

Medellín, 19 de noviembre de 2019

ACTUALIDAD TRIBUTARIA Y SOCIETARIA
CIRCULAR N° 13 DE 2019

A) DOCTRINA TRIBUTARIA

1. La DIAN realiza precisiones sobre los beneficios para las empresas ZOMAC (Oficio No. 1513 del 14 de junio de 2019)

En relación con las ZOMAC, la DIAN efectuó las siguientes precisiones:

- a) El contribuyente del Régimen de Tributación de las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC) está obligado a indicar el Registro Único Tributario (RUT) la categorización de la nueva sociedad como micro, pequeña, mediana o grande empresa. Es muy importante tener en cuenta que esta obligación debe efectuarse con anterioridad al inicio de la actividad económica.
- b) Para efectos de determinar la condición de micro, pequeña, mediana, grande empresa o nueva sociedad, se debe acudir al artículo 236 de la Ley 1819 de 2016¹.
- c) El monto de los activos a certificar, para efectos de la categorización antes indicada, corresponde con los registrados en la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación. Esta certificación deberá estar a disposición de la DIAN cuando se requiera.
- d) Tratándose de una nueva sociedad, los requisitos de inversión mínima se deberán acreditar al momento de la constitución de la misma.
- e) El hecho de que una empresa con una categoría determinada (micro, pequeña, mediana o grande), en el transcurso de sus actividades y en el término de vigencia de este régimen de tributación aumente la inversión o la cantidad de empleos generados, no implica que se deba actualizar el RUT con una condición distinta a la que se inscribió la sociedad inicialmente. Sin embargo, el incumplimiento de los requisitos de inversión y empleo sí conlleva a la pérdida del régimen de tributación de las ZOMAC.
- f) La condición en la que se clasifique la nueva sociedad al iniciar sus actividades bajo el régimen de tributación de las ZOMAC es la que mantendrá durante toda la vigencia del

¹ 1. Microempresa: aquella cuyos activos totales no superan los quinientos uno (501) salarios mínimos mensuales legales vigentes. 2. Pequeña empresa: aquella cuyos activos totales son superiores a quinientos uno (501) e inferiores a cinco mil (5.001) salarios mínimos mensuales legales vigentes. 3. Mediana empresa: aquella cuyos activos totales son superiores a cinco mil uno (5.001) e inferiores a quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes. 4. Grande empresa: aquella cuyos activos totales son iguales o superiores a quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

régimen. Así, el incentivo de progresividad en la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios se mantendrá respecto de la tarifa aplicable de conformidad con la condición que se haya inscrito la nueva sociedad en el RUT.

- g) En la escritura pública de constitución o en el documento privado de creación se deben registrar los activos de propiedad, planta, equipo e inventarios que dispone la sociedad, pues con ello se define si podrá ser beneficiaria de este régimen.
- h) Tratándose de una nueva sociedad, y en caso de no existir propiedad, planta, equipo e inventario en el patrimonio bruto de la nueva sociedad que inicie sus actividades en las ZOMAC, esta no podrá beneficiarse del Régimen de Tributación reglamentado para estas zonas, pues no se cumple con el requisito del monto mínimo de inversión exigido para el período fiscal correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios.

2. Reconocimiento del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) como deducible o como descuento en el Impuesto sobre la Renta (Oficio No. 1934 del 09 de agosto de 2019).

En primer lugar aclara la DIAN que los contribuyentes tienen dos opciones respecto del reconocimiento de los valores pagados por ICA –excluyentes entre sí-: (i) por un lado podrán tomar el 100% como deducible Y (ii) por otro lado tendrán la opción de tomar el 50% del valor pagado como descuento en la declaración de Renta (100% a partir del año gravable 2022).

Indica la DIAN que el descuento comenzó su aplicación a partir del período gravable que comienza el 1 de enero de 2019; en ese sentido podríamos concluir que el impuesto pagado en 2019 –causado en 2018- podrá ser tomado como descuento en la declaración del año gravable 2019 (el reconocimiento depende del pago).

Por su parte, el Artículo 115-1 del ET prevé que la deducción será aceptada en el año en que se devengue, siempre y cuando se haya pagado efectivamente antes de la presentación de la declaración de renta; esto significa que el impuesto causado en 2018 –aunque pagado en 2019- se podrá tomar como deducible en la declaración de renta del año gravable 2018 (el reconocimiento depende de la causación).

3. La DIAN explica los efectos fiscales de los pagos realizados en efectivo (Oficio No. 11317 del 27 de mayo de 2019).

El párrafo 1º del Artículo 771-5 del Estatuto Tributario establece el límite máximo de pagos en efectivos que pueden ser reconocidos fiscalmente como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables.

En relación con los efectos de esta norma en el Impuesto sobre las Ventas, un contribuyente consultó a la DIAN cómo aplicaba el cálculo en el caso de declaraciones bimestrales, específicamente preguntó si el cálculo se debía hacer para cada declaración o si únicamente procedía para la declaración del último bimestre.

La DIAN responde haciendo las siguientes precisiones:

- a) Los pagos que se realizan a través de los medios bancarios tiene una finalidad de control a la evasión y el fraude;
- b) Este control se refiere a que todos los pagos que realicen los contribuyentes del impuesto de Renta por los costos, deducciones, pasivos o, los responsables de IVA por los impuestos descontables, solicitados en sus respectivas declaraciones de impuestos, deben realizarse a través de los canales bancarios;
- c) En el llamado al cumplimiento de este control, mediante la canalización de pagos a través del sistema financiero, no se establece un límite bimestral o alguna del último bimestre.
- d) Por el contrario, al analizar la norma en su conjunto y las proporciones establecidas para los años 2018 a 2021, se colige que este límite debe ser realizado en consideración a la totalidad de los pagos conforme a la declaración de renta anual.

Queda entonces la duda, de cómo aplicar la limitación de la procedencia de impuestos descontables, que son reflejados en declaraciones bimestrales o cuatrimestrales, tratándose de un cálculo anual.

4. Cálculo de intereses en correcciones provocadas por la Administración con ocasión a Pliego de Cargos, Requerimiento Especial o Liquidación Oficial (DIAN, Oficio No. 12551 del 22 de mayo de 2019)

Tradicionalmente el cálculo de los intereses generados en la corrección provocada de declaraciones tributarias se regía por lo dispuesto en el Artículo 634 del Estatuto Tributario. Esta norma prevé que quienes no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos o retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo a la tasa de interés diario equivalente a la tasa de usura menos dos (2) puntos porcentuales (Artículo 635 ET).

A través del Oficio de referencia la DIAN se refiere al parágrafo del Artículo 590 del ET – adicionado por la Ley 1943 de 2018- según el cual, cuando se trate de correcciones provocadas, los intereses se liquidarán a la tasa de interés bancario corriente más dos (2) puntos porcentuales.

Si bien la entidad aclara que dicha tasa será aplicable para los acuerdos de pago desde su suscripción, no se pronuncia frente a la procedencia de dicha tasa en las correcciones voluntarias que no surgen de una actuación previa de la Autoridad Tributaria. Supuesto que quedo por fuera del alcance de la norma.

5. La renta por recuperación de deducciones es una renta especial y no puede afectarse con costos y deducciones que correspondan a la renta líquida ordinaria (DIAN, Oficio 018951 del 23 de julio de 2019).

La DIAN establece que las rentas líquidas especiales, tal como lo es la proveniente de la recuperación de deducciones, no se pueden afectar con costos y deducciones que corresponden a las rentas líquidas ordinarias, ya que en la obtención de unas y otras los costos y gastos deben guardar estricta relación con la actividad que origina la renta y con su forma determinación.

Por su parte reitera su doctrina según la cual la compensación de pérdidas se hace con rentas líquidas ordinarias, obtenidas por el sistema ordinaria de depuración, dentro de las cuales se encuentran las rentas líquidas especiales, excluyendo la compensación con la renta obtenida por el método presuntivo.

6. Inembargabilidad de cuentas bancarias en procesos tributarios (Oficio No. 18978 de 2019).

Recordó la entidad que de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 837-1 del Estatuto Tributario, en los procesos de cobro que adelanten las Autoridades Tributarias, contra personas naturales, aplicará un límite de inembargabilidad a cuentas bancarias para personas naturales que recaerá sobre los saldos que excedan el límite de 510 UVT (2019: \$17.477.700), depositados en la cuenta de ahorro más antigua del cual sea titular el contribuyente.

En ese caso los embargos recaerán sólo sobre los saldos que excedan la suma fijada en la norma legal; las sumas depositadas con posterioridad a la medida cautelar mantienen el límite de inembargabilidad, lo cual significa que el embargo se debe realizar sobre los saldos que excedan el límite, y hasta el límite de embargo ordenado con la medida cautelar.

En el caso de procesos que se adelanten contra personas jurídicas no existe límite de inembargabilidad

7. La DIAN se refiere a diversos temas relacionadas con el Impuesto sobre la Renta y su complementario de Ganancia Ocasional (Oficio No. 018982 del 23 de julio de 2019)

a) Seguros de vida: los primeros 12.500 UVT (2019: \$428.375.000) que se reciban por concepto de seguro de vida serán no constitutivos de renta ni ganancia ocasional; las sumas que excedan dicho valor estarán gravadas con Ganancia Ocasional.

b) Seguros educativos: los pagos que realizan las aseguradoras que ofrecen seguros de educación dentro de su portafolio deben reportarse a nombre del tomador y no de la institución educativa beneficiaria del pago. Los pagos que se hacen por parte del tomador no proceden como costo.

c) Rentas de trabajo de fuentes diferentes a relaciones laborales o reglamentarias: los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos 90 días continuos o discontinuos, dos o más trabajadores o

contratistas asociados a la actividad, no son considerados rentas no laborales y por tanto no tendrán derecho al 25% de renta exenta laboral (ET, Art. 206).

- d) Renuncia a gananciales: Respecto de la renuncia de gananciales la DIAN la entiende como una donación, por lo que los ingresos de la parte beneficiada, que exceden a la parte que le corresponde por ley, se consideran gravados como ganancia ocasional.

8. Efectos fiscales del retiro de aportes voluntarios realizados a fondos obligatorios de pensiones (Oficio No. 900755 del 15 de abril de 2019).

- a) Aportes realizados hasta 2016: en este caso al tener como norma aplicable el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, su calidad de ingreso no constitutivo de renta o de renta exenta (según su año de realización) está sujeta al cumplimiento de unos requisitos, cuyo incumplimiento con ocasión del retiro implica la pérdida del beneficio, y que se efectúe por parte del respectivo fondo o seguro la retención inicialmente no realizada en el año de percepción del ingreso y realización del aporte según las normas vigentes en dicho momento.
- b) Aportes realizados por los años 2017 y 2018: por expresa disposición del artículo 55 del Estatuto Tributario el retiro de estos aportes para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado constituirán renta gravada en el año en que sean retirados, con una tarifa de retención en la fuente del 15% al momento del retiro.
- c) Aportes realizados a partir del año 2019: al modificarse el artículo 55 del Estatuto Tributario por lo dispuesto en la Ley 1943 de 2018, se incrementa la tarifa de retención en la fuente a 35% cuando el retiro de estos aportes se hace para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado.

B) DOCTRINA SOCIETARIA

1. Tratamiento contable que debe dársele a los anticipos para futuras capitalizaciones girados desde el exterior (Oficio No. 115-2019163 del 18 de diciembre de 2018).

La Superintendencia de Sociedades, de cara a establecer el tratamiento contable de los anticipos para futuras capitalizaciones como patrimonio o pasivo, determinó que, si el anticipo girado desde el exterior es irrevocable (el acuerdo contractual entre las partes no da lugar a que la sociedad le devuelva el efectivo recibido, sino que la contraprestación será obligatoriamente la emisión de acciones), la sociedad lo deberá clasificar como patrimonio. Si lo anterior no se cumple, deberá reconocer el anticipo para futura suscripción de acciones como pasivo.

Finalmente resaltó que, según normativa cambiaria, tratándose de una persona natural no residente, está prohibido que se otorguen créditos externos a residentes o a intermediarios del mercado cambiario. Sin embargo, sí pueden efectuar aportes para la suscripción de acciones a sociedades colombianas. Por esta razón, cuando se presente este caso el tratamiento deberá ser de patrimonio y no de pasivo en la contabilidad de la sociedad.

2. La prima en colocación de acciones podrá aplicarse para enjugar pérdidas siempre que la sociedad se encuentre en causal de disolución (Oficio N° 220-066611 del 18 de junio de 2019).

El Artículo 151 del Código de Comercio dispuso que no se pueden distribuir utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

Cita la Superintendencia el Numeral 3º del Capítulo Primero de la circular Básica Jurídica No. 10-000005 del 22 de noviembre de 2017 en el cual se determina que los accionistas podrán disponer de la prima en colocación para enjugar pérdidas, siempre y cuando la sociedad se encuentren en causal de disolución y como mecanismo para enervarla.

Así mismo recuerda que en el Artículo 456 del Código de Comercio prescribe que las pérdidas se enjugarán con las reservas creadas para tal fin o la reserva legal; en caso de no ser suficiente se aplicará para este fin los beneficios o utilidades sociales de los ejercicios siguientes hasta cubrir la totalidad de las pérdidas.

C) JURISPRUDENCIA

1. Solo quienes no estén obligados a llevar contabilidad pueden hacer uso de la presunción del costo por el 30% del valor de la enajenación tratándose de propiedad industrial, literaria, artística y científica según confirma Corte Constitucional (Sentencia C-266 de 2019)

La Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “no obligados a llevar contabilidad” prevista en el Artículo 75 del ET para la posibilidad de tomar como costo el 30% del valor de la enajenación de propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles.

En esta oportunidad se consideró que sí existen razones que justifican el tratamiento diverso en la medida que los obligados a llevar contabilidad pueden declarar el costo fiscal del bien a partir de los soportes respectivos, contrario a lo que sucede con los no obligados a llevar contabilidad.

2. El Consejo de Estado anula reglamentación que prohibía a las Propiedades Horizontales contribuyentes del Impuesto sobre la Renta la posibilidad de acceder a la exoneración de cotizaciones y aportes de que trata el Artículo 114-1 del ET (Sentencia del 14 de agosto de 2019, Exp. 23658)

Si bien el Artículo 114-1 del ET contempla la exoneración de aportes y cotizaciones de forma general para todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, y su vez el Artículo 19-5 del Estatuto Tributario prevé que las propiedades horizontales que destinen bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial son contribuyentes del Impuesto sobre la renta, a través del Decreto 2150 de 2017 se había excluida a las propiedades horizontales de dicha posibilidad.

La Sala acertadamente consideró que el Gobierno había excedido sus facultades reglamentarias pues excluyó injustificadamente a las propiedades horizontales contribuyentes incurriendo en violación de la Ley.

3. Las empresas que adelanten actividades de comercialización en red o mercadeo multinivel en Colombia no están obligadas a verificar si los vendedores independientes involucrados en el desarrollo de la actividad multinivel están afiliados al sistema de seguridad social o si efectivamente realizaron los aportes correspondientes (Sentencia del 1 de agosto de 2019, Exp. 22518).

El Consejo de Estado decidió sobre una demanda de nulidad simple instaurada contra los Conceptos de la DIAN Nos. 008166, del 16 de marzo de 2015, y 31713, del 04 de noviembre de 2015, que afirmaron que, de conformidad con el párrafo 2º del artículo 108 del ET, era necesario que las empresas multinivel verificaran el cumplimiento de los aportes a la seguridad social por parte de sus vendedores afiliados, para poder deducir los pagos que les hicieran a estas personas.

Como la regulación al respecto estima que la relación de los multiniveles con sus vendedores es estrictamente comercial y por ende, estos últimos son comerciantes.

Así las cosas no existe un “trabajador” que se vincula, mediante cualquier tipo de acuerdo de voluntades, a un “empleador” y por lo tanto no se acompasa con el tipo de relaciones contractuales que dan lugar a los pagos cuya deducibilidad regula el artículo 108 del ET

4. El Consejo de Estado anula reglamentación que limitaba base gravable especial de IVA sobre AIU para servicios de cafetería y aseo sólo para sindicatos en desarrollo de contratos sindicales o por cooperativas (Sentencia del 4 de julio de 2019, Exp. 22482).

El artículo 462-1 ET regula una base gravable especial en aquellos casos en los que se preste el servicio integral de aseo y cafetería. Para el Consejo de Estado, en esta disposición el legislador tomó en consideración la naturaleza del servicio (integrales de aseo y cafetería) y no el aspecto subjetivo asociado al prestador del mismo.

En virtud de lo anterior, la reglamentación efectuada por el Gobierno, de cara a establecer que la base gravable especial solo aplicaba en aquellos casos en los que los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por los sindicatos y las cooperativas y precooperativas, es modificatoria del contenido y sentido de la ley.

Así las cosas, el Consejo de Estado declaró la nulidad de dicha reglamentación y estableció que la interpretación de la base gravable especial para el servicio integral de aseo y de cafetería, es la consagrada en el artículo 462-1 ET.

5. El Consejo de Estado concluye que no es deducible la pérdida de derechos fiduciarios cuyo subyacente sean acciones según Artículo 153 del Estatuto Tributario y se refiere a la aplicación de la sanción por rechazo de pérdidas (Sentencia del 25 de julio de 2019, Exp. 21703)

La Sección Cuarta analizó un caso en el cual un contribuyente realizó una venta indirecta de unas acciones a través de la transferencia de los derechos fiduciarios correspondientes al patrimonio autónomo titular de las mismas; mientras la DIAN considera que dicha venta está limitada por el Artículo 153 que prohíbe la deducción de las pérdidas generadas en la venta de acciones, el contribuyente considera que dicha pérdida está permitida por tratarse de derechos fiduciarios en los términos del Artículo 149 *ibidem*. Revisada la causa y el efecto del negocio jurídico, la Sala finalmente concluye que la deducción corresponde a una pérdida generada en la enajenación de acciones no siendo procedente su deducibilidad.

En dicho proceso la DIAN había impuesto tanto la sanción por inexactitud de que trata el Artículo 647 del ET como la sanción por rechazo o disminución de pérdidas prevista en el Artículo 647-1 *ibidem*. Sobre la procedencia de ambas sanciones aclara la Sala que la sanción por inexactitud procede cuando se determina un mayor impuesto a cargo o un menor saldo a favor mientras que la sanción por rechazo de pérdidas procede cuando no hay modificación alguna del valor a pagar o del saldo a favor sino que se determina una menor pérdida.

En otras palabras, el “rechazo de pérdidas” que aumente el saldo a pagar o el saldo a favor declarado –a la luz del principio *non bis in idem*- no puede aplicar de forma concurrente las sanciones de los artículos 647 y 647-1 del ET.

D) OTROS

1. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo profiere proyecto de decreto que busca reglamentar las Sociedades Comerciales de Beneficio e Interés Colectivo (BIC).

A través de la Ley 1901 de 2018 se crearon las denominadas Sociedades Comerciales de Beneficio e Interés Colectivo (BIC); este tipo de sociedades buscan, además del beneficio e interés de sus accionistas, el interés de la colectividad y del medio ambiente.

Estas sociedades buscan: (i) incorporar un propósito social y ambiental, que va más allá de la maximización del interés económico de sus accionistas, (ii) exigir el cumplimiento del propósito descrito para que los directores y gestores de la empresa puedan maximizar el interés social y ambiental descrito en el propósito y (iii) transparencia en el reporte de su impacto empresarial en el modelo de negocio, gobierno corporativo, prácticas laborales, prácticas ambientales y prácticas con la comunidad.

El Decreto que pretende el Ministerio contempla los siguientes beneficios: (i) tasas preferenciales para el registro de signos distintivos o nuevas creaciones, (ii) acceso preferencial a líneas de crédito y (iii) tratamiento tributario especial para las utilidades repartidas a través de acciones a trabajadores (se les dará el tratamiento de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al igual que los dividendos que estas generen).

2. La DIAN recuerda los plazos para realizar el pago de anticipo de que trata el Régimen Simple de Tributación (Comunicado de Prensa No. 120)

Mediante el formulario 2593, dispuesto por la DIAN, se presentará y pagará el anticipo bimestral del Régimen Simple de Tributación (RST) correspondiente a los primeros ocho (8) meses del año gravable 2019.

Los próximos vencimientos para el pago de anticipos bimestrales del año gravable 2019, son:

Período gravable	Vencimiento
Septiembre – Octubre 2019	18 de noviembre de 2019
Noviembre – Diciembre 2019	21 de enero de 2020

VM LEGAL