

OFICIO N° 020928
17-07-2015
DIAN

Bogotá, D. C.
100208221-000888

Referencia: Radicado 019682A del 19/05/2015

Cordial saludo, señor Alzate:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Previo a atender sus preguntas, urge precisar que esta Subdirección no es competente para atender y decidir de fondo procesos que se estén adelantando en las demás áreas técnicas de las Direcciones Seccionales de Impuestos y/o de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Manifiesta el solicitante que eleva consultas de carácter tributario, sobre los siguientes temas en su orden:

Primero: ¿Es correcto concluir que aquellas personas que no hayan facturado los ingresos, deben presentar declaración de renta y patrimonio sin atender al tope de ingresos brutos? (artículo 7° Decreto 2972 de 2013).

Es pertinente señalar que el Decreto 2972 de 2013 regulaba los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, del periodo gravable año 2013, en lo que respecta al impuesto sobre la renta.

Hecha esta consideración para este despacho es suficientemente claro que de la lectura de lo previsto en el artículo 7° del Decreto de 2013, y en el Decreto 2623 de 2014, aquellos sujetos que no cumplan la condición prevista en el literal b, y que es objeto de su consulta, de manera automática entrarán en el supuesto residual previsto en el literal c) del mismo artículo el cual señala que:

“(…) c) **Las demás personas naturales y asimiladas a estas residentes**, que no se encuentren clasificadas dentro de las categorías de empleados o trabajador por cuenta propia señaladas anteriormente, que no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común respecto al año gravable 2013 y cumplan además los siguientes requisitos:

1. Que el patrimonio bruto en el último día del mismo año o período gravable no exceda de cuatro mil quinientas (4.500) UVT (\$120.785.000).
2. Que los ingresos brutos sean inferiores a mil cuatrocientas (1.400) UVT (\$37.577.000).
3. Que los consumos mediante tarjeta de crédito no excedan de dos mil ochocientas (2.800) UVT (\$75.155.000).
4. Que el valor total de compras y consumos no supere las dos mil ochocientas (2.800) UVT (75.155.000).

5. Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, no excedan de cuatro mil quinientas (4.500) UVT (\$120.785.000)”.

Como consecuencia de ello, a efectos de su aseveración resulta pertinente señalar que las personas naturales que no cumplan con los supuestos previstos del literal b), y que de manera automática cumplan los requisitos del literal c), se regirán por lo allí establecido, y se considerarán **No declarantes** si cumplen los requisitos allí consagrados, incluyendo para ello la condición de ingresos brutos a la que usted hace alusión.

Finalmente, debe destacarse que el tope de ingresos es una circunstancia que siempre debe tenerse en cuenta para determinar si una persona está obligada o no a presentar declaración de renta.

Segundo: Se limita a transcribir apartes de diferentes conceptos de 2013 y 2014 emitidos por esta entidad, pero no hay pregunta concreta que atender.

Tercero:

3.1. ¿Cuál es el plazo para ser enviada la documentación a que refiere el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011?

Sobre el particular es necesario señalar que el Oficio 01998 del 27 de enero de 2015, en el que se indicó que; toda nueva pequeña empresa que quiera beneficiarse de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, debe cumplir con los requisitos generales del artículo sexto del Decreto 4910 de 2011, cuyo tenor literal es:

“Artículo 6°. Requisitos generales que deben cumplirse para acceder a la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios. Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de inscripción y sus actualizaciones en el Registro Único Tributario (RUT), para efectos de control las Nuevas Pequeñas Empresas o Pequeñas Empresas Preexistentes que pretendan acogerse al beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, deberán cumplir los siguientes requisitos:

1. Cuando se trate de Nuevas Pequeñas Empresas: Presentar personalmente antes del 31 de diciembre del correspondiente año de inicio del beneficio de progresividad, ante la División de Gestión de Fiscalización, o la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, los siguientes documentos:
(...)

Cabe recordar que cuando la norma es clara no es permitido al intérprete alejarse de su literalidad so pretexto de consultar su espíritu; en tal sentido, para el caso objeto de estudio, el plazo para ser presentada la información es antes del 31 de diciembre del correspondiente año de inicio del beneficio.

3.2. ¿Gozan del beneficio de progresividad en el impuesto de renta las empresas constituidas el 31 de diciembre de 2014, considerando que el artículo 6° del Decreto 4910 de 2011, exige enviar información solo hasta el 31 de diciembre de dicho año?

Solamente gozan del beneficio de progresividad las empresas que cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 6° del Decreto 4910 y artículo 4° de la Ley 1429 de 2010.

Cuarto: ¿En los casos de las declaraciones tributarias que se tienen por no presentadas de acuerdo con el literal c) del artículo 580 del Estatuto Tributario, es necesario un auto declarativo para su exclusión de la cuenta corriente del contribuyente, ni la misma queda en firme por haber transcurrido el término de firmeza de dos años?

El ordenamiento tributario ha previsto una serie de consecuencias respecto de las declaraciones tributarias que no cumplen la totalidad de los requisitos legales, las cuales de manera correlativa llevan aparejado un procedimiento especial y consecuencia dentro del trámite de la actuación.

Así las cosas, el Estatuto Tributario ha señalado de manera taxativa las causales para efectos de que una declaración se entienda como no presentada las cuales se encuentran expresamente consagradas en el artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional, y como es de conocimiento para efectos de que surja a la vida jurídica la condición este supuesto debe mediar un auto declarativo de parte de la administración tributaria.

Por otro el propio ordenamiento jurídico ha señalado en el artículo 580-1 que aquellas declaraciones que no cumplan los requisitos allí previstos *-verbigracia* el pago-, la consecuencia jurídica que el ordenamiento prevé es la ineficacia del denuncia fiscal, la cual operará de pleno derecho y no requiere que medie acto de la administración.

Atendiendo que las consecuencias jurídicas que dota el ordenamiento a un determinado supuesto de hecho son del resorte exclusivo del legislador, y a que de manera expresa el artículo 580 prevé como causal al supuesto por usted planteado el que no se entiende por no presentada la declaración, mal haría que por vía de interpretación el operador jurídico desvíe las consecuencias que la ley le ha dado a un determinado supuesto.

Así las cosas, no es jurídicamente dable extender el régimen de ineficacia consagrado de manera taxativa por parte del Legislador para determinados eventos al supuesto por usted indagado, ya que de manera clara y expresa el artículo 580 de nuestra legislación fiscal prevé sus consecuencias, por lo que será necesario un auto de la administración tributaria que determine tales efectos, es decir configure la NO presentación de la declaración.

Adicionalmente, sobre el particular el Consejo de Estado en sentencia de la Sección Cuarta de fecha 12 de junio de 1998, Expediente 8735 manifestó que para tenerse como no presentada una declaración tributaria, se requiere en todos los casos una actuación administrativa que así lo declare.

Quinto: ¿Cuáles son los argumentos de orden legal para que se exija a todas las personas a las que se efectúan pagos la presentación de la planilla de aporte a la seguridad social siendo que el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007 no había sido reglamentado en lo que respecta con la base ingreso de cotización al sistema de seguridad social para contratistas y trabajadores independientes?

Este despacho como usted bien lo ha señalado a lo largo de su escrito es competente exclusivamente para pronunciarse respecto de las normas tributarias, por lo que para efectos de su pregunta es necesario señalar que el artículo 108 del Estatuto Tributario, reglamentado por el Decreto 1070 de 2013 y modificado por el Decreto 3032 de 2013, señala como condición de la deducibilidad de los pagos hechos a trabajadores independientes, la verificación del pago de las obligaciones que este tiene con el sistema de seguridad social.

Ahora bien, respecto de las obligaciones de pago de los trabajadores independientes y su fundamento legal, es preciso señalar que este despacho no es competente para pronunciarse por estos aspectos y como consecuencia de ello se remitirá esta consulta a las entidades competentes.

Sexto: ¿Cómo se establece la base gravable para determinar el impuesto de ganancias ocasionales en los actos intervivos a título gratuito como el comodato o la servidumbre?

El artículo 302 del Estatuto Tributario señala que:

“Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado intervivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal”.

Ahora bien respecto de la cuantificación de los valores de la base del Impuesto de Ganancias Ocasionales, la regulación fiscal no prevé en detalle los supuestos para todos los actos intervivos a título gratuito, en consecuencia, con el fin de integrar el ordenamiento y el régimen jurídico de estas operaciones gravadas por el régimen de las ganancias ocasionales, consideramos que para operaciones como el comodato o la servidumbre en donde técnicamente existe una transferencia de uno de los atributos del derecho de propiedad, tal y como sucede en el usufructo, resultará determinante aplicar el régimen previsto en el numeral 11 del artículo 303 del Estatuto Tributario.

“Artículo 303 . Cómo se determina su valor. <Artículo modificado por el artículo 103 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales a las que se refiere el artículo 302 de este Estatuto será el valor que tengan dichos bienes y derechos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico intervivos celebrado a título gratuito, según el caso. En el caso de los bienes y derechos que se relacionan a continuación, el valor se determinará de conformidad con las siguientes reglas:

(...)

11. El valor del derecho de usufructo temporal se determinará en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo, establecido de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo, a razón de un 5% de dicho valor por cada año de duración del usufructo, sin exceder del 70% del total del valor del bien. El valor del derecho de usufructo vitalicio será igual al 70% del valor total de los bienes entregados en usufructo, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo. El valor del derecho de nuda propiedad será la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo”.

Séptimo: Para el caso de la fiducia civil se pregunta:

7.1. ¿Por deuda del constituyente, el fiduciario o fideicomisario, es embargable dicho bien y los frutos por parte de la DIAN?

El Concepto 009255 del 14 de febrero de 2002, luego de una interpretación de los artículos 793 al 822 y 1223 del Código Civil, el fideicomiso civil está consagrado como una de las formas de limitación de la titularidad del derecho de dominio, en consideración a que el dominio puede pasar a otra persona en virtud de una condición, y la propiedad fiduciaria como aquella que está sujeta de pasar al gravamen de otra persona por el hecho de verificarse una condición.

Así las cosas, como característica fundamental de la propiedad fiduciaria se establece que está sujeta a una condición (que una vez se cumpla obliga al fiduciario a entregar la cosa al fideicomisario) mientras no se verifique esta, el fiduciario es propietario de los bienes que

integran el fideicomiso y los frutos que producen tales bienes constituyen un ingreso para este, salvo que excepcionalmente se disponga que son el fideicomisario.

Bajo los supuestos planteados en la consulta, respecto al proceso de cobro pueden derivarse las siguientes hipótesis: que se adelante contra el constituyente o que sea contra el fideicomisario. En ambos casos al estar limitada la titularidad del derecho de dominio, no se podría embargar el bien que se entrega al fiduciario.

En el caso del fideicomisario serán embargables solamente si los frutos que producen tales bienes se perciben en cabeza de este, pues la regla general es que son del fiduciario como se indicó anteriormente.

7.2. ¿Quién de los tres anteriores debe declarar el bien y los frutos?

El referido concepto 009255 de 2002, al resolver el problema jurídico sobre quién debe cumplir las obligaciones relativas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de los bienes objeto de un fideicomiso civil así como de los ingresos que de aquel se deriven, concluyó que por regla general los bienes y rentas deben ser denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del fiduciario.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado si los frutos que producen tales bienes se perciben en cabeza del fideicomisario, habrá lugar a incluirlos en su declaración de renta.

7.3. ¿Si la fiducia es a título gratuito, el fideicomisario en qué momento debe declarar la ganancia ocasional?, ¿en el momento de la constitución? O ¿en el de cumplimiento de la condición?

Al consultar las características de la propiedad fiduciaria civil, tenemos que esta se otorga a título gratuito (Aspectos conceptuales del negocio fiduciario en Colombia, los bienes y frutos le correspondan al fiduciario, caso en el cual el fideicomisario no debe declarar ganancia ocasional.

En contraste (segunda hipótesis) si por estipulación se consagra que los frutos que producen tales bienes se perciben en cabeza del fideicomisario, habrá de atender a lo preceptuado en el artículo 27 del Estatuto Tributario, razón por la cual no se puede indicar (como lo pretende el consultante) un momento específico como es la constitución de la propiedad fiduciaria o el cumplimiento de la condición.

7.4. ¿Si al momento del vencimiento del cumplimiento de la condición existe diferencia entre el valor del bien entregado y el bien recibido, dicha diferencia constituye ganancia ocasional para el fideicomisario?

Aquí se reitera la calidad de gratuito de la propiedad fiduciaria, señalada en el punto anterior, razón por la cual en el marco de la gratuidad del contrato, se seguirán las reglas aplicables a la ganancia ocasional en los términos del punto anterior.

Octavo: ¿Quién pertenezca a la categoría de empleado puede restar por los años 2013 y 2014 como renta exenta el 25% de los ingresos recibidos previa las deducciones de ley?

Ya que no resulta lógico que el porcentaje solo sea aplicable para el cálculo de retención en la fuente y no para el cálculo de la renta gravable al momento de elaborar la declaración de renta.

Respecto de este punto es preciso manifestar que el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 señaló que:

Artículo 26. Adiciónese el párrafo 4° al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

*“**Parágrafo 4°.** la exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante. Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente párrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.*

De conformidad con lo señalado en este artículo la extensión del tratamiento de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual la legislación tributaria originariamente lo concebía de manera exclusiva a los trabajadores asalariados, se predica para los de la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria.

Luego en estricta legalidad solo a partir del periodo gravable 2015, en virtud de los efectos de la Ley 1739 de 2014, el régimen de renta exenta previsto en el numeral 10 del artículo 206 se extiende para las demás personas incluidas en la categoría de empleados.

Sobre el particular este Despacho ha señalado que antes de emitir una interpretación sobre el mismo habrá que estarse al resultado del proceso de revisión Constitucional debido a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta (referencia Expediente D-10678, Magistrado Sustanciador: Gabriel Eduardo Mendoza Melo, admitido mediante auto de la Corte Constitucional del 21 de abril de 2015), tal como lo indicó en el Oficio 014504 del 19 de mayo de 2015 del cual se adjunta copia para su conocimiento y fines pertinentes.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado para el año gravable 2014, respecto de la posibilidad de tomar el 25% de la renta exenta para las personas naturales que pertenezcan a la categoría tributaria de empleado el artículo 2° del Decreto 1070 de 2013, dispuso:

Artículo 2°. *Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente.* Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, se podrán detraer los siguientes factores:

(...)

4. Las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas en razón a su origen y beneficiario. Lo previsto en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en el inciso 1° del artículo 383 del Estatuto Tributario.

(...)

(Subrayado fuera del texto).

En consecuencia, para determinar la base de cálculo de la renta exenta del veinticinco por ciento (25%) de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, las personas naturales pertenecientes a la categoría tributaria de empleados (materia de consulta en el radicado de la referencia) podrán restar de las rentas de trabajo, los factores de depuración señalados en el artículo 2° del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, **conclusión plasmada en el Concepto 013196 del 21 de febrero de 2014, con la precisión que este solo es viable en el sistema ordinario de depuración de la renta pues tratándose el Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) el artículo 332 del Estatuto Tributario no se encuentra expresamente autorizada su disminución.**

Noveno: ¿Puede solicitar devolución de saldos a favor quien por el año gravable 2013 y siguientes presente declaración de renta y patrimonio sin estar obligado a ello, por las retenciones en la fuente que le practicaron sobre los ingresos?

El artículo 6° del Estatuto Tributario consagra la declaración voluntaria del impuesto sobre la renta para los no obligados a declarar y dispone que estas declaraciones producen efectos legales.

Artículo 6°. Declaración Voluntaria del Impuesto sobre la Renta. <Artículo modificado por el artículo 1° de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta, según el caso, realizados al contribuyente durante el respectivo año o período gravable.

Parágrafo. Las personas naturales residentes en el país a quienes les hayan practicado retenciones en la fuente y que de acuerdo con las disposiciones de este Estatuto no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se regirá por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto.

Así las cosas, de acuerdo con el parágrafo de la norma transcrita, las declaraciones presentadas por las personas naturales residentes en el país que no estaban obligadas a presentar declaración, producen efectos legales; por tanto, es posible la solicitud de devolución de saldos a favor que arrojaron estas de acuerdo con lo regulado por el artículo 850 del Estatuto Tributario, el cual fue reglamentado por el Decreto 2877 de 2013.

No obstante, es de precisar que tal declaración por disposición expresa de la norma citada se regirá por lo dispuesto en el Libro Primero del Estatuto, en consecuencia le aplica toda la reglamentación de las declaraciones presentadas por quienes están obligados.

Décimo: ¿Considerando el numeral 4 del artículo 307 del Estatuto Tributario, se puede entender que cualquier persona diferente de los ascendientes o descendientes gozan de un beneficio adicional equivalente a una ganancia ocasional exenta del 20% de bienes y derechos porque se encuentran amparados por la exención de que trata el numeral 3 del mismo artículo? (Lo anterior, en el entendido que por el hecho de no ser legitimario no se pierde la calidad de heredero o legatario).

El texto del artículo en referencia dispone que las ganancias que se enumeran a continuación están exentas del impuesto a las ganancias ocasionales, distinguiendo en forma particular cada uno de los eventos objeto de beneficio, razón por la cual no pueden ser acumulables, habida cuenta que cada una de las circunstancias referidas no se yuxtaponen con las demás.

Artículo 307. Ganancias ocasionales exentas. <Artículo modificado por el artículo 10410509 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las ganancias ocasionales que se enumeran a continuación están exentas del impuesto a las ganancias ocasionales:

1. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT del valor de un inmueble de vivienda urbana de propiedad del causante.

2. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT de un inmueble rural de propiedad del causante, independientemente de que dicho inmueble haya estado destinado a vivienda o a explotación económica. Esta exención no es aplicable a las casas, quintas o fincas de recreo.

3. El equivalente a las primeras tres mil cuatrocientas noventa (3.490) UVT del valor de las asignaciones que por concepto de porción conyugal o de herencia o legado reciban el cónyuge superviviente y cada uno de los herederos o legatarios, según el caso.

4. El 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge superviviente por concepto de herencias y legados, y el 20% de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos jurídicos inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a dos mil doscientas noventa (2.290) UVT.

Cabe destacar que el término legitimarios se refiere a quienes pueden recibir la herencia de acuerdo con lo regulado por el Código Civil en el artículo 1240.

En dicho contexto el numeral 4 hace referencia a personas que pueden ser legatarios, diferentes de los legitimarios y el cónyuge, pues por su naturaleza, los legatarios también pueden ser legitimarios.

En consecuencia, un legitimario que reciba legado se encuentra regulado por el numeral 3 del artículo ibídem.

Undécimo: ¿En vigencia del artículo 3° del Decreto 2418 de 2013, qué tipo de intereses quedaron a la tarifa del 7% u otras tarifas diferentes al 4%?

De acuerdo con el contenido de la norma en cuestión, es deber, manifestar que los intereses a que refiere la norma son los relacionados con los rendimientos financieros provenientes de títulos de renta fija.

Sobre este tema este despacho ya se ha manifestado mediante los oficios 008175 de 2015 y 049489 de 2014 de los cuales le remitimos copia para su conocimiento.

Duodécimo:

12.1. ¿Qué ley o decreto establece que las declaraciones del impuesto a las ventas presentadas por los responsables del artículo 477 del E.T. deban estar firmadas por contador público en el entendido que tal exigencia no está contemplada en dicho artículo?

El artículo 477 del E.T. a los bienes exentos, que por generalidad tienen derecho a la devolución o compensación del IVA en que incurren con ocasión de la producción de tales bienes, en dicho contexto, es que se puede colegir que sus declaraciones cuando presenten saldos a favor, deben ser firmadas por un contador.

Lo anterior es concordante con el artículo 602 del Estatuto Tributario cuyo tenor literal reza:

Artículo 602 . Contenido de la Declaración Bimestral de Ventas. *La declaración bimestral deberá contener:*

(...)

6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de responsables obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

*Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT, **o cuando la declaración del impuesto sobre las ventas presente un saldo a favor del responsable.***

(...)

De tal suerte que es la ley, la que dispone indistintamente del tipo de bien que se produzca o comercialice que en dichos casos en que las declaraciones del impuesto a las ventas presenten un saldo a favor deberá ser firmada por contador público.

12.2. Cuál es la razón de orden legal para que ese despacho concluya que por el hecho de estar obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales los responsables del artículo 477 del E.T.

Las razones son las mismas contenidas en el artículo 602 del Estatuto Tributario, en armonía con el artículo 477 ibídem.

Décimo tercero: ¿En qué *Diario Oficial* se publicó el Oficio 073091 de 15 de noviembre de 2013, dando cumplimiento a lo ordenado en el Oficio 038622?

El procedimiento de publicación en el *Diario Oficial* del oficio en mención se encuentra en trámite.

Décimo cuarto: ¿Reconsideración del Oficio 007201 de 6 de marzo de 2015, por considerar que la conclusión no es concordante con el artículo 488 del Estatuto Tributario?

Sobre el particular debe señalarse que la conclusión a que se llega si es concordante con el artículo 488 del Estatuto Tributario en la medida que el impuesto sobre las ventas que deba ser tratado como descontable no podrá tomarse en el impuesto sobre la renta por el sistema ordinario; pues existe, prohibición expresa en el artículo 493 ibídem.

Artículo 493. Los impuestos descontables no constituyen costo ni deducción. *En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.*

En consecuencia, la existencia de una norma posterior con una prohibición expresa que da lugar a la interpretación expuesta en el oficio, no resulta contradictoria en ningún sentido con lo señalado en el artículo 488 del Estatuto Tributario ni con la interpretación realizada en el contexto expuesto en el documento.

Adicionalmente, no se expresaron razones legales particulares que permitan dar lugar a una revisión del oficio censurado.

Décimo quinto: En relación con lo dicho por esta Subdirección en el Oficio 000660 de 2008, en donde se concluyó que:

“En este orden de ideas, es forzoso concluir que la remisión que hace el inciso final del numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, a la ley y la normatividad cooperativa vigente, deroga tácitamente la segunda parte del artículo 11 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004, modificado por el artículo 5° del Decreto 640 de 2005”.

Realiza la siguiente consulta: ¿Es procedente concluir entonces que con dicha derogatoria, es procedente llevar a la declaración de renta como renta líquida, el valor del beneficio neto o excedente contable y que por lo tanto no se requiere en consecuencia determinar beneficio neto o excedente fiscal?

Sobre la pregunta se puede manifestar que: sí hay que determinar el beneficio neto o excedente fiscal.

De acuerdo con lo dicho por este Despacho en el oficio anteriormente citado, hubo una derogatoria tácita, por lo cual, dicho valor se debe hallar a partir de los ingresos y egresos que tal naturaleza se desprendan (en aplicación exclusiva de la ley cooperativa), teniendo en cuenta la Ley 79 de 1988, 788 de 2002, y los Decretos 640 de 2005 y 2880 de 2004.

Décimo sexto: Comenta en Oficio 09412 de agosto de 2014, este despacho afirmó que era la Superintendencia de la Economía Solidaria la que señalaría la forma de determinar el Beneficio Neto o Excedente de las Cooperativas agregando que para tal efecto dicha entidad había expedido la Circular Externa número 007 de julio 8 de 2009.

En relación con lo anterior pregunta:

“Cuál es la razón para que los funcionarios de la Seccional de Impuestos Nacionales de Manizales se aparten de las interpretaciones hechas por esa Dirección y las de la División de Gestión Normativa y Doctrina en repetidas ocasiones, lo que conduce a que los contribuyentes tengan que incurrir en costos, y por ende teniendo que acudir ante los tribunales para hacer valer sus derechos que le confiere el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Ante la continua desobediencia de los funcionarios de la Seccional de Impuestos de Manizales de atender los pronunciamientos de esa Dirección, se pregunta:

Ante qué División central se debe poner en conocimiento tal situación”.

Se le recuerda al consultante, que las funciones asignadas a este Despacho se circunscriben a la interpretación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en lo relacionado con las competencias asignadas a esta Entidad.

En razón de lo anterior, deberá el contribuyente acudir a las instancias pertinentes del caso para presentar su solicitud de queja.

Décimo séptimo: En el caso de un abogado cuyo ingreso proviene del resultado del fallo de una demanda (laboral o de carácter civil) en un porcentaje del valor reconocido en la sentencia que por lo regular asciende al 30% o más ¿Cómo se procede en la determinación de la renta por el sistema IMAN, que para el caso corresponde a los

honorarios que debe cancelarse al abogado que llevó la demanda? ¿Se debe llevar como ingreso solo el valor efectivamente recibido, es decir restando el valor que correspondió al abogado que llevó el caso?

El artículo 331 del Estatuto Tributario, al consagrar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para las personas naturales clasificadas en la categoría de Empleados, indica que se trata de un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 ibídem.

De recordarse que las mencionadas características de este sistema determinan que al compararlo con el sistema ordinario de depuración de la renta, se deberá escoger el que resulte mayor de los dos (2), criterio que ha sido recogido en oficios como el 054801 del 2 de septiembre de 2013 y 000885 del 3 de julio de 2014.

Los conceptos que únicamente se pueden restar y que están consagrados en el 332 del Estatuto Tributario son:

a) Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.

b) El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.

c) Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado.

d) Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto.

e) Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable. La deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo período o dos mil trescientas (2.300) UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que estos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud.

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

f) El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno nacional.

g) Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo período gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico. Los trabajadores del servicio doméstico que el contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

h) El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo II del Título I del Libro I de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

i) Indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios.

j) Los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

En ese orden de ideas y con el fin de responder la pregunta planteada, es necesario acudir a lo señalado en la norma en comento que, para efectos de la determinación de la renta por el sistema IMAN, indica que se suma el total de los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable y solo se podrán restar los conceptos anteriormente relacionados.

En este punto es importante señalar que un pago o abono en cuenta se considera ingreso tributario siempre y cuando (Concepto 030534 del 12 de abril de 1996):

a) Sea apreciable en dinero, originado en actos jurídicos, en el hecho jurídico con consecuencias económicas, o en las presunciones legales. Puede ser ingreso ordinario cuando es producido regular y periódicamente por la actividad personal del sujeto, por el rendimiento de un capital o por la combinación de ambos factores. Los ingresos son extraordinarios cuando solo se producen esporádicamente y no constituyen un modo regular de satisfacer al contribuyente sus necesidades, verbigracia: los premios, herencias, indemnizaciones por despido, incentivos económicos, etc.

b) Que se haya realizado o causado, es decir, que lo hubiere recibido el contribuyente en dinero u otra forma equivalente, o que por lo menos exista el derecho a exigir el pago, en el caso de la sola causación.

c) Que el ingreso haga parte de la renta del contribuyente.

d) Que el ingreso sea susceptible de gravarse con el impuesto de renta.

e) Que no se halle excluido expresamente con el impuesto de renta.

Décimo octavo:

¿La capitalización de la cuenta “PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES” causada a 31 de diciembre de 2012 y que se lleva a cabo a partir de primero de enero de 2013, constituye renta gravable para el socio o accionista o no, en el entendido que se trata de una reserva causada antes de la modificación introducida por la Ley 1607 de 2012?

Si lo que se pregunta es el efecto del artículo 36 antes de la modificación de la Ley 1607 de 2012, se señala que este despacho se ha pronunciado de manera reiterada respecto del alcance, y en especial sobre el tratamiento que se infiere dentro de su consulta, es pertinente mencionar lo establecido en el inciso 2º artículo 19 de la Ley 1755 de 2014.

Igualmente, cabe resaltar que el Concepto 051667 de 2004 modificado entre otros por número 066902 del 19 de agosto de 2009, con la aclaración efectuada en el Oficio número 101752 del 4 de diciembre de 2006, ha señalado:

“2. ¿En el evento de una reducción de capital, donde los aportes de capital reintegrados a los socios provienen de acciones emitidas con ocasión de la capitalización de la prima en colocación de acciones, los valores entregados a los accionistas constituyen ingresos fiscales para ellos, susceptibles de ser gravados con el impuesto sobre la renta o el de ganancia ocasional?”

El artículo 36-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 6° de la Ley 49 de 1990, busca fortalecer patrimonialmente a las empresas, incentivando la capitalización de todos aquellos valores que hacen parte del patrimonio de la sociedad, tales como reservas, prima en colocación de acciones y revalorización patrimonial, al tratarlos para el efecto como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

Las capitalizaciones internas, resultantes del traslado de cuentas del patrimonio a la de capital, cuantitativamente no modifican el saldo final del patrimonio, pero cualitativamente tienen la virtud de convertir cuentas volátiles del patrimonio en cuentas radicadas en el mismo, de no fácil distribución y por tanto constituye un mecanismo conveniente de congelación del capital.

Cuando el legislador establece un beneficio tributario, igualmente señala los requisitos y condiciones para gozar del mismo. En relación con este aspecto es pertinente revisar los artículos 126-1, 245 y 319 del Estatuto Tributario y el artículo 40 de la Ley 383 de 1997.

De acuerdo con el párrafo 3° del artículo 245 y con el inciso 4° del artículo 319, el pago del impuesto de renta sobre dividendos y del impuesto complementario de remesas sobre utilidades, se difieren mientras se demuestre su reinversión en el país y al cabo de cinco (5) años se exonera del pago de dichos impuestos.

Conforme con el artículo 126-1, los aportes voluntarios a los fondos de pensiones, son considerados un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, siempre y cuando permanezcan por un período mínimo de cinco (5) años en el fondo.

Por otra parte el artículo 40 de la Ley 383 de 1997, establece que cuando las inversiones efectuadas en la Zona del Río Páez, tratadas como deducción o como descuento tributario en virtud de la Ley 218 de 1995, no se materialicen o no se conserven por lo menos durante cinco (5) años, el inversionista deberá reintegrar los beneficios tributarios obtenidos.

Teniendo como marco de referencia las normas anteriores, se observa que el artículo 36-3 del Estatuto Tributario en armonía con el artículo 36 ibídem, condicionó el tratamiento de la prima en colocación de acciones como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, a que su distribución se haga en acciones, previa su capitalización, es decir a la conservación o permanencia de la prima en el patrimonio de la sociedad receptora.

Vista la finalidad del artículo 36-3 del Estatuto Tributario, y teniendo presente lo establecido en el artículo 36, fácilmente se colige que la capitalización y posterior disminución del capital, contraviniendo lo previsto en la ley, convierte su reembolso en ingreso gravable para el accionista, máxime si se tiene en cuenta que los receptores vía descapitalización imputable a prima, pueden recibir sumas de dinero que no corresponden a un aporte efectivo realizado por ellos mismos, como sucede cuando la prima ha sido pagada solo por los nuevos socios en beneficio patrimonial de los demás.

El Concepto número 025331 del 13 de noviembre de 1997, refiriéndose en general a la descapitalización, originada en capitalizaciones realizadas de conformidad con el artículo 36-3 del Estatuto Tributario expresa que su distribución constituye un ingreso gravado, así:

“Ahora bien, al capitalizarse cualquiera de las cuentas previstas en el artículo 36-3 del E.T., entre otras, la de revalorización del patrimonio, desaparecen como subcuenta del patrimonio para formar parte de la cuenta de capital y al no existir requisitos diferentes a los previstos en el artículo 145 del C. de Co. que impidan la disminución del capital, es de concluir que el capital, independientemente de su conformación, es susceptible de disminución. Sin embargo, si el aumento de capital registrado, repetimos, se genera con los saldos de las cuentas a que nos estamos refiriendo, y luego se disminuye en todo o en parte, la distribución del mismo constituye ingreso gravable para el socio en la medida en que el artículo 36-3, ibídem señala como no gravado el ingreso generado por la capitalización de dichas cuentas”.

En el mismo sentido el Concepto número 058080 del 23 de julio de 1998, manifiesta, acogiendo la sentencia del 5 de noviembre de 1997, del Honorable Consejo de Estado:

“En efecto, si se tiene en cuenta que la norma tiene por finalidad fortalecer patrimonialmente a las empresas, al incentivar la capitalización de todas aquellas cuentas del patrimonio de la sociedad, tales como reservas, prima en colocación de acciones, revalorización del patrimonio” mal puede pensarse que una empresa se capitalice con las cuentas que nos ocupan y luego se retire dicha capitalización para distribuir entre los socios su producto.

Luego agrega:

El artículo 36-3 al prever que se deben distribuir en acciones o cuotas de interés social o se trasladen a la cuenta de capital producto de la capitalización de las cuentas de revalorización del patrimonio o de la prima en colocación de acciones señala el presupuesto básico para que tal distribución no constituya ingreso gravado en cabeza de los socios. Capitalización que debe mantenerse en la medida en que la norma quedaría nugatoria si se permitiera nuevamente su descapitalización, dado que lo que se busca, en los términos de la sentencia, es el fortalecimiento de las empresas que no puede ser temporal sino permanente. No se concibe que aplique y acoja el artículo y luego se desmonte el procedimiento previsto manteniendo los mismos efectos fiscales.

Así las cosas concluimos que se debe gravar la distribución directa o indirecta de ingresos generados en las cuentas de prima en colocación de acciones y de la revalorización del patrimonio. Para que tales ingresos gocen del beneficio de no ser gravados se requiere que la capitalización de las cuentas se mantenga hasta la liquidación de la empresa”. (Subrayado fuera de texto).

Finalmente el Concepto número 080949 del 15 de octubre de 1998, clarifica el Concepto número 058080 del 23 de julio de 1998, en los siguientes términos:

“Los recursos que percibe un accionista con ocasión de una reducción de capital, son susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio del accionista en el momento de su percepción, en la medida en que el accionista puede percibir, por las acciones objeto de la reducción, un monto superior al capital originalmente invertido.

Toda reducción de capital de una sociedad está enmarcada para sus accionistas, dentro del ámbito del artículo 26 del E.T. independientemente de que el origen del capital reducido sea capital pagado o prima en colocación de acciones pagada”.

Acorde con lo anterior y desde la óptica de la sociedad receptora de la inversión, la prima en colocación de acciones, es un ingreso susceptible de producir un incremento neto en su patrimonio, que por expresa disposición legal no constituye renta ni ganancia ocasional, si se contabiliza como superávit de capital, o si se distribuye en acciones previo traslado a la cuenta de capital, y a contrario sensu la capitalización y posterior disminución del capital, lo convierte en ingreso gravable para la sociedad.

Ahora bien, con el fin de evitar la doble tributación en este evento, el inciso segundo del artículo 36 del Estatuto Tributario, permite aplicar la regla relativa a los dividendos no gravados contenida en el artículo 49 ibídem, para determinar si la carga impositiva se radica en cabeza de la sociedad, o de los asociados, o de ambos, es decir, que se distribuye la carga tributaria entre la sociedad y los asociados, en la medida en que los últimos paguen el impuesto de renta que la sociedad dejó de liquidar sobre sus ingresos gravados.

Al respecto en el Concepto número 053526 del 9 de junio de 1999, este Despacho consideró:

“Cuando el superávit sea distribuido total o parcialmente, será renta gravable en cabeza de la sociedad, y para los socios solo en la medida que exceda los topes establecidos en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario”.

Décimo noveno:

19.1. ¿Si en un acto intervivos se dé algún valor al usufructo, no se generaría ganancia ocasional en los años de goce de aquél?

19.2. ¿Qué relación tienen los artículos citados en la respuesta en el entendido que el consultante solo preguntó sobre cómo se procede para el cálculo de la ganancia ocasional en los actos intervivos en los que se paga algún valor por usufructo?

En respuesta a la Pregunta número 4.6 del Oficio número 030274 del 19 de mayo de 2014, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, respondió en los siguientes términos:

“Pregunta número 4.6. ¿Si en un acto intervivos se le da algún valor al usufructo, no se generaría la ganancia ocasional en los años del goce de aquel?”

En el caso planteado, cuando las circunstancias particulares así lo requieran, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades consagradas en los artículos 869 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario. En relación con el 11 Abuso en materia tributaria” consagrado por los artículos 122, 123 y 124 de la Ley 1607 de 2012, se pronunció la Dirección de Gestión Jurídica mediante Oficio número 054120 del 29 de agosto de 2013, cuya fotocopia remitimos”.

En el marco de lo previsto en el inciso 2° del artículo 19 de la Ley 1755 este despacho procede a reiterar lo señalado en el Oficio número 030274 del 19 de mayo de 2014, y da respuesta a la correlación que existe entre las disposiciones señaladas en el oficio, con la afirmación por usted realizada.

Así las cosas de conformidad con lo establecido en el artículo 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario la administración tributaria podrá recharacterizar operaciones tributarias, cuando se consuman dentro del actuar del contribuyente los supuestos establecidos en dichas disposiciones, y de manera general se denote que con su actuar se pretenda alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que una determinada disposición jurídica establezca para un determinado supuesto de hecho.

Por consiguiente en aquellos supuestos en donde con el fin de eludir el cumplimiento de un deber fiscal, se utilicen normas o disposiciones jurídicas que enervan las consecuencias jurídicas de una determinada norma, podrá la administración tributaria al amparo de las precitadas disposiciones recharacterizar la operación a efectos de encausar sus consecuencias de conformidad con lo señalado en la legislación fiscal.

Vigésimo: Solicita se dé nueva respuesta a las preguntas 12.2, 17.3, 18 y 19 que consideran no resueltas en el Concepto número 048032 de 27 de agosto de 2014.

a) A continuación se cita la pregunta 12.2 y su correspondiente respuesta:

“Pregunta 12.2:

12.2. Algunas entidades del Estado del orden territorial contrariando la obligación de retener en la fuente bajo el sistema de causación, antes de terminar el año obligan en la firma de contratos la expedición de la factura, hecho que implica que en la declaración del impuesto sobre las ventas del período correspondiente, deba declararse en ese período el ingreso gravado, al igual que deba causarse el impuesto sobre las ventas por orden del literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario que señala como momento de causación del IVA la fecha de expedición de la factura, la de terminación de la prestación del servicio o del pago, lo que fuere anterior, pero desde el punto de vista del impuesto de renta el ingreso no se ha realizado en los términos del artículo 26 del E.T. y por ende no debe llevarse en el año fiscal al que corresponde la causación del IVA en los términos del artículo 429 del E.T.?

¿Resultaría correcto entonces causar el impuesto a las ventas en un año fiscal en los términos del literal c) del artículo 429 del E.T. y en uno diferente el ingreso realizado a la declaración de renta?

Respuesta pregunta 12.2:

*El literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario señala como momento de causación del impuesto sobre las ventas, en las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios **o del pago o abono en cuenta**, criterio que deberá sujetarse a lo analizado en el punto anterior, a fin descontar la retención en la fuente en el año en que la entidad la practique, teniendo en cuenta que la entidad pública ejecutora del presupuesto nacional solo puede certificar la práctica de la retención una vez la efectúe”.*

Este Despacho encuentra que la respuesta dada responde de manera satisfactoria las inquietudes planteadas, pues la entidad pública ejecutora del presupuesto nacional solo puede certificar la práctica de la retención una vez la efectúe (en el momento en que por existir la disponibilidad de recursos se efectúe el pago objeto de retención, descontándola del mismo).

De manera adicional a este punto debe tenerse en cuenta, lo contenido en el Oficio 011657 del 23 de abril de 2015, que resuelve una serie de interrogantes en relación con la retención en la fuente que deben practicar las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, el cual se adjunta para su conocimiento y fines pertinentes.

b) A continuación se cita la pregunta 17.3 y su correspondiente respuesta:

“Pregunta 17.3:

17.3. *¿Si en un acto inter vivos se entregan bienes en usufructo y se le asigna a este acto un valor en dinero, se considera este acto válido desde el punto de vista tributario, en el entendido de que la persona que entrega los bienes se está desprendiendo de un ingreso?*

Respuesta pregunta 17.3:

A este punto le son aplicables las conclusiones expuestas en el punto 17.2”.

En la respuesta al punto 17.2 se le advirtió al consultante el ámbito de competencia para resolver consultas escritas por parte de este Despacho, esto es, la aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la DIAN, pues la pregunta versaba sobre temas propios del derecho civil, razón por la cual se le sugirió acudir a lo señalado en el Título IX del Código Civil.

Para el presente caso esta posición se reafirma, pues no es posible avalar figuras propias del derecho civil de casos concretos.

c) Respuesta a la pregunta 18 del Oficio 048032 fue:

“Pregunta 18:

¿Si el artículo 319 del Estatuto Tributario establece que el aporte en especie a sociedades nacionales no será considerado enajenación, sería correcto concluir entonces que cuando el aporte lo realiza una persona natural y que para ella el aporte en especie que efectúa constituía activo fijo, no se genera en este caso la retención en la fuente de que trata el artículo 398 del E.T.?

Respuesta pregunta 18:

*El artículo 319 del Estatuto Tributario indica que el aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para estas, **ni el aporte será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante**, siempre que se cumplan las condiciones allí establecidas.*

Como se observa, la consecuencia de considerar el aporte como un ingreso no gravado o no darle la connotación de enajenación depende del cumplimiento de unos requisitos y no de la calidad del aportante (persona natural o jurídica), razón por la cual la conclusión expuesta por el consultante en la pregunta es incorrecta”.

En este caso se reitera la respuesta dada a la pregunta 18 y recibe este Despacho con extrañeza la afirmación hecha por el petitionario en el sentido que la respuesta no fue satisfactoria; en primer lugar, porque la pregunta parece sugerir una tesis que en criterio del Despacho resultaría incorrecta, **pues del artículo 319 del Estatuto Tributario se establece que si el aporte en especie se hace cumpliendo los requisitos, no se considera que hay enajenación, razón por la cual no habría lugar a practicar la retención en la fuente a que se refiere el artículo 398 del Estatuto Tributario.**

Dentro de los requisitos señalados en el artículo 319 del Estatuto Tributario y los antecedentes de esta norma no se encuentra la calidad del aportante, razón por la cual se reitera que la tesis propuesta en la pregunta resulta incorrecta.

d) En el caso de la pregunta 19, esta fue su respuesta:

Pregunta 19:

¿Puede una persona restarse en la declaración de renta el valor de una retención en la fuente respecto de la cual se ha acordado con quien efectúa el pago, que sea asumida por este y la cual es acreditada a través del correspondiente certificado?

Respuesta pregunta 19:

Sea lo primero a señalar que la facultad de resolver consultas otorgada por los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008 otorgada a la Dirección de Gestión Jurídica, no puede obrar como mecanismo para avalar conductas que puedan constituir abuso en materia tributaria, sino sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Hecha la anterior advertencia, este Despacho ha señalado que el mecanismo de retención en la fuente se ha establecido con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo de los diferentes impuestos a medida que se van realizando los hechos económicos contemplados por la ley, para lo cual se consagra la obligación de actuar como agentes de retención a una serie de personas jurídicas y naturales, privadas y públicas.

Tratándose del impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 366 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse sobre todo pago o abono en cuenta susceptible de constituir un ingreso tributario para quien los recibe, es decir, que tenga la posibilidad de generar un incremento neto del patrimonio en el momento de la percepción, en los términos previstos por el artículo 26 ibídem.

En ese sentido, el Concepto 030534 del 12 de abril de 1996 expone:

En materia de retención en la fuente, es importante tener en cuenta que la misma, como mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, es efectuada por la persona o entidad que realiza un pago o abono en cuenta, siempre que estos se encuentren sometidos a retención.

*Así, en términos generales, un pago o abono en cuenta estará sometido a retención en la fuente, **siempre que constituya ingreso tributario, que sea gravado con renta o ganancia ocasional, o que no se halle expresamente exento de retención.***

*Conforme a lo anterior, **un pago o abono en cuenta se considera “ingreso tributario”** siempre y cuando:*

*a) **Sea apreciable en dinero, originado en actos jurídicos, en el hecho jurídico con consecuencias económicas, o en las presunciones legales.** Puede ser ingreso ordinario cuando es producido regular y periódicamente por la actividad personal del sujeto, por el rendimiento de un capital o por la combinación de ambos factores. Los ingresos son extraordinarios cuando solo se producen esporádicamente y no constituyen un modo regular de satisfacer al contribuyente sus necesidades, verbigracia: los premios, herencias, indemnizaciones por despido, incentivos económicos, etc.*

*b) **Que se haya realizado o causado, es decir, que lo hubiere recibido el contribuyente en dinero u otra forma equivalente, o que por lo menos exista el derecho a exigir el pago, en el caso de la sola causación.***

*c) **Que el ingreso haga parte de la renta del contribuyente.***

*d) **Que el ingreso sea susceptible de gravarse con el impuesto de renta.***

*e) **Que no se halle excluido expresamente con el impuesto de renta.***

(...)

(Se resalta)

El artículo 369 del Estatuto Tributario señala que no están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a las entidades no contribuyentes o que por disposiciones especiales sean exentos en cabeza del beneficiario y respecto de los cuales deba hacerse retención en la fuente, en virtud de disposiciones especiales, por otros conceptos.

Ahora bien, es preciso señalar que en virtud de lo señalado en el artículo 368 del Estatuto Tributario son agentes de retención o de percepción, entre otros, las entidades de derecho público y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Las conclusiones sobre el mecanismo de retención en la fuente, a fin que se tengan en cuenta, este Despacho no se pronunciará para avalar la operación propuesta por el consultante.

En este caso el Despacho no encuentra cómo la respuesta dada no satisface la pregunta formulada y se abstiene de dar una respuesta adicional a la dada, pues reafirma su posición que las respuestas dadas en virtud del derecho de petición de consulta no puede obrar como mecanismo para avalar conductas que puedan constituir abuso en materia tributaria, sino sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la DIAN y hace esta afirmación teniendo en cuenta que la pregunta pretende avalar un acuerdo entre particulares que pretende desconocer el régimen propio de retenciones en la fuente, materia de análisis en la respuesta a la pregunta 19.

Vigésima primera: Comenta que en Oficio 045542 de 2014, proferido por esta Subdirección, se transcribieron apartes de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, en la que se indica que la Subcapitalización pretendía limitar la deducción por concepto de intereses sobre préstamos concedidos por compañías, socios o partes vinculadas en el extranjero.

Por lo cual pregunta: “[...] acertado inferir entonces que el pago de intereses a empresas o personas no vinculadas del exterior como es el caso de los intereses sobre los cuales no se efectúa la retención y que permiten financiar exportaciones en los términos del literal b) del artículo 121 del Estatuto Tributario, no están sometidos a la figura de la subcapitalización, toda vez que estamos frente a una norma especial como es el caso del artículo 121 del Estatuto Tributario, y que prima sobre la general, como ocurre con los intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda contemplados en el artículo 119 del mismo estatuto”.

No, no es acertado inferir que en el caso planteado por el contribuyente no aplica la figura de la subcapitalización consagrada en el artículo 118-1 del E.T., sino, por el contrario aplica en su integridad dicha norma, conclusión que se desprende de una lectura atenta de la misma.

Debe el contribuyente recordar, que cuando las normas sean claras no se desatenderá su tenor literal, tal como lo sostiene el artículo 27 del Código Civil. Por tal motivo, al no hacer dicha disposición, excepción para el caso planteado en la consulta, se deberá aplicar la limitación de capitalización delegada allí prevista.

Por otro lado, es importante destacar que la Corte Constitucional en Sentencia C-665 de 2014, sostuvo: “La Corte encontró que el señalamiento de un tope en relación con la deducción de intereses para efectos tributarios no es contraria a los derechos a la igualdad y el debido proceso, a los principios de equidad tributaria y progresividad y tampoco obstruye la libertad de empresa”, lo que corrobora la aplicación para todos los casos la norma del 118-1 del E.T., salvo las excepciones allí previstas.

Atentamente,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),

Pedro Pablo Contreras Camargo.

Publicado en D.O. 49.604 del 14 de agosto de 2015.