, y iii) que se cumplan los requisitos que señale el reglamento (artículo 6 del Decreto 2681 de 1999).

Con relación a los requisitos mencionados anteriormente, la DIAN ha manifestado en reiteradas ocasiones que la utilización exclusiva del servicio fuera de Colombia “(...) supone la entrega para su aprovechamiento en el exterior, así como el disfrute integral y exclusivo por parte del beneficiario del resultado de la actividad ejecutada por el prestador (...)” (Concepto 12914 de 2015, Concepto 11215 de 2015). En el mismo sentido, la Sala ha pronunciado que un servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando éste es disfrutado integralmente por parte del beneficiario fuera del territorio colombiano, sin que resulte relevante el tipo de vínculo contractual mediante el que se preste el servicio. Para la Sala la cualidad que distingue la exportación del servicio se predica del destinatario, lo cual implica que el servicio deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior.

Bajo los anteriores supuestos el Consejo de Estado concluyó que los servicios de promoción de ventas y postventa prestados por el accionante tuvieron lugar en el territorio nacional, razón por la cual están gravados con IVA y se descarta la existencia de una exportación de servicios.

Tomando en consideración los motivos antes planteados, no se comparte plenamente la posición del Consejo de Estado, en el sentido que dichos servicios no fueron utilizados de manera exclusiva en el exterior por el hecho de que fueron prestados “en” el país, sin reparar que una de las condiciones para que sea considerado exento es precisamente que el servicio debe ser prestado en el territorio

¹Literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario.



nacional (de lo contrario, si se exigiera fuese prestado fuera, en el exterior, sería un servicio “no gravado”, que no requeriría de toda ésta legislación para excluirlo del impuesto).

A nuestro modo de ver, la Sala parece confundir el servicio de promoción prestado en Colombia cuyo beneficiario reside en el exterior con el hecho posterior de la venta a clientes nacionales. Como ya fue dicho, en virtud del contrato de representación internacional de ventas y servicios la compañía en Colombia prestaba los servicios de promoción, cuyo beneficiario directo fue la compañía en el exterior. En este sentido el beneficiario obtiene en el exterior todo el beneficio y uso exclusivo de este servicio de promoción, o como el mismo Consejo lo señala “*el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior*” circunscrito a la promoción de productos obtenida del proveedor del servicio.

Ahora, la posterior venta de los productos a clientes locales ubicados en el país que a juicio de la Sala fueron utilizados en el territorio nacional como el beneficio, provecho o utilidad que se materializó en Colombia consideramos corresponde a un hecho posterior y distinto al servicio prestado de promoción, pues si bien la empresa en Colombia promocionaba los servicios de la empresa en el exterior, era la compañía en el exterior quien efectuaba directamente en el exterior la venta de los productos, lo que no debe afectar el servicio inicial por ser hechos económicos diferentes.

El mismo Consejo en la sentencia enuncia que la exención del IVA “*no deviene de la celebración del negocio jurídico de venta del bien en el exterior, sino de la efectiva y exclusiva utilización del servicio por fuera del territorio colombiano*”, referido al servicio de promoción, citando jurisprudencia anterior (Exp. 15839, oct. 10/07, ver **Boletín No. 212**) y aquella (Radicación 8231, mar. 25/98) que anuló doctrina oficial (35411, mayo 2/96) que precisamente negaba la exención en la

agencia e intermediación comercial, evento similar al servicio de promoción en comento (ver **Boletín No. 271**).

Adicionalmente la Sala reconoce que el concluir en el caso particular son servicios gravados “*no quiere decir que cuando se trate de actividades de intermediación comercial en general, el hecho de que el comprador o cliente se encuentre ubicado en Colombia excluya la posibilidad de que el servicio se entienda utilizado en el exterior [donde] es factible que en Colombia se lleven a cabo las gestiones necesarias para la realización del contrato, o lo que es equivalente a que el servicio se preste en el territorio nacional, pero que el destino final de la transacción sea un tercer país, esto es, su utilización o provecho que genera, se entiende realizado en el exterior*”.

Con estas afirmaciones pareciera indicar que para que se considere exportación un servicio de intermediación o promocional se requiere que “*lo relevante es determinar el destino final de la operación intermediada*” lo cual no es una condición de la regulación para otorgar la exención.

Cosa distinta a ser analizada en cada caso, es si en los denominados “servicios de postventa” pueda haber un beneficio directo en el país de la sociedad en el exterior receptora de ese servicio, según su alcance y naturaleza (evento del mantenimiento y reparación), donde habrá que mirarse si es beneficio es o no exclusivo en el exterior o en combinación con ventajas locales por su prestación. En cambio en esta sentencia se estaría generalizando entre la promoción de ventas y el servicio de postventa y negar la calidad de exento.

Hubiere sido interesante que la sentencia realizase una distinción entre este tipo de servicios, no unificar su tratamiento, para darle la adecuada aplicación a esta importante exención para el desarrollo y promoción del país hacia el exterior que tanto se necesita.



NO RETENCIÓN EN LOS APORTES EN CONVENIOS DE COOPERACIÓN

Oficio DIAN No. 25602, septiembre 2 de 2015

En esta oportunidad se consultó a la Administración si los aportes girados en virtud del convenio de cooperación suscrito entre una Corporación Autónoma Regional y un Instituto de Cooperación (CATIE, asociación civil de carácter científico y cultural, sin ánimo de lucro con domicilio en Costa Rica) con el fin de contribuir al desarrollo de un proyecto, deben considerarse pagos sujetos a retención en la fuente.

Para efectos de la interpretación aquí planteada la Dirección de Impuestos señala que para que un ingreso se entienda realizado para efectos tributarios, debe ser susceptible de incrementar el patrimonio de quien lo recibe, tal como lo establece el artículo 26 del Estatuto Tributario:

“(...) La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados (...)”

En este orden de ideas, manifestó que los ingresos que no cumplan la condición de “*producir un incremento neto del patrimonio al momento de su percepción*”, no están sometidos al impuesto sobre la renta y en consecuencia no son pagos sujetos de retención.

Recordemos que los acuerdos de cooperación se suscriben con el fin de permitir la realización de acciones coordinadas mediante “aporte” de recursos compartidos encaminadas al desarrollo de una actividad o la obtención de un resultado común. En este sentido, la DIAN reiterando posición anterior (concepto 121922 de diciembre 18/00) señala que los aportes que se realicen en virtud de un convenio de cooperación, no corresponden al pago de servicios si no simplemente a la destinación de los recursos necesarios para la administración del mismo, razón por la cual no son susceptibles de ser capitalizados y no constituyen ingresos para el beneficiario (Ver **Boletín No. 287**, no hay retención en reembolsos de independientes).

En ese mismo sentido y en consideración a que son aportes o recursos compartidos, la DIAN se pronunció en relación con los costos que se generan en desarrollo de los acuerdos de cooperación en uso de los recursos que sean recibidos por el ejecutor o administrador indicando que “*(...) los costos del convenio que sean a cargo de los recursos aportados, tampoco podrán dar lugar a deducciones tributarias por parte de quien los administra (...)*”

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración manifiesta que si uno de los asociados en ejecución de la actividad convenida a su vez efectúa pagos como contraprestación de la adquisición de bienes o prestación de servicios, dichos pagos estarán sometidos a retención en la fuente “*(...) si la ley no ha calificado al beneficiario como contribuyente del impuesto sobre la renta o el Ingreso como exento o no constitutivo de renta o ganancia ocasional (...)*”.

En consecuencia, los aportes en dinero o especie que reciba la Corporación Autónoma Regional en virtud del Convenio de Cooperación se invierten en su totalidad en desarrollo del Convenio, éstos no estarán sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, sin perjuicio de la retención que deba practicarse cuando con estos aportes se cancelen servicios prestados o se remunere de alguna forma al beneficiario del pago.

NO RETENCIÓN EN REEMBOLSOS A CONTRATISTAS

Oficio DIAN No. 036966, Diciembre 30 de 2015

Reiterando lo señalado en su Oficio 23230 del 19 de agosto de 2015 (ver **Boletín No. 287**) y enfatizando que tal pronunciamiento supuso un cambio en su línea doctrinal, confirma que *“no se debe practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario en los pagos efectuados a un contratista por concepto de gastos reembolsables, pues no revisten la naturaleza de ingresos gravados con el mencionado tributo en la medida que no generan un incremento patrimonial neto en cabeza de su beneficiario”*.

Cordial saludo,

José Hernán Flórez | Legal and Tax
Grant Thornton Colombia
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