



Octubre de 2016 – Boletín Informativo No. 294

CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN RESPONSABILIDAD EN EL CREE DEL SOCIO OCULTO

Concepto DIAN No. 01730, Febrero 09 de 2016

En esta oportunidad la Administración se pronuncia sobre la forma en que deben ser reportado los ingresos por parte del socio oculto de un contrato de cuentas en participación para efectos del CREE. Al respecto, la DIAN reiteró la doctrina contemplada en los conceptos 244445 de 2015 y 77256 de 2006, en los cuales concluyó lo siguiente: *“La doctrina de la DIAN ha señalado que, para efectos del impuesto sobre la renta, en los contratos de cuentas en participación el socio gestor está obligado a declarar la totalidad de los ingresos, costos y gastos de la operación durante el respectivo periodo gravable, de tal forma que únicamente el socio oculto es quien puede declarar el valor neto de las utilidades que le reporte el negocio”* (se subraya).

Si bien la doctrina es clara en señalar que para efectos del impuesto sobre la renta en esta clase de

contratos el socio gestor está obligado a declarar la totalidad de los ingresos, y el socio oculto, únicamente el valor neto de las utilidades que le reporte el negocio, también concluye que dicho tratamiento es aplicable en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE (Ley 1739 de 2014 en sus artículos 11 y 15).

Así las cosas, para efectos del CREE el socio oculto deberá declarar junto con sus propios ingresos, únicamente la utilidad que corresponde según lo acordado en el contrato de participación y por ende cumplir adecuadamente con la presentación y pago del impuesto en los términos de su ley creadora y su respectivo reglamento.

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO DEL EXTERIOR

Conceptos DIAN No. 457, Mayo 31 de 2016 y 13735, Junio 02 de 2016

Teniendo en cuenta que las entidades sin ánimo de lucro en Colombia pertenecen a un régimen tributario especial regulado por el Decreto 4400 de 2004, en esta oportunidad la Administración Tributaria indica cual

es el tratamiento aplicable a los pagos efectuados por una entidad sin ánimo de lucro en Colombia a una entidad sin ánimo de lucro en el exterior.

En virtud de la normatividad citada, las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario especial, cuando las mismas son beneficiarias de pagos, solamente están sujetos a retención por aquellos pagos generados en las ventas provenientes de actividades industriales, de mercadeo y de rendimientos financieros (art. 395 y 401 ET.). Lo anterior no significa que los pagos que sean de otra naturaleza se traten como ingresos no gravados ni que se exceptúe a estas entidades de la obligación de declarar.

Ahora bien, respecto a el interrogante de hasta qué punto una entidad sin ánimo de lucro del exterior no estaría sujeta a retención en la fuente en esos otros conceptos de pago en virtud de la cláusula de no discriminación contenida en el Convenio para evitar la Doble Imposición - CDI (España), la DIAN señala que aún bajo otros principios allí aplicables, también resulta claro que dicha disposición establece que la cláusula de no discriminación se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o ningún estado, con lo cual se entendería que para que se dé un trato homogéneo a los contratantes de uno u otro estado, no es requisito esencial ser residente colombiano (para el caso en particular).

Así, aunque en principio la Administración de Impuestos concluye que si se trata de una entidad sin ánimo de lucro en España, que no tiene residencia en Colombia no aplica dicho régimen especial, sin que implique discriminación respecto a los residentes, a renglón seguido procede a dar aplicación al pronunciamiento del Consejo de Estado (sentencia 16467 de septiembre 16/10, que anuló doctrina de la DIAN que pretendía aplicar las tarifas generales de las sociedades a este tipo de entidades sin lucro del exterior), y concluir debe aplicárseles el régimen especial si cumplen las condiciones del numeral 1º del artículo 19 ET., respecto a sus rentas de fuente nacional y en cuanto que *“considera que no es razonable excluir de ese régimen a las entidades extranjeras que acrediten que cumplieron los tres requisitos previstos en la norma”*.

Por lo tanto, la doctrina acogiendo dicha posición judicial indica que *“las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que cumplan los requisitos del numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario les aplica el régimen tributario especial”*.

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES Y DE SUMINISTRO NO SE CONSIDERAN SERVICIOS PERSONALES

Concepto DIAN No. 20367 Agosto 02 de 2016

En criterio de la DIAN, los contratos de arrendamiento de inmuebles y los contratos de suministro con personas naturales no se consideran servicios personales (implican obligación de *“hacer”*) para efectos de retención en la fuente para

empleados, teniendo en cuenta, en primer lugar, que de acuerdo a la definición contenida en el Código Civil, los contratos de arrendamiento conllevan a una obligación de *“conceder el uso y el goce”* del inmueble dado en arrendamiento a cambio



de una contraprestación, y en segundo lugar, los contratos de suministro de acuerdo a la definición contenida en el Código de Comercio conllevan una obligación de “*dar o prestar en ciertas condiciones cosas o servicios*”.

Por el contrario los servicios personales conllevan a una obligación de “*hacer*”, sin importar si prima el factor material o intelectual, en consecuencia, no se puede considerar ninguno de estos dos contratos como la prestación de un servicio personal a que se refiere el Art. 1 del Decreto 3032 de 2013.

Partiendo de lo dispuesto anteriormente, la Administración concluye que no le es aplicable la tarifa de retención en la fuente para empleados contemplada en el artículo 383 del Estatuto Tributario a los pagos o abonos en cuenta realizados en virtud de contratos de arrendamiento o contratos de suministro, dado que al no existir ningún tipo de relación de servicio personal ni laboral, legal o reglamentaria, no pueden considerarse contratos de prestación de servicios personales.

Ahora bien, sea que deba practicarse retención en la fuente del 3.5% por arrendamientos de bienes inmuebles (si es igual o exceda a 27 UVT, art. 5 del Decreto 260 de 2001) y no la contemplada para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados (Art. 383 E.T.), igual las personas naturales a las cuales se les realizan pagos por concepto de contratos de arrendamiento tienen el deber de reportar la información necesaria a sus pagadores o agentes de retención para determinar la categoría tributaria (art. 1º, Dec. 1070/13).

Por último, la DIAN reitera su doctrina respecto a la necesidad o no de verificación de los aportes al sistema de Seguridad en los contratos de arrendamiento contenida en el concepto No. 048258 del 11 de agosto de 2014 (ver **Boletín No. 281**), así: “(...) en los contratos que no impliquen la prestación de un servicio personal, tales como los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, no resulta aplicable la verificación de los aportes al sistema de seguridad social (...)” (subrayado del texto), sin perjuicio de que sí estén obligados individualmente a dichos aportes, e independiente de la duración del contrato (cita Oficio 012887 de 2015, **Boletín 285**).

NO HAY RECHAZO DE COSTO O DEDUCCIÓN SIN RETENCIÓN

Concepto DIAN No.0882 Septiembre 05 de 2016

La DIAN procede a aclarar y agregar su posición expuesta en el Concepto 0117655 del 4 de diciembre de 2000 (ver **Boletín No. 67**), cuando afirma que “*no se pueden rechazar costos ni deducciones por no practicar la retención en la fuente*”, ahora aclarando que lo anterior es sin perjuicio de que “*si por disposición expresa la norma consagra alguna condición especial para la procedencia del costo o deducción, relacionada con efectuar la retención al respectivo egreso y/o pago, o establece prohibición de que los contribuyentes puedan tomar éstos sin haber aplicado la retención en la fuente, y éste llegare a tomarlos, la consecuencia jurídica en efecto será el desconocimiento o rechazo de los mismos*”, y pone de presente el caso de los artículos 124-2 (pagos a paraísos fiscales), 121 (gastos al exterior) y 87-1 (gastos por la relación laboral) E.T.



En este sentido, ahora con el Concepto No. 0882 reorienta su doctrina para confirmar la tesis general de que la falta de retención no limita ni prohíbe un costo o deducción, pues cuenta con otras herramientas para fiscalizarla, siempre que la norma por disposición expresa no la señale como condición especial para la procedencia de tales costos o deducciones.

Entendemos que con esta posición la DIAN revoca lo que había señalado en concepto 278 de abril 11/16, cuando en su momento afirmó que: “...si no se practican las retenciones en la fuente a que haya lugar, no será posible suministrar a la DIAN la prueba de la consignación de las mismas, lo que imposibilita la procedencia como costo o deducción de los pagos en relación con los cuales no se demuestre tal hecho.” (basada en el inc. final art. 177 y num. 3 art. 632 del E.T.), que perdería vigencia bajo la reciente doctrina arriba expuesta.

DISTRIBUCIÓN ANTICIPADA DE REMANENTES A FAVOR DE ACCIONISTAS EN UNA LIQUIDACIÓN

Superintendencia de Sociedades oficio 220-161320 del 26 de agosto de 2016

Es preciso tener en cuenta que la finalidad del proceso de liquidación privada o voluntaria una vez disuelta la compañía y previa elaboración del inventario, es la inmediata realización de los activos sociales con el fin de cancelar las obligaciones a cargo de la sociedad para continuar con el pago del pasivo interno y externo y posteriormente proceder, con la distribución del remanente, si lo hubiere entre los asociados.

En este orden de ideas, en principio no habría lugar a una distribución anticipada de remanentes entre los asociados pues la ley establece expresamente la obligación de cancelar prioritariamente las obligaciones externas, sin embargo, el artículo 241 del Código de Comercio, consagra como excepción la posibilidad de que el responsable del proceso, es decir, el liquidador pueda distribuir entre los asociados “... la parte de los activos sociales que exceda el doble del pasivo inventariado y no cancelado al momento de hacerse la distribución...” conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.

Para ello, la Super Sociedades reitera su doctrina contenida en el oficio 340-019340 de 2007: “No es necesario que la distribución anticipada de activos sociales entre accionistas de una sociedad en liquidación, esté precedida de una autorización por parte de la entidad que ejerza la inspección, vigilancia y control de la sociedad, pero sí debe ser aprobada en el seno del máximo órgano social y posteriormente protocolizada dicha decisión junto con la cuenta final de liquidación e inscribirse en el registro mercantil”, por lo que si se hace indispensable que se deje constancia de la distribución en un acta que se elabore en términos similares a los del acta final de liquidación, y sea sometida a la aprobación del máximo órgano social, junto con la elaboración del inventario del patrimonio social que servirá de base para la liquidación de la compañía (Oficio 220-63614 de 2003).

En conclusión, la Superintendencia señala si dentro de un proceso liquidatorio se está en presencia de activos que superen en más del doble al pasivo

externo inventariado y no cancelado de una sociedad disuelta, la ley permite que el excedente sea distribuido entre los asociados en forma anticipada.

RÉGIMEN TRIBUTARIO EN CONTRATOS QUE INCORPORAN CLÁUSULAS QUE IMPLICAN MANDATO

Conceptos DIAN Nos. 01990 de Febrero 10, y No. 10461 de Abril 29, de 2016

La Administración Tributaria se pronuncia en cuanto la posibilidad de aplicar las normas tributarias del mandato a otra clase de contratos como: fiducia mercantil, de colaboración empresarial, la agencia mercantil y la administración delegada en virtud de los cuales se pacten cláusulas que otorguen la calidad de mandatario a alguna de las partes, concluyendo que la figura del mandato no puede utilizarse para trasladar o delegar el cumplimiento de obligaciones tributarias si la norma ha señalado cual es el sujeto responsable.

Lo anterior por cuanto en el caso del contrato de fiducia mercantil y contratos de colaboración empresarial (cuentas en participación, uniones temporales, consorcios entre otros, donde alude a las características de estos tipos de contrato señaladas en la Sentencia C-316 de 1995 de la Honorable Corte Constitucional, que califica los convenios de cooperación como una modalidad de los contratos de asociación - Oficio 012420 de febrero 10/06) en materia de impuesto sobre la renta, tiene un marco normativo especial aplicable que excluye el uso de otras figuras como el mandato como excusa para delegar los deberes tributarios.

Así, en las fiducias (artículo 102 del E.T. en fiducia), reglas que establecen que las Sociedades Fiduciarias deben cumplir con cargo de los recursos del fideicomiso las obligaciones formales de los patrimonios autónomos que administren (declarar, consignar, expedir certificados), razón por la cual, no se puede suplir a la sociedad fiduciaria (conceptos 71401/13, 68177/14, 51897/00, y Oficio 048995 de agosto 06/13). Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones.

Si bien la Administración Tributaria reconoce que en estos contratos de colaboración empresarial se **pueden** pactar cláusulas de mandato, aclara que el cumplimiento de las deberes tributarios frente a los tributos y retenciones generados en este tipo de cláusulas **no** pueden ser objeto de transacción, delegación ni traslado ni de negociación alguna por parte de las partes, sino que deben guiar por las reglas legales aplicables.

Lo anterior entendemos no quiere decir que si las partes bajo la libre voluntad privada establece mandatos en desarrollo de cualquier tipo de relación contractual, podrán hacerlo, y en lo específico aplicaran a su vez las normas que regulen el mandato desde la óptica fiscal, como en efecto lo acepta la DIAN cuando se le solicita aclaración de ésta doctrina.



Grant Thornton

An instinct for growth™

En efecto, este concepto 01990 fue solicitado en revisión y se emite el oficio 10461 de abril 29/16 señalando que precisamente bajo el principio de voluntad de autonomía contractual se pueden incluir las cláusulas de mandatos que se consideren pertinentes, y bajo esa distinción afirma “*el tratamiento fiscal para los contratos de colaboración y de mandato es “evidente”... [y] en la medida en que existan cláusulas realizables a título de mandato, como las de efectuar a nombre y representación de la otra parte alguna otra actividad económica o de otra índole en particular, está deberá entenderse realizada bajo las condiciones de esta figura jurídica y en consecuencia tendrá lugar a los efectos consagrados sobre dicha cláusula de mandato, convirtiendo el contrato en sí en una mixtura entre colaboración y mandato*”, recalcando que las “*obligaciones tributarias que lleguen a estar a cargo de cada una de las partes, o recaiga en alguna de estas; no son objeto de transacción ni de negociación alguna por sus integrantes*”.

Por otra parte, en relación con los contratos de “**Agencia Mercantil**” y “**Administración Delegada**”, por tratarse de una **especie** de mandato (encargo para promover un acto de comercio, concepto 40041 de 2001) conforme a las disposiciones contenidas en los artículos 1317 y 1320 del Código de Comercio, el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria se cumplirán conforme a lo reglado por el contrato de mandato.

En cuanto a la certificación que emite el mandatario como documento soporte idóneo para efectos tributarios para la procedencia de costos, gastos, deducciones e impuestos descontables, deben seguirse en todos los casos las reglas contenidas en los artículos 615, 617 y 771-2 ibídem, relativos a la factura, sus requisitos y a la procedencia de los impuestos descontables respectivamente, y deberes de conservación de los soportes fiscales.

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



Grant Thornton

An instinct for growth™

Contactos anibal.blanco@co.gt.com || jose.florez@co.gt.com || marianelcy.cubides@co.gt.com

Los artículos y comentarios aquí publicados no comprometen la responsabilidad de la Firma, ya que nuestros criterios son autónomos y, por lo tanto, nuestra interpretación de las normas legales puede diferir de aquellas que hagan las autoridades fiscales y demás entidades oficiales. Salvamos nuestra responsabilidad frente a puntos de interpretación normativa aquí publicados ya que solo se exponen como divulgación y actualización tributaria.



Grant Thornton | An instinct for growth™

Contactos Bogotá: anibal.blanco@co.gt.com || jose.florez@co.gt.com || marianelcy.cubides@co.gt.com
Medellín: nestor.jimenez@co.gt.com || adriana.jaramillo@co.gt.com